

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 594/2025-T

Tema: IRS – Rendimentos da categoria E; lucros e adiantamentos por conta de lucros (artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, alínea h), do Código do IRS); presunção prevista no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS; sujeição a tributação (artigo 7.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), subalínea 2), do Código do IRS); retenção na fonte (artigo 71.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS).

SUMÁRIO:

- I.** O artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS consagra uma presunção relativa a rendimentos de capitais, no sentido de que as quantias escrituradas em quaisquer contas correntes dos sócios de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitas a título de lucros ou adiantamento dos lucros.
- II.** Só os lançamentos feitos em contas correntes dos sócios se presumem, face ao disposto no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS, feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros, sendo que, no domínio da vigência do SNC, apenas se consideram contas correntes dos sócios a conta 26 – *Acionistas/Sócios* e as respetivas subcontas.
- III.** Nos termos do disposto no artigo 7.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), subalínea 2), do Código do IRS, os lucros e os adiantamentos por conta dos lucros ficam sujeitos a tributação desde o momento em que são colocados à disposição do seu titular, sendo então que se verifica o facto tributário e em que ocorre, nos casos de substituição tributária, a correspondente obrigação de proceder à retenção na fonte do imposto.
- IV.** A colocação do rendimento à disposição do seu titular pode assumir diversas formas, entre as quais o pagamento em numerário, o crédito numa conta bancária sem restrições à sua movimentação ou a transferência bancária.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 18 de junho de 2025, **A..., LDA.**, NIF..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Matosinhos (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a pronúncia deste Tribunal relativamente à ilegalidade e consequente anulação dos seguintes atos tributários identificados no pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*):

- “ o ato de liquidação de RFIRS n.º ..., relativo ao ano de 2019, no montante de € 20.912,68
- . o ato de liquidação de RFIRS n.º 2022... (que substituiu o ato de liquidação de retenção na fonte de IRS n.º ...), relativo ao ano de 2019, no montante de € 20.912,68
- . os atos de liquidação de JC com o n.º 2022..., com n.º 2022... e com o n.º 2022..., relativos ao ano de 2019, no montante global de € 1.974,93 e
- . a decisão proferida no âmbito do processo de Pedido de Revisão Oficiosa (PRO) que foi interposto (n.º ...2024...) e que foi expressamente indeferido na totalidade.”

A Requerente juntou documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 23 de junho de 2025.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 5 de agosto de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

2.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 26 de agosto de 2025.

4. No dia 30 de setembro de 2025, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a Resposta que aqui se dá por inteiramente reproduzida, na qual arguiu a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, suscitou a questão da tempestividade do pedido de revisão oficiosa e impugnou os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela procedência daquela exceção, com a sua consequente absolvição da instância ou, caso assim não se entenda, pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não requereu a produção de quaisquer provas; na mesma ocasião, a Requerida procedeu à junção aos autos do processo administrativo (doravante, *PA*).

5. A Requerente, devidamente notificada para o efeito, não se pronunciou sobre a matéria de exceção alegada pela AT na sua Resposta.

6. No dia 27 de outubro de 2025, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, a conceder prazo para as partes, querendo, apresentarem alegações escritas e a indicar o dia 26 de fevereiro de 2026 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

7. Apenas a Requerida apresentou as alegações escritas que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído (cf. artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Conforme foi já referido, a Requerida arguiu a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria e suscitou a questão da tempestividade do pedido de revisão oficiosa; no entanto, para apreciar e decidir essas questões afigura-se necessário, primeiramente, proceder ao julgamento da matéria de facto, fixando os factos provados e não provados, o que faremos seguidamente.

Não existem quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

9. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente foi constituída sob a forma de sociedade por quotas em 14.11.2014 e iniciou a atividade em 21.11.2014, ficando registada para o exercício da atividade principal de “Comércio por grosso de peixe, crustáceos e moluscos”, CAE 46381, exercendo ainda, desde 06.03.2014, a título secundário, a atividade de “Comércio a retalho de peixe, crustáceos e moluscos, em estabelecimentos especializados”, CAE 47230. [cf. PA (Relatório de Inspeção Tributária, doravante, abreviadamente designado *RIT*)]

b) A Requerente é tributada em IRC de acordo com o regime geral de tributação de rendimentos e está enquadrada no regime normal de IVA, com periodicidade mensal, em conformidade com os artigos 27.º e 41.º do Código do IVA. [cf. PA (*RIT*)]

c) Em 01.01.2019, a conta “278112001 – Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores corrente mercado – Sr. B...”, respeitante ao sócio-gerente da Requerente, B..., apresentava um saldo de € 16.403,26 e, em 31.12.2019, apresentava um saldo de € 85.745,89, tendo sido lançados nessa conta, ao longo do ano de 2019, valores a crédito no montante total de € 74.688,13 e valores a débito no montante total de € 3.345,50 [cf. documento anexo ao PPA e PA (*RIT*)].

d) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2020..., emitida em 25.09.2020, com âmbito parcial ao IRC – posteriormente, o âmbito foi alterado para geral, *“uma vez que, no decurso do procedimento inspetivo, se verificou a necessidade de avaliar a situação tributária global do sujeito passivo, tendo por*

base a alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º e do n.º 1 do artigo 15.º do RCPITA” – e com extensão ao período de tributação de 2018, e da Ordem de Serviço n.º OI2021..., emitida em 05.05.2021, com âmbito geral e com extensão ao período de tributação de 2019 – solicitada em virtude da “*persistência dos motivos assinalados* [para a emissão da Ordem de Serviço n.º OI2020...] *no ano seguinte, 2019*” –, a Requerente foi sujeita a procedimento externo de inspeção tributária, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto e que teve início em 13.01.2021. [cf. documentos anexos ao PPA e PA (RIT e procedimento inspetivo)]

e) A OI2020..., cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, foi notificada à Requerente em 13.01.2021, tendo sido assinada pelo respetivo contabilista certificado. [cf. documento anexo ao PPA e PA (procedimento inspetivo)]

f) A OI2021..., cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, foi notificada à Requerente em 18.05.2021, tendo sido assinada pelo respetivo contabilista certificado. [cf. documento anexo ao PPA e PA (procedimento inspetivo)]

g) No dia 23.06.2021, a Requerente foi notificada “*da ampliação do prazo do procedimento de inspeção, nos termos do n.º 4 do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), iniciada em 13/01/2021, que decorre ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2021..., com extensão ao período de tributação de 2018, de âmbito parcial, por um primeiro período adicional de três meses, com base nos fundamentos previstos na alínea a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, por Despacho de 16/06/2021 do Chefe da Divisão V da Área da Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto*”. [cf. documento anexo ao PPA e PA (procedimento inspetivo)]

h) No âmbito do aludido procedimento inspetivo, foi elaborado o projeto de RIT que aqui se dá por inteiramente reproduzido, no qual foi proposta, entre outras, a seguinte correção [cf. PA (projeto de RIT)]:

T – CONCLUSÕES DA AÇÃO INSPETIVA

Em conformidade com os factos descritos nos Capítulos III, IV e V, propõem-se as seguintes correções:

(...)

