

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 904/2025-T**

**Tema: IRS. Presunção de adiantamento por conta de lucros. Art.º 6.º, n.º 4, do CIRS. Responsabilidade na substituição tributária, em caso de retenção a título definitivo, a taxa liberatória.**

## **SUMÁRIO**

- i. O artigo 6º, nº 4, do CIRS estabelece uma presunção, no sentido de que as quantias lançadas a favor dos sócios, em quaisquer contas correntes de sócios de sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial e que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício do cargo social, correspondem a lucros ou a adiantamento por conta de lucros, devendo, por isso, ser sujeitas a tributação.**
- ii. A AT tem o ónus da prova dos factos integradores da base da presunção: demonstração da existência de fluxos financeiros e registo de lançamentos a favor em conta corrente de sócios.**
- iii. Demonstrado pela AT a base da presunção, é ónus do sujeito passivo a comprovação de qualquer das causas de elisão designadamente, a demonstração material com respeito pelas formalidades legais do artigo 1143º do Código Civil da existência de contrato ou contratos de mútuo.**
- iv. A responsabilidade originária em caso de retenção na fonte a título definitivo mediante taxa liberatória nos termos do artigo 71.º do CIRS cabe, exclusivamente, ao substituto tributário.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro singular Dr. Manuel Lopes da Silva Faustino, que também usa Manuel Faustino, designado pelo Conselho Deontológico, decide o seguinte:

## I. Relatório

- 1. A..., LDA**, contribuinte n.º..., (doravante "**Requerente**"), com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Porto, notificada do ato de Liquidação de Retenções na Fonte de IRS n.º 2025..., referentes ao ano de 2021, no montante de € 43.405,76 e juros compensatórios no montante de € 5.727,18, no valor global de € 49.132,94, com data-limite de pagamento em 17 de julho de 2025, vem, nos termos dos art.ºs 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral apresentando, para o efeito, **pedido de pronúncia arbitral**, em que é demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante "**AT**" ou "**Requerida**") com vista à declaração da sua ilegalidade e concomitante anulação.
2. No dia 14-10-2025, foi submetido no CAAD o pedido de constituição de Tribunal Arbitral e no dia 16-10-2025 foi o mesmo aceite.
3. Em 03-12-2025 foi o signatário nomeado árbitro pelo Conselho deontológica e a nomeação foi notificada na mesma data às Partes que não manifestaram intenção de recusa.
4. Em 24-12-2025 foi constituído o Tribunal Arbitral.
5. A Requerente defende a ilegalidade da liquidação por não verificação da presunção prevista no artigo 6.º, n.º 4, do CIRS e, ainda, por lhe não ser aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 103.º do mesmo código, ou seja, por não ser devedora solidária em sede de retenção na fonte, apenas admitindo a aplicação da norma após a liquidação aos putativos beneficiários dos rendimentos sujeitos a tributação e sobre os quais não fizera retenção.
6. Em 29-12-2025, foi a Requerida notificada nos termos e para os efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.
7. Em 02-02-2026, a Requerida apresentou Resposta, defendendo a legalidade da liquidação impugnada e juntou o Processo Administrativo (PA), que ficou completo por documento junto em 05-02-2026.

**8. Em 05-02-2026 o Tribunal proferiu o seguinte despacho:**

*1. Ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), o Tribunal Arbitral dispensa a prova testemunhal oferecida pela Requerente e, bem assim, a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, o litígio incide sobre a qualificação dos factos que documentalmente se encontram provados, consistindo exclusivamente em matéria de direito. O Tribunal dispensa, igualmente, as alegações das partes.*

*2. Notifique-se a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao final de março.*

*3. Notifique-se a Requerida para juntar, no prazo de 10 dias, Resposta assinada pelos Ilustres Representantes da Fazenda Pública.*

**9. Em 16-02-2026 foi proferido o seguinte despacho arbitral:**

*Para realização da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT e audição das testemunhas - que, para o efeito, deverão comparecer em instalações do CAAD - designa-se o próximo dia 11 de março, às 14:30 horas.*

**10. Em 05-03-2026, veio a Requerente suscitar a contradição entre os despachos arbitrais de 05-02-2026 e 16-02-2026 e requerer a confirmação de que a audição de testemunhas se mantinha para 11 de março, às 14:30 horas.**

**11. Em 05-03-2026 o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte despacho:**

*Vem a Requerente suscitar a contradição entre os dois últimos despachos de mero expediente proferidos nos autos.*

*Assiste-lhe inteira razão. O signatário, após a receção da Resposta [resposta assinada] da AT não se apercebeu de que já tinha, por despacho, dispensado a sessão de julgamento e, inclusivamente, as alegações.*

*No entanto, atendendo a que a requerida não considera na sua Resposta expressamente desnecessária a prova testemunhal, admitindo que ela possa ter lugar e indicando para o efeito duas testemunhas, o Tribunal mantém o último despacho em que marca a audiência de julgamento, para a mesma data e hora e, concomitantemente, revoga o despacho anterior na parte em que dispensava a audiência de julgamento e a apresentação de alegações.*

**12. Em 09-03-2026, o Tribunal Arbitral proferiu novo despacho arbitral nos seguintes termos:**

*Por lapso de agenda [no CAAD], verifica-se sobreposição de julgamentos no dia 11-03-2026, às 14:30, prevalecendo o que havia sido primeiramente marcado.*

*Nestas circunstâncias, o Tribunal remarca a audiência de julgamento para o dia 18-03-2026, pelas 14:30, devendo as testemunhas ser apresentadas nas instalações do CAAD (em Lisboa ou no Porto).*

*A audiência terá igualmente lugar por via telemática, pelo que o Ilustre Advogado da Requerente bem como os Ilustres Juristas da Requerida poderão, se assim o entenderem, optar por se fazerem presentes por essa via.*

- 13.** Em 18-03-2026 realizou-se a audiência de julgamento, estando presentes o Ilustre Mandatário da Requerente e a Ilustre Jurista representante da Diretora-geral da Requerida. Instados para, querendo, se pronunciarem sobre algum aspeto do processo, ambos prescindiram das testemunhas. Consta dos autos, no sistema processual do CAAD, a ata da audiência e, bem assim, a sua gravação em áudio.

