

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 326/2024-T

Tema: IRS – Distribuição de lucros ou de adiantamentos por conta de lucros a sócio-gerente. Presunção ilidível prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS.

SUMÁRIO

- I. Nos termos do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS, *“Os lançamentos a seu favor, 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”*.
- II. Neste preceito, a expressão *“quaisquer contas correntes dos sócios”* significa que a presunção em causa não se limita aos casos em que existam lançamentos a favor dos sócios efetuados na conta SNC 26 – “Accionistas/Sócios”, podendo abranger lançamentos noutras contas, designadamente, na conta SNC 27 – “outras contas a receber e a pagar”.
- III. A presunção contida no artigo 6.º, n.º 4, do CIRS reporta-se à qualificação jurídica das quantias disponibilizadas a sócios, não à data em que elas ocorrerem.
- IV. Verificando-se que os lançamentos a débito na conta do sócio-gerente foram efetuados a título de empréstimo (ou mútuo), o facto tributário sujeito a tributação em sede de IRS ocorre, não no momento dos levantamentos de quantias da conta bancária da sociedade que deram origem a tais lançamentos contabilísticos na conta do sócio-gerente, mas no momento da regularização contabilística do saldo devedor da conta do sócio-gerente, por contrapartida de um débito na conta relativa a “outras variações no capital próprio”, devendo esta regularização contabilística ser considerada como um perdão de dívida por parte da sociedade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (Presidente), Dr. Fernando Marques Simões e Dra. Mariana Vargas (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

1. **A..., LDA.**, pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ...-..., ...-... Guimarães (“a Requerente”), veio, em 07.03.2024, requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar um pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), invocando o regime previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), considerando a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”) à sua jurisdição por força do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e peticionando a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRS do ano de 2020, com o n.º 2024..., no valor de € 195.393,93, com data limite de pagamento de 05.03.2024.
2. No PPA, a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou a árbitro presidente e os árbitros vogais, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 30.04.2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, por aplicação conjugada da

- alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação que lhe foi introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 20.05.2024 para apreciar e decidir o objeto do processo.
 6. Em 22.06.2024, a Requerida apresentou resposta ao PPA, defendendo-se por impugnação, e procedeu à junção do Processo Administrativo (“PA”) a que se refere o n.º 2 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de janeiro.
 7. Em 03.07.2024, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte despacho: *“1. Notifique-se as partes de que a reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT encontra-se agendada para o dia 20 de setembro de 2024, pelas 10:30, e de que inquirição da testemunha arrolada pela Requerente e declarações de parte terão lugar na mesma. 2. Notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 dias, indicar sobre que factos incidirão os depoimentos referidos no número anterior, e se os mesmos terão lugar nas instalações do CAAD em Lisboa ou no Porto. 3. Notifique-se as partes para, no prazo de 10 dias, informarem o CAAD sobre a sua vontade em se deslocar às instalações do CAAD em Lisboa, ou, em alternativa, participar na diligência on-line, via WEBEX.”*
 8. No dia 20.09.2024, teve lugar a reunião do artigo 18.º do RJAT, tendo D..., sócio-gerente da Requerente, sido ouvido como Parte, e E... contabilista certificado da Requerente, sido inquirido como testemunha.
 9. As partes apresentaram alegações finais, nas quais reprimaram as posições que já haviam apresentado no PPA e na resposta ao mesmo.

SANEAMENTO

10. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação adicional ora impugnada, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
11. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
12. O PPA é tempestivo porquanto apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
13. O processo não enferma de nulidades. Não foram identificadas exceções ou outras questões que obstassem ao conhecimento do mérito.

THEMA DECIDENDUM

14. Entre 2013 e 2020, a sociedade Requerente entregou meios monetários próprios ao sócio-gerente (B...), num total de € 623.677,63, debitando os respetivos montantes numa subconta intitulada “B...” (com o n.º 278202), que se insere na conta 278 do Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”) – “Outros devedores e credores”, que por seu turno pertence à conta 27 – “Outras contas a receber e a pagar”. Em 20.11.2020, após o falecimento do sócio-gerente, foi efetuado um movimento contabilístico com o mesmo valor (€ 623.677,63), por débito na conta 599 – “Outra variação no capital próprio”, por contrapartida de um crédito na subconta SNC 278202 – “B...”.
15. Considerando estas operações e movimentos contabilísticos, as Partes contendem quanto ao facto tributário relevante *in casu*, e quanto ao momento em que se verificou:
 - (a) A Requerente defende que o facto tributário (i) consiste na colocação à disposição do seu sócio-gerente de lucros e reservas e de adiantamentos por conta de lucros,

nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do CIRS, e da presunção a que se refere o n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, e (ii) ocorreu quando a Requerente entregou meios monetários próprios ao sócio-gerente, ou seja, entre 2013 e 2020, nos termos do n.º 2 da alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do CIRS, concluindo que o direito à liquidação já se encontrava caducado quando a liquidação impugnada foi emitida e notificada;

(b) A AT Requerida defende que a sociedade Requerente realizou empréstimos (ou mútuos) ao sócio-gerente entre 2013 e 2020, e que o facto tributário (i) consiste num perdão de dívida ocorrido em 20.11.2020, (ii) tributável nessa data (ao abrigo do artigo 5.º do CIRS), visto que só em 20.11.2020 é que a Requerente assumiu que dívida do sócio-gerente não iria ser regularizada, concluindo que o seu direito à liquidação não caducou.

POSICÃO DAS PARTES

DA REQUERENTE

16. Com referência à letra da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º e do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, a Requerente sustenta que *“a regularização da conta em nome do ex-sócio B... por contrapartida de resultados transitados, ocorrida com data de 20 de Novembro de 2020, no dia posterior ao óbito do mesmo, nunca poderia ser considerada como lucros ou adiantamentos der lucros já que este, à data, já não era sócio da Requerente.”*

17. E desta circunstância (i.e., do óbito do ex-sócio e gerente em 19.11.2020), infere a Requerente que, à data de regularização do saldo devedor da conta SNC 278202 – “B...” (ou seja, em 20.11.2020), falta um dos pressupostos previstos no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS para o correspondente lançamento ser considerado um adiantamento por conta de lucros: nessa data, além daquele já não ser sócio, o beneficiário do lançamento em conta corrente nem sequer era vivo.

- 18.** Defende a Requerente a tese de que os lançamentos que estavam a influenciar o saldo devedor constante da conta-corrente SNC 278202 – “B...” foram realizados entre 2013 e 2020, pelo que, conforme determina o n.º 2 da alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do CIRS, a verificação dos respetivos factos tributários se deu em cada uma das datas que deram origem a tais lançamentos, ou seja, nas datas em que a Requerente entregou os meios monetários que eram seus ao seu ex-sócio e gerente, já que nunca foi ilidida a presunção a que se refere o n.º 4 do artigo 6.º do CIRS.
- 19.** De seguida aventa a Requerente que se verificou a caducidade do direito à liquidação relativamente aos lançamentos em tal conta corrente.