➤ IRS – Retenções na fonte relativas a capitais:

Designação	2019	
	BT	IRS tx 28%
IRS retido relativo a rendimentos de capitais	74.688,13 €	20.912,68 €

i) A Requerente foi notificada do projeto de RIT para, querendo, exercer no prazo de 25 dias o respetivo direito de audição. [cf. PA (procedimento inspetivo)]

j) Em 02.11.2021, através de correio eletrónico, a Requerente exerceu o seu direito de audição, nos termos e com os fundamentos que aqui se dão por inteiramente reproduzidos, tendo ali afirmado, além do mais, o seguinte [cf. PA (RIT)]:

“Em relação ao rendimento sujeito a IRS – imposto de capitais, não temos nada a obstar e aceitamos o pagamento do valor de 20.912,68€.”

k) Em 05.11.2021, a Requerente entregou a “Declaração de Retenções na Fonte IRS/IRC e Imposto do Selo” n.º ..., atinente a “IRS – Outros Rendimentos de capitais sujeitos às taxas previstas no art. 71.º do CIRS”, referente ao período de 2019/dezembro, no valor a pagar de € 20.912,68. [cf. documento anexo ao PPA]

l) Na mesma data, a Requerente comunicou à AT, através de correio eletrónico, além do mais, o seguinte [cf. PA (RIT)]:

“No seguimento da Inspeção Tributária referida, informamos que foram corrigidos os valores, pela apresentação das seguintes declarações, que anexamos:

- Guia de retenção na fonte de IRS Capitais, referente ao período de 12 2019;

(...)”

m) A Requerente foi notificada do RIT, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, do qual resultou, entre outras, a seguinte correção assente na fundamentação que seguidamente se extrata, importando ainda salientar um outro segmento do RIT que igualmente se extrata [cf. PA (RIT)]:

“I – CONCLUSÕES DA AÇÃO INSPETIVA

As ações inspetivas foram concluídas tendo em conta as regularizações voluntárias efetuadas pelo sujeito passivo, após receção do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, no decurso do prazo para exercício do direito de audição, conforme mapas resumo seguintes:

(...)

➤ IRS – Retenções na fonte relativas a capitais:

Designação	2019	
	BT	IRS tx 28%
IRS retido relativo a rendimentos de capitais	74.688,13 €	20.912,68 €

(...)

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

(...)

III.3 – Adiantamentos por conta de lucros

Da análise à contabilidade foi possível confirmar a existência de subcontas imputadas ao sócio gerente da empresa B... . Em 2018 existia a conta 2685 – Acionistas / sócios, outras operações, restantes acionistas (sócios), com o valor inicial de € 16.097,13.

No período de tributação de 2019 esta conta foi substituída pela conta 278112001 – outras contas a receber e a pagar – outros devedores corrente mercado – Sr. B..., para onde foi transferido o saldo da conta acima indicada. Assim sendo, a conta 278112001 no final de 2018 tinha o saldo de € 16.403,26 e no final de 2019 apresenta um saldo de € 87.745,89. Em 2020 apresenta um saldo final de € 104.391,39.

Assim sendo, no ano de 2019 foram lançados valores a crédito da conta 278112001 no montante global de € 74.688,13. Todos os lançamentos foram efetuados sem documentos externos de suporte e por contrapartida de caixa, para que o saldo desta conta não ficasse negativo.

Ora o n.º 4 do artigo 6.º do código do IRS estipula que 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 títulos de lucros ou adiantamentos dos lucros.

(...)

Por conseguinte, estando perante adiantamentos por conta de lucros, estes são considerados rendimentos da categoria E, referentes a capitais, com enquadramento na alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º do código do IRS, sendo que os mesmos estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, podendo ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção do respetivo titular, à taxa liberatória de 28%, taxa em vigor no período de tributação de 2019, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do mesmo diploma legal.

De acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 101.º do código do IRS, tratando-se de rendimentos referidos no artigo 71.º, a retenção na fonte nele prevista cabe às entidades devedoras dos rendimentos referidos no n.º 1 do mesmo artigo.

Assim, a empresa A..., Lda. tinha a obrigação legal de proceder à entrega nos cofres do Estado das quantias retidas nos termos do artigo 101.º do código do IRS, até ao dia 20 do mês seguintes àquele em que foram deduzidas, nos termos do n.º 3 do artigo 98.º do mesmo diploma legal, uma vez que a sociedade é a responsável originária pelo

imposto não retido de acordo com o artigo 28.º da Lei Geral Tributária conjugado com o artigo 103.º do código do IRS, no montante global de € 20.912,68, conforme se sintetiza no quadro seguinte:

<i>Data do lançamento</i>	<i>Código</i>	<i>BT</i>	<i>IRS 28%</i>	<i>Data de entrega</i>
31-01-2019	115-IRS Outros rendimentos de capitais	21.000,00	5.880,00	20-02-2019
30-04-2019	115-IRS Outros rendimentos de capitais	9.400,00	2.632,00	20-05-2019
31-12-2019	115-IRS Outros rendimentos de capitais	44.288,13	12.400,68	20-01-2020
<i>Total</i>		74.688,13	20.912,68	”

(...)

IX – DIREITO DE AUDIÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO

(...)

Os documentos submetidos pelo sujeito passivo, podem-se resumir da seguinte forma:

(...)

3 – IRS Retenção na Fonte relativa a capitais

2019

<i>Designação</i>	<i>Descrição</i>	<i>Data</i>	<i>ID Declaração</i>	<i>BT</i>	<i>IRS tx 28%</i>
<i>IRS – Outros Rendimentos de capitais sujeitos às taxas previstas no art. 71.º do CIRS</i>	<i>115</i>	<i>dez. 2019</i>	<i>...</i>	<i>74.688,13</i>	<i>20.912,68</i>

”

n) Tendo por referência a “Declaração de Retenções na Fonte IRS/IRC e Imposto do Selo” n.º ..., a AT emitiu e notificou à Requerente a liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no valor de € 1.501,12. [cf. documento anexo ao PPA]

o) Por ofício datado de 26.01.2022, da Direção de Finanças do Porto, a Requerente foi notificada do despacho de deferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2021... que foi proferido, em 26.01.2022, pelo Diretor Adjunto de Direção de Finanças, ao abrigo de subdelegação de competências, que recaiu sobre a informação que ali foi exarada e da qual importa extrair o seguinte [cf. PA (decisão do pedido de revisão oficiosa n.º ...2021...)]:

“C. FACTOS ADUZIDOS NO PEDIDO DE REVISÃO OFICIOSA E A SUA APRECIÇÃO

De acordo com a exposição apresentada pelo contribuinte acima melhor identificado, alega o seguinte:

“A empresa A..., Lda., NIF..., tendo sido notificada do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) relativo às ordens de serviço nº OI202... e nº OI2021..., vem requerer, conforme requerimento que anexa, que:

1 – A declaração de remunerações relativa ao mês de dezembro de 2019 (nº ..., com o valor de 20.912,68€) seja anulada e o seu valor seja repercutido nos meses de janeiro, abril e dezembro de 2019 (conforme capítulo III.3 do RIT) (...)

A requerente, no decurso de um procedimento inspetivo, credenciado com as ordens de serviço n.ºs OI2020...e OI2021..., regularizou voluntariamente a sua situação tributária, tendo procedido ao envio da declaração de remunerações relativa ao mês de dezembro de 2019 com o nº ..., no valor de 20.912,68€ (...)

Ora, verifica-se que a requerente efetuou as regularizações voluntárias pelos montantes globais, não tendo apresentado as declarações de substituição mensais, por forma a corrigir (...) as RF-IRS, tal como se havia determinado em sede de procedimento inspetivo, onde constavam as correções mensais para cada ano e referentes a cada imposto analisado.

Assim, estando em causa regularizações efetuadas no decurso do procedimento inspetivo, as quais foram dadas a conhecer ao inspetor tributário, através de email em 05-11-2021, caberia à AT confirmar a correção das mesmas.

Face ao exposto, propõe-se o deferimento da presente revisão oficiosa, devendo (...) serem corrigidas (...) as declarações de remunerações (RF-IRS) do ano de 2019, conforme o determinado no projeto do relatório de inspeção tributária.”

p) Nessa sequência, a AT emitiu e notificou à Requerente a liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2019, no valor de € 20.912,68 e as respetivas liquidações de juros compensatórios n.º 2022 ..., no valor de € 690,13, n.º 2022..., no valor de € 283,24 e n.º 2022..., no valor de € 1.001,56, que aqui se dão por inteiramente reproduzidas, perfazendo o montante total a pagar de € 22.887,61, com data limite de pagamento em 06.04.2022. [cf. documentos anexos ao PPA]

q) A Requerente não efetuou o pagamento voluntário do aludido montante de € 22.887,61 e, por tal motivo, foi-lhe instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2022..., no âmbito do qual procedeu ao pagamento dos seguintes valores [facto não controvertido]:

Pagamento			
Data	Valor	Data	Valor

29/08/2022	652,70	30/08/2023	679,01
27/09/2022	647,32	29/09/2023	682,23
29/10/2022	649,67	31/10/2023	685,38
30/11/2022	652,11	30/11/2023	688,63
29/12/2022	654,46	30/12/2023	691,76
31/01/2023	656,90	31/01/2024	695,00
28/02/2023	660,09	29/02/2024	699,80
30/03/2023	663,00	30/03/2024	704,29
30/04/2023	666,24	30/04/2024	709,11
29/05/2023	669,39	31/05/2024	713,75
29/06/2023	672,63	29/06/2024	718,57
29/07/2023	675,77	24/07/2024	9 746,03
SUBTOTAL	7 920,28	TOTAL	25 333,84

r) Em 04.09.2024, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, “ao abrigo do disposto no artigo 78º, nº 1 e nº 4 da Lei Geral Tributária (LGT)”, tendo por objeto os atos de liquidação enunciados no facto provado p), autuado sob o processo n.º ...2024..., na Direção de Finanças do Porto, nos termos e com os fundamentos constantes do respetivo requerimento inicial que aqui se dá por inteiramente reproduzido e que concluiu da seguinte forma [cf. PA (procedimento de revisão oficiosa n.º ...2024...)]:

“TV – CONCLUSÃO

Face a tudo o que ficou exposto, resulta plenamente evidenciado que o ato tributário de liquidação de RFIRS controvertido padece de vícios (relacionados com o procedimento inspetivo, inexistência de facto tributário, falta de fundamentação e desrespeito pelo princípio da verdade material) que ferem, de forma insuprível e insanável, a sua legalidade.

Não se encontrando reunidos os factos (movimentos a favor dos sócios) que possam sustentar os fundamentos (normas legais) e o modo de prova (presunção legal) que foram invocados pela AT.

Tais vícios configuram erro imputável aos serviços tendo culminado em ato de liquidação de RFIRS ilegítimo e manifestamente exagerado e desproporcionado com a realidade e que constitui uma situação de injustiça grave e notória para o contribuinte.

Pelo que, o ato tributário aqui contestado deve ser considerado ilegal e deve ser anulado na totalidade (bem como os respetivos juros compensatórios).”

s) O pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... foi indeferido por despacho proferido, em 07.03.2025, pelo Diretor Adjunto de Direção de Finanças, ao abrigo de subdelegação de competências, nos termos e com os fundamentos constantes da informação exarada no antecedente projeto de decisão e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos, importando extrair os seguintes segmentos [cf. documentos anexos ao PPA e PA (procedimento de revisão oficiosa n.º ...2024...)]:

“ANÁLISE DA SITUAÇÃO

11. Cabe, pois, apreciar se relativamente à Nota de liquidação acima identificada, cuja data limite de pagamento é 06-04-2022, se verifica enquadramento jurídico do meio de defesa utilizado, e na hipótese afirmativa, se o mesmo foi interposto tempestivamente.

12. Como já referido, a Requerente dá entrada do Requerimento sub judice em 04-09-2024, (...), solicitando a anulação da liquidação de RFIRS, ao abrigo da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), ou seja, com fundamento em erro imputável aos serviços.

13. Face ao exposto, remete-se, então, para o texto do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a fim de indagar da possibilidade de utilização desse meio de reação para o caso em apreço.

(...)

14. Tendo em conta que o pedido só poderá ser apreciado se preencher alguma das situações previstas, passa-se a apresentar as hipóteses que, teoricamente, poderiam ser aplicadas:

a) por iniciativa do sujeito passivo no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (1.ª parte do n.º 1);

15. Atendendo a que a liquidação impugnada tinha como data limite de pagamento o dia 06-04-2022 e o Pedido de Revisão Oficiosa foi entregue em 04-09-2024, já se encontra excedido o prazo de reclamação administrativa previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (120 dias), pelo que é intempestivo.

b) por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (2.ª parte do n.º 1);

16. Apesar da intempestividade, nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º, importa saber se, mesmo assim, tal como a Requerente pretende, o Pedido se poderia enquadrar no prazo previsto na segunda parte do mesmo artigo.

17. É jurisprudência reiterada e pacífica do STA, que tal como a Administração Tributária pode, por sua iniciativa, proceder à Revisão Oficiosa do ato tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços, também o contribuinte pode, naquele prazo da Revisão Oficiosa, pedir esta mesma Revisão com aqueles fundamentos.

18. Registe-se, porém, que nesta situação, além do cumprimento do prazo alargado de quatro anos após a liquidação, o legislador acrescentou, como condição da admissibilidade do Pedido de Revisão, a verificação de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços, sem o qual não será possível a apreciação do mérito da causa.

19. O fundamento da admissibilidade do Pedido deixa, pois, de ser “qualquer ilegalidade”, para passar a ser “erro imputável aos serviços”.

(...)

Posto isto, e no que concerne à argumentação aduzida, quanto a:

a) Vício legal relativo ao procedimento de inspeção

21. Ao contrário do que a Requerente alega, não se verificou qualquer alteração da extensão da Ordem de Serviço, relativa ao ano de 2018 (OI2020...), mas sim, realmente, a emissão de uma nova credencial para o ano de 2019 (OI2021...), nada impedindo que esta surgisse ainda no decurso do procedimento de inspeção, relativo a 2018.

22. De facto, a AT não está obrigada a proceder à alteração da extensão de um procedimento inspetivo, podendo optar pela abertura de novas Ordens de Serviço, tantas quantas os períodos de tributação que pretende inspecionar (dentro dos prazos de caducidade, naturalmente), conforme se depreende, a contrario sensu, do n.º 4 do artigo 63.º da Lei Geral Tributária (LGT).

23. Ponto fundamental é a existência de credencial para todos os períodos em causa e que tal credenciação seja devidamente notificada ao contribuinte, seja através de despacho fundamentado, no âmbito da alteração da extensão de um procedimento inspetivo já existente (artigo 15.º n.º 1 do RCPITA), seja através da assinatura de uma nova Ordem de Serviço, nos termos do artigo 46.º, também do RCPITA.

24. Ora, neste caso, tendo-se optado pela emissão de nova Ordem de Serviço para 2019, a respetiva credencial foi emitida em conformidade com «o ponto A12 (Externa) do n.º 8 da informação constante do despacho n.º 6/2013, do Diretor Distrital de Finanças, de 07-03-2013. Proposta a emissão de credencial proveniente da AITO, elaborada na sequência de procedimento inspetivo externo credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2020... (atividade 124-07 – Controlo de sujeitos passivos coletivos cujos órgãos sociais apresentaram rendimentos inferiores ao salário mínimo nacional – 2018), de origem central e de âmbito geral, com extensão para o ano de 2018, no decurso do qual foram detetadas irregularidades, designadamente, em sede de IRC, IVA e Retenções na Fonte

(IRS), que se constatou também se manterem relativamente ao ano de 2019. Assim, em cumprimento do solicitado, propõe-se a emissão de Ordem de Serviço externa de âmbito geral, com extensão para o ano de 2019.»

25. O fundamento acima consta do processo administrativo e é passível de consulta por parte da Requerente, mediante solicitação.

26. Ambas as Ordens de Serviço, emitidas para 2018 e 2019, foram precedidas das respetivas cartas-aviso, a que aludem a alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT e o artigo 49.º do RCPITA, enviadas, respetivamente, em 07-10-2020 e 13-05-2021, conforme registos CTT.

27. A Requerente tomou conhecimento dos procedimentos inspetivos, nos termos do artigo 51.º do RCPITA, nos dias 13-01-2021 e 18-05-2021, respetivamente, mediante a assinatura das Ordens de Serviço, por parte do seu contabilista certificado, pessoa designada como representante, para efeitos do artigo 52.º do RCPITA, para assegurar a coordenação dos contactos com a AT durante os procedimentos inspetivos.

28. Não se compreende, pois, qual a suposta ilegalidade praticada pela AT, nem em que medida se verificou qualquer ofensa, ou mesmo diminuição, das garantias da Requerente, uma vez que as correções efetuadas ao ano de 2019 se encontram alicerçadas numa credenciação validamente emitida, notificada e assinada pela Requerente, através do seu representante, e contra a as quais esta teve a possibilidade de reagir através do exercício do direito de audiência ou através dos meios de defesa legais, como, aliás, o está a fazer agora.

29. Face ao exposto, e entendendo-se terem sido cumpridas todas as exigências legais, referentes a aspetos formais, não será possível atender à pretensão da Requerente de anulação do ato de liquidação de RFIRS, relativo a 2019, pelo motivo de preterição de formalidades essenciais.

b) Inexistência de facto tributário, falta de fundamentação substancial e incumprimento do princípio da verdade material

30. A Requerente alega erro de interpretação da lei, nomeadamente do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, por parte da AT, uma vez que esta está a valorizar os movimentos a crédito como correspondendo a lançamentos a favor do sócio-gerente, enquanto que, no entender da Requerente, os movimentos que invalidam a presunção legal (mútuo, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais) são unicamente os que consistem no débito das contas correntes dos sócios.

Vejamos:

31. O n.º 4 do artigo 6.º do CIRS estabelece uma presunção (ilidível), relativamente a rendimentos da Categoria E, (...)

32. Relembremos que a redação anterior se referia só a “lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial...”, tendo sido sujeita a uma alteração,

de natureza interpretativa ou clarificadora, aquando da reforma do IRS de 2014, com o intuito, no fundo, de retomar a redação que o preceito tinha na sua formulação originária, ou seja, no § único do artigo 6.º do Código do Imposto de Capitais, que falava em “importâncias lançadas a favor dos sócios”.

33. Ora, ao contrário das situações previstas no artigo 5.º do CIRS, em que o facto tributável ocorre com a obtenção ou a colocação à disposição dos rendimentos aí previstos, ou seja, depende da efetiva movimentação financeira inerente, o artigo 6.º refere-se aos LANÇAMENTOS A FAVOR dos sócios, o que nos remete para os lançamentos contabilísticos e não para a transferência financeira ou monetária, relativa à operação, ou seja, há que atender a momentos diferentes e a factos tributáveis diferentes, enquadráveis em normas diferentes.

34. Isto quer dizer que ao contrário do que a Requerente alega em vários pontos da sua exposição, e mais concretamente, no ponto 64, onde refere «Sem se olvidar, em respeito pelo princípio da verdade material, que devem estar em causa lançamentos que espelhem operações e movimentos reais e tributáveis e não meros registos contabilísticos ou tão-pouco cenários potenciais ou hipotéticos (que não tem cabimento no normativos fiscais aludidos).», tal interpretação não se enquadra na redação do artigo 6.º, mas tão só do artigo 5.º do CIRS.

35. Relativamente à questão da norma se referir a lançamentos a débito ou a crédito, a introdução da expressão “a seu favor” veio aclarar a sua aplicação aos lançamentos a crédito em contas correntes dos sócios, não resultantes de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

36. Isto porque é no lançamento a crédito (numa conta de sócio) que se constitui um direito, em favor do sócio, de poder (no presente ou no futuro) ver o seu crédito satisfeito ou, eventualmente, uma sua dívida anulada.

37. É no momento da CONTABILIZAÇÃO e da constituição desse direito (crédito) do sócio em relação à sociedade (i.e. em seu favor), que se verifica o facto tributário, independentemente da efetiva concretização do movimento financeiro correspondente.

38. Pelo contrário, um lançamento a débito numa conta corrente de sócios coloca o sócio numa posição de devedor perante a sociedade, o que nunca poderá ser considerado como sendo “a seu favor”.

39. A Requerente afirma, nos pontos 73 e 74 da sua Petição que «estamos em presença de lançamentos contabilísticos em que resulta evidente não se ter concretizado qualquer benefício (efetivo, tangível e tributável) em favor dos sócios» e que «não foram apresentadas (nem poderiam ter sido, porque não ocorreru) elementos probatórios da concretização de qualquer fluxo económico-financeiro da REQUERENTE para a esfera patrimonial dos seus sócios que pudesse configurar rendimento a tributar em sede de IRS ou de RFIRS».

40. Ora, são precisamente os argumentos acima aduzidos pela Requerente, que permitem o enquadramento da situação sub judice na presunção estabelecida no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, i.e:

. Estamos em presença de lançamentos contabilísticos

. O benefício em favor do sócio é a constituição de um crédito deste em relação à sociedade, crédito esse que constitui o facto tributável, para efeitos da presunção do artigo 6.º do CIRS;

. A concretização de um fluxo financeiro da Requerente para a esfera patrimonial dos seus sócios não é requisito essencial para a tributação no âmbito da presunção, uma vez que não é este o facto tributável aqui (havendo efetivas transferências financeiras da sociedade para os sócios, estas seriam enquadradas no artigo 5.º, eventualmente na alínea b) do seu n.º 2, não sendo necessário a aplicação da presunção do artigo 6.º do CIRS).

41. A previsão desta presunção (tal como das outras presunções insertas no mesmo artigo) deriva da própria natureza dos rendimentos de capitais, alguns deles de fácil sonegação, tendo o legislador querido resolver a qualificação das quantias escrituradas nas contas correntes dos sócios, a fim de evitar a constituição contabilística de um crédito a favor do sócio, quando tal crédito não tenha origem numa causa jurídica declarada, como sejam o mútuo (suprimentos), a prestação de trabalho ou o exercício de cargos sociais, causas essas cujo ónus da prova pertence ao sujeito passivo.

(...)

43. No caso dos autos, foram lançados valores a favor dos sócios, efetuados na conta 27, pelo que está preenchida a primeira condição do facto base.

44. Verifica-se a inexistência de documentação suscetível de provar a presença de mútuos, prestações de trabalho ou exercício de cargos sociais que pudessem justificar aqueles lançamentos.

45. Impende sobre a AT o dever de prevenir a erosão da base tributária e assegurar a aplicação dos princípios da legalidade e igualdade tributárias, o que legitima a ativação a presunção do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS.

46. Tendo a AT demonstrado a legalidade do seu agir, incumbia à Requerente o ónus de ilidir a presunção, demonstrando que se trata de uma situação enquadrável em mútuos, em prestação de trabalho ou no exercício de cargos sociais, ónus que não cumpriu de todo, pelo que a lei faz decorrer a “verdade de que correspondem a lucros ou a adiantamentos de lucros” (CAAD, Proc. 571/2017-T, de 27-08-2018).

(...)

48. Face ao exposto, não podendo concordar com a Requerente, nem no que se refere à alegada falta de formalidades essenciais, nem quanto ao suposto erro sobre os pressupostos, e apesar do presente Pedido de Revisão Oficiosa ainda se confinar temporalmente no prazo alargado de quatro anos, previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º, não pode ser admitido, e consequentemente, reapreciada a questão controversa, por não se verificar a condição essencial de existência de erro imputável aos serviços.

CONCLUSÃO:

49. Das ações inspetivas realizadas à Requerente A..., LDA., foram apuradas, além de outras, correções técnicas ao IRS – Retenções na Fonte de 2019, no valor de € 20.912,68 e respetivos juros compensatórios.

50. Dado a data limite de pagamento da liquidação de RFIRS n.º 2022... ter sido de 06-04-2022 e o presente Pedido de Revisão ter sido apresentado em 04-09-2024, verifica-se a intempestividade do mesmo face à primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

51. Não obstante se encontrar ainda a decorrer o prazo de quatro anos, a que se refere a segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, não se verifica que a liquidação impugnada enferme de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços, pressuposto essencial para a admissibilidade deste meio de reação.

52. Mesmo que ainda fosse possível a apreciação do mérito do pedido, em sede de Revisão oficiosa, não assistiria razão à Requerente em nenhuma da sua argumentação.

(...)

54. Nestes termos, somos de parecer que o presente Pedido de Revisão Oficiosa deverá ser indeferido, por inadmissibilidade do meio, (...).”

t) Por ofício datado de 10.03.2025, da Direção de Finanças do Porto, a Requerente foi notificada, em 29.03.2025, do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... . [cf. documentos anexos ao PPA e PA (procedimento de revisão oficiosa n.º ...2024...)]

u) No dia 18.06.2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

10. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não resultou provado que, no decurso do ano de 2019, a Requerente tenha, por qualquer forma, colocado à disposição do seu sócio-gerente, B..., quaisquer valores monetários.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

11. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso,

insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

Conforme indicado em cada uma das alíneas do probatório, a convicção do Tribunal resultou da apreciação crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, do acervo probatório de natureza documental, incluindo o PA, que foi carreado para os autos, em conjugação com as alegações das partes nos respetivos articulados quando reportadas a factos pertinentes para a decisão que não se mostraram controvertidos.

12. A factualidade não provada foi assim considerada em virtude da inexistência de quaisquer elementos probatórios que a comprovassem.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

13. O presente processo tem por objeto imediato o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... (cf. facto provado s)) e por objeto mediato os atos de liquidação de retenções na fonte de IRS e os atos de liquidação de juros compensatórios enunciados no facto provado p), sendo que as questões jurídico-tributárias que estão no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal é chamado a apreciar e decidir são as seguintes:

a) O procedimento de inspeção tributária padece de vício formal, concretamente de natureza procedimental, por violação do disposto no artigo 15.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (doravante, abreviadamente designado *RCPITA*)?

b) O despacho de sancionamento superior das conclusões do RIT, previsto no artigo 62.º, n.º 6, do RCPITA, foi proferido por funcionário da AT que não se encontrava legalmente habilitado para o efeito, concretamente por via de delegação e de subdelegação de competências, violando designadamente o disposto no artigo 65.º, n.º 5, do Código do IRS?

c) A decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... padece de vício de omissão de pronúncia?

d) Os atos tributários controvertidos padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por inexistência de facto tributário, falta de fundamentação substancial e incumprimento do princípio da verdade material?

e) Os atos de liquidação de juros compensatórios padecem de vício de falta de fundamentação?

As respostas que forem dadas a estas questões serão, naturalmente, determinantes para o juízo a emitir quanto à (i) legalidade dos atos tributários controvertidos.

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição ao Requerente do montante total de € 22.887,61, decorrente do somatório dos valores unitários do ato de liquidação de retenção na fonte de IRS e dos atos de liquidação de juros compensatórios controvertidos, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios e de juros moratórios.

No entanto, antes de tudo isso, importa apreciar quer a invocada exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, quer a questão que foi suscitada sobre a tempestividade do pedido de revisão oficiosa.

§2. DA EXCEÇÃO DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

14. A Requerida arguiu esta exceção estribada, nuclearmente, na seguinte argumentação:

“5.º

Ora, importa antes de mais suscitar a incompetência do Tribunal Arbitral, com vista a apreciar o indeferimento expresse em torno do pedido de Revisão Oficiosa de Acto Tributário referente ao exercício de 2019, porquanto, a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei.

(...)

9.º

(...), o pedido de pronúncia arbitral sub judice tem por objecto a autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2019, a qual foi alvo de pedido de Revisão Oficiosa de Acto Tributário.

(...)

11.º

Desde logo, o Art.º 2.º alínea a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da Requerida à jurisdição arbitral, «(...) as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», sem que aí seja mencionado o mecanismo de Revisão Oficiosa previsto no Art.º 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

12.º

Ou seja, da redacção conferida ao citado preceito legal, constata-se que o legislador optou por restringir o conhecimento na jurisdição arbitral às pretensões que, sendo relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação, tenham sido precedidas de reclamação.

13.º

Aliás, se assim não fosse, bastaria que o legislador houvesse reduzido a exclusão prevista no artigo à expressão «que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa», nada mais distinguindo.

14.º

O que não sucedeu, existindo, antes, a referência expressa de prévio recurso à via administrativa nos termos dos Art.ºs 131.º a 133.º do CPPT, ou seja, mediante apresentação de Reclamação Graciosa, independentemente dos seus fundamentos.

(...)

26.º

Dos elementos interpretativos referidos, não se alcança outra solução interpretativa para a situação sub judice que não a de que a Requerida apenas se vinculou, nos termos da Portaria 112-A/2011, à jurisdição dos tribunais arbitrais se o pedido de declaração de ilegalidade de acto de liquidação tiver sido precedido de recurso à via administrativa de Reclamação Graciosa.

27.º

É que, quando se refere ao recurso à via administrativa, quer-se apenas referir aos meios previstos nos Art.º 131.º a 133.º do CPPT, atentos ao elemento literal e, por conseguinte, inelutável, do Art.º 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011.

(...)

30.º

Efectivamente, atenta a natureza voluntária e convencional da arbitragem (aqui entendida no seu sentido lato, uma vez que a competência material dos tribunais arbitrais resulta de regulamentação de natureza pública efectuada no RJAT), nos termos supra explanados, o intérprete não pode ampliar o objecto fixado pelo legislador no que concerne à vinculação da Requerida à jurisdição arbitral.

(...)

33.º

Acresce referir que a Portaria n.º 112-A/2011 foi aprovada e publicada já após extensa e profusa Jurisprudência que reafirmava que, atenta a natureza administrativa do procedimento de Revisão Oficiosa, é passível a sua equiparação ao disposto nos Art.ºs 131.º a 133.º do CPPT, para efeito de subsequente impugnação da respectiva decisão de indeferimento.

34.º

Com efeito, a Jurisprudência tem provido o entendimento, que não se questiona, de que, atenta a natureza administrativa do procedimento de Revisão Oficiosa, é passível a sua equiparação ao disposto nos Art.ºs 131.º a 133.º do CPPT, para efeito de subsequente impugnação da respectiva decisão de indeferimento.

35.º

Todavia, tal equiparação está legalmente vedada em sede arbitral, estando excluída da competência material dos tribunais arbitrais a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos Art.ºs 131.º a 133.º do CPPT, aí não se incluindo o procedimento de Revisão Oficiosa previsto no 78.º da LGT.

36.º

Ora, se o legislador não previu, no Art.º 2.º daquela Portaria, o procedimento de Revisão Oficiosa como equiparável ao recurso à via administrativa, maxime à Reclamação Graciosa, para efeitos de aceder ao pedido de pronúncia arbitral, foi porque, certamente, não o pretendeu fazer.

(...)

42.º

Atento o exposto, conclui-se que, por força do Art.º 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, os litígios que tenham por objecto a declaração de ilegalidade de autoliquidações, como sucede na situação sub judice, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de Reclamação Graciosa, nos termos dos Art.º 131.º a 133.º do CPPT, independentemente de esta ser obrigatória nos termos do citado preceito ou de o contribuinte ter optado (sibi imputet) pela Revisão Oficiosa.

43.º

Sem conceder, o entendimento supra pugnado impõe-se igualmente por força dos princípios constitucionais do Estado de Direito e da Separação dos Poderes (cfr. Art.ºs 2.º e 111.º, ambos da Constituição, bem como da Legalidade Art.º 3.º n.º 2 e 266.º n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no Art.º 30.º n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a actividade da Requerida.

(...)

48.º

(...), é constitucionalmente vedada, por força dos princípios constitucionais do Estado de Direito, da Separação dos Poderes e da Legalidade, a interpretação, ainda que extensiva, que amplie a vinculação da Requerida à tutela arbitral fixada legalmente, por tal pressupor, necessariamente, a consequente dilatação das situações em que esta obrigatoriamente se submete a tal regime, renunciando nessa mesma medida ao recurso jurisdicional pleno [cfr. Art.º 124.º n.º 4 alínea b) da Lei 3-B/2010 e Art.ºs 25.º e 27.º do RJAT, que impõem uma restrição dos recursos da decisão arbitral].

49.º

Em suma, deve entender-se que, face aos citados princípios constitucionais e legais, a interpretação do disposto na Portaria n.º 112-A/2011 deve configurar-se literalmente, pois não é despiciendo que o legislador no Art.º 2.º alínea a) daquela portaria, ao ter completado a expressão «que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa» com a menção «nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», tenha delimitado intencionalmente a vinculação da Requerida a tais situações, face às razões expostas.

50.º

Pelo que, esta última parte do preceito não pode, sob pena de manifesta inconstitucionalidade e ilegalidade (que, para todos os efeitos legais, desde já se suscitam), ser afastada, interpretando-se a norma como se a referência específica a um concreto procedimento administrativo não existisse, fazendo o intérprete tábua rasa da distinção provida pelo legislador.

(...)

53.º

A incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação da autoliquidação de IRC inerente ao pedido de Revisão Oficiosa de Acto Tributário consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto no Art.º 576.º n.º 1 e 2 e no Art.º 577.º alínea a) do CPC ex vi do Art.º 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT.”

15. Como acima foi dito, a Requerente não se pronunciou sobre esta questão.

Cumpra apreciar e decidir.

16. Nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, “[a] vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.”

A administração tributária vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, cujo artigo 2.º estatui, além do mais, que tal vinculação existe quanto às “pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes: a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; (...)”

No caso concreto, está em causa a liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022 ..., referente ao ano de 2019, no valor de € 20.912,68, emitida e notificada pela AT à Requerente (cf. facto provado p)).

Como consta da decisão proferida no pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... e é reafirmado pela Requerida, na sua Resposta (cf. artigo 72.º), “[a]través de processo de Revisão Oficiosa n.º ...2021..., desencadeado por pedido e-balcão, foi anulada a Declaração de RF n.º ..., apresentada pela Requerente, no montante de € 20.912,68, e substituída pela liquidação oficiosa n.º 2022..., com data limite de pagamento a 06-04-2022, repercutindo-se o seu valor nos meses de Janeiro, Abril e Dezembro de 2019, conforme o determinado no Projeto do Relatório de Inspeção Tributária (PRIT)” (sublinhado nosso).

Com efeito, a “Declaração de RF n.º ..., apresentada pela Requerente” foi integralmente anulada e substituída por um novo ato de liquidação – a liquidação n.º 2022 ... – e, consequentemente, não se mantiveram os efeitos por aquela produzidos.

A aludida liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022... é uma liquidação administrativa e, por isso, a situação dos autos não tem qualquer enquadramento no disposto nos artigos 131.º a 133.º do CPPT e, portanto, não estamos perante uma pretensão relativa à declaração de ilegalidade de um ato tributário que deva ser precedida de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (cf. artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Consequentemente, improcede a arguida exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral.

§3. DA TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO OFICIOSA

17. A Requerida suscitou esta questão aduzindo, essencialmente, a seguinte argumentação:

“55.º

(...) tal como ficou bem plasmado na decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa aqui sob escrutínio, a Nota de liquidação que foi validamente notificada à Requerente tinha como data limite de pagamento o dia 06.04.2022.

56.º

Ora, como resulta dos autos a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa em 04.09.2024, com registo de entrada GPS n.º 2024..., solicitando a anulação da liquidação de RFIRS, ao abrigo da 2ª parte do n.º 1 do Art.º 78º da Lei Geral Tributária (LGT), ou seja, com fundamento em erro imputável aos serviços.

57.º

Ora, recorta-se assim que de acordo com o disposto no n.º 1 do Art.º 78.º da LGT, o pedido de revisão oficiosa apenas poderá ser objecto de apreciação em caso de ter sido interposto por iniciativa do sujeito passivo e no prazo de reclamação administrativa, com fundamento em qualquer ilegalidade (vd. 1ª parte do n.º 1 do Art.º 78.º da LGT).

58.º

Ora, no caso vertente, tendo em conta que a liquidação que se encontra subjacente aos presentes autos tinha como data limite de pagamento o dia 06.04.2022 e atendendo a que o Pedido de Revisão Oficiosa foi entregue em 04.09.2024, afere-se perentoriamente que à data da sua propositura, já se encontrava excedido o prazo de reclamação administrativa consignado na primeira parte do n.º 1 do Art.º 78.º da LGT (120 dias), pelo que a interposição do pedido de revisão oficiosa é claramente intempestivo.

59.º

Ainda sem conceder, refira-se que o disposto no Art.º 78º da LGT, consigna ainda a possibilidade de ser deduzido pedido de revisão do acto tributário, por iniciativa da Requerida, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (2ª parte do n.º 1 do Art.º 78.º da LGT).

60.º

Importa desde logo assentir que, com a revogação do n.º 2 do Art.º 78.º da LGT determinada pela alínea b) do n.º 1 do Art.º 215.º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, os atos tributários de autoliquidação deixaram de estar abrangidos pela “ficção legal” de “imputabilidade do erro dos serviços”.

61.º

Tal revogação entrou em vigor, por força do disposto no Art.º 218.º daquela Lei, no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, entrou em vigor no dia 2016.03.31.

(...)

68.º

(...), aplicar-se-á a «lei nova», ou seja, a redação do Art.º 78.º da LGT em que o n.º 2 está revogado, a todos os procedimentos de revisão que tenham por objeto atos tributários autoliquidados, praticados a partir, inclusive, do dia 31 de Março de 2016, dado que é a partir dessa data, por força da entrada em vigor da revogação do n.º 2 do Art.º 78.º da LGT, que os atos tributários autoliquidados deixaram de estar abrangidos pela «ficção legal» de «imputabilidade do erro aos serviços».

(...)

70.º

Ora, tendo em conta que à data em que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia, já se encontrava revogado o disposto no n.º 2 do Art.º 78.º da LGT, bem como a ficção legal de erro imputável aos serviços, recorta-se tal como prolatado na decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa que não se encontram verificados os pressupostos consignados no disposto no Art.º 78.º da LGT, para a Requerente intentar o pedido de revisão oficiosa.

71.º

Refira-se ainda que in casu, não só não existe qualquer vício relativo à alegada falta de notificação do despacho de extensão do âmbito do procedimento inspetivo, uma vez que não ocorreu a referida extensão, como o mesmo não se traduz em um erro nos pressupostos de facto e de direito da liquidação, nunca podendo constituir fundamento para a revisão oficiosa do ato tributário nos termos da 2ª parte do n.º 1 do Art.º 78.º da LGT, tanto mais que a liquidação que a Requerente pretende ver anulada teve por base declarações apresentadas pela própria e não pela Requerida.”

18. Como acima foi dito, a Requerente não se pronunciou sobre esta questão.

Cumprе apreciar e decidir.

19. Como resulta do probatório, o pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... foi apresentado pela Requerente “ao abrigo do disposto no artigo 78º, nº 1 e nº 4 da Lei Geral Tributária (LGT)”, tendo concluído o respetivo requerimento inicial afirmando o seguinte (cf. facto provado r)):

“Face a tudo o que ficou exposto, resulta plenamente evidenciado que o ato tributário de liquidação de RFIRS controvertido padece de vícios (relacionados com o procedimento inspetivo, inexistência de facto tributário,

falta de fundamentação e desrespeito pelo princípio da verdade material) que ferem, de forma insuprível e insanável, a sua legalidade.

Não se encontrando reunidos os factos (movimentos a favor dos sócios) que possam sustentar os fundamentos (normas legais) e o modo de prova (presunção legal) que foram invocados pela AT.

Tais vícios configuram erro imputável aos serviços tendo culminado em ato de liquidação de RFIRS ilegítimo e manifestamente exagerado e desproporcionado com a realidade e que constitui uma situação de injustiça grave e notória para o contribuinte.” (sublinhados nossos)

Temos, pois, que o primeiro fundamento legal para o pedido de revisão oficiosa do ato tributário que foi apresentado pela Requerente, radica no artigo 78.º, n.ºs 1, 2.ª parte, e 7, da LGT, normas das quais decorre que o sujeito passivo pode requerer a revisão oficiosa dos atos tributários com fundamento em erro imputável aos serviços no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo não tiver sido pago.

Relativamente ao *erro imputável aos serviços*, constitui entendimento doutrinal e jurisprudencial largamente maioritário que aquele abrange qualquer ilegalidade e compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, não se exigindo a demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro (neste sentido, Casalta Nabais, “A Revisão dos Actos Tributários”, in *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Volume III, Coimbra, Almedina, 2010, p. 236; Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 204; Paulo Marques, *A Revisão do Acto Tributário: Do mea culpa à reposição da legalidade*, Coimbra, Almedina, Cadernos IDEFF (N.º 19), 2015, pp. 233 e 236; e, entre outros, os acórdãos do STA proferidos em 22.03.2011, 14.03.2012, 19.11.2014 e 08.03.2017, respetivamente, nos processos n.ºs 01009/10, 01007/11, 0886/14 e 01019/14.

Compulsado o requerimento inicial do aludido pedido de revisão oficiosa [cf. PA (procedimento de revisão oficiosa n.º ...2024...)], constatamos que, à semelhança do que acontece no pedido de pronúncia arbitral, são ali imputados diversos vícios invalidantes ao ato de liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022 ... e às respetivas liquidações de juros compensatórios n.º 2022..., n.º 2022 ... e n.º 2022 ... que dele são objeto, sejam vícios de violação de lei, sejam vícios formais.

Acresce que, como ficou provado, a liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2019, no valor de € 20.912,68 e as respetivas liquidações de juros

compensatórios n.º 2022 ..., no valor de € 690,13, n.º 2022..., no valor de € 283,24 e n.º 2022..., no valor de € 1.001,56, perfazendo o montante total a pagar de € 22.887,61, tinham como data limite de pagamento o dia 06.04.2022 (cf. facto provado p)). Uma vez que o pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... foi apresentado em 04.09.2024 (cf. facto provado r)), afigura-se que este foi deduzido quer dentro do prazo de quatro anos previsto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, quer dentro do prazo de três anos previsto no n.º 4 do mesmo artigo.

Nesta conformidade, impõe-se concluir que o aludido pedido de revisão oficiosa foi tempestivamente deduzido pela Requerente.

§. SEQUÊNCIA

20. Uma vez que a tal nada obsta, importa então prosseguir para a apreciação das questões jurídico-tributárias, acima elencadas, que constituem o *thema decidendum* deste processo.

Atento o disposto no artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, *CPPT*) e uma vez que os vícios arguidos pela Requerente são conducentes à anulação dos atos tributários impugnados, não tendo aquela estabelecido entre eles uma relação de subsidiariedade, o Tribunal deverá apreciar, em primeiro lugar, os “*vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*”; sendo que a tutela dos interesses ofendidos “*é mais estável quando a decisão judicial impede a renovação do acto lesivo dos interesses do impugnante*” e é “*mais eficaz quando permitir ao interessado, em execução de julgado, obter uma melhor satisfação dos seus interesses, ofendidos pelo acto anulado*”¹.

Assim, o Tribunal principiará por apreciar e decidir a questão de saber se os atos tributários controvertidos padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por inexistência de facto tributário, falta de fundamentação substancial e incumprimento do princípio da verdade material.

Após o que, caso se revele necessário, o Tribunal apreciará os vícios formais que consubstanciam as restantes questões jurídico-tributárias.

¹ Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, 6.ª Edição, Lisboa: Áreas Editora, 2011, p. 342.

§4. O VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI, POR INEXISTÊNCIA DE FACTO TRIBUTÁRIO, FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO SUBSTANCIAL E INCUMPRIMENTO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

§4.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

21. Neste conspecto, a Requerente alega, nuclearmente, o seguinte:

“60

A norma invocada pela AT (artigo 6º, nº 4 do CIRS) estabelece uma presunção quanto aos lançamentos em contas correntes dos sócios e em seu favor.

61

Nas conclusões do procedimento de inspeção que está na base das liquidações impugnadas, a AT contraria o entendimento que, desde longa data, vinha sendo seguido e que consistia em considerar que os lançamentos a favor dos sócios correspondiam aos movimentos a DÉBITO das respectivas contas correntes que não possuam qualquer outra justificação ou enquadramento (pretendendo-se tributar o enriquecimento, materializado na transferência de disponibilidades para a esfera patrimonial dos sócios, resulta manifesta que essa operação se traduz no crédito das contas de disponibilidades com óbvio débito da conta corrente do sócio beneficiado).

62

Com este procedimento inovador, a AT passa a desprezar os lançamentos efetuados a débito na conta SNC “278112001 – Outras Contas a Receber e a Pagar”, no valor de € 3.345,50, e valoriza, apenas, os movimentos a crédito como correspondendo a lançamentos a favor do sócio-gerente.

(...)

64

(...) era preciso que fossem apresentados argumentos para a conclusão apresentada, o que se revestiria de alguma dificuldade já que a AT incorre em erro grave de interpretação.

65

Vejamos, então, como forma de entender o sentido que o legislador quis conferir à expressão “lançamentos a favor dos sócios”, as situações que, quando comprovadas (e efetivas), permitem afastar a presunção legal em causa.

66

É o caso de se verificar a existência de um mútuo concedido ao sócio.

67

Tal operação, correspondendo a uma saída de disponibilidades da empresa a favor do sócio, justificaria, contabilisticamente, que a conta corrente do sócio fosse debitada, tendo como contrapartida as contas SNC de Bancos ou Caixa.

68

Portanto, quando se admite a possibilidade de justificar movimentos nas contas correntes de sócios alegando a existência de mútuo, só podemos estar perante lançamentos a débito.

69

Nas situações de prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais por parte dos sócios, também incluídas na previsão da norma como podendo afastar a presunção legal, torna-se óbvio que a apresentação da justificação prevista não se refere às situações em que a contabilidade deu o devido relevo ao processamento e pagamento das remunerações.

70

Antes está dirigida para as situações em que os sócios beneficiaram do pagamento de verbas como compensação do trabalho ou cargo social e, perante a necessidade da contabilidade justificar a saída de meios financeiros a favor dos sócios, o que motiva o débito da conta corrente dos sócios como contrapartida da redução das contas SNC de Bancos ou Caixa.

71

Mais uma vez se constata que os movimentos que invalidam a presunção legal consistem no débito das contas correntes dos sócios.

72

Isto é, identificado um movimento a débito das contas correntes dos sócios, estes podem arguir que esse débito teve origem em valores que lhes foram mutuados, o que daria origem ao débito da sua conta pelo recebimento do

29.

dinheiro, ou que prestaram trabalho ou cargo social e foram por tal remunerados, situação que, igualmente, obriga ao débito da sua conta para balancear com o crédito das contas de disponibilidades financeiras que diminuiram em face do pagamento efetuado.

73

Se as justificações que os sócios podem apresentar para ilidir a presunção de distribuição de lucros ou seu adiantamento implicam a existência de movimentos a débito, então, quando tal comprovação não é efetuada, o que continua a subsistir são lançamentos a débito que vão ser tidos como tendo a natureza de lucros.

74

O que a presunção legal pretende acantelar é o enquadramento de situações em que os sócios beneficiaram efetivamente da atribuição de verbas, o que surge evidenciado por lançamentos a débito das suas contas correntes, sem que a contabilidade clarifique, como deve, a natureza desses movimentos.

75

E, nessas situações, caso não tenham recebido as verbas ao abrigo de mútuo ou porque prestaram serviço, as mesmas serão consideradas recebidas a título de lucros ou do seu adiantamento.

(...)

81

Na situação aqui em discussão, estamos em presença de meros movimentos contabilísticos, que traduzem a entrada de disponibilidades na esfera da empresa, e em que resulta evidente (e o contrário nem sequer se procurou demonstrar) que para os sócios não resultou a concretização de qualquer benefício tangível ou de outra natureza (nem no ano de 2019 nem em nenhum ano subsequente).

82

Nestes termos, há que concluir que a presunção legal estabelecida no artigo 6º, nº 4 do CIRS apenas integra na previsão respeitante a lançamentos a favor dos sócios a realidade respeitante a movimentos a DÉBITO das suas contas correntes, pelo que os atos tributários aqui impugnados devem ser anulados por total falta de fundamentação e por não se encontrarem reunidos os pressupostos base.

(...)

A propósito:

• *do vício por inexistência de facto tributário, falta de fundamentação substancial e incumprimento do princípio da verdade material realça-se que a AT faz, novamente, apelo a decisões (acórdãos CAAD 571/2017 e 216/2020) em que estão em causa operações concretas a favor dos sócios e que deram origem (como se afigura óbvio) a registos, a débito, num dos casos relativamente a retiradas em dinheiro, e no outro caso relativamente a transferências e cheques emitidos à ordem dos sócios”*

22. Por seu turno, a Requerida alega, essencialmente, o seguinte:

“108.º

A Requerente alega erro de interpretação da lei, nomeadamente do n.º 4 do Art.º do CIRS, por parte da Requerida, uma vez que está a valorizar os movimentos a crédito como correspondendo a lançamentos a favor do sócio-gerente, enquanto que, no entender da Requerente, os movimentos que invalidam a presunção legal (mútuo, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais) são unicamente os que consistem no débito das contas correntes dos sócios.

(...)

110.º

O n.º 4 do Art.º 6.º do CIRS estabelece uma presunção (ilidível), relativamente a rendimentos da Categoria E, dispondo que «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.»

111.º

Ora, importa elucidar que a redação anterior se referia só a “lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial...”, tendo sido sujeita a uma alteração, de natureza interpretativa ou clarificadora, aquando da reforma do IRS de 2014, com o intuito, no fundo, de retomar a redação que o preceito tinha na sua formulação originária, ou seja, no § único do Art.º 6.º do Código do Imposto de Capitais, que falava em “importâncias lançadas a favor dos sócios”.

112.º

Ora, ao contrário das situações previstas no Art.º 5.º do CIRS, em que o facto tributável ocorre com a obtenção ou a colocação à disposição dos rendimentos aí previstos, ou seja, depende da efetiva movimentação financeira inerente.

112.º

O Art.º 6º refere-se aos lançamentos a favor dos sócios, o que nos remete para os lançamentos contabilísticos e não para a transferência financeira ou monetária, relativa à operação, ou seja, há que atender a momentos diferentes e a factos tributáveis diferentes, enquadráveis em normas diferentes.

113.º

Isto quer dizer, que ao contrário do que a Requerente alega em vários pontos da sua exposição, (e mais concretamente, no ponto 64,) tal interpretação não se enquadra na redação do Art.º 6º, mas tão só do artigo 5º do CIRS.

114.º

No que concerne à questão da norma se referir a lançamentos a débito ou a crédito, a introdução da expressão “a seu favor” veio aclarar a sua aplicação aos lançamentos a crédito em contas correntes dos sócios, não resultantes de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

115.º

Isto porque é no lançamento a crédito (numa conta de sócio) que se constitui um direito, em favor do sócio, de poder (no presente ou no futuro) ver o seu crédito satisfeito ou, eventualmente, uma sua dívida anulada.

116.º

É no momento da contabilização e da constituição desse direito (crédito) do sócio em relação à sociedade (i.e. em seu favor), que se verifica o facto tributário, independentemente da efetiva concretização do movimento financeiro correspondente.

117.º

Pelo contrário, um lançamento a débito numa conta corrente de sócios coloca o sócio numa posição de devedor perante a sociedade, o que nunca poderá ser considerado como sendo “a seu favor”.

(...)

119.º

(...), são precisamente os argumentos acima aduzidos pela Requerente, que permitem o enquadramento da situação sub judice na presunção estabelecida no n.º 4 do Art.º 6º do CIRS, i.e:

- Estamos em presença de lançamentos contabilísticos, nos termos da norma;*
- O benefício em favor do sócio é a constituição de um crédito deste em relação à sociedade, crédito esse que constitui o facto tributável, para efeitos da presunção do artigo 6º do CIRS;*
- A concretização de um fluxo financeiro da Requerente para a esfera patrimonial dos seus sócios não é requisito essencial para a tributação no âmbito da presunção, uma vez que não é este o facto tributável aqui (havendo efetivas transferências financeiras da sociedade para os sócios, estas seriam enquadradas no artigo 5o, eventualmente na alínea b) do seu n.º 2, não sendo necessário a aplicação da presunção do Art.º 6º do CIRS).*

120.º

A previsão desta presunção (tal como das outras presunções insertas no mesmo artigo) deriva da própria natureza dos rendimentos de capitais, alguns deles de fácil sonegação, tendo o legislador querido resolver a qualificação das quantias escrituradas nas contas correntes dos sócios, a fim de evitar a constituição contabilística de um crédito a favor do sócio, quando tal crédito não tenha origem numa causa jurídica declarada, como sejam o mútuo (suprimentos), a prestação de trabalho ou o exercício de cargos sociais, causas essas cujo ónus da prova pertence ao sujeito passivo.

(...)

126.º

No caso dos autos, foram lançados valores a favor dos sócios, efetuados na conta 27, pelo que está preenchida a primeira condição do facto base.

127.º

Verifica-se a inexistência de documentação suscetível de provar a presença de mútuos, prestações de trabalho ou exercício de cargos sociais que pudessem justificar aqueles lançamentos.

128.º

Impende sobre a Requerida o dever de prevenir a erosão da base tributária e assegurar a aplicação dos princípios da legalidade e igualdade tributárias, o que legitima a ativação da presunção do Art.º 6º, no 4, do CIRS.

129.º

Tendo a Requerida demonstrado a legalidade do seu agir, incumbia à Requerente o ónus de ilidir a presunção, demonstrando que se trata de uma situação enquadrável em mútuos, em prestação de trabalho ou no exercício de cargos sociais, ónus que não cumpriu de todo, pelo que a lei faz decorrer a “verdade de que correspondem a lucros ou a adiantamento de lucros” (CAAD, Proc. 571/2017-T, de 27-08-2018).”

§4.2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

23. Na apreciação desta questão jurídico-tributária importa ter presente o seguinte bloco normativo, com a redação vigente à data dos factos:

Código do IRS

“Artigo 5.º

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:

(...)

b) 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

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.

5. 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.”

“Artigo 7.º

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

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

(...)

3. Para efeitos do disposto no 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 b), i), j), l) e r), assim como dos certificados de consignação;

(...)”

“Artigo 71.º

Taxas liberatórias

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

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

(...)”

“Artigo 101.º

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;*

(...)"

24. Temos, assim, que o artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS, estatui que os lucros, incluindo os adiantamentos por conta dos lucros, colocados à disposição dos respetivos associados, são rendimentos de capitais sujeitos a incidência de IRS, sendo por isso necessário que fique demonstrado que as entregas feitas aos sócios ocorreram por conexão com os lucros obtidos pela sociedade, para se preencher aquela estatuição legal.

Por seu turno, o artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS, consagra uma presunção relativa aos rendimentos de capitais, concretamente de que os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes de sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, desde que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se realizadas a título de lucros ou adiantamento dos lucros.

No domínio da vigência do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aplicável aos aludidos registos contabilísticos, apenas se consideram contas correntes dos sócios a conta 26 – *Acionistas/Sócios* e as respetivas subcontas. Com efeito, a conta 26 – *Acionistas / