

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1372/2024-T**

**Tema: IRS - Rendimentos de capitais - Lançamentos em contas correntes dos sócios - Artigos 5º, nº 1, alínea h) e 6º, nº 4, do CIRS - Retenção na fonte**

### **SUMÁRIO:**

*O nº 4 do artigo 6º do CIRS, estabelece uma presunção, de que as quantias lançadas a favor dos sócios, em quaisquer contas correntes dos sócios da sociedade comercial ou civil sob a forma comercial, e que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício do cargo, correspondem a lucros ou adiantamento por conta de lucros, devendo por isso ser sujeitas a tributação, concretamente a retenção na fonte em sede de IRS. (presunção juris tantum)*

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **RELATÓRIO**

1.A... LDA, com sede na ..., ..., ...,Viseu, NIPC ... (*doravante designados por Requerente ou sujeito passivo*), apresentaram a 2024-12-18, pedido de constituição do Tribunal arbitral singular, nos termos do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 2.º e artigo 10.º, nº 1 e 2, ambos do Decreto-Lei nº10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por Requerida ou AT*), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação de IRS, nº 2024 ... de 2023-08-02, no valor de €51.641.43, e da demonstração de juros nº 2024 ..., no total de 5.183.95€, totalizando o montante das liquidações controvertidas €56.825,38 referentes ao ano de 2021.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite em 2024-12-19 pelo Exmo. Senhor, Presidente do CAAD, e notificada nessa data à Requerida.
3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
4. Em 2025-02-06 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, nº 1 alíneas a e b) na redacção que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
5. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2025-02-25, em consonância com a prescrição da alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/ 2012, de 31 de Dezembro.
6. Devidamente notificada para tanto, a Requerida apresentou a sua resposta e o processo administrativo em 2025-03-26.
7. O Tribunal, em cumprimento do disposto no artigo 18.º nº2 do RJAT, designou como data limite o dia 2025-08-25 para o efeitos da prolação da decisão arbitral e sua comunicação às partes.

## **POSIÇÃO DAS PARTES**

### **DA POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente alega e em súmula:

*(...) “A causa de pedir consiste em saber se é legal o silogismo que consiste em o mero registo contabilístico de correção dos saldos que transitaram de exercícios anteriores, ser suscetível de, per se, constituir um si um facto tributário ocorrido no ano de 2021( cfr, artigo 16.º da PI)*

*(...) é por demais evidente a convicção da AT de que nenhum movimento financeiro ocorreu em 2021 a favor dos sócios do Requerente, como se comprova pelas menções no RIT supra citadas nos arts. 10º, 11º e 12 desta PI, designadamente a expressão “independentemente da natureza e data em que ocorreram”, e que objetivamente se enquadram aquele registo contabilístico como uma forma de afectar os sócios os valores correspondentes a retiradas anteriormente efetuadas por estes **(artigo 17.º da PI)***

*O que, desde logo, levanta a questão da inexistência do facto tributário ocorrido em 2021, designadamente em dezembro desse ano, e conseqüentemente, da legalidade da liquidação de IRS levada a cabo, fundada na obrigação do Requerente estar obrigado a proceder à retenção na fonte pelo suposto “pagamento” no montante de €184.433,68 nesse mês. **(artigo 18º da PI);***

*O ato tributário pretendido pela AT, retenção na fonte, não se compadece com as conclusões da AT vertidas no RIT, pois que esta dá como certo que os pagamentos ocorreram em anos anteriores e pretende que o Requerente, no ano e mês em que nada atribuiu ou pagou aos sócios, tivesse conseguido fazer operar uma retenção em dezembro de 2021, deduzindo 28% aos valores que não pagou nem atribuiu. **(artigo 19º da PI);***

*A retenção na fonte, no que se refere a rendimentos com a natureza de adiantamento por conta de lucros, como a AT conferiu, é indissociável do pagamento dos rendimentos, como se constata pelas normas aplicáveis, designadamente o artº 7º do CIRS, por remissão do nº 8 do artº 101º do mesmo diploma **(artigo 20º da PI);***

*“(...) Curiosamente, a AT, tendo constatado a evidente incorreção do saldo da conta SNC 2424 – Prediais, conta que está no cerne do movimento de regularização que acaba conduzindo à liquidação que agora se impugna, acaba desvalorizando esse erro ostensivo e a necessidade de o mesmo ter de ser objeto de regularização contabilística. **(Cfr., artigo 32.º da PI)***

*De facto, a AT menciona no RIT elaborado que o saldo devedor acumulado da conta SNC 2424 Prediais, no final do ano de 2020, era de €186.144,18 e que este saldo devedor significava que o Estado devia esse valor de €186.144,18 à Requerente. **( Cfr., artigo 33.º da PI)***

---

*(...)”. Na verdade, o que se impunha que a AT tivesse feito era que, após a clara afirmação dos sucessivos erros cometidos na contabilidade da Requerente no final de cada exercício, tivesse realizado investigação para descortinar a origem desses erros e verificar até que ponto os mesmos foram afetando os saldos de outras contas. ( Cfr., artigo 46.º da PI)*

*Uma coisa é certa: quando se identificam erros na elaboração da contabilidade, impõe-se que se proceda à sua retificação e inclusivamente a AT deve notificar o contribuinte para tal desiderato. ( Cfr., artigo 47.º da PI)*

*“(...) Retificar a irregularidade da contabilidade foi exatamente o comportamento que a Requerente voluntariamente adotou no exercício de 2021, com o lançamento contabilístico, no montante de €184.433,68, em que credita a conta SNC 2424 Prediais, conferindo-lhe, como teria de resultar, o saldo final de zero. ( Cfr., artigo 53º da PI)*

*Foram corrigidos, deste modo, todos os erros que haviam sido praticados ao longo dos anos e passou-se a dar evidência à verdade dos factos, traduzida na certeza de que o Estado não se apresentava como devedor de qualquer importância, quando antes surgia como devendo €186.144,18 à Requerente no final de 2020. ( Cfr., artigo 54.º da PI)*

*Deveria a AT ter questionado as razões da Requerente ter usado, como conta SNC de contrapartida, a conta SNC 552 Reservas legais, procedendo às investigações que entendesse. ( Cfr., Artigo 55.º da PI)*

*No entanto, optou por não o fazer, preferindo aproveitar-se do simples facto de ter sido efetuado um mero registo contabilístico de regularização em 2021, em vez de ir à procura da raiz do erro contabilístico que se impunha corrigir, quando essa realidade subjacente, sem margem de dúvidas, respeita a exercícios anteriores. ( Cfr., Artigo 56.º da PI)*

*Entretanto, as diligências efetuadas pela Requerente de auditoria à sua contabilidade, algo limitadas por falta de acesso aos dados contabilísticos anteriores a 2010, permitiram identificar a origem do erro do saldo da conta*

---

*SNC 2424 Prediais que justificou a regularização por parte da Requerente. (Cfr., Artigo 57.º da PI)*

*(...) “Ora, as retenções assim lançadas em cada ano deveriam ter dado ao registo da respetiva anulação no mesmo exercício, aquando do apuramento final do valor do IRC a pagar ou a reembolsar, o que nunca foi feito e daí subsistir um saldo devedor que sucessivamente foi aumentando, até atingir, no final de 2020, o montante de €186.144,18 ( Cfr., artigo 59º da PI)*

*“(...)Ou, dito de outro modo, não subsistem, relativamente a 2021, quaisquer factos que permitam sustentar a conclusão da existência de apropriação de disponibilidades, sob qualquer forma, por parte dos sócios da Requerente. (Cfr., artigo 77º da PI)*

*A menos que se intente validar um mero movimento contabilístico de regularização, válido na perspectiva da AT, em detrimento da evidência dos factos e da substância material que os mesmos comportam, o que é inaceitável. ( Cfr., artigo 78.º da PI)*

*Os factos apurados na auditoria que a Requerente desenvolveu indicam, fundamentalmente, a omissão de registos ou a ocorrência de registos indevidos com reflexo em contas SNC de disponibilidades, podendo, quando muito, e mesmo que se seguisse a lógica da AT vertida no RIT, equacionar que, a ter existido apropriação dos sócios ou qualquer outra circunstância anormal (o que, dado o tempo decorrido, não se consegue saber), tal circunstância necessariamente teria ocorrido no momento dessas*