DA REQUERIDA

- 20.** Na resposta ao PPA, a AT Requerida começa por aduzir que, conforme decorre do relatório de inspeção, no exercício de 2020, a conta 278202 – “B...”, com valor de € 623.677,63, foi saldada por contrapartida da conta 599 – “Outras Variações no Capital Próprio”, o que consubstanciou uma diminuição no capital próprio da Requerente, ou seja, uma variação patrimonial negativa.
- 21.** No entender da Requerida, os lucros gerados e acumulados da Requerente, porque não haviam sido distribuídos antes de 2020, não foram sujeitos a tributação na esfera dos sócios. Ocorrendo a tributação na esfera dos sócios no momento da colocação à disposição ou no momento da liquidação da sociedade através da partilha, o movimento contabilístico em causa (registo de crédito na conta de sócios 278202 – “B...”, por débito da conta de capital 599), em 20.11.2020, constituiu um perdão de dívida a B..., tendo nessa data a Requerente assumido que a liquidação do empréstimo não ocorrerá.
- 22.** Trazendo à colação a letra do n.º 1 e da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS e ainda a letra dos n.ºs 4 e 5 do artigo 6.º do CIRS, e jurisprudência relevante e pertinente para a dilucidação da questão *sub judice*, a Requerida argumenta que “*como ficou*

demonstrado no relatório de inspeção, os valores em análise, contabilizados a débito na conta SNC 278202, pertencente ao sócio à data dos factos, embora fossem considerados mútuos, na data de 20/11/2020, foram desconsiderados, como se de um perdão de dívida se tratasse, o que consubstancia o momento a partir do qual o ativo da empresa foi colocado à disposição do sócio gerente, ficando este ilibado da obrigatoriedade de liquidação do mesmo.”

23. E isto dito, segue-se o enquadramento em sede de IRS preconizado pela Requerida:

“Os referidos rendimentos são tributados à taxa liberatória de 28%, de acordo com a aliena a) do n.º 1 do Art.º 71º do CIRS e a Requerente, tinha a obrigação legal de proceder à entrega nos cofres do Estado das quantias retidas nos termos do Art.º 101.º do CIRS, até ao dia 20 do mês seguinte aquele em que foram deduzidas, nos termos do n.º 3 do Art.º 98º do CIRS.”

E ainda:

“A Requerente, não procedeu à retenção e entrega dos valores apurados, sendo o responsável originário pelo imposto não retido de acordo com o Art.º 28º da LGT, conjugado com o Art.º 103º do CIRS.”

24. Não se detendo aduz ainda a Requerida como segue:

“Estando em causa a ilisão de uma presunção legal relativa (iuris tantum), impende, então, sobre a Requerente o ónus de produzir prova do contrário, ou seja, de desenvolver atuação probatória dirigida contra o facto presumido, com o objetivo e de molde a convencer o julgador de que, não obstante a ocorrência do facto que serve de base ao funcionamento da presunção invocada (lançamentos em contas correntes do sócio, escriturada em sociedade comercial), o facto presumido não se verificou.”

25. Prossegue aduzindo como segue:

“Por outro lado, e relativamente à questão assacada pela Requerente de que actos tributários resultantes de lançamentos na conta corrente do mesmo verificaram-se nas datas em que tais lançamentos foram feitas na conta corrente do sócio, durante os anos de 2013 até 31 de Outubro de 2020, e não após o óbito do mesmo em 19 de Novembro de 2020, importa referir que tal argumento não pode proceder, porquanto, nos anos referidos foram efetuados os lançamentos dos empréstimos efetuados pela sociedade ao seu sócio gerente, tratando-se, apenas e somente, de lançamentos que relevam contabilisticamente a dívida do sócio à sociedade, e como tal, não estando sujeitos a tributação em sede de IRS.”

“Sendo considerados como empréstimos da sociedade ao sócio, os mesmos são extintos quando são pagos à sociedade, o que não se verificou, ou quando se releva contabilisticamente que a dívida não será liquidada e os meios financeiros não serão devolvidos à sociedade, pela sua contabilização a débito na conta de Capital Próprio, o que veio a suceder.”

“Neste conspecto, a conta 278202 –B... que em 2020 encontrava-se a débito no valor de € 623.677,63, fruto de vários e sucessivos empréstimos ao sócio da empresa, tendo sido reduzida ao valor final de €0,00, e nesse desiderato e de forma inequívoca conclui-se que os mútuos foram perdoados.”

“Ou seja, em 20 de Novembro de 2020, a referida conta regista um movimento contabilístico a crédito, por débito das contas de capital (599), cujo saldo credor havia sido gerado por acumulação de lucros não distribuídos ao longo dos anos.”

“Com tais movimentos contabilísticos efetuados (débito na conta do SNC “599-Outras Variações no Capital Próprio - Outras”), dá-se a verdadeira assunção da distribuição de lucros acumulados, pela anulação do ativo financeiro da empresa, tendo sido perdoada a dívida.”

“(...) o momento relevante da tributação dos rendimentos em causa, não são os anos de 2013 a 2020, ou seja, quando são contabilizados os empréstimos, mas sim, a data de 20 de Novembro de 2020, quando é relevado contabilisticamente a anulação da dívida.”

“Logo, a retirada de valores do património da sociedade para a esfera do sócio em momentos anteriores a 31/10/2020, foram a título de empréstimos concedidos pela sociedade ao seu sócio, sendo que, os valores em causa (contabilizados a débito na conta SNC “278202” pertencente ao sócio), embora fossem considerados mútuos, na data de 20/11/2020 foram desconsiderados, como se de um perdão de dívida se tratasse, o que consubstancia o momento a partir do qual o ativo da empresa foi colocado à disposição do sócio, ficando este ilibado da sua obrigatoriedade de liquidação do mesmo, pelo que, é esse o facto e o momento em que se configura a obrigação de retenção na fonte por parte da entidade devedora do rendimento (Requerente), conforme dispõem os art.ºs n.º 1 e da alínea h) do n.º 2 do art.º 5º, n.º 4 do art.º 6, n.º 1 do art.º 71º, n.º 3 do art.º 98º e do art.º 101.º do CIRS.”

“Acréscce que o facto de o sócio ter falecido a 19 de Novembro de 2020, não intervém com a interpretação aduzida, na medida em que a dívida existente não se extinguiria com a morte do sócio, passando a ser encargo da herança, como previsto no artigo 2068º do Código Civil “a herança responde (...) pelo pagamento das dívidas do falecido”.