## **II. Saneamento**

- 14.** O PPA é tempestivo. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regulamente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT.
- 15.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e artigo 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
- 16.** O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas exceções, pelo que não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **III. Matéria de Facto**

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

- 17.** Com base nos elementos constantes dos autos com interesse para a decisão deram-se por provados os seguintes factos:
- A) A Requerente, em conformidade com os elementos existentes na Conservatória do Registo Comercial, foi constituída em 23 de março de 2015, tendo como objeto social o exercício das atividades de *bar, cafetaria, snack-bar com pequenas refeições*

para consumo no próprio local e comercialização de guloseimas e outros produtos similares; produção e comercialização de produtos de panificação, pastelaria, confeitaria e afins; prestação de serviços de consultadoria na área de informática e fitness **(cfr. Relatório da Inspeção Tributária, "RIT", n.º III.1.1);**

- B) A Requerente iniciou a atividade em 2015-04-06, tem o domicílio fiscal na RUA ...  
..., ... PORTO, e encontra-se inscrita no Serviço de Finanças de Porto ... (código...)  
para o exercício de diversas atividades, sendo a principal *pastelarias e casas de chá*  
**(cfr. Relatório da Inspeção Tributária, "RIT", n.º III.1.1);**
- C) Em resultado das análises efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária,  
designadamente a análise do SAFT da contabilidade, constatou-se, a existência  
dos seguintes lançamentos contabilísticos:

Conta	ContaDescritivo	Periodo	DataTransacao	Diario	NumeroArquivo	DescritivoLinha	Debito	Credito
11999	Caixa-Outras contas caixa	12	31/12/2021	DIV	8	TRF CAIXA	75 845,14	0,00
2681	Outras operações-Corrente	12	31/12/2021	DIV	8	TRF CAIXA	0,00	75 845,14
2211144	Fornecedores-Conta-corrente-Continente-Padroeense - Padaria e	12	31/12/2021	DIV	9	PGT PADROENSE	79 175,44	0,00
2681	Outras operações-Corrente	12	31/12/2021	DIV	9	PGT PADROENSE	0,00	79 175,44

**(cfr. Relatório da Inspeção Tributária, "RIT", n.º V.1);**

- D) A Requerente contabilizou a débito, na conta SNC “11999 – Caixa-Outras contas caixa”, o montante total de € 75.845,14, por contrapartida da conta de sócio “2681 – Outras operações-Corrente” e na conta SNC “2211144 – Fornecedores-Conta-corrente-Continente- ... – Padaria” no valor de € 79.175,44 por contrapartida de lançamentos a crédito na conta sócios SNC “2681 – Outras operações-Corrente” da empresa **(cfr. Relatório da Inspeção Tributária, "RIT", n.º V.1);**
- E) Os lançamentos têm somente como documento de suporte notas de lançamento internas e como descritivo “TRF CAIXA” e “...” **(cfr. Relatório da Inspeção Tributária, "RIT", n.º V.1);**
- F) Através destes lançamentos os sócios da Requerente ficaram credores da empresa no montante de € 155.020,58 **(cfr. Relatório da Inspeção Tributária, "RIT", n.º V.1);**
- G) Ao mesmo tempo, a conta 111 passou a apresentar um saldo nulo ou positivo e a dívida da Requerente ao fornecedor – conta 2211144 – ficou saldada;
- H) O imposto que devia ter sido retido foi liquidado à Requerente enquanto substituta tributária e responsável originária.

### **III.2. Factos que não se consideram provados**

- 18.** Não se deu por provado que *foram os sócios que, emprestaram dinheiro à sociedade, através dos diversos pagamentos que fizeram em nome da sociedade, aos fornecedores desta, como alegado no artigo 18.º do PPA.*

### **III.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada**

- 19.** Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pela Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição, factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA, 5.º, n.º 2, e 411.º do CPC).
- 20.** Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 21.** Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

- 22.** Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo.
- 23.** Além disso, não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

#### **III.4. Fundamentação da matéria de facto que não se considera provada**

- 24.** A Requerente alegou no artigo 18.º do PPA que os sócios pagaram diretamente a fornecedores. É apenas uma afirmação conclusiva para pretensamente justificar o crédito de que os sócios ficaram a ser credores na sociedade.
- 25.** É que, não obstante esta alegação da Requerida, não se encontram nos autos, elementos documentais ou outros que permitam comprovar a existência de tais pagamentos, sendo certo que, durante o procedimento de inspeção tributária e até com o PPA, a Requerente teve várias oportunidades para efetuar a comprovação, tendo-se sempre limitado a afirmar conclusivamente tal facto.
- 26.** Durante o procedimento tributário e no exercício do direito de audição prévia, a Requerente foi notificada para comprovar os pagamentos que teriam sido efetuados pelos sócios e não o fez. A este propósito, aceitando o Tribunal a argumentação, escreve-se no RIT, ponto X – Direito de Audição, correções aritméticas:

*"Na sua exposição o SP argumenta que apenas os lançamentos efetuados a debito da conta de sócios podem ser entendidos, ao abrigo do previsto no número 4 do artigo 6.º do CIRS, como presunção de adiantamentos por conta de lucros por presumirem um efluxo financeiro da empresa.*

*Apresenta como justificação desse entendimento acórdãos emitidos pelos tribunais que decidiram que a AT estava correta ao presumir como adiantamento por conta de lucros lançamento contabilísticos em que a conta de sócios era debitada por contrapartida de caixa ou bancos.*

*Dado que o caso em apreço trata uma situação contrária, entende que não pode ser aplicada a presunção.*

*Estabelece o nº 1 do artigo 5º do CIRS que são “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”.*

*E a alínea h) do número 2 do artigo 5º estabelece que os lucros ou reservas colocados à disposição dos titulares ou dos associados bem como os adiantamentos por conta de lucros são considerados rendimentos da categoria E.*

*Ora o n.º 4 do artigo 6.º do CIRS estabelece uma presunção, no sentido de que as quantias lançadas a favor dos sócios, em quaisquer contas correntes de sócios de sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial e que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício do cargo social, correspondem a lucros ou a adiantamento por conta de lucros, devendo, por isso, ser sujeitas a tributação, nos termos da alínea h) dos nºs 1 e 2 do artigo 5.º do CIRS.*

*A referida presunção é ilidível, mediante prova em contrário, nos termos do n.º 5 da mesma norma. Essa ilisão não foi efetuada pelo SP nem durante a ação inspetiva nem no decurso do exercício do direito de audição.*

*Esse mesmo artigo não refere se o lançamento a efetuar foi a débito ou a crédito. Apenas que o lançamento seja a favor do sócio e que não resulte de um mútuo, da prestação de trabalho ou do exercício do cargo social.*

*Resulta assim da lei que a presunção legal seria inaplicável caso se demonstrasse que o crédito registado decorreria de um daqueles casos.*

*Conforme já foi referido no capítulo V deste relatório, a existência de créditos dos sócios sobre a sociedade deve ser demonstrada por meio da individualização e quantificação das concretas entradas alegadamente efetuadas, assente em documentos que as evidenciem.*

*Também já foi referido no capítulo V deste relatório que os lançamentos contabilísticos em questão estão suportados por notas de lançamento não existindo qualquer evidencia dos respetivos pagamentos efetuados pelo sócio. Questionado o SP este informou que se trataram de meros acertos contabilísticos não correspondendo a efetivas entradas financeiras do sócio.*

*Foi, assim, considerado que estes lançamentos são considerados a favor do sócio pois, através deles, na sua esfera pessoal, este fica com um direito sobre a empresa sem ter, comprovadamente,*

*efetuado qualquer dispêndio financeiro, sem ter afetado à empresa qualquer valor do seu património particular, originando assim um enriquecimento pessoal.*

*E, conforme também já foi referido neste relatório, é assim que tem sido interpretado o n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, tendo em conta a jurisprudência recentemente produzida, a título de exemplo, indicámos o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0920/21.9BEPRT, de 11-07-2024, e a decisão do tribunal arbitral CAAD, processo n.º 111/2023-T, de 2023-06-27.*

*Acrescenta-se ainda que o lançamento a débito na conta de um sócio será uma situação enquadrável na alínea h) do artigo 5º do CIRS e não na presunção legal prevista no nº 4 do artigo 6º do mesmo código."*

- 27.** Acresce que "Não existindo prova nos autos dos pagamentos dos sócios aos fornecedores, ou existindo "a dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita" (artigo 414.º do Código de Processo Civil), o Tribunal não pode deixar de dar como não provados esses pagamentos pretensamente efetuados pelos sócios.

#### **IV. Matéria de Direito**

##### **IV.1. *Thema decidendum***

- 28.** Nestes termos, são duas as questões a decidir por este Tribunal:

- a. Determinar se os lançamentos a crédito dos sócios na conta 2681, por contrapartida das contas "caixa" e "fornecedores" integram ou não a presunção consagrada no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS e, conseqüentemente podem ou não ser os respetivos montantes qualificados como como "lucros ou adiantamento por conta dos lucros", rendimentos de capitais, com a inerentes conseqüências fiscais, designadamente em matéria de retenção na fonte;
- b. Saber se o substituto é o "devedor principal do imposto", ou em linguagem doutrinária, se é o responsável originário - cfr. artigo 21.º do CIRS - sem prejuízo do disposto no artigo 103.º do mesmo Código e do disposto no artigo 28.º da Lei Geral Tributária (LGT).

##### **IV.2. Quadro normativo em vigor**

- 29.** O objeto dos presentes autos consiste em determinar a legalidade das liquidações de retenção na fonte de IRS e juros compensatórios sobre importâncias creditadas aos sócios, as quais foram qualificadas pela AT como adiantamento de lucros por aplicação da presunção legal do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS.
- 30.** Neste âmbito importa identificar o quadro legal vigente à época dos factos que devemos trazer à colação para a apreciação do litígio.

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

*1 - Consideram-se 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.*

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

*(...)*

*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;*

*(...)*

*Artigo 6.º do Código do IRS - Presunções relativas a rendimentos da categoria E*

*(...)*

*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.*

*(...)*

*Artigo 7.º do CIRS - 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.

(...)

2 - Para efeitos do disposto no n.º 1, atende-se:

a) Quanto ao n.º 2 do artigo 5.º

(...)

2) À 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*

*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 Código do IRS - 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 do Código do IRS - Retenção sobre rendimentos de outras categorias*

(...)

2 - *Tratando-se de rendimentos referidos no artigo 71.º, a retenção na fonte nele prevista cabe:*

*a) Às entidades devedoras dos rendimentos referidos nos n.ºs 1 e 4 e na alínea c) do n.º 16 do artigo 71.º;*

(...)

*Artigo 103.º do Código do IRS - Responsabilidade em caso de substituição*

*1. Em caso de substituição tributária é aplicável o artigo 28.º da lei geral tributária, sem prejuízo do disposto nos números seguintes:*

(...)

*4 - Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção na fonte que não tenham sido contabilizados e comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto em falta.*

(...)

*Artigo 28.º da LGT - Responsabilidade em caso de substituição tributária*

*1 - Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.*

*2 - Quando a retenção tiver a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.*

*3 - Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente o foram.*

### **IV.3. A presunção estabelecida pelo artigo 6.º, n.º 4 do CIRS**

- 31.** O litígio advém, primordialmente, da interpretação e aplicação aos factos do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS. O referido artigo consubstancia-se juridicamente como uma presunção fiscal. Recorrendo ao Direito Civil, nomeadamente ao artigo 349.º do Código Civil compreendemos que as presunções “são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”. A presunção consiste assim, no resultado de uma dedução lógica, que tem como ponto de partida um facto conhecido, para alcançar um facto dedutivo.
- 32.** Como refere o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), no processo n.º 00270/06.0BEMDL de 11-01-2007: “As presunções pressupõem a existência de um facto conhecido, cuja prova incumbe à parte que a presunção favorece e pode ser feita pelos meios probatórios gerais; assim, provado esse facto, intervém a Lei (no caso de presunções legais) ou o julgador (no caso de presunções judiciais) a concluir dele a existência de outro facto (presumido), servindo-se o julgador, para esse fim, de regras deduzidas da experiência da vida”.
- 33.** Assim, quem beneficia da presunção *escusa de provar o facto que a ela conduz* (artigo 350.º do Código Civil) tendo apenas de provar o facto que serve de presunção para se considerar provado o facto presumido. Em regra, as presunções são ilidíveis, sendo que em termos fiscais o artigo 73.º da LGT estabelece que as presunções consagradas em normas de incidência admitem sempre prova em contrário.
- 34.** No que diz respeito à utilização de presunções no Direito Fiscal, o Tribunal Constitucional tem admitido a sua utilização por não estar constitucionalmente vedado tributar rendimentos presumidos (assim, e por exemplo, o acórdão n.º 26/92, publicado no *Diário da República*, II Série, de 11 de Junho de 1992, e, no concreto domínio da determinação da base tributável, os acórdãos n.ºs. 620/99 e 621/99, este publicado no *Diário II Série*, de 23 de Fevereiro de 2000) desde que permitida a elisão.
- 35.** Como refere o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 211/03 de 28.04.2003: “A fixação da matéria coletável constitui, por sua vez, um momento central de determinação do montante dos impostos, repercutindo-se no seu apuramento e, conseqüentemente, na vertente garantística dos cidadãos enquanto contribuintes. No desempenho desta tarefa, o legislador, em nome de razões de eficiência da Administração Fiscal e do combate à evasão e à fraude neste domínio, apela a presunções, como técnica de melhor surpreender a realidade fáctica decorrente das diversas situações da vida, avalizadas por critérios de normalidade, socorrendo-se, desse modo, “de factos

*conhecidos para afirmar outros que desconhece”, e assim ultrapassar as dificuldades probatórias que a determinação da matéria coletável inevitavelmente levanta “*

- 36.** Não obstante o Código de IRS se fundar nos princípios da capacidade contributiva e do rendimento real o legislador entendeu não ser possível abdicar de algumas presunções relativamente ao rendimento de capitais.
- 37.** Como refere Paula Rosado Pereira (in “Manual de IRS”, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 137) *“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”*.
- 38.** Neste sentido, o artigo 6.º do CIRS estabelece um conjunto de presunções relativas a rendimentos da categoria E, entre as quais a estabelecida no n.º 4 do referido artigo, que presume como adiantamento por conta de lucros os lançamentos em quaisquer contas correntes de sócios escrituradas nas sociedades quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.
- 39.** No que diz respeito à presunção do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, Rui Duarte Morais (in “Sobre o IRS”, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 89), refere: *“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”*.
- 40.** Por sua vez José Guilherme Xavier de Basto (in “IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora, 2007, pp. 339), no diz respeito à presunção específica do n.º 4 do artigo 6º do CIRS afirma:
- “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.”*

- 41.** A presunção do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS em consonância com o disposto no artigo 73.º da LGT é suscetível de ser ilidível. Em regra, a elisão de uma presunção deve ser feita nos termos do n.º 1 do artigo 64.º do CPPT que estabelece que *“o interessado que pretender ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de ato tributário que nela se basear, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio”*.
- 42.** No caso em apreço o n.º 5 do artigo 6.º do CIRS prescreve que as presunções nele previstas (na qual se engloba a presunção em crise) podem ser ilididas com base em decisão judicial, ato administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Significa isto que no caso da presunção do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS o legislador estabeleceu uma norma específica para a elisão da presunção, não podendo assim, esta ser efetuada de uma outra forma.
- 43.** No caso dos autos a Requerente não efetuou a elisão por via de ato administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nem, nos termos legais, provou que o crédito aos sócios era proveniente de mútuos, trabalho ou exercício de cargos sociais, sendo, contudo, admissível a elisão judicial, e, analogamente, a elisão em decisão arbitral.
- 44.** Vide nesse sentido decisão arbitral nº 395/2017-T em que se defende que *“não haverá dúvidas que a resposta a tal questão deverá ser afirmativa, concluindo-se que nada impede que a decisão judicial a que alude o art.º 6.º n.º 5 do CIRS aplicável seja proferida em processo de impugnação judicial ou em processo arbitral tributário, e que, não se prevendo qualquer limitação quanto aos meios de prova de que o interessado possa lançar mão para o efeito, o processo de formação da decisão judicial de tais processos se possa apoiar em prova testemunhal e/ou documental”*.
- 45.** Termos em que terá o Tribunal Arbitral de verificar primeiramente se a AT preencheu os pressupostos de aplicação da norma, e caso tal se tenha verificado, perceber se a Requerente efetuou segundo a regra do ónus da prova, a elisão da presunção.
- 46.** Conforme refere a decisão arbitral nº 760/2022-T:

*“Contudo, este juízo apertado no que à ilisão da presunção respeita, não dispensa uma exigência prévia. A base da presunção deve imperativamente ser provada com os correspondentes factos dela integradores sob pena de a causa ser decidida em sentido desfavorável à parte onerada com esse ónus, ou seja, à AT, e, perante tal falta, o resultado que com a presunção judicial se visava obter não pode dar-se por alcançado, ou seja e no caso, que o tal lançamento em conta corrente do sócio, corresponde a distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros. O mesmo é dizer que para se dar como provado o facto desconhecido é imperioso que demonstre o facto conhecido. Só assim se autoriza a pretendida ilação. Ora, os factos integradores da presunção, no caso vertente, são estes: A existência de fluxos financeiros; O registo em conta corrente de sócios; e que o dito registo não resulte de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.”*

**47.** Seguindo o labor da supramencionada jurisprudência arbitral, a aplicação da presunção do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS exige que a AT efetue a prova base da presunção, recaído sobre esta o ónus da prova da demonstração do facto conhecido para poder presumir como real o facto desconhecido.

**48.** A versão atual e vigente à data dos factos do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS prescrevia:

*“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.”*

**49.** Da substância da norma identificamos como factos integradores da presunção:

- a) A existência de fluxos financeiros;
- b) O registo contabilístico em conta corrente de sócios;
- c) Que o registo não tenha origem em mútuos, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais.

**50.** No que diz respeito ao primeiro requisito ficou provado que os lançamentos na conta dos sócios, que por via deles ficaram credores da empresa no montante de € 155.020,58, têm por base fluxos financeiros, concretizados em pretensos pagamentos efetuados pelos sócios, em função das contas movimentadas:

- a. por um lado, a conta "caixa" que, por esta via, ficou a evidenciar um saldo positivo ou nulo e antes apresentava saldo negativo, quando a conta 111-caixa

não pode apresentar, na contabilidade, saldo credor ou negativo, porque tal significaria terem sido efetuados pagamentos em dinheiro por quantias superiores às suas disponibilidades, o que, segundo o princípio da natureza das coisas, não é possível;

- b. e, por outro, a conta "fornecedores" relativa à conta corrente de ...- Padaria, que apresentava saldo devedor, ficou saldada, ou seja, o lançamento pressupõe a existência de um pagamento efetuado ao fornecedor, de que, porém, não foi apresentada qualquer prova documental - exceção feita ao aviso de lançamento interno que, no entanto, só por si, e sem qualquer outro documento de suporte, não é bastante para ilidir a presunção, como é bom de ver.

- 51.** Quanto ao segundo requisito a AT demonstrou como lhe competia (vide Relatório de inspeção tributária ponto V.1,) que na contabilidade da Requerente na conta do SNC com o código 2681 - Sócios/Outras operações, foram efetuados três lançamentos a crédito, no montante total de € 155.020,58. Estes lançamentos tiveram como contrapartida a débito as contas contabilísticas 111-caixa sede e a conta 2211144-Fornecedores-Conta-corrente-Continente-... - Padaria, tendo como documento de suporte unicamente notas de lançamento internas. O descritivo destes lançamentos foi "TRF CAIXA" e "...".
- 52.** A Requerente, não colocando em causa a existência dos lançamentos na conta corrente de sócios, vem alegar que a norma em análise apenas tem aplicação aos casos de lançamentos a débito - não obstante alguma contradição nos termos, uma vez que no artigo 6.º do PPA se afirma que "*Tais lançamentos, efectuados a débito da conta 2681 tiveram como contrapartida as contas 111 e 2211144*" e não aos lançamentos a crédito.
- 53.** O Tribunal arbitral não pode acompanhar este entendimento da Requerente. Analisando o elemento literal da norma, na versão atual, não é efetuada qualquer diferenciação entre lançamentos a débito ou a crédito da conta de sócios. Suficiente se mostra que sejam lançamentos "a favor dos sócios", lançamentos que configurem um benefício para os sócios, lançamentos que, por si próprios, sejam fator de aumento de capacidade contributiva.
- 54.** Refira-se que o fim da norma é auxiliar a AT através do estabelecimento de uma presunção (via facilitação da prova) a restringir práticas societárias de elisão fiscal de

distribuição informal ou dissimulada de resultados. Garante-se com a presunção a incidência fiscal sobre fluxos financeiros entre sociedade e sócios quando não justificadas em motivos válidos como mútuos, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais. Todavia, nada invalida que a presunção seja ilidida através da demonstração que o “fluxo financeiro em conta corrente de sócios” se consubstancia em algo diferente de distribuição de lucros ou de adiantamento por conta de lucros.

- 55.** A norma fixa o seu sentido na expressão “os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios”. Esta pode ser dividida em duas partes: “lançamentos a seu favor” e “em quaisquer contas correntes dos sócios”.
- 56.** A primeira componente remete para registo contabilístico de que resulte benefício para o sócio, independentemente de o lançamento ser “a crédito” ou ser “a débito”. A segunda componente remete para registo em qualquer conta corrente que diga respeito a sócios. Sendo que uma conta corrente terá de se identificar com aquela em que se registam quotidianamente os débitos e créditos decorrentes dos movimentos financeiros daqueles que detenham a qualidade de sócios.
- 57.** No caso dos autos verifica-se que os registos contabilísticos efetuados nas contas 111 e na conta 2211144 tiveram como contrapartida “lançamentos a favor” dos sócios na conta 2681 onde foram registados os movimentos financeiros entre a sociedade Requerente e os sócios, neste caso sem qualquer dúvida que pudesse subsistir se os lançamentos fossem feitos em contas diferentes da conta 26 – neste sentido – “em quaisquer contas correntes dos sócios”
- 58.** Assim se pronunciou este Tribunal na decisão arbitral nº 760/2022-T que refere:
- “Como foi já dito, temos de interpretar a norma do n.º 4 do art.º 6.º do CIRS nos termos gerais de direito. O CIRS não pode ser interpretado como se fosse aquilo que não é. E manifestamente o CIRS não é um tratado de contabilidade. O pensamento legislativo que ditou a formulação normativa parece ser este: os lançamentos a favor da sociedade, em quaisquer contas correntes dos sócios ficam debaixo da alçada da presunção. Este problema só aparentemente é contabilístico. É sobretudo um problema jurídico. Se o legislador, de forma abrangente, refere quaisquer contas correntes, não deixa de aludir a contas correntes. Temos de surpreender o significado do conceito de contas correntes, porque na verdade, resulta da lei que não estarão em causa todas as contas, mas apenas as contas correntes. Uma conta corrente de sócio será aquela em que se registam, correntemente, os débitos e créditos frequentes, habituais, com determinadas*

*peçoas, sejam eles fornecedores, clientes, ou, no caso que nos importa, na sua qualidade de sócios. Ou seja, sempre teremos de analisar a situação substancial, a concreta transação, para percebermos se o registo contabilístico se mostra adequadamente feito, se reflete, com inteireza e verdade, a operação que se pretende registar”.*

**59.** No mesmo sentido também a decisão arbitral nº 761/2022-T que refere:

*“Comprovados pela AT os lançamentos contabilísticos, é ónus do sujeito passivo a comprovação de qualquer das causas de elisão da mencionada presunção legal, designadamente, como é o caso, da demonstração, material e formal, da existência de contrato ou contratos de mútuo”.*

**60.** Bem como Acórdão do STA, processo n.º 0336/16.9BECTB, de 04-0.2025 que sumariou:

*“I - Tendo a AT constatado a existência de lançamentos na conta dos sócios, assim presumindo que se trataram de adiantamentos a título de lucros, cabia à aqui Recorrida o ónus de demonstrar que tais lançamentos se ficaram a dever a uma das exceções (mútuos, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais) consignadas no n.º 4 do art. 6.º do Código do IRS, o que não aconteceu.*

*II - Ora, a presunção estabelecida no n.º 4 do art. 6.º do CIRS prevê apenas que as aludidas importâncias pagas aos sócios sejam consideradas feitas a título de lucros ou adiantamento dos lucros, mas não prevê que seja necessário demonstrar a existência de lucros para tal presunção operar, pois a presunção é feita tanto em relação aos valores entregues aos sócios como em relação aos lucros como em relação à presunção da sua distribuição ou da presunção do seu adiantamento.*

*III - A inexistência de lucros não invalida que os lançamentos na conta dos sócios descritos nos autos sejam tributados como adiantamento por conta de lucros, dado que, solução distinta, permitiria caucionar desvios de fundos em proveito dos sócios e frustrar o interesse do Estado na arrecadação de impostos e no combate à fraude e evasão fiscais, além de que ficariam por tributar verdadeiros incrementos patrimoniais dos sócios.”*

**61.** E no Acórdão tirado no Processo do STA n.º 0920/21.9BEPRT, em 11-07-2024, escreveu-se em fundamentação, a que se adere:

*“(…)*

*Mas o argumento que se nos afigura decisivo é o argumento racional ou teleológico: parece-nos incontroverso que as presunções de incidência em rendimentos de capitais derivam da própria natureza destes rendimentos e, em especial, do facto de alguns deles serem de fácil sonegação. Assim, a finalidade prosseguida com esta norma é a de combater os abusos e assegurar a eficiência*

na tributação, desonerando a Administração Tributária do ónus de averiguar factos normalmente reservados, que ocorrem na relação entre a sociedade e os sócios.

Ora, uma interpretação da norma em causa que condicionasse o funcionamento da presunção à demonstração de que os lançamentos em contas correntes dos sócios não têm certas causas (mútuos concedidos, trabalho prestado ou o exercício de cargos sociais), não só agravaria o ónus de averiguação da Administração, como também relegaria o funcionamento da presunção para situações marginais, reduzindo significativamente a sua eficácia e atentando, assim, contra a própria finalidade com que foi instituída.

Devendo o intérprete presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e não podendo considerar-se acertada uma solução legislativa que, na prática, conduza a um resultado que contrarie a finalidade com que foi instituída, a interpretação adotada na sentença recorrida na norma em causa não pode, por isso, ser aqui validada.

Em contraponto (e pelas mesmas razões), julgamos que deve ser validada a interpretação da mesma norma que é proposta pela Recorrente. E segundo a qual a presunção dela constante funciona enquanto a causa jurídica da sua atribuição não for expressamente declarada ou revelada.

Pelo que, estando assumido na sentença recorrida que os lançamentos em causa foram efetuados em conta do sócio e não estando demonstrada nos autos a causa desses lançamentos, a dita sentença não pode manter-se no segmento recorrido.

\*\*\*

4. Preparando a decisão e em cumprimento do disposto nos artigos 679.º e 663.º, n.º 7, ambos do Código de Processo Civil, elabora-se o seguinte sumário:

O artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS deve ser interpretado no sentido de que a presunção dela constante funciona enquanto a causa jurídica da atribuição das quantias lançadas em contas correntes de sócios não for declarada ou revelada.

- 62.** No caso dos autos a AT efetuou a demonstração da existência de fluxos financeiros entre a Requerente e sócia, bem como o registo de lançamentos a favor em conta corrente de sócios (conta 226922902), cumprindo o ónus da prova dos factos integradores da base da presunção, garantindo a demonstração do facto conhecido que possibilita poder presumir como real o facto desconhecido, no caso a distribuição de adiantamento sobre lucros.

- 63.** E não está em causa se os lançamentos são a débito ou a crédito: nos termos da lei, são *lançamentos a favor dos sócios*, isto é, lançamentos a que estão subjacentes incrementos patrimoniais. Ora, tal como ficou provado no RIT, com os lançamentos efetuados, os sócios "ficaram credores" da sociedade por um valor muito significativo e que não pode deixar de se incluir nos incrementos patrimoniais sujeitos a imposto a título de adiantamento por conta de lucros ou de lucros, nos termos da presunção legal.
- 64.** Cumprido o ónus da prova pela AT, competia no sentido da ilisão da presunção ao sujeito passivo a demonstração material e formal da existência de qualquer das causas de elisão da presunção, concretamente: mútuo(s), prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais.
- 65.** Vide nesse sentido Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo nº 1022/12.4BELRA de 07-05-2020 que refere:
- I- Nos termos do disposto no art. 5.º, nº 2, al. h) do CIRS, devem ser qualificados como rendimentos de capitais, de entre outros, os rendimentos derivados de lucros distribuídos por sociedades e os adiantamentos por conta desses lucros a favor dos respetivos sócios que sejam pessoas singulares.*
- II - Por sua vez, o art. 6.º, nº 4 do CIRS estabelece uma presunção, no sentido de que as quantias lançadas a favor dos sócios, em quaisquer contas correntes de sócios de sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial e que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício do cargo social, correspondem a lucros ou a adiantamento por conta de lucros, devendo, por isso, ser sujeitas a tributação, nos termos do art. 5.º, nº 1 e 2, al.h) do CIRS. A referida presunção é ilidível, mediante prova em contrário, nos termos do nº 5 da mesma norma.*
- III - Tendo a AT demonstrado a legalidade do seu agir, incumbia à recorrente o ónus de demonstrar que o dinheiro não pertencia aos acionistas, mas sim à sociedade recorrente não logrou ilidir a presunção constante do art. 6.º, nº 4, do CIRS”.*
- 66.** Todavia, em face dos factos provados e não provados, o Tribunal conclui que tal prova não foi feita, pelo que a presunção estabelecida no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS prevalece e se, por esta via, se assenta na qualificação do benefício aos sócios como "lucros ou adiantamento por conta de lucros", ao abrigo do disposto na al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do mesmo Código verifica-se o facto tributário previsto na al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, pelo que Requerida fica vinculada à prática do ato de liquidação do

imposto devido, neste caso por aplicação, a título definitivo, da taxa de 28% prevista no n.º 1 do artigo 71.º do CIRS.

**67.** Resta, pois, decidir em que pessoa ou pessoas se verifica o elemento subjetivo do facto tributário, isto é, a incidência subjetiva, mesmo que se trate do substituto. Com efeito, de harmonia com o disposto no artigo 18.º da LGT, no seu n.º 3, qualifica de sujeito passivo a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, quer se trate de contribuinte direto, de substituto ou responsável.

**68.** No caso em análise, está-se, sem margem para dúvidas, perante uma situação de substituição tributária, assim regulada no artigo 20.º da LGT, com a seguinte redação ao tempo dos factos:

*Artigo 20.º - Substituição tributária*

*1 - A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.*

*2 - A substituição tributária é efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido.*

**69.** Não podendo, ainda, deixar de se sublinhar a imperatividade do artigo 21.º do CIRS ao dispor que quando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respetivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artigo 103.º.

**70.** Por sua vez, de conformidade com o disposto no artigo 71.º do CIRS, designadamente o seu n.º 1, al. a), *estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, 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.*

**71.** Sendo a Requerente uma sociedade comercial por quotas e estando, *ipso facto*, obrigada a ter contabilidade organizada - mesmo que opte pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável nos termos previstos no artigo 86.º-A do Código do IRC (CIRC) - e comprovando-se que colocou à disposição dos sócios, em 31-12-

2021, a título de lucros ou de adiantamento por conta de lucros, que, como se viu, são qualificados como rendimentos de capitais ao abrigo do disposto na al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, determinadas importâncias, devia, em cumprimento da disposição citada no número anterior, ter sobre elas retido na fonte o imposto devido, à taxa liberatória de 28%, **a título definitivo**.

**72.** Vem agora invocar que *"É hoje perfeitamente pacífico, à luz do disposto no n.º 4 do art.º 103.º do CIRS que o substituto pode ser responsabilizado solidariamente pelo imposto, que é aquilo que a lei refere, e não já pelas importâncias não retidas"*. E acrescenta: *"Acontece que, o imposto, in casu, só é definido (só se torna líquido, certo e exigível) após a liquidação realizada, nos termos do CIRS, aos respetivos sujeitos passivos"*.

**73.** Não pode o Tribunal acompanhar a argumentação da Requerente.

**74.** Com efeito, a jurisprudência que vem citada e aquela que pudemos consultar, aceita, e muito bem, a tese defendida pela Requerente **quando se está em substituição tributária na modalidade de retenção na fonte designada "retenção por conta"** - vide, por todos, o Acórdão do STA de 15-10-2025, Proc.º 01368/21.0BEBRG, e a Decisão Arbitral de 08-10-2025, Proc.º 436/2025-T.

**75.** Refere DIOGO FEIO, in *A substituição Fiscal e a Retenção na Fonte no Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, p. 102-103):

*Começamos por analisar e considerar a divisão feita entre substituição própria ou definitiva e substituição imprópria ou por conta. A defesa da distinção em causa assenta no diferente regime que tem a substituição fiscal, tal como até agora a descrevemos, e a retenção na fonte. Esta classificação constitui assim um dos resultados directos da evolução que a substituição fiscal sofreu com a transformação de um sistema fiscal de tributação do rendimento pessoal baseado em impostos proporcionais para um sistema de um imposto único e progressivo.*

*A substituição própria pode ser exemplificada com o típico caso, previsto no artigo 74.º do CIRS<sup>1</sup>, da tributação através de taxas liberatórias. Será um caso de substituição fiscal em que o substituto procede ao pagamento do imposto em causa, que já é certo<sup>2</sup>, ficando o contribuinte, em princípio, totalmente livre da sua obrigação de natureza material perante o sujeito ativo<sup>3</sup>.*

<sup>1</sup> Hoje, artigo 71.º.

<sup>2</sup> E, acrescentaríamos nós, *líquido e exigível*.

<sup>3</sup> Sem prejuízo da opção pelo englobamento dos rendimentos tributados por taxas liberatórias, nos termos que são consagrados no artigo 22.º, n.º 3, al. b) do CIRS. Acrescenta-se que o substituto é totalmente alheio a essa opção

*A substituição imprópria tem como modelo a retenção na fonte<sup>4</sup>. É um pagamento, por conta de um imposto que ainda não está determinado, feito por um terceiro, em relação ao facto tributário, que retém um determinado montante ao futuro contribuinte. Este modo de pagamento, normalmente, não liberta o contribuinte de, pelo menos, estar sujeito a um acerto de contas entre o montante já pago e o que seja devido a final e, se necessário, ter de cumprir em parte a sua obrigação material, pagando ao sujeito activo a quantia que ainda possa estar em dívida.*

**76.** Por seu turno, e a propósito da responsabilidade em caso de substituição tributária, ANA PAULA DOURADO, in *Direito Fiscal*, 7.<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, p. 105-107, escreve:

*O art. 28.º da LGT<sup>5</sup> regula a responsabilidade tributária em caso de substituição tributária. Vimos anteriormente que o substituto tributário pod ser responsável pelo pagamento da dívida tributária do substituído. Tal responsabilidade ocorre se forem violados os seus deveres de substituto tributário. (...)*

*Temos de distinguir as situações seguintes, consoante se trate de retenção por conta ou de retenções a título definitivo:*

- 1) Não retenção na fonte do imposto por conta e conseqüente não entrega do imposto;*
- 2) Retenção na fonte por conta mas não entrega do imposto;*
- 3) Não retenção a título definitivo e conseqüente não entrega do imposto<sup>6</sup>.*

*(...)*

*No caso do dever de retenção com carácter definitivo, se o tributo não tiver sido retido a solução é diferente da que vimos ser aplicável à não retenção por conta. No caso de retenção definitiva, cabe ao substituto a responsabilidade originária pelo pagamento do tributo não retido e respetivos juros compensatórios, e ao substituído a responsabilidade (i.e., o cumprimento da sua própria obrigação tributária) a título subsidiário.*

---

o e respetivo exercício não modifica a sua posição jurídica de sujeito passivo principal na retenção do imposto devido pelos rendimentos sujeitos a tributação mediante taxas liberatórias.

<sup>4</sup> Para o Autor, a "retenção" mediante taxa liberatória é uma liquidação de imposto. A retenção na fonte, a ser qualificada como retenção com natureza de pagamento por conta, não tem a natureza de liquidação definitiva, ou seja, de apuramento do imposto certo, líquido e exigível, a qual só se concretiza após declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo nos termos legais.

<sup>5</sup> Para o qual, como se viu, remete atualmente, desde 01-01-2015, o n.º 1 do artigo 103.º do CIRS, ainda que excetuando os n.ºs 4 e 5, mas sem expressamente densificar o perímetro, em relação ao n.º 3, da sua aplicação.

<sup>6</sup> Existindo, em nosso entendimento, uma quarta hipótese, da qual o nosso legislador se tem alheado e a doutrina não tem tratado: entrega de montantes a título de retenção, por conta ou definitiva, que não foi efetuada.

**77.** É verdade que o artigo 103.º do CIRS, exclui da remissão para o artigo 28.º da LGT os seus números 4 e 5. Isto é, o artigo 103.º do CIRS incorpora, por remissão, os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 28.º da LGT - que, aliás, originariamente foi a primeira norma a consagrá-los na legislação jurídica-tributária nacional, desde a alteração feita ao então artigo 96.º do CIRS aprovado pelo DL 442.-A/88, de 30 de novembro, pelo Decreto-Lei n.º 267/91, de 6 de agosto.

**78.** E sendo o substituto tributário, na tributação definitiva por retenção na fonte mediante taxa liberatória, o **responsável originário**, isto é, aquele que, independentemente de ter feito ou não a retenção na fonte, deve ser chamado em primeiro lugar a responder pela **correspondente dívida de imposto**, é destituído de todo o sentido invocar uma pretensa responsabilidade solidária para lhe exigir o cumprimento de tal obrigação. Isto é, se pode entender-se que em algumas situações de retenção com natureza por conta não efetuadas possa acrescentar-se à responsabilidade subsidiária do substituto, de resto consagrada no n.º 2 do artigo 28.º da LGT e que incorpora, como se viu, o artigo 103.º do CIRS, um nível mais elevado de exequibilidade conferindo-lhe a natureza de responsabilidade solidária com o substituído, tem de concluir-se que, entretanto, os propósitos visados pelo legislador, de harmonia com a fundamentação da Requerida, não tiveram na lei a tradução apropriada, uma vez que a responsabilidade solidária não pode ser exercida se não for efetuada uma liquidação prévia ao sujeito passivo titular dos rendimentos tributáveis, como a jurisprudência vem, na generalidade, entendendo. E, mesmo assim, não deixará de cometer-se uma injustiça inaceitável se, no exercício de tal responsabilidade solidária, for exigido ao substituto um montante superior ao que ele estaria obrigado a reter em função das tabelas de taxas que devesse ter aplicado.

**79.** Por isso, no Acórdão do STA de 11-07-2024, Proc.º 01235/16.0BELRA, se sumariou:

*A sociedade pagadora dos rendimentos, nos casos especiais de retenção na fonte com natureza definitiva, assume a responsabilidade primária pelo pagamento das quantias que deveriam ter sido retidas e não o foram.*

**80.** Improcede, pois, nesta matéria, a pretensão da Requerente

## V. Decisão

Termos em que se decide julgar o presente pedido de pronúncia arbitral improcedente e absolver a Requerida do pedido, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

#### **VI. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em **€ 49.132,94** (quarenta e nova mil cento e trinta e dois euros e noventa e quatro cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **IX. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 2.142,00** nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente uma vez que o PPA foi julgado improcedente nos termos dos artigos, 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 12 de maio de 2026

O Árbitro Singular,  
(Manuel Faustino)