*irregularidades e não quando a AT fisionou o facto tributário. ( Cfr., artigo 79.º da PI)*

Mas, mesmo nesse raciocínio, a imputar-se aos sócios o aproveitamento dos valores em causa, há que concluir que indubitavelmente os factos ocorreram nos referidos exercícios de 2011, 2012, 2015, 2016 e 2018, relativamente aos quais caducou o direito da AT de proceder a qualquer liquidação, o que se invoca. ( Cfr., artigo 80.º da PI)

## POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por outro lado, alega a AT e em síntese:

“(…)

*Da referida ação de inspeção, foi detetada a diminuição do capital próprio no exercício de 2021, através do movimento contabilístico a débito da conta SNC “552 - Reservas Livres” por contrapartida do crédito da conta SNC “2424 - Prediais” (análise da nota de lançamento/documento interno n.º 29 de dezembro de 2021 com a referência “ENCERR/”), no valor de € 184.433,68. (Cfr., artigo 5.º da Resposta)*

*Este movimento corresponde a uma forma contabilística para consolidar em definitivo a efetiva retirada de capitais próprios da sociedade, independentemente da natureza e data em que ocorreram. ( cfr., artigo 6.º da Resposta)*

*O que configura, em termos de incidência real, uma efetiva distribuição de lucros em 2021, sujeitos a tributação como rendimento de capitais (categoria E), previsto no art.º 5.º n.º 2, al. h), conjugado com o art.º 7.º n.ºs 1 e 3, al. a), subalínea 2), ambos do CIRS, recaindo sobre a sociedade A... LDA, ... (pelo mecanismo de substituição tributária), a obrigação de efetuar a respetiva retenção na fonte mediante a aplicação da taxa liberatória de 28%, nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 71.º, conjugado com o n.º 3 do art.º 98.º e a al. a) do n.º 2 do art.º 101.º, todos do referido código, no valor de € 51.641,43 (€ 184.433,68 x 28%). ( Cfr., artigo 7.º da Resposta)*

*A Requerente foi notificada do projeto de relatório no dia 2024-07-07, através de correio eletrónico Via CTT, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 60.º do RCPITA, para exercer o direito de audição no prazo de 15 dias. ( Cfr., artigo 8.º da Resposta)*

*A Requerente não veio a exercer o direito de audição, pelo que foram mantidas as correções propostas e emitido o ato de liquidação adicional de retenção na fonte de IRS n.º2024...,*

---

referente ao período de 2021, no valor de € 56.825,38 (nomeadamente € 51.641,43 de imposto e € 5.183,95 de juros). ( **Cfr., artigo 9.º da PI**)

Posteriormente, a Requerente apresentou, no prazo concedido para audição prévia, o requerimento para a regularização total das correções indicadas no projeto de relatório, conforme disposto no n.º 2 do artigo 58.º do RCPITA, agendamento da reunião de regularização para os dias 17 ou 18 de julho de 2024 ( **Cfr., artigo 10.º da resposta**)

“(…)

Informa-se que foram efetuadas todas as diligências, seguidos todos procedimentos recolhidos todos os meios de prova admitidos em direito tendo em vista o apuramento dos factos tributários agora em crise (cfr. Relatório de Inspeção e os respetivos anexos). ( **Cfr., artigo 37.º da Resposta**)

Assim sendo, de acordo com os dados contantes nos autos, foram observados os princípios da verdade material e do inquisitório (art.º 6º RCPITA e 58º da LGT), segundo as quais “O procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo. ( **artigo 38.º da Resposta**)

“(…)

Por força dessas determinações legais e no âmbito da sua missão de fiscalização do cumprimento pelo contribuinte dos deveres tributários legalmente impostos, a AT recolheu todos os elementos probatórios relevantes, independentemente dessas provas poderem favorecer ou desfavorecer os interesses da Requerente, com o objetivo do apuramento da situação factual em causa e com devida fundamentação do ato tributário. ( **Cfr., artigo 40.º da Resposta**)

(…)

E esta conclusão resultou da análise que foi feita à contabilidade da Requerente, nomeadamente o documento interno/nota de lançamento n.º 29 no mês de dezembro de 2021 que suporta vários registos contabilísticos, que permitiu à Autoridade Tributária e Aduaneira provar os pressupostos de facto e de direito da liquidação agora em crise, depois de ter sido a

---

*Requerente interpelada a explicar os lançamentos efetuados (vide n.ºs V.1.7. e V.1.8. do relatório de inspeção). ( Cfr., artigo 48.º da Resposta)*

*Ora, a Requerente, na resposta, não conseguiu explicar por que motivo não efetuou os lançamentos contabilísticos correspondentes à dedução das retenções na fonte suportadas com o subarrendamento da Quinta..., não conseguiu justificar documentalmente qual a origem e o motivo da diminuição da conta de reservas livres, nem justificou comprovadamente qual a origem do saldo devedor da conta SNC “2424 - Prediais” no início do ano de 2021. ( Cfr., artigo 49.º da Resposta)*

*(...)*

*Neste sentido e perante tais factos, incumbia à Requerente provar a regularidade destes lançamentos (e as divergências) na contabilidade. ( Cfr., Artigo 50.º da Resposta)*

*Conforme consta no ponto V.1.1. do RIT, da análise dos extratos contabilísticos verificou-se a diminuição do capital próprio da Requerente no ano de 2021, comparativamente com o ano de 2020, no montante de € 181.116,45, que acrescido do resultado líquido apurado no ano de 2020 (no valor de € 3.317,23), perfaz o valor total de € 184.433,68.*

*( Cfr., artigo 51º da Resposta)*

*Ou seja, no final do ano de 2021, foi efetuado um movimento contabilístico a débito da conta SNC “552 – Reservas Livres” por contrapartida do lançamento a crédito na conta SNC “2424 -Prediais”, no valor de € 184.433,68, conforme ilustrado nos quadros das páginas 12 e 13 do RIT. ( Cfr., artigo 52º da Resposta)*

*De forma a compreender o movimento contabilístico supra citado, foram solicitados junto da Requerente, elementos e esclarecimentos adicionais da origem e o motivo da diminuição da*

---

*conta de reservas livres, bem como a origem do saldo devedor que consta na conta SNC “2424b- Prediais”. (Cfr., artigo 53.º da Resposta)*

Como resposta, a Requerente limitou-se a referir que “Houve engano no processamento do lançamento de € 184.433,68, conta 552/2424 ocasionado por funcionário deste Escritório. (cfr., artigo 54.º da Resposta)

De acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a subconta 552 – Reservas Livres é uma subconta da conta 55 - Reservas, que regista a constituição e utilização de excedentes de resultados que a entidade tenha deliberado reservar com base em disposição legal ou estatutária ou por decisão dos detentores do capital ( cfr., artigo 55º da Resposta)

(...)

*Concluiu-se, portanto, que a diminuição do capital próprio está diretamente relacionada com o movimento contabilístico registado a débito da conta SNC “552 – Reservas Livres” por contrapartida do lançamento a crédito da conta SNC “2424 - Prediais”, no valor de €184.433,68, conforme movimentos contabilísticos evidenciados no diário de caixa, como consta no Anexo 6 do RIT. ( cfr., artigo 58.º da Resposta)*

*De acrescentar, através da análise da IES entregue durante os anos de 2005 e 2021, é possível constatar que a entidade somou resultados líquidos, sempre positivos, no montante total de € 276.719,88, que somando às reservas declaradas referente ao ano de 2005 totalizam o valor de € 528.710,01 ( cfr., artigo 59.º da Resposta)*

*No entanto, no final do ano de 2021 apresentou um resultado líquido de € 11.474,68 e der reservas € 38 864,73, ou seja, um total de € 50 339,41, conforme é possível verificar no quadro da página 14 do RIT. ( Cfr. artigo 60.º da Resposta)*

*Ou seja, atendendo que o resultado líquido do exercício foi sempre positivo, o normal é concluir que a sua inclusão no capital próprio nunca teria como efeito o decréscimo do valor do*

---

*capital próprio da Requerida, mas antes um incremento do seu valor ( Cfr., artigo 61.º da Resposta)*

Face ao exposto, é possível verificar que durante o período entre 2005 e 2021, utilizando as reservas disponíveis, a Requerente diminuiu o seu capital próprio em € 478 370,60, demonstrando ser recorrente por parte da entidade a distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros a favor dos sócios. ( Cfr., artigo 62.º da Resposta)

*Sendo que no ano de 2021, constata-se que a diminuição no capital próprio ascendeu ao montante de € 184.433,68. ( Cfr., artigo 63.º da Resposta)*

## **II-SANEAMENTO**

a.O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído, e é competente em razão da matéria, face ao disposto no artigo 2º, nº 1, alínea a) do artigo 5º, nº 3, alínea a) e no artigo 6º, nº 3, alínea a) todos do RJAT.

b.O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado dentro do prazo de noventa dias, previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT,

c.As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, e estão regularmente representadas, em consonância com o disposto nos artigos 4º e 10º, ambos do RJAT, e nos artigos 1º e 3º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Marco,

d.O processo não enferma de nulidades,

e.Não foram suscitadas quaisquer exceções de que deva conhecer-se.

f.Inexiste qualquer obstáculo à apreciação da causa.