MATÉRIA DE FACTO

FACTOS PROVADOS

-
- 26.** Com base nos documentos trazidos aos autos pelas partes e na prova testemunhal produzida na audiência de 20.09.2024, são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:
- A)** A Requerente foi constituída em 29.06.1989, tendo como objeto social a atividade de representações comerciais, importações e exportações de têxteis, encontrando-se registada com o CAE 46160 – agentes do comércio por grosso de têxteis, vestuário, calçado e artigos de couro (Cf. Documento n.º 1 junto ao PPA, e RIT, a *fls.* 42/63, junto ao PA).
- B)** O capital social da Requerente cifrava-se em € 6.000,00, tendo, à data da constituição, o mesmo sido dividido em três quotas detidas por:
- (i) B... , com uma quota no valor nominal de € 3.500,00;
 - (ii) C..., com uma quota no valor nominal de € 1.250,00; e
 - (iii) D..., com uma quota no valor nominal de € 1.250,00;
- (Cf. Documento n.º 1 junto ao PPA, e RIT, a *fls.* 43 e 44/63, junto ao PA).
- C)** B... geria a sociedade sem distinguir entre o seu património pessoal e o património societário, levantando quantias em dinheiro da conta da sociedade no BCP tanto para fazer face a despesas pessoais como para pagar salários aos colaboradores, não existindo documentos de suporte para proceder ao lançamento contabilístico destas operações (Cfr. prova testemunhal e declarações de Parte).
- D)** O extrato da subconta 2788175 (que antecedeu a subconta SNC 278202) reportado ao exercício de 2013, evidencia haverem sido ali registados lançamentos contabilísticos em todos os meses do ano, cifrando-se o valor dos débitos em € 191.721,03, e o valor dos créditos em € 105.440,50, resultando um saldo devedor no final do exercício de € 86.280,50 (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

- E)** Nos anos seguintes, o saldo devedor da subconta 2788175 – “B...”, e a partir do exercício de 2019, o saldo da subconta SNC 278202 – “B...”, continuou reiteradamente a aumentar (Cfr. Documentos n.º 4 a 9 juntos ao PPA).
- F)** O extrato da subconta SNC 278202 – “B...”, reportado ao exercício de 2020, evidencia um movimento de abertura (que vinha do exercício de 2019) de € 582.265,47, o registo de lançamentos contabilísticos nos meses de janeiro a outubro, relevando-se a débito o montante total de € 41.412,16, referentes aos dez meses de 2020, sendo que o registo reportado a novembro respeita à regularização da conta, cifrando-se, em 20.11.2020, o valor dos débitos em € 623.677,63, e o valor dos créditos em € 623.677,63, resultando um saldo nulo no final do exercício (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA).
- G)** Os valores debitados na conta SNC 278202 – “B...” foram entregues pela sociedade Requerente a B... a título de empréstimos (ou mútuos).
- H)** B... faleceu no dia 19.11.2020. (Cfr. Documento n.º 2 – Certidão de óbito – junto ao PPA).
- I)** Em 20.11.2020, após o óbito do sócio B..., a Requerente perdoou a dívida de B..., regularizando o saldo da subconta daquele sócio, por débito da conta SNC 599 – “Outras variações do capital próprio” (uma conta de capitais próprios) por contrapartida de um crédito na subconta SNC 278202 – “B...”, pelo valor de € 623.677,63 (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA, e RIT, a *fls.* 34 e 63, junto ao PA).
- J)** Em 20.09.2022, ocorreu a transmissão da quota de € 3.500,00 do respetivo titular, B..., em resultado de partilha, a favor dos filhos, C... e D..., em partes iguais, resultando daí a seguinte repartição do capital:
- a.** C..., com quota de valor nominal de € 3.000,00;
 - b.** D..., com quota de valor nominal de € 3.000,00;
- (Cfr. Documento n.º 1 junto ao PPA, e RIT, a *fls.* 44/63, junto ao PA).

- K) Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., da Direção de Finanças de Braga, a Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo externo que tinha por âmbito de aplicação temporal o exercício do ano 2020, tendo como motivo a análise da sua situação tributária (Cfr. informação a fls. 40/63 do PA).
- L) No ponto V. do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”, junto ao PA a fls. 37 a 63), sob a epígrafe “*Descrição dos factos e fundamentos das correções /irregularidades*”, e o subponto “*V.1 – IRS – Adiantamentos por conta de lucros*”, diz-se:

“Após análise a situação financeira e patrimonial do sujeito passivo ao ano de 2020, constata-se, pela consulta da IES, que o balanço apresenta na rubrica de capital “Outras variações no capital próprio o valor negativo -623.677,63 EUR. Este valor negativo faz reduzir significativamente a situação patrimonial do sujeito passivo, como tal, houve a necessidade de analisar os movimentos contabilísticos e operações subjacentes que Ilhes estão associadas. Da consulta ao balancete analítico, constata-se que aquele valor é o saldo devedor da conta 599 OUTRAS VARIAÇÕES NO CAPITAL PROPRIO - OUTRAS”. Consultando o extrato da conta 599 OUTRAS VARIAÇÕES NO CAPITAL PROPRIO — OUTRAS, consta o registo n.º 1100021 com a descrição “Div REG.CONTA 3ONov”, no valor de 623.677,63 EUR a débito tendo como contrapartida a conta “278202 – B... a crédito. A conta 278202 – B... é uma conta de devedores, neste caso do sócio B..., com um saldo acumulado de 623.677,63 EUR até fim de outubro de 2020. Em 30 de novembro de 2020, esta conta foi saldada por contrapartida da conta 599 OUTRAS VARIAÇÕES NO CAPITAL PROPRIO - OUTRAS, por via do movimento de regularização de conta “Div REG.CONTA 3ONov”, no valor de 623.677,63 EUR. Após consulta aos documentos de suporte da contabilidade referente a esta operação, apenas consta o documento interno n.º 21 da contabilidade, com data de 20 de novembro de 2020, com a descrição “Regularização de conta” (Anexo 2). Quanto à conta “278202 – B..., no ano de 2020, contém os seguintes lançamentos:

Conta: 278202 - B...										(Euros)
Data	Diário	NºInt.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	#Rec.	Débito	Crédito	Saldo	
Abe	#	Abe.C	1	Abertura	APUR 10/Jan		582 265,47		582 265,47	D
31Jan	1	Diver	10023	Caixa A	Div 31Jan		7 667,51		589 932,98	D
31Jan	1	Diver	10024	B...	Div 31Jan		2 000,00		591 932,98	D
29Fev	1	Diver	200010	Caixa A	Div 129Fev		2 400,00		594 332,98	D
31Mar	1	Diver	300010	B...	Div 31Mar		3 000,00		597 332,98	D
30Abr	1	Diver	400008	B...	Div 30Abr		1 000,00		598 332,98	D
30Abr	1	Diver	400024	B...	Div 30Abr		2 000,00		600 332,98	D
30Abr	1	Diver	400024	B...	Div 30Abr		754,72		601 087,70	D
30Abr	1	Diver	400025	B...	Div 30Abr		2 000,00		603 087,70	D
31Mai	1	Diver	500016	B...	Div 31Mai		1 500,00		604 587,70	D
31Mai	1	Diver	500031	B...	Div 31Mai		1 589,93		606 177,63	D
31Mai	1	Diver	500032	B...	Div 31Mai		2 000,00		608 177,63	D
30Jun	1	Diver	600027	B...	Div 30Jun		2 000,00		610 177,63	D
31Jul	1	Diver	700016	B...	Div 31Jul		2 000,00		612 177,63	D
31Jul	1	Diver	700030	F... Lda	Div 31Jul		4 000,00		616 177,63	D
31Ago	1	Diver	800010	B...	Div 31Ago		1 500,00		617 677,63	D
31Ago	1	Diver	800010	B...	Div 13Ago		2 000,00		619 677,63	D
30Set	1	Diver	900025	B...	Div 30Set		2 000,00		621 677,63	D
31Out	1	Diver	100017	B...	Div 31Out		2 000,00		623 677,63	D
30Nov	1	Diver	100021	Outras	Div REG.CONTA 30Nov			623 677,63	0,00	
Total período:							414 216	623 677,63		
Total geral:							623 677,63	623 677,63	0,00	

Os lançamentos a débito desta conta têm como documentos de suporte talões de levantamento em numerário ou documentos bancários onde são mencionados levantamentos de cheques ao balcão e pagamento de serviços não relacionados com a atividade do SP. Em 2023-10-02, foram solicitados ao SP, via notificação eletrónica, esclarecimentos referentes aos movimentos na conta “278202 -B...”. Em 2023-10-13, via e-mail, o representante legal do SP veio informar o seguinte: “Conforme foi transmitido verbalmente, os movimentos que deram origem ao saldo da conta 278202, foram levantamentos efetuados pelo sócio B... ao longo de vários anos. Quando do seu falecimento súbito, foi a referida conta regularizada por contrapartida de capital.” O SP vem alegar que a empresa emprestou ao socio, ao longo dos anos, diversos valores que se encontram registados na conta de sócios “278202 -B...”. Em 20 de novembro de 2020, a conta referida regista um movimento contabilístico a crédito, por débito das contas de capital, cujo saldo credor foi gerado por acumulação de lucros não distribuídos. Com o movimento contabilístico (débito na conta do SNC 599 OUTRAS VARIAÇÕES NO CAPITAL PROPRIO — OUTRAS) efetuado, dá-se a assunção da distribuição de lucros acumulados, pela anulação do ativo financeiro da empresa, tendo

sido perdoada a dívida. O movimento a débito em contas de capitais próprios provoca uma redução do capital próprio, ou seja, uma variação patrimonial negativa. Consequentemente, o valor da sociedade no momento em que seja alienada, ou no momento em que seja dissolvida, terá um menor valor e uma menor massa patrimonial. Donde o rendimento que nessa altura será sujeito a tributação, será menor. Os lucros gerados e acumulados, porque não haviam sido distribuídos, não foram sujeitos a tributação na esfera dos sócios. A tributação dos lucros na esfera dos sócios ocorre no momento da colocação à disposição ou no momento da liquidação da sociedade através da partilha. Assim, o momento em que o sujeito passivo assume que a liquidação do empréstimo não será regularizada (data de 20/11/2020), configura a data em que ocorre a efetiva distribuição de lucros. Enquadramento Fiscal: Nos termos do n.º 1 e da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, consideram-se rendimentos de capitais (categoria E), os frutos e demais vantagens económicas procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, qualquer que seja a sua natureza ou, nomeadamente, as lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respetivos titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros. No âmbito desta categoria de rendimentos de IRS, o n.º 4 do artigo 6.º do respetivo código - CIRS, refere que os lançamentos a seu favor em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros. Como ficou demonstrado ao longo do presente relatório, os valores em análise e contabilizados a débito na conta SNC 278202 pertencente ao sócio-gerente à data dos factos, embora fossem considerados mútuos, na data de 20/11/2020, foram desconsiderados, como se de um perdão de dívida se tratasse, o que consubstancia o momento a partir do qual o ativo da empresa foi colocado à disposição do sócio gerente, ficando este ilibado da sua obrigatoriedade de liquidação do mesmo. Acresce o facto de que a apresentação de contas anuais faz fé perante o Estado e terceiros, pelo que depois de aprovadas, encerradas e comunicadas, apenas serão alvo de alteração no caso de ordem judicial. Os referidos rendimentos são tributados a taxa liberatória de 28%, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS. O SP tinha a obrigação

legal de proceder à entrega nos cofres do Estado das quantias retidas nos termos do artigo 101.º do CIRS, até ao dia 20 do mês seguinte aquele em que foram deduzidas, nos termos do n.º 3 do artigo 98.º do CIRS. Todavia, o SP não procedeu à retenção nem à entrega dos valores apurados, sendo o SP o responsável originário pelo imposto não retido de acordo com o artigo 28.º da Lei Geral Tributária conjugado com o artigo 103.º do CIRS. Destarte, propõe-se a correção do valor da respetiva retenção no valor de 174.629,74€ (623.677,631 x 28%). Quanto ao momento da retenção na fonte, nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRS, este ocorreu, no caso em apreço, no momento do respetivo movimento da regularização, ou seja, em 2020-11-20. (...).”

M) Na sequência do procedimento inspetivo, foi emitida a liquidação de IRS de 2020, com o n.º 2024..., no valor de € 195.393,93, com data-limite de pagamento em 05.03.2024.

N) Em 07.03.2024, a Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo (Cfr. sistema de gestão processual do CAAD).

FACTOS NÃO PROVADOS

27. Não se deram como não provados quaisquer factos com relevância para a decisão da causa.

FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

28. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 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 plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (Cfr. artigo 596.º do CPC).

- 29.** A convicção do Coletivo sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova documental junta aos autos pela Requerente e nos documentos constantes do PA junto aos autos, e ainda com base no depoimento da testemunha arrolada, bem como nas declarações de Parte do atual sócio-gerente da Requerente.
- 30.** Na reunião do artigo 18.º do RJAT, que teve lugar em 20.09.2024, D..., sócio-gerente da sociedade Requerente desde 2016, depôs como Parte, e E..., técnico de contas e responsável pela contabilidade da Requerente desde a respetiva constituição, prestou declarações como testemunha. Ambos explicaram que B... geria a sociedade sem distinguir entre o seu património pessoal e o património societário, levantando quantias em dinheiro da conta da sociedade no BCP tanto para fazer face a despesas pessoais como para pagar salários aos colaboradores, não existindo documentos de suporte para proceder ao lançamento contabilístico destas operações.
- 31.** Contudo, não existindo documentos de suporte, ficou por esclarecer que valores foram levantados por B... para fazer face a despesas pessoais e para pagar salários aos colaboradores, nem como tais levantamentos foram registados na contabilidade da Requerente. O que é claro é que, entre 2013 e 2020, B... procedeu a levantamentos da conta bancária da Requerente que foram debitados na subconta SNC 278202 – “B...”, que se insere na conta SNC 278 – “Outros devedores e credores”, que por seu turno pertence à conta SNC 27 – “Outras contas a receber e a pagar”, o que indica que havia uma expectativa de que B... restituiria o respetivo valor. Caso contrário, o valor dos levantamentos em causa teria sido registado na contabilidade da Requerente como distribuição (ou adiantamento) de lucros a um dos sócios e a Requerente procederia às retenções na fonte legalmente devidas, o que não sucedeu.

32. Conclui-se, assim, que (1) os montantes em causa foram entregues pela sociedade Requerente a B... a título de empréstimos (ou mútuos), e que (2) em 20.11.2020, após o óbito de B..., a Requerente perdoou a dívida em apreço, no valor global de € 623.677,63.
33. Tendo a AT Requerida demonstrado, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, que foram efetuados lançamentos na subconta SNC 278202 – “B...” entre 2013 e 2020 (o que evidencia a realização de empréstimos ao sócio-gerente B...), e que, em 20.11.2020, ocorreu um crédito nesta subconta, pelo valor de € 623.677,63, por contrapartida de um débito no mesmo valor na conta 599 – “Outras variações do capital próprio” (o que evidencia um perdão de dívida ao sócio-gerente B... em 20.11.2020), cabia à Requerente provar que não realizou, entre 2013 e 2020, empréstimos ao sócio-gerente B..., mas antes distribuições ou adiantamentos de lucros, o que não logrou fazer.

MATÉRIA DE DIREITO

DO QUADRO NORMATIVO EM VIGOR

34. Começando pelo quadro normativo adequado se mostra trazer à colação, desde já, o artigo 5.º, n.º 1, do CIRS, epigrafado “Rendimentos da Categoria E”, que estatui no sentido de que se consideram *“rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em 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.”*
35. Por outro lado, o n.º 2 do mesmo artigo determina que os *“frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente”*, entre outros, 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
(Cfr. alínea h)).

36. O subsequente artigo 6.º do CIRS, estatuinto sobre presunções relativas a rendimentos da categoria E, estabelece o seguinte no seu n.º 4:

“Os lançamentos a seu favor, 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.”

37. O n.º 5 do mesmo artigo 6.º do CIRS, determina que as *“presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, ato administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira.”*

38. Com relevo para a dilucidação da questão *sub judice*, importa ainda convocarmos as seguintes normas do CIRS:

(a) Artigo 7.º, n.ºs 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”*); e 3, alínea a), 2 (*“Para efeitos do disposto no n.º 1, atende-se: a) quanto ao n.º 2 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”*). (negrito e sublinhado nosso)

(b) Artigo 71.º, n.º 1, alínea a) (*“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”*);

- (c) Artigo 98.º, n.º 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*”);
- (d) Artigo 101.º, n.º 2, alínea a) (“*Tratando-se de rendimentos referidos no artigo 71.º, a retenção na fonte nele prevista cabe: a) Às entidades devedoras dos rendimentos referidos nos números 1 e 4 e na alínea c) do n.º 12 do artigo 71.º*”).

39. Empreendida que está esta resenha normativa, detenhamo-nos agora, na análise da citada presunção estatuída no artigo 6.º, do n.º 4, do CIRS, trazendo à colação o que a tal propósito tem sido dito pela mais avalizada doutrina, também citada pela Requerente no seu PPA.

40. Dealbando com José Guilherme Xavier de Basto (*in* “*IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*”, Coimbra Editora, 2007, pp. 338-340), afirma:

“A previsão de presunções deriva da própria natureza dos rendimentos de capitais, alguns deles de relativamente fácil sonegação. Assim, em certos casos, a lei presume a existência desses rendimentos, (...). De qualquer modo, destinadas a prevenir fraudes, estas presunções, além de poderem ser ilididas, são um conjunto limitado, como é próprio de um imposto que visa a tributar o rendimento real e efectivo. Estão restritas aos casos, muito contados, em que há risco de ocultação de rendimentos.(...)”

41. A fls. 339, prossegue aquele ilustre doutrinário dizendo:

*“Finalmente, no n.º 4, presume-se que as quantias escrituradas em quaisquer contas de sócios de sociedades comerciais ou civis em forma comercial, que não resultem de mútuos, de prestação de trabalho ou de exercício de cargo social, correspondem a lucros ou adiantamentos por conta de lucros. A presunção conduz a que aquelas quantias tenham o tratamento de lucros distribuídos, ou seja, se houver opção pelo englobamento, este faz-se por metade do valor (...), como sabemos. **Com esta presunção, procede-se a uma qualificação supletiva de quantias, cuja causa não esteja expressa nas contas correntes em causa.** A lei não se refere expressamente às quantias escrituradas nas contas de sócios a título de suprimentos. Entendemos, contudo, que, para este efeito, deverão considerar-se tais quantias como incluídas na hipótese da norma – e excluídas portanto da presunção. O que a lei, com aquela presunção, quis resolver foi **a qualificação das quantias escrituradas** cuja “causa” jurídica não foi expressamente declarada.” (negrito e sublinhado nosso).*

42. Já Rui Duarte Morais (in “Sobre o IRS”, Coimbra, Almedina, 2006, p. 89), diz:

“Visando facilitar o ónus da prova da existência do facto tributário por parte da administração, a lei estabelece, no art.º 6.º, diversas presunções legais, quer quanto à existência do facto gerador de imposto (...), quer quanto à existência de rendimento (...), quer quanto ao montante do rendimento tributável (...). Estas presunções são ilidíveis – de acordo com a regra geral constante do art.º 73.º da LGT – nos termos do n.º 6 do art.º 6.º.” - atual n.º 5.

43. Finalmente, ensina ainda Paula Rosado Pereira (in “Manual de IRS”, Coimbra, Almedina, 2018, pp. 113 e 144), que:

“O legislador fiscal considerou não ser possível abdicar da adoção de algumas presunções relativamente aos rendimentos de capitais. Entre as razões subjacentes ao recurso a tais presunções, conta-se a dificuldade sentida pela AT, face à natureza específica dos rendimentos desta categoria, em assegurar a eficiência da tributação. As presunções desempenham a função de facilitar a prova da AT relativamente à

existência de certos rendimentos e à respetiva quantificação. (...). Para que se verifique a ilusão da presunção, é necessário que, por qualquer das formas (...) referidas [no artigo 6.º, n.º 5, do Código do IRS], se provem factos, condições ou taxas de juro distintas dos que resultariam da aplicação da presunção.”

APRECIACÃO DA QUESTÃO DECIDENDA

Da qualificação dos levantamentos efetuados pelo sócio-gerente da conta bancária da Requerente entre 2013 e 2020

- 44.** Da factualidade dada como provada resulta clarividente que os valores contabilizados a crédito na subconta SNC 278202 – “B...” resultavam de empréstimos (ou mútuos) da Requerente ao seu sócio-gerente.
- 45.** Com respaldo na Decisão Arbitral de 06.01.2014, proferida no processo n.º 165/2013-T, defende o Tribunal a irrelevância da invalidade formal que possa estar a enfermar os aludidos contratos de mútuo. Com relevância para a dilucidação da questão *sub judicio*, adequado se mostra trazer aqui à colação o seguinte:

“Entende a Requerida que o Contrato de Mútuo não respeita os requisitos formais exigidos pelo artigo 1143.º do Código Civil, razão pela qual não é válido. Assim, considera que estamos perante adiantamentos de lucros, os quais deveriam ter sido tributados em IRS. É certo que, nos termos do disposto no artigo 1143.º do Código Civil, o mútuo de valor superior a € 25.000 só é válido se for celebrado por escritura pública e o de valor superior a € 2.500 se o for por documento assinado pelo mutuário. Decorre no artigo 294.º do Código Civil que os negócios jurídicos celebrados contra disposição de carácter imperativo, como é o caso, são nulos. A nulidade, nos termos do disposto no artigo 286.º do Código Civil, é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal. A declaração de nulidade

*tem efeito retroactivo, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 289.º do Código Civil, devendo ser restituído tudo o que for prestado. Efectivamente, (...), estamos perante uma matéria de direito civil, pelo que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 11.º da LGT, as normas fiscais em análise devem ser interpretadas recorrendo aos termos próprios desta área do direito. Por outro lado, a lei fiscal, ou a aplicação que dela é feita, não pode criar previsões normativas diferentes das existentes nos diplomas próprios. Dito de outra forma: o Código Civil prevê que os contratos de mútuo que não cumpram os requisitos de forma legalmente estabelecidos são nulos, não podendo produzir quaisquer efeitos, devendo ser restituído tudo o que foi prestado (o mutuário deve restituir o valor recebido e o mutuante deve restituir os juros eventualmente recebidos). É esta a cominação legalmente prevista para a falta de cumprimento dos requisitos de forma associados ao contrato de mútuo. No fundo, a lei determina que é como se o contrato de mútuo nunca tivesse existido, desaparecendo da ordem jurídica tanto o contrato como os seus efeitos. Esta é a única consequência do não cumprimento dos requisitos formais previstos na lei. Não resulta, todavia, da lei, que do contrato de mútuo nulo possam advir outras consequências. E, assim, não pode aplicar-se a lei fiscal no sentido de retirar do incumprimento desta formalidade consequências diferentes das legalmente previstas. **Ou seja, se o contrato de mútuo é nulo por falta de forma, pode determinar-se a restituição do que foi prestado, mas não pode considerar-se que da invalidade resulta que os montantes pagos ao abrigo do contrato têm outra natureza que não a de mútuo. Assim, tem de se concluir que, o facto de terem sido preteridas as formalidades na celebração do contrato de mútuo não pode ter como consequência que o contrato não existiu e, portanto, estamos perante uma realidade diferente – no caso, um adiantamento de lucros.** E se, perante a nulidade do contrato, as partes ficam obrigadas a restituir o que receberam, poderá, no limite, entender-se que o mesmo deve suceder neste caso, devendo o sócio-gerente restituir os valores registados na conta corrente antes identificada, mas não pode considerar-se que, por falta de cumprimento das formalidades que estão associadas à celebração deste tipo de contrato, a operação substancialmente praticada (um mútuo) deve ser qualificada de outra forma. É certo que, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 36.º*

da LGT, “A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.”. Por outro lado, cumpre também aludir ao número 1 do artigo 74.º da LGT, nos termos do qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque, bem como ao número 1 do artigo 75.º do mesmo diploma, nos termos do qual se presumem verdadeiros e de boa-fé os registos contabilísticos dos contribuintes, quando realizados nos termos da legislação fiscal e comercial. Esta presunção não se verifica quando ocorrer uma das circunstâncias previstas no n.º 2 do artigo 75.º da LGT – o que não é o caso. Acresce que, nos termos do disposto no artigo 293.º do Código Civil, “O negócio nulo ou anulado pode converter-se num negócio de tipo ou conteúdo diferente, do qual contenha os requisitos de substância e forma, quando o fim prosseguido pelas partes permita supor que elas o teriam querido, se tivessem previsto a invalidade.”. Assim, no limite, poderia considerar-se estarmos perante um contrato-promessa de mútuo, o qual não teria de respeitar as exigências de forma, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 410.º do Código Civil. Assim, os pagamentos seriam realizados por conta de um contrato de mútuo definitivo, a celebrar em data a indicar. De referir ainda que, o registo contabilístico dos montantes pagos ao sócio foi realizado numa conta 268, que é uma conta de Accionistas/Sócios – Outras Operações. Habitualmente, são registadas nesta conta as operações com os sócios que não sejam adiantamentos de lucros, resultados atribuídos ou lucros disponíveis, entre outros. O registo a débito reflecte um pagamento realizado pela sociedade, pelo que, o registo feito para efeitos contabilísticos é coincidente com o enquadramento que foi dado à operação. Portanto, verifica-se que o registo contabilístico dos movimentos associados a esta operação, nos vários exercícios em causa, está realizado em termos semelhantes ao do contrato de mútuo. Também aqui deve ser referido o disposto no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, ou seja, não tendo a contabilidade da Requerente sido posta em causa, deverá considerar-se que a mesma espelha a realidade dos factos – e, portanto, que foi efectivamente celebrado um contrato de mútuo entre a Requerente e o sócio-gerente. Em suma, verifica-se que as liquidações emitidas têm como único fundamento o não cumprimento pela Requerente das formalidades associadas à celebração do contrato de mútuo. No entanto, esse

fundamento é meramente formal. O n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS estabelecia uma presunção nos termos da qual “os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultarem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.”. As presunções podem ser ilididas, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 351.º do Código Civil, o que se verificou neste caso – a Requerente apresentou o Contrato de Mútuo celebrado com o sócio-gerente, tendo registado contabilisticamente a operação em conformidade, o que permite ilidir a presunção de que a operação configuraria um adiantamento por conta de lucros. Neste contexto, o ónus da prova de que o contrato não correspondia efectivamente a um contrato de mútuo foi devolvido à Administração Tributária e Aduaneira. Sucede que, nenhuma prova foi feita a este respeito – apenas foi alegado que, em virtude de o contrato não ter sido celebrado por escritura pública, o mesmo não era válido e, portanto, deveria qualificar-se como adiantamento por conta de lucros. Assim, e porque a Administração Tributária não logrou fazer prova do facto alegado (que os montantes em causa foram entregues a título de adiantamento por conta de lucros), deve considerar-se que a operação existe na ordem jurídica nos termos em que foi definida pela Requerente. Estamos, assim, perante um contrato de mútuo, sendo os pagamentos feitos ao sócio-gerente entregas dos valores mutuados. As disponibilizações de montantes feitas no âmbito contrato de mútuo não configuram rendimentos do sócio-gerente, não estando por isso sujeitas a tributação, nem através de retenção na fonte, nem a final.” (negrito e sublinhado nosso)

- 46.** Isto dito, fica devidamente esclarecida a questão da irrelevância da irregularidade formal que possa estar a enfermar os mútuos aqui em causa.

Da presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS

- 47.** Quanto à presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, temos que o facto de os lançamentos terem sido efetuados numa subconta da conta SNC 278 – “Outros devedores e credores”, que por seu turno pertence à conta SNC 27 – “Outras contas a

receber e a pagar”, e não numa subconta da conta SNC 26 – “Accionistas/Sócios”, não significa que os ditos lançamentos correspondem a adiantamentos por conta de lucros a favor do sócio-gerente.

48. A este respeito, seguimos o entendimento vertido na Decisão Arbitral prolatada no processo n.º 371/2020-T), na qual se pode ler:

“A expressão “quaisquer contas correntes dos sócios” do n.º 4, do artigo 6.º, do CIRS, significa que a presunção contida nesta disposição não se limita aos casos em que existam lançamentos a favor dos sócios efetuados na conta 26, podendo abranger lançamentos noutras contas.”

“Do ponto de vista contabilístico, é indiscutível que os lançamentos estão contabilizados na conta 27 (“outras contas a receber e a pagar”), e não na conta 26, que, de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”) vigente no ano de 2015, é a utilizada para registar as operações relativas às relações da sociedade com os titulares de capital, agindo como tal. No entanto, falando o legislador, n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, de “lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios” (e não numa conta específica), não parece que se deva considerar, para efeitos da presunção do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS, apenas os lançamentos efetuados na conta 26 (dos titulares do capital – accionistas/sócios). Tanto mais quanto é certo que, na prática de muitas pequenas e médias empresas, a conta 27 é utilizada de forma indiferenciada para os usos mais diversos. O acolhimento da interpretação restritiva proposta pela Requerente criaria um forte incentivo à manipulação criativa das diferentes contas para proceder a distribuição oculta de lucros, incluindo a conta 27, frustrando em boa medida a teleologia antiabuso da presunção em causa e comprometendo a efetivação dos princípios constitucionalmente consagrados da legalidade tributária, da igualdade tributária e da capacidade contributiva.”

49. No mesmo sentido, veja-se a Decisão Arbitral de 11.11.2022, proferida no processo n.º 236/2022-T.

- 50.** De facto, levando em conta o elemento literal do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, alude-se ali a “*quaisquer contas correntes de sócios*”, não havendo qualquer diferenciação entre subcontas da conta SNC 27 – “Outras contas a receber e a pagar”, e da conta SNC 26 – “Accionistas/Sócios”. E não se poderá deixar de considerar que, tal como referido na Decisão Arbitral citada *supra*, uma tal diferenciação constituiria um forte incentivo à manipulação criativa de diferentes contas, não sendo esta certamente a intenção do legislador fiscal, ou a *ratio legis* da presunção contida no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS.
- 51.** Pelo exposto, temos que o registo contabilístico a débito de valores a favor do sócio-gerente numa subconta da conta SNC 27 – “Outras contas a receber e a pagar”, ou da conta SNC 26 – “Accionistas/Sócios”, é absolutamente indiferente para efeitos da presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS.

Do facto tributário relevante

- 52.** Assente a qualificação dos montantes entregues pela sociedade Requerente a B... como empréstimos (ou mútuos), não restam dúvidas de que, em 20.11.2020, após o óbito de B..., a Requerente perdoou a dívida em apreço, no valor global de € 623.677,63.
- 53.** E tal como defendido pela AT Requerida, este perdão de dívida é tributável ao abrigo do artigo 5.º, n.º 1, do CIRS, no termos do qual se consideram “*rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em 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.*”

Do momento em que se verificou o facto tributário relevante

- 54.** A questão que ora se deve colocar é a de saber se, para efeitos da determinação do momento em que os rendimentos referidos no artigo 5.º do CIRC ficam sujeitos a

tributação, o que releva **é a colocação à disposição** ou **o momento da regularização contabilística do saldo da conta-corrente SNC 278202?**

55. E para o efeito, mister é trazer à colação a Decisão Arbitral de 29.10.2018, tirada no processo n.º 200/2018-T, e de onde se pode intuir que, relativamente à presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, a mesma apenas se reporta à qualificação jurídica das quantias disponibilizadas e não à data em que elas ocorreram. Ali se diz:

“Estas questões estão relacionadas, pois respeitam à determinação do momento ou momentos em que foram realizadas as transferências patrimoniais subjacentes a liquidação. A Requerente defende que a prova produzida aponta no sentido de não dispor em 2013 da importância de € 1.345.00,00 que foi objecto dos ficcionados contratos de mútuo e, na verdade, não há qualquer indício de disponibilidade de uma quantia que se aproxime daquela. Com efeito, a Autoridade Tributária e Aduaneira refere no Relatório da Inspeção Tributária que a conta bancária da Requerente mais relevante era a da D..., não atribuindo sequer a relevância às outras contas bancárias que refere. Essa conta bancária tinha um saldo de depósitos à ordem de € 46.415,65 em 31-12-2012 e de € 82.145,60 em 30-12-2013 (último dia indicado no extracto que consta do documento n.º 6, em que se refere que se reporta aos movimentos de 01-01-2013 até 31-12-2013), sendo de € 138.990,59, em 25-11-2013, o valor máximo de saldo da conta à ordem. Mesmo considerando os depósitos a prazo, no valor de € 435.000,00 está-se muito longe do valor de € 1.345.000 considerado pela Autoridade Tributária e Aduaneira como sendo o valor disponibilizado aos sócios no ano de 2013. Para além disso, este valor de € 435.000,00 de depósitos a prazo foi mantido até 22-02-2015 (documento n.º 7), pelo que não pode ter sido disponibilizado aos sócios no ano de 2013. O facto invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária de que «nos exercícios em análise (a partir de 2013), a sociedade reconheceu no seu balanço, empréstimos concedidos aos sócios, lançados contabilisticamente em contas correntes de empréstimos a sócios como confirmámos, declarando-os na IES/DA daqueles exercícios, onde transpôs os documentos de prestação de contas da sociedade daqueles exercícios, que foram objecto de

*deliberação e aprovação pelos sócios em Assembleia-geral, já comunicadas quer à Administração Tributária, quer à Conservatória do Registo Comercial, dando a conhecer a informação financeira sobre a gestão e a situação patrimonial da sociedade daqueles exercícios», não afasta esta conclusão pois não se vê que existisse nesse ano a quantia necessária para fazer a disponibilização aos sócios. Pelo contrário, como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária «em 01/01/2013 o dinheiro da sociedade contabilizado em depósitos à ordem, no valor de € 1.284.317,88 (na conta 121 Depósitos à Ordem/D...), que justifica os resultados transitados acumulados pela sociedade ao longo de vários anos, efetivamente não se encontrava na sociedade, uma vez que o saldo inicial dos extratos bancários da sociedade daquela instituição bancária (D...), naquela data, só justifica €46.415,65» (negrito nosso). Assim, se em 01-01-2013, o valor de € 1.284.317,88 contabilizado como existente na conta à ordem «já não se encontrava na sociedade», tem de se concluir que a disponibilização aos sócios ocorreu antes do ano de 2013. Pelo exposto, é de concluir que a prova produzida aponta claramente no sentido de não ter sido disponibilizado aos sócios durante o ano de 2013 o valor de € 1.345.00,00, em que assenta a liquidação impugnada. Por outro lado, **a presunção** de que «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» **reporta-se apenas à qualificação jurídica das quantias disponibilizadas e não à data em que elas ocorreram**, designadamente não se estabelecendo uma presunção de que a disponibilização ocorre na data em que foi efectuado o lançamento contabilístico. Pelo contrário, a previsão dos lucros e adiantamentos como rendimentos de capitais consta da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, e o artigo 7.º, n.ºs 1 e 3, alínea 2) estabelecem, no que aqui interessa, que aqueles rendimentos ficam sujeitos a tributação «desde o momento em que ... são colocados à disposição do seu titular», portanto independentemente de ser ou não efectuado o lançamento contabilístico. Por isso, não há fundamento para presumir que a colocação dos rendimentos à disposição dos sócios da Requerente tenha ocorrido na data em que foram efectuados os*

lançamentos. De qualquer modo, mesmo que fosse aplicável aquela presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, que é invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ela deveria considerar-se ilidida pela prova em contrário produzida. Por isso, não tinha a Requerente de proceder, no ano de 2013, às retenções na fonte cuja falta está subjacente à liquidação impugnada, pelo que esta enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto. No mínimo, é de concluir que não se prova a existência, no ano de 2013, do facto tributário que está subjacente à liquidação impugnada, o que é suficiente para justificar a anulação da liquidação, em face do preceituado no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, que estabelece que «sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado». (negrito e sublinhado nosso)

- 56.** O Tribunal Arbitral acompanha tal linha hermenêutica no sentido de que o n.º 4 do artigo 6.º do CIRS. E assim sendo, importa identificar o momento em que o facto tributário relevante ocorreu.
- 57.** A Requerente entende que a tributação a incidir sobre os valores disponibilizados ao seu sócio-gerente e resultante da relevação contabilística na subconta SNC 278202, deveria ter ocorrido nas datas em que tais lançamentos foram feitos na conta corrente do sócio, ou seja, durante os anos de 2013 e até 31.10.2020.
- 58.** A Requerida tem posição diametralmente oposta, ou seja, entende que a incidência de imposto não deveria ter ocorrido nas datas acima referidas, mas antes e ao invés, no momento em que os aludidos mútuos foram “perdoados” por regularização dos saldos devedores da conta SNC 278202 – “B...”, por contrapartida a débito da conta SNC 599 – “Outras variações no capital próprio”, ou seja, em 20.11.2020.
- 59.** Temos que assiste razão à Requerida.
- 60.** Partindo da qualificação dos valores disponibilizados ao sócio-gerente como empréstimos (ou mútuos), com base na sua relevação na conta-corrente SNC 278202 –

“B...” entre 2013 e 2020, conclui-se que, no momento em que os valores foram disponibilizados, não estavam verificados os pressupostos de incidência objetiva e subjetiva que justificassem uma qualquer liquidação de IRS. Até porque, na eventualidade de a dívida correspondente aos empréstimos (ou mútuos) vir a ser paga à Requerente, não se mostraria justificada a incidência de qualquer imposto por manifesta ausência de rendimento a tributar.

- 61.** E não se tendo verificado, *in casu*, qualquer restituição dos valores mutuados à Requerente por parte do seu sócio-gerente, temos que o momento que deve relevar para efeitos de se determinar a incidência de imposto dos rendimentos referidos no artigo 5.º do CIRS, é o momento em que os aludidos mútuos foram “perdoados” por regularização dos saldos devedores da subconta SNC 278202 – “B...”, por contrapartida a débito da conta SNC 599 – “Outras variações no capital próprio”.
- 62.** No mesmo sentido, veja-se a Decisão Arbitral de 11.11.2022, proferida no processo n.º 236/2022-T.
- 63.** Na verdade, o facto tributário sujeito a tributação em sede de IRS, no exercício de 2020, e que está a estribar a liquidação que aqui se syndica, bem ao invés do que diz a Requerente, ocorreu, não no momento da colocação à disposição das disponibilidades retiradas da esfera jurídica da Requerente (entre 2013 e 31.10.2020), mas sim no momento da regularização contabilística do saldo devedor da conta-corrente SNC 278202 – “B...”.
- 64.** Note-se, por último, que a Requerente não efetuou retenções na fonte sobre os montantes disponibilizados ao seu sócio-gerente entre 2013 e 31.10.2020, implicitamente evidenciando que não considerou os levantamentos realizados neste período como distribuição de lucros ou adiantamentos por conta de lucros.
- 65.** Claro está que, considerando o presente Tribunal Arbitral que o momento relevante para efeitos de incidência de imposto é o da regularização contabilística do saldo devedor da subconta SNC 278202 – “B...”, cai a tese de que os adiantamentos por conta de lucros

em causa foram atribuídos ao sócio-gerente da aqui Requerente em momento anterior a 31.10.2020.

Da caducidade do direito à liquidação

- 66.** Conclui-se, assim, que, na data em que foi emitida e notificada a liquidação aqui sindicada, não teria ainda operado o prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º da LGT.
- 67.** E isto dito terá de se considerar que a liquidação de IRS do ano de 2020, com o n.º 2024..., no valor de € 195.393,93, não padece de vício de violação de lei, devendo-se manter na ordem jurídica.

DECISÃO

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO DECIDE JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO FORMULADO NA PRESENTE ACÇÃO ARBITRAL, FUNDADO EM ILEGALIDADE DO ATO DE LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRS N.º 2024..., RELATIVO AO ANO DE 2020, DO QUAL RESULTOU O VALOR A PAGAR DE € 195.393,93, COM A CONSEQUENTE MANUTENÇÃO NA ORDEM JURÍDICA DA REFERIDA LIQUIDAÇÃO.

VALOR DO PROCESSO

O VALOR DO PROCESSO É FIXADO EM € **195.393,93**, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ARTIGO 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ARTIGO 3.º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

CUSTAS

O VALOR DAS CUSTAS É FIXADO EM € **3.672,00**, CALCULADO EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO RCPAT EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO (SENDO QUE, TAL VALOR FOI O INDICADO PELA REQUERENTE NO PPA E NÃO CONTESTADO PELA REQUERIDA), E FICA A CARGO DA REQUERENTE, EM RAZÃO DO DECAIMENTO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2, E 22.º, N.º 4, DO RJAT E AINDA ARTIGO 4.º, N.º 5, DO RCPAT, E ARTIGO 527.º, N.ºS 1 E 2, DO CPC, *EX VI* ARTIGO 29.º, N.º 1, ALÍNEA E), DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

CAAD, 19 de janeiro de 2025

A Presidente do Tribunal Arbitral,

(Professora Doutora Rita Correia Cunha)

O Árbitro Vogal,

(Dr. Fernando Marques Simões)

A Árbitro Vogal,

(Dra. Mariana Vargas)