## **III-FUNDAMENTAÇÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

1.A Requerente é uma sociedade por quotas, registada desde 1994-04-01, enquadrada com o CAE 0210- Vinicultura, desde 2008-01-02.

2.A Requerente detém um capital social de €21.600.00.

3. Foi efetuado uma acção inspetiva externa ao abrigo da ordem de serviço nº. 0I2024..., solicitando-se esclarecimento relativo ao exercício de 2021, respeitante a retenções na fonte.

4. Consta do Relatório de Inspeção tributária, concretamente do ponto I.1.2 .1 imposto em falta: Retenção na fonte em sede de IRS, o montante não retido de imposto em falta, ascende a €51.641.43, referente a 2021-12.

5. Da contabilidade do Requerente e conforme relatório de inspeção no ponto v: Descrição dos factos e fundamentos das correções/ irregularidades

V.1 Imposto em falta: Retenção na fonte em sede de IRS

V.1.1 Redução de capital próprio

<i>Capital Próprio</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>Diferença</i>
Capital Realizado	€ 21.600,00	€ 21.600,00	€ 0,00
Reservas Legais	€ 20.351,86	€ 20.351,86	€ 0,00
Outras Reservas	€ 199.629,32	€ 18.512,87	- € 181.116,45
Sub-Total	€ 241.581,18	€ 60.464,73	- € 181.116,45
Resultado Líquido do Período	€ 3.317,23	€ 11.474,68	-----
<b>Total do Capital Próprio</b>	<b>€ 244.898,41</b>	<b>€ 71.939,41</b>	

6. Dos Registos contabilísticos juntos como anexo 4 e anexo 8 e do Extracto de 01-01-2025 até : 31-12-2021 referente á conta 2424 Prediais, e com o número documento nº 28/29 05 MOV. ENCERR/ de 2021-12-31, o saldo a crédito de €186.144.68

7. Do extracto de 01-01-2021 até 31-12-2021 SNC 552 Reservas legais, junto com o anexo 4, e com o número do documento nº 27./29 05 MOV. / ENCERR/, DE 2021-12-31, o saldo aa débito de €184.433.68

8. Do balancete analítico (descendente) ACUMULADO -SNC no anexo 5, e na conta 552 reservas livres, resulta a débito o montante €186.144.68, e do CAPITAL, RESERVAS E RESULTADOS TRANSITADOS, a débito o valor de €186.144.68, a crédito €223.298.41

9. Foram solicitados esclarecimentos ao sujeito passivo relacionados com o registo contabilístico a débito da conta SNC 552- Reservas Livres, por contrapartida do movimento contabilístico a crédito na conta SNC prediais 2424- Prediais

10. Dos esclarecimentos do sujeito passivo, juntos como anexo 2, dirigido ao serviço de finanças de Viseu, a 2024-05-03, consta:

Pinhão, 03/05/2024

Esclarecimento referente á Ordem de Serviço

NIPC

Técnico – 20113

Ponto 1 – 20.855,08€ e 17.500.00€ foram movimentos de acerto pelo extracto Bancário, conforme cópias que se anexam.

Ponto 2 – Houve engano no processamento do lançamento de 184.423,68€, conta 552/2424 ocasionado por funcionário deste Escritório.

Não houve distribuição de resultados, pelo que não se efectuou retenção na fonte; fê-lo para acertar contas.

Este lançamento é para ficar sem efeito.

Ponto 3 – A conta 2829101 – Aluguer de Equipamento diz respeito ao valor acordado entre A... Lda e a firma que alugou a Quinta e o equipamento; sendo diferido todos os anos a verba de 6.169.10€ por contrapartida de proveitos - 7873201, anexo cópias.

Ponto 4 – Não tenho elementos para justificar.

Ponto 5 – A verba de 15.961,62€ refere-se a pagamento de renda da Quinta a B... e C..., anexo recibo.

Com os melhores Cumprimentos

Contabilista Certificado Nº

11. O Sujeito passivo juntou ainda com o anexo 1, o Relatório de Gestão da Empresa A.... LDA, de onde resulta;

12.

## RELATÓRIO DE GESTÃO DA EMPRESA

A...

LDA

Nos termos do Artigo 65º do Código das Sociedades Comerciais, procedemos à elaboração do relatório de gestão da actividade durante o ano 2021.

1 – No decorrer do exercício em análise foi mantida a mesma estrutura dos exercícios anteriores.

2 – Os Proveitos atingiram o montante de 69.926.01€ (Sessenta e nove mil novecentos e vinte e seis euros e um cêntimo) valor superior ao ano de 2020 que foi de 63.762.91€.

6 – Os custos mais significativos verificados neste exercício foram os seguintes, em €:

- Trabalhos Especializados	2.800.00
- Conservação e reparação	3.442.17
- Electricidade	1.007.47
- Seguros	1.500.11
- Custos com pessoal	23.263.25
- Gastos de amortizações	3.566.20

7 – A Empresa não tem dívidas em mora ao Estado e á Segurança Social.

8 – Declara-se que após 31/12/2021 e, até à presenta data, não ocorreram factos relevantes que pretendessem influenciar as demonstrações financeiras reportadas aquela data.

9 – As perspectivas para o exercício de 2022, serão as normais no que se refere á comercialização, esperando-se no mínimo um crescimento superior á taxa de inflação.

10 – Proposta de aplicação de resultados:

Reservas Livres 11.474.68€

Quinta  31 Março 2022

A Gerência

12. Foi junto pelo Sujeito passivo a acta nº 01 datada de 31 de Março de 2021, junto com os comprovativos da gerência como anexo 1:

\_\_\_\_\_ Aos trinta e um dias do mês de Março de 2021, pelas 20,00 horas, na sua sede social sita em \_\_\_\_\_ do Concelho de \_\_\_\_\_, reuniu a Assembleia Geral da Sociedade “\_\_\_\_\_ LDA”, sociedade comercial por quotas, com o capital social de 21.600.00€ (Vinte e um mil e seiscentos Euros) matriculada na Conservatória do Registo Comercial de \_\_\_\_\_ sob o número único de matrícula e de identificação fiscal \_\_\_\_\_ encontrando-se presentes os seguintes sócios representativos da totalidade do capital social da Sociedade: \_\_\_\_\_

- \_\_\_\_\_ B..., NIF \_\_\_\_\_ titular de uma quota com o valor nominal 14.109.12€ (Catorze mil cento e nove Euros e doze cêntimos)

- \_\_\_\_\_ C..., NIF - \_\_\_\_\_, titular de uma quota com o valor nominal de 7.490.88€ (Sete mil quatrocentos e noventa euros e oitenta e oito cêntimos);

\_\_\_\_\_ Havendo condições para o funcionamento da Assembleia Geral com dispensa de convocatória, podendo assim deliberar validamente nos termos do artº 54º do código das

sociedades comerciais, foi decidido constituírem-se em Assembleia Geral a qual veio a ser presidida pelo sócio \_\_\_\_\_ B... para decidir sobre o único ponto em agenda: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ Ponto Único – Aprovação das contas referentes ao exercício findo aos 31 de Dezembro de 2020.

\_\_\_\_\_ Declarada aberta a sessão os sócios analisaram o Balanço e os demais documentos para o efeito apresentados onde se verificou um resultado líquido positivo de € 3.317.23 (três mil trezentos e dezassete euros e vinte e três cêntimos), ao qual foi decidido transferir o valor total para a conta de Reservas Livres.

\_\_\_\_\_ Nada mais havendo a tratar, foi encerrada a sessão pelas 21.00 horas e lavrada a presente acta que, lida e aprovada, é por todos os presentes assinada em sinal de conformidade.

Quinta  31 de Março de 2021.

\_\_\_\_\_ B...

## **A.2 Factos dados como não provados e Fundamentação da decisão da matéria de facto**

Com relevo para a decisão, não resultaram provados os seguintes factos:

- que o acto tributário, a retenção da fonte, a título de adiantamento de lucros ou por conta dos lucros aos sócios, ocorreu em anos anteriores a 2021, e que a AT tenha ficcionado o ato tributário;
- que o Requerente com a prova junta com o processo administrativo, tenha conseguido ilidir a presunção que resulta do nº 4 do artigo 6. do CIRS;
- que os factos ocorreram nos referidos exercícios de 2011, 2012, 2015, 2016 e 2018, caso em que caducaria o direito da AT de proceder à liquidação de IRS.

A matéria dada como provada, assenta nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, e os resultantes do PA junto pela Requerida.

## **A.3 Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada [( cfr. art. 123º, nº2 do CPPT, e nº 3 do artigo 607º do Código de Processo Civil, aplicáveis, *ex vi*, artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)].

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções da (s) questão (ões) de direito. (cfr. artigo 596º do CPCivil, aplicável *ex vi* artigo 29º nº1 alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do disposto no artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental junta aos autos, e o PA anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

\*\*\*\*

## **DO DIREITO**

A questão objeto dos presentes autos, consiste em apurar, e nos termos qualificados pela AT, se a retificação dos saldos bancários no valor de 184.433.68€, (ocorrida em dezembro de 2021), constituiu uma verdadeira distribuição dos lucros da sociedade aos sócios, o que originaria a obrigatoriedade de retenção na fonte, nos termos descritos nas normas previstas nos artigos 71.º n.º 1 al. a), n.º 3 do artigo 98.º, e alínea a) do n.º 2 do art. 101.º todos do CIRS, e que culminou nas liquidações aqui em crise.

Importa por ora, traçar ainda que de forma sinóptica o quadro normativo vigente:

### ***“Artigo 5.º do Código do IRS- Rendimentos da categoria E***

*Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza e denominação, sejam pecuniárias ou sem espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.*

*2 - Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente, e no que aqui releva:*

*(...) h) Os lucros e reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º;*

Por seu turno, dispõe o **Artigo 6.º do CIRS- Presunções relativas a rendimentos da Categoria E** no seu número 4:

*4- O lançamento a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais civis sob a forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a títulos de lucros ou adiantamento de lucros. (...)*”.

### ***Artigo 7.º***

#### ***Momento a partir do qual ficam sujeitos a tributação os rendimentos da categoria E***

*1 - Os rendimentos referidos no artigo 5.º ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data do apuramento do respetivo quantitativo, conforme os casos.*

*(...)*

*3-Para efeitos do disposto no nº 1, atende-se:*

*a) Quanto ao nº2 do artigo 5.º:*

*(...)*

*2- A colocação à disposição, para os rendimentos referidos nas alíneas h), i), j), l) e r), assim como dos certificados de consignação;*

### ***Artigo 71.º do Código do IRS- Taxas Liberatórias***

*1 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28 %:*

*a) Os rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes ou não residentes, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada;*

***Artigo 98.º do CIRS- Retenção na fonte - Regras gerais***

*1 - Nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o caso, são obrigadas, no ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses atos ocorrem.*

***Artigo 101.º- Retenção sobre rendimentos de outras categorias***

*(...) 2 - Tratando-se de rendimentos referidos no artigo 71.º, a retenção na fonte nele previstas cabe (...) às entidades devedoras dos rendimentos referidos nos números 1 e 4 e na alínea c) do nº 16 do artigo 71º.*

Cumpre assim, analisar, e das correções efetuadas aos registos contabilísticos da Requerente, e na sequência da acção inspetiva, se as mesmas se resumem a incrementos patrimoniais suscetíveis de integrar um facto tributário, que a AT qualifica como distribuição de lucros aos sócios, operando a presunção prevista no nº 4 do artigo 6.º do CIRS.

Descendo ao caso que nos ocupa, e sob a ótica da AT, ancorada no Projecto Relatório de Inspeção Tributária (adiante designado de RIT), e face à realidade contabilística apresentada pelo Requerente, que juntou com o processo administrativo, resulta o seguinte, e que transcreve por questões de simplificação:

(...)” Conforme consta do capítulo V, verificou-se que o sujeito passivo diminuiu o capital próprio no ano de 2021, através do movimento contabilístico a débito da conta SNC “552- Reservas Livres” por contrapartida do crédito da conta SNC “2424- Prediais”, no valor de

€184.433,68. Este movimento corresponde a uma forma contabilística para consolidar em definitivo a efetiva retirada de capitais próprios da sociedade, independentemente da natureza e data em que ocorreram.

O sujeito passivo não procedeu à retenção na fonte e consequente entrega nos cofres do Estado no valor total de €51.641,43, conforme evidenciado no quadro seguinte:

<i>Período</i>		<b>Montante Não Retido Imposto em Falta</b>
<i>Retenção</i>	<i>Entrega</i>	51.164,43€
2021-12	Janeiro de 2022	

Resulta ainda, das conclusões do Referido Projecto, no Ponto V.19.

(...) “Face ao exposto anteriormente, conclui-se o seguinte:

Verificou-se que a diminuição do capital próprio no ano de 2021 comparativamente com o ano de 2020, ascende ao montante de €181.116.45, que acrescido do resultado líquido apurado no ano de 2020 (€3.317,23), perfaz o valor total de € 184.433,68€.

No final do ano de 2021, foi efetuado o movimento contabilístico a débito em conta SNC “552-Reservas Livres” por contrapartida do lançamento a crédito da conta “2424” - Prediais”, no valor de 184,433,68 que corresponde à diminuição do capital próprio e dos valores a distribuir aos sócios.

O extrato da conta SNC “111 – Caixa A” encontrava-se permanentemente com saldo credor e foram efetuados movimentos contabilísticos de entrada na conta caixa por contrapartida dos movimentos de saída da conta bancária sem a efetiva correspondência com os fluxos financeiros.

O movimento de “acerto” do saldo final da conta SNC “12012 CCAM - C/ 902040264818311” com o extrato bancário

(diminuição do saldo bancário na contabilidade), no montante de € 20.853,08, evidencia que foram efetuadas saídas da conta bancária que não se encontram registadas na contabilidade.

Também foi efetuado o movimento contabilístico de entrada na conta bancária por contrapartida da diminuição do saldo devedor da conta Prediais, no valor de € 17.500,00, sem a efetiva correspondência com os fluxos financeiros.

O sujeito passivo não conseguiu esclarecer os movimentos contabilísticos efetuados sem a efetiva correspondência com os fluxos financeiros, limitando-se a apresentar o extrato bancário com o saldo em 2021-12-17, cálculos auxiliares do apuramento dos “acertos” efetuados na contabilidade e os lançamentos contabilísticos números 26 e 28.

Concluiu-se que os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo não justificam comprovadamente os movimentos contabilísticos efetuados no final do ano de 2021, que o sujeito passivo designou como “acertos”.

Por outro lado, os movimentos de “acertos” e “encerr” estão relacionados com o facto da conta caixa se encontrar permanentemente com saldo credor (saldo negativo), não tendo, o sujeito passivo, conseguido explicar o motivo dos saldos negativos ao longo do ano de 2021.

Da análise efetuada aos movimentos de saída da conta bancária da Caixa Central de Crédito Agrícola Mútuo, com o IBAN ..., não foi possível efetuar a reconciliação de diversos movimentos bancários com os valores registados na contabilidade.

O somatório dos resultados líquidos gerados no período compreendido entre os anos de 2005 e 2021 ascende ao montante de € 276.719,88.

De acordo com as suas declarações fiscais, constatou-se que o sujeito passivo registou a débito da conta SNC “2424.

Prediais” os valores correspondentes à retenção na fonte suportada, referente ao subarrendamento da ... à sociedade D..., cujo saldo devedor inicial no ano de 2021 ascendia ao montante de € 186.144,18.

Verificou-se que o sujeito passivo deduziu o valor total de € 221.733,47 no campo 359 do quadro 10 da Modelo 22 (retenções na fonte), durante o período compreendido entre o ano de 2006 e o ano de 2021.

Concluiu-se, ainda, que o valor deduzido com as retenções na fonte suportadas pelo sujeito passivo, contribuiu significativamente para os reembolsos de IRC, cujo valor acumulado no período compreendido entre o ano de 2006 e o ano de 2021 ascende ao montante de € 210.093,21.

Na ata da aprovação das contas de 2020, não se encontra evidenciada a existência da redução do capital próprio, nem o “desreconhecimento” do direito de receber dos valores, entretanto, já deduzidos ao longo dos anos anteriores, através da Modelo 22, que culminou com as transferências do Estado respeitantes aos reembolsos de IRC pagos à sociedade A... .

Com o movimento contabilístico efetuado pelo sujeito passivo, o capital próprio da sociedade, por via da conta de reservas livres, sofreu uma diminuição no ano de 2021, relativamente ao ano de 2020, no valor de € 184.433,68, por contrapartida da anulação do montante de € 184.433,68, entretanto já recebido, por ter sido deduzido na Modelo 22 de IRC ao longo dos anos.

Essa diminuição traduz-se na atribuição/distribuição aos detentores do capital da sociedade no ano de 2021, de montante igual, porquanto produziu uma redução do património líquido/valor da sociedade.

Da análise das aplicações informáticas da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), não foram identificadas as correspondentes retenções na fonte de outros rendimentos de capitais relacionadas com o movimento contabilístico em análise.

Concluiu-se, portanto, que a regularização efetuada pelo sujeito passivo no ano de 2021, corresponde a uma forma contabilística para consolidar em definitivo a efetiva retirada de capitais próprios da sociedade, independentemente da natureza e data em que ocorreram.

Em suma, o sujeito passivo diminuiu o Capital Próprio no ano de 2021, por contrapartida do “desreconhecimento” do direito de receber um valor, entretanto, já recebido quase na sua totalidade, no montante de € 184.433,68, sem qualquer implicação fiscal. (...)”

\*\*\*\*

“(…) No caso em apreço, a Requerente entendeu que o mero acerto contabilístico dos saldos efetuado em 2021, não tem natureza de facto tributário, suscetível de integrar a presunção contida no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS.

Por seu turno, a Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta no Relatório de Inspeção que “(…) no caso em apreço, considera-se o momento em que são colocados à disposição do beneficiário o ato de decisão de aplicação/regularização de saldos em dezembro de 2021, conforme preconizado no n.º 1 e ponto 2 da alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do CIRS.

Posto isto, a sociedade A... Lda., enquanto entidade pagadora dos rendimentos de capitais em causa, encontrava-se obrigada a entregar a retenção na fonte de IRS de acordo com o prazo estipulado no n.º 3 do artigo 98.º do CIRS, relativamente a estes rendimentos de capitais, com referência ao mês de dezembro do ano de 2021, no montante de imposto de €51.641,43, conforme cálculo de imposto que demonstra o seguinte (…)

<i>Período</i>	<i>Montante Distribuído aos Sócios (1)</i>	<i>Taxa (2)</i>	<i>Montante não Retido Imposto em Falta (3) = (1) x (2)</i>
<i>Retenção</i> 2021-12	€ 184.433,68	28%	€ 51.641,43

Sobre este segmento, e como resulta da Jurisprudência dos Tribunais Superiores, nomeadamente o entendimento vertido no **Acórdão do Tribunal Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo: 00865/13.6BEPRT de 08-03-2018**, retira-se o seguinte excerto:

“(…) O artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do CIRS, sistematicamente inserido na categoria de incrementos patrimoniais (normas de incidência real), consagra como rendimentos de capitais sujeitos a incidência de IRS os lucros, incluindo o adiantamento por conta de lucros, colocados à disposição dos respectivos associados.

II - O artigo 6.º, n.º 4 do CIRS consagra uma presunção relativa a rendimentos de capitais, de que as quantias escrituradas em quaisquer contas de sócios de sociedades comerciais ou civis

---

*sob forma comercial, quantias essas que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.*

*III - Só os lançamentos feitos em conta de sócio (e que não se prove que respeitem a alegados mútuos) se presumem, face ao disposto no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.*

*IV - A Administração Tributária não lançou mão da presunção constante deste normativo, porque a quantia em apreço não estava escriturada numa conta de sócios da sociedade.*

*V - Competia à Administração Tributária fazer prova dos pressupostos do seu agir (cfr. artigo 74.º, n.º 1, da LGT), sendo que, no caso concreto tal não se verificou, dado que não se encontram reunidos os factos índice que permitem à Administração Tributária fazer o enquadramento de valores contabilísticos como rendimentos da categoria E, colocados à disposição dos sócios, nos termos previstos no artigo 5.º, n.ºs.1 e 2, alínea h) do CIRS, assim padecendo a liquidação impugnada de vício de violação de lei.*

Na mesma esteira, e sem sentido idêntico, resulta do **Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 640/09.2BELBRS de 09-01-2025;**

*I- O artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do CIRS, sujeita a rendimentos de capitais os lucros, incluindo adiantamentos por conta de lucros, colocados à disposição dos respetivos sócios e/ou associados.*

*II- Para que se possa considerar que se encontra preenchida a estatuição legal do conceito de adiantamento por conta dos lucros previsto no artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do CIRS é necessário que fique demonstrado que a sociedade teve lucros no exercício e que as entregas feitas aos sócios ocorreram por conexão com os mesmos.*

*III- Da conjugação do artigo 5º, nº 2, al. h) e do nº 4 do artigo 6º, ambos do CIRS, resulta que constituem rendimentos qualificáveis como da “categoria E” (artigo 5.º do CIRS) os lucros e adiantamentos por conta de lucro, bem como se presumem como tais rendimentos todas as quantias que sejam escrituradas em quaisquer contas correntes de sócios que não resultem de*

---

*mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, correspondem a lucros ou adiantamento por conta de lucros.*

*IV- De acordo com o artigo 74.º, n.º 1 da LGT, é sobre a AT que impende o ónus da prova dos pressupostos legais da sua atuação o que, no caso, obrigava a que esta provasse não apenas a existência de lucros a distribuir pelos sócios antecipadamente, mas também que as quantias em questão haviam sido lançadas na contabilidade na sociedade e que as mesmas não são resultantes de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.*

E seguindo de perto, a jurisprudência que brota do **Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 2314/07.0BELSB, de 30-09-2019**, e no segmento que aqui releva;

*“(…) Resulta, assim, dos normativos transcritos quais os rendimentos qualificáveis como da “categoria E” (artigo 5.º do CIRS) e quais as situações eleitas pelo legislador cuja comprovação legitima a presunção de que houve rendimentos daquela categoria: todas as quantias escrituradas em quaisquer contas correntes dos sócios de sociedades comerciais, que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, correspondem a lucros ou adiantamento por conta de lucros.*

*Como se esclarece no acórdão do TCA Norte, de 08/03/18, processo n.º 00865/13.6 BEPRT, e na linha daquilo que deixámos dito, “Este artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do CIRS, sistematicamente inserido na categoria de incrementos patrimoniais (normas de incidência real), consagra como rendimentos de capitais sujeitos a incidência de IRS os lucros, incluindo os adiantamentos por conta de lucros, colocados à disposição dos respectivos associados.*

*Mas para que tal suceda é necessário que se prove a existência de lucros e que estes foram colocados à disposição dos sócios ou titulares, sendo que não existe qualquer presunção de que no caso de haver lucros estes sejam recebidos pelos sócios ou titulares.*

*Com efeito, a única presunção legal que se conhece, neste âmbito, é a que decorre da norma do artigo 6.º, n.º 4 do CIRS, na redacção então em vigor, segundo a qual os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob*

---

*forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.*

*E para esta presunção operar pressupõe-se, efectivamente, o registo na conta corrente do sócio”.*

*Aproximando-nos agora do caso concreto, e não perdendo de vista que no RIT se fez expresso apelo ao artigo 6º do CIRS, respeitante a presunções relativas a rendimentos da categoria E, deve dizer-se que são diversos os casos com contornos idênticos ao que aqui se discute que têm vindo a ser discutidos nos Tribunais Superiores.*

*Chamamos à colação o acórdão deste Tribunal, proferido em 31/03/16, no processo nº 6368/13, cujo discurso fundamentador (e sentido da decisão) é aqui inteiramente aplicável. Assim, pode ler-se em tal aresto que:*

*“(…)*

*Como se disse já por diversas vezes em arestos deste Tribunal Central, “com esta presunção, procede-se a uma qualificação supletiva de quantias cuja origem não esteja expressa nas contas correntes em causa (...), constituindo essa qualificação das quantias escrituradas, cuja "causa" jurídica não foi expressamente declarada, precisamente o objectivo a que o legislador se propôs com a consagração da presunção em apreço. (2)*

*Perante os elementos literal, lógico e sistemático dos normativos que regem a tributação dos rendimentos da categoria E, mais especificamente os casos em que podem ser presumidos os rendimentos dessa categoria, as únicas situações em que são consentidas presunções quanto a tais rendimentos são as tipificadas no artº 7º, concretamente e ao que ao caso importa, os nºs 4. Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamentos dos lucros.*

*É precisamente na ausência de qualquer registo contabilístico que os Impugnantes alicerçam de forma mais impressiva a sua defesa de ilegalidade da liquidação: não havendo qualquer escrituração na conta corrente dos sócios por parte da sociedade, não há lugar à presunção*

que suporta a liquidação adicional, isto é, não há fundamento de facto para fazer operar a presunção do artigo 6.º, n.º 4 do CIRS e, conseqüentemente, não há fundamento legal para a liquidação. (...). (sublinhado nosso).

\*\*\*\*

Vejamos no caso em apreço,

Do probatório apresentado pela Requerente, resulta a existência de lançamentos contabilísticos efetuados a débito da conta intitulada CONTA 552- “RESERVAS LIVRES” com referência a 2021-12-31, para CONTA “2424- Prediais”, no valor de €184.433,68. (*vide, Ponto V.11. redução do capital próprio do RIT*).

De acordo com o descritivo associado à conta Reservas livres, de acordo com o Sistema de Normalização contabilística, e nos códigos referentes às contas, constata-se:

5 CAPITAL, RESERVAS E RESULTADOS TRANSITADOS \* 51 Capital \* 52 Acções (quotas) próprias;

De acordo com as notas explicativas ao SNC, no código 552;

Regista-se nesta conta os restantes lucros não distribuídos e que não sejam reservas legais. Esta conta subdivide-se de acordo com o deliberado em assembleia geral de aprovação de contas.<sup>1</sup>

2 CONTAS A RECEBER E A PAGAR \*

2424 Prediais

No caso dos autos, o Requerente sustenta;

*“(...) A AT verificou que o Requerente diminuiu o capital próprio no ano de 2021, através de movimentos contabilísticos a débito da conta SNC 552- Reservas Livres por contrapartida do crédito da conta SNC 2424- Prediais. (Cfr, artigo 3 da PI)*

*Ainda respeitante à análise dos movimentos da conta SNC 2424- Prediais, a AT verificou que a regularização do seu saldo abrangeu outro movimento, como se extrai da menção de que “o*

<sup>1</sup> Cfr., POC VS SNC explicado- ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, Paula Franco pág 3.

---

*sujeito passivo registo a crédito da conta SNC 2424 Prediais o valor de 201.933,68, por contrapartida da diminuição do capital Próprio, através do débito na conta SNC 5252Reservas Livres no montante de 184.433,68, bem como pelo registo na contabilístico a débito da conta SNC 12012- CCAM-C/902040264818311, no valor de 17.500,00.”(Cfr, artigo 4 da PI)*

*(...) Quanto à natureza do movimento de regularização contabilística em causa, a AT vem referir, apenas que, que uma vez que os valores regularizados provocaram uma diminuição no Capital Próprio da sociedade, tal diminuição do capital resulta na distribuição de lucros. (artigo 8.º da PI);*

*(...) Na verdade, logo no Capítulo I conclusões da acção inspetiva” do RIT, a AT menciona que*

*“Este movimento corresponde a uma forma contabilística para consolidar em definitivo a efetiva retirada de capitais próprios da sociedade, independentemente da natureza e da data em que ocorreram”. (artigo 10.º da PI)*

*Para mais adiante, no seio do Subcapítulo V. 18. Rendimentos de Capitais Adiantamento por conta de lucros”, vir a afirmar” ...conclui-se que o sujeito passivo reconhece contabilisticamente a sua decisão em afetar em definitivo aos sócios os capitais retirados anteriormente. (artigo 11.º da PI)*

*Ideia reforçada, logo a seguir, no mesmo subcapítulo do RIT, com a indicação...” conclui-se que as regularizações/ acertos efetuados pelo sujeito passivo no ano de 2021, período em análise, corresponde a uma forma contabilística para consolidar em definitivo a efetiva retirada de capitais próprios da sociedade, independentemente da natureza e da data em que ocorreram. Estas atribuições revestem a natureza de distribuição de lucros em 2021, pois foi nesta data em que ocorreu a diminuição de capital próprio. (Cfr, artigo 12.º da PI)*

*Concluindo, a propósito do “ V.1.10. Enquadramento contabilístico e fiscal” do seguinte modo:*

*“No caso em apreço, considera-se o momento em que são colocados à disposição do beneficiário o ato de decisão de aplicação/ regularização de saldos em dezembro de 2021,*

---

conforme preconizado no n.º 1 e ponto 2 da alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do CIRS”. (Cfr, artigo 13.º da PI).

Face ao quadro legal e à jurisprudência que se expôs, considera-se que o momento em que ocorreu a disponibilização a débito do valor de 184.433.68€, na conta SNC reservas livres 552, conforme balancete analítico, junto com o anexo 5, e pelo confronto com a conta SNC 2424 no Extrato de 01-01-2015 até 31-12-2021 junto com o anexo 8, corresponde ao facto tributário presumido, bastante para operar a presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, isto é, que tal corresponde a lançamentos efetuados a título de lucros ou adiantamento e lucros aos sócios.

Como bem refere a Decisão sob a égide do CAAD n.º 3/2017-T, e no aresto que aqui importa:

*“(…) Como se viu, o tribunal dá como provada a retirada de valores, não especificados, pelos sócios – rectius, pelos dois sócios que também são gerentes. Tais valores deveriam ter sido sujeitos a tributação em IRS, por retenção na fonte, por referência a cada um dos exercícios em que ocorreram as retiradas. A Requerente não procedeu às retenções na fonte, nem, consequentemente, ao pagamento do imposto devido nos cofres do Estado (…)”*

*Caso tivesse sido feita pela Requerente a retenção de IRS na fonte ao longo dos exercícios em que os sócios gerentes se foram apropriando de valores gerados pela atividade da Requerente, como deveria ter ocorrido, este facto tributário ulterior, quando das deliberações de distribuição, embora realmente existente, não importaria nova liquidação de imposto. No limite, uma nova liquidação de imposto geraria duplicação de coleta, nos termos do n.º 1 do artigo 205.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), com efeito de ilegalidade do ato tributário. Inversamente, deliberações de distribuição de lucros (ou reservas), como as adotadas pelos sócios da Requerente em 2012 ou 2103, geram um facto tributário na data em que tais saídas de caixa são contabilizadas, sobre o qual – não tendo havido anteriormente liquidação de IRS, quando das apropriações ou levantamentos – deve haver liquidação, ou por retenção na fonte feita pelo substituto tributário, ou administrativa, na verificação da falta daquela, sem que se gere duplicação de coleta, pois que a Requerente incumpriu a obrigação de retenção na fonte do IRS devido em função de factos tributários que se tinham verificado nos exercícios anteriores. Não se julga, pois, por verificada qualquer*

---

*ilegalidade do ato de liquidação objeto do pedido de decisão arbitral, designadamente a de caducidade do direito a liquidar, pelo que improcede o pedido da Requerente. (...).<sup>2</sup>*

No caso *sub júdice* e em face à matéria probatória junta pelo Requerente, concretamente; dos respetivos registos contabilísticos, do Relatório de Gestão da Empresa junto como documento 2 , e da Acta nº 01 de 31 de Março de 2021, e das explicações prestadas pelo Sujeito Passivo, não se afiguraram suficientes para afastar a presunção suprarreferida não tendo logrado ilidi-la como que lhe incumbia.

Recorde-se nesta sede, e de harmonia com o decidido no processo do **CAAD nº 761-2022T**, e que se subscreve sem reservas, dada a similitude com o caso vertente;

*(...) “O que, nos termos do nº 4 do artigo 6º do CIRS, compete à Autoridade Tributária é provar a existência da base de presunção, no caso, os lançamentos a débito dos sócios escriturados pela Reclamante. Não compete à AT, designadamente, “demonstrar a existência dos factos que levem à presunção de que os lançamentos a débito do sócio constituem adiantamento de lucros”. É que, se a demonstração a fazer necessariamente pela AT fosse já dirigida a que os referidos lançamentos a débito fossem considerados adiantamentos de lucros, não seria necessária a citada presunção. (...)”*

*(...) Daqui decorre que, por efeito da sobredita regra de direito probatório material, cabe à Administração Tributária a prova da base da presunção, isto é, a prova da existência de lançamentos, ao passo que ao sujeito passivo (a Requerente) cabe a prova dos factos que ilidam essa presunção, e portanto, a demonstração de que os lançamentos resultam (no caso) de mútuos. (sublinhado nosso).*

*Pois bem, essa ilisão não foi, no caso, ilidida na medida em que tal não pode bastar-se com apenas a indicação de documentos, particulares simples, de reconhecimento da dívida, tanto mais que esses documentos, ainda que subscritos por quem reconhece a dívida, são assinados e tratados após o termo da inspeção tributária e eram inexistentes à data a que se reporta a*

---

<sup>2</sup> Vide, Decisão CAAD nº 3/2017, pág. 26

*alegada dívida, ou seja, à data do lançamento dos montantes identificados na conta corrente dos sócios. (...)*<sup>3</sup>

Aqui chegados, importa atentar, que a AT escrutina todo o seu raciocínio bem plasmado no RIT, ancorada nos registos e balanços contabilísticos apresentados pelo Requerente, sendo inequívoco, que opere a presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, e de onde se conclui que o Requerente não faz prova eficiente, de que os “acertos contabilísticos” efectuados a 2021-12-31, não se referem a distribuição de lucros aos sócios.

Em conformidade com o RIT<sup>4</sup>, e de acordo com os factos provados pelo Tribunal, extrai-se das contas que temos vindo a analisar;

Conta : 552 RESERVAS LIVRES										Moeda: EUR
DT.LANÇ.	DT.DOC.	DIÁRIO	NÚMERO	DOCUMENTO	REFERÊNCIA	SÉRIE	NR.DOC.	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
<b>Acumulado Anterior</b>								0,00	199.629,32	-199.629,32
2021-12-31	2021-12-31	01 CAIXA	27	05 MOV.	ENCERR/				3.317,23	-202.946,55
2021-12-31	2021-12-31	01 CAIXA	29	05 MOV.	ENCERR/			184.433,68		-18.512,87
Total até 12-2021								184.433,68	202.946,55	-18.512,87
Total até 2021								184.433,68	202.946,55	-18.512,87
<b>Total Conta</b>								184.433,68	202.946,55	-18.512,87

  

Conta : 818 Resultado líquido										Moeda: EUR
DT.LANÇ.	DT.DOC.	DIÁRIO	NÚMERO	DOCUMENTO	REFERÊNCIA	SÉRIE	NR.DOC.	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
<b>Acumulado Anterior</b>								0,00	3.317,23	-3.317,23
2021-12-31	2021-12-31	01 CAIXA	27	05 MOV.	ENCERR/			3.317,23		0,00
Total até 12-2021								3.317,23	3.317,23	0,00
2021-14-31	2021-12-31	01 CAIXA	1	05 MOV.				1.639,24		1.639,24
2021-14-31	2021-12-31	01 CAIXA	1	05 MOV.					13.113,92	-11.474,68
Total até 14-2021								4.956,47	16.431,15	-11.474,68
Total até 2021								4.956,47	16.431,15	-11.474,68
<b>Total Conta</b>								4.956,47	16.431,15	-11.474,68

► No final do ano de 2021, foi efetuado o movimento contabilístico a débito da conta SNC “552 – Reservas Livres” por contrapartida do lançamento a crédito da conta SNC “2424 - Prediais”, no valor de 184.433,68, cujo movimento contabilístico corresponde à diminuição do capital próprio e dos valores a distribuir aos sócios.

<sup>3</sup> Vide, Decisão CAAD n.º 761/2022T, págs. 26 e 27.

<sup>4</sup> Vide, RIT, pág 10.

DT.LANC.	DT.DOC.	DIÁRIO	NÚMERO	DOCUMENTO	REFERÊNCIA	SÉRIE	NR.DOC.	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
<b>Acumulado Anterior</b>								0,00	199.629,32	-199.629,32
2021-12-31	2021-12-31	01 CAIXA	27	05 MOV.	ENCERR/				3.317,23	-202.946,55
2021-12-31	2021-12-31	01 CAIXA	29	05 MOV.	ENCERR/			184.433,68		-18.512,87
Total até 12-2021								184.433,68	202.946,55	-18.512,87
Total até 2021								184.433,68	202.946,55	-18.512,87
<b>Total Conta</b>								184.433,68	202.946,55	-18.512,87
<b>Conta:</b> 2424 Prediais <span style="float: right;"><b>Moeda:</b> EUR</span>										
DT.LANC.	DT.DOC.	DIÁRIO	NÚMERO	DOCUMENTO	REFERÊNCIA	SÉRIE	NR.DOC.	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
<b>Acumulado Anterior</b>								186.144,18	0,00	186.144,18
2021-05-26	2021-05-26	05 VENDAS	3	FATURA		001		15.789,50		201.933,68
Total até 05-2021								201.933,68	0,00	201.933,68
2021-12-31	2021-12-31	01 CAIXA	28	05 MOV.	ENCERR/				17.500,00	184.433,68
2021-12-31	2021-12-31	01 CAIXA	29	05 MOV.	ENCERR/				184.433,68	0,00
Total até 12-2021								201.933,68	201.933,68	0,00
Total até 2021								201.933,68	201.933,68	0,00
<b>Total Conta</b>								201.933,68	201.933,68	0,00

Concluiu-se, portanto, que a diminuição do capital próprio está diretamente relacionada com o movimento contabilístico registado a débito da conta "552 – Reservas Livres" por contrapartida do lançamento a crédito da conta SNC "2424 - Prediais", no valor de 184.433,68, conforme movimentos contabilísticos evidenciados no diário de caixa (*Anexo 6*).

### V.1.2. Resultado líquido apurado nos anos anteriores

Da consulta efetuada ao quadro 04 do anexo A da IES dos anos anteriores que se encontram disponíveis nas aplicações informáticas da AT, constatou-se que o sujeito passivo declarou os seguintes valores:

Período	Resultado Líquido (1)	Reservas Legais (2)	Outras Reservas (3)	Total (4) = (1) + (2)	Reservas (Ano N-1) + Resultado Líquido (Ano N-1) (5) = (4) + (3)	Variação (6) = (4) - (5)	Retenção na Fonte IRS Capitais (7)
2005	9 501,27	6 799,31	245 190,82	-----	-----	-----	-----
2006	11 003,51	7 274,37	245 190,82	252 465,10	261 491,40	9 026,21	0 000,00
2007	13 826,37	7 274,37	256 274,33	263 548,70	263 548,70	0,00	0 000,00
2008	33 895,98	7 274,37	270 100,70	277 375,07	277 375,07	0,00	0 000,00
2009	15 504,64	7 274,37	271 496,68	278 771,05	311 271,05	32 500,00	0 500,00
2010	17 171,47	7 274,37	154 001,32	161 275,69	207 275,69	136 000,00	0 790,50
2011	20 920,11	7 274,37	171 172,79	178 447,10	178 447,10	0,00	-----
2012	15 513,60	7 274,37	175 392,90	182 667,27	199 367,27	16 700,00	3 590,50
2013	24 391,40	7 274,37	151 406,50	168 692,57	201 150,67	12 500,00	2 500,00
2014	15 249,59	7 274,37	193 297,90	200 572,27	213 072,27	12 500,00	2 500,00
2015	21 831,48	7 274,37	211 547,79	218 822,16	218 822,16	0,00	-----
2016	13 077,49	7 274,37	250 379,27	237 653,64	240 653,64	3 000,00	750,00
2017	10 818,34	20 351,66	225 379,27	245 731,13	250 731,13	5 000,00	1 250,00
2018	14 876,02	20 351,66	174 456,66	194 835,52	256 549,47	61 719,65	1 250,00
2019	15 206,40	20 351,66	154 362,92	204 714,78	209 714,64	5 000,06	1 250,00
2020	3 317,23	20 351,66	199 629,32	219 951,15	219 951,15	0,00	-----
2021	11 474,68	20 351,66	15 512,67	38 349,01	223 295,41	154 433,68	-----
<b>Total</b>	<b>278 719,88</b>	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Da análise do quadro anterior, verifica-se que o somatório dos resultados líquidos gerados no período compreendido entre os anos de 2005 e 2021 ascende ao montante de € 276.719,88.

No ano de 2005, o sujeito passivo tinha declarado na rubrica de "outras reservas" um valor acumulado de € 245.190,82, respeitante aos valores apurados desde a data da constituição da sociedade  (1992) até ao ano de 2005.

No quadro anterior, foi apurada a diminuição ocorrida no capital próprio em cada ano, conforme coluna 6, resultante da diferença entre o somatório dos valores declarados nas contas das Reservas Legais e Outras Reservas do ano (N), que corresponde à coluna 4, e o somatório dos valores declarados no Resultado Líquido, Reservas Legais e Outras Reservas do ano anterior (N-1), respeitante à coluna 5.

Os valores indicados na coluna 7, correspondem às retenções na fonte de IRS – outros rendimentos de capitais, efetuadas pelo sujeito passivo, conforme dados retirados das aplicações informáticas da AT.

Face ao que antecede, concluiu-se que ocorreram diminuições no capital próprio ao longo dos anos. No ano de 2021, constata-se que a diminuição no capital próprio ascendeu ao montante de € 184.433,68, não tendo sido efetuada qualquer retenção na fonte de IRS e respetivo pagamento do imposto.

No caso presente, não só não existe qualquer contrato de mútuo, como do documento junto pelo Requerente com o anexo 2, resultam os seguintes esclarecimentos prestados a 03-05-2024:

**Ponto 1 – 20.855,08€ e 17.500,00€ foram movimentos de acerto pelo extracto Bancário, conforme cópias que se anexam.**

**Ponto 2 – Houve engano no processamento do lançamento de 184.423,68€, conta 552/2424 ocasionado por funcionário deste Escritório.**

**Não houve distribuição de resultados, pelo que não se efectuou retenção na fonte; fê-lo para acertar contas.**

**Este lançamento é para ficar sem efeito.**

No caso vertente, é claro ter havido deslocação de valores do património da sociedade para a conta referente às reservas dos sócios, nos termos plasmados no RIT, e que subscreve na íntegra.

Não pode este tribunal, deixar de corroborar a posição da Requerida:

(...) *“Torna-se assim forçoso concluir que, contrariamente às alegações da Requerente, que, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, a AT cumpriu com o ónus de demonstração da existência de facto tributário no ano fiscal de 2021, em termos de incidência real, configura uma distribuição de lucros, sujeitos a tributação de capitais ( categoria E), conforme previsto no art.º 5º n.º 2, al.h) conjugado com o art.º 7 n.ºs 1 e 3 al. a) subalínea 2), ambos do CIRS.*

*E esta conclusão resultou da análise que foi feita à contabilidade da Requerente, nomeadamente o documento interno/ nota de lançamento n.º 29 no mês de dezembro de 2021 que suporta vários registos contabilísticos, que permitiu à Autoridade Tributária e Aduaneira provar os pressupostos de facto e de direito da liquidação agora em crise, depois de ter sido a Requerente interpelada a explicar os lançamentos efetuados (vide n.ºs V. 17 e V. 18 do relatório de inspeção).*

*Ora, a Requerente, na resposta, não conseguiu explicar por que motivo não efetuou os lançamentos contabilísticos correspondentes à dedução das retenções na fonte suportadas com o subarrendamento da Quinta ..., não conseguiu justificar documentalmente qual a origem e o motivo da diminuição da conta de reservas livres, nem justificou comprovadamente qual a origem do saldo devedor da conta SNC “2424-Prediais” no início do ano de 2021.*

*Neste sentido e perante tais factos, incumbia à Requerente provar a regularidade destes lançamentos (e as divergências) na contabilidade.*

*Conforme consta no ponto V.11 do RIT, da análise dos extratos contabilísticos verificou-se uma diminuição do capital próprio da Requerente no ano de 2021, comparativamente com o ano de 2020, no montante de € 181.116.45, que acrescido do resultado líquido apurado no ano de 2020 (no valor de € 3.317,23), perfaz o valor total de €184.433,68.*

*Ou seja, no final do ano de 2021, foi efetuado um movimento contabilístico a débito da conta SNC “552- Reservas Livres” por contrapartida do lançamento na conta SNC-2424- Prediais, no valor de € 184.433.68, conforme ilustrado nos quadros das páginas 12 e 13 do RIT.*

---

*De forma a compreender o movimento contabilístico supra citado, foram solicitados junto da Requerente, elementos e esclarecimentos adicionais da origem e o motivo da diminuição da conta de reservas livres, bem como a origem do saldo devedor que consta na conta SNC “2424-Prediais”*

*Como resposta, a Requerente, limitou-se a referir que “Houve engano no processamento do lançamento de € 184.433.68, conta 552/2424 ocasionado por funcionário deste Escritório. (...)”<sup>5</sup>*

\*\*\*\*

Resulta assim claro e inequívoco, que o Requerente não logrou ilidir a presunção de que os lançamentos efetuados, não foram efetuados a título de lucros ou adiantamento de lucros, por força do disposto no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, já que não resultou de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais”.

Como já referido e reiterado, incumbia à Requerente o ónus de demonstrar documentalmente, que os referidos “acertos”, não resultaram em distribuição de lucros aos sócios, outrossim, que resultaram, a outro título ou que as mesmas foram devolvidas à sociedade, prova que não logrou fazer.

Pelo que, a distribuição de lucros e os adiantamentos por conta de lucros estão sujeitos à retenção na fonte, a título definitivo à taxa liberatória de 28%, em sede de IRS, conforme preceitua o art.71.º n.º 1 al. a) do CIRS.

Assim, deveria o sujeito passivo, proceder à retenção na fonte relativamente à colocação à disposição do montante de 184.433,68€.

Não tendo a Requerente logrado ilidir a presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, e encontrando-se preenchidos os requisitos da sua aplicabilidade, não se julga verificada qualquer ilegalidade e conseqüente nulidade dos actos de liquidação controvertidos.

#### **IV. DECISÃO**

---

<sup>5</sup> Vide, Resposta da AT, artigos 48º a 54.º

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral Singular em:

- (i) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com todas as legais consequências;
- (ii) Condenar a Requerente ao pagamento das custas do processo.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

De conformidade ao estatuído nos artigos 296º n.ºs 1 e 2 do Código do Processo Civil, aprovado pela Lei 47/2013, de 26 de Junho, 97-º A) n.º1, alínea a) do Código do Procedimento e Processo Tributário, e artigo 3-º n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 56.825,38 € (*cinquenta e seis mil oitocentos vinte e cinco euros, e trinta e oito cêntimos*)

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12-º, n.º2, 22-º, n.º 4 do RJAT, e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em 2.142,00 € (*dois mil cento e quarenta e dois euros*)

## **NOTIFIQUE-SE**

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131-º do Código do Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, revisto pelo árbitro.

[A redação da presente decisão, rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas]

Dezanove de Agosto de dois mil e vinte e cinco)

O árbitro

*(J. Coutinho Pires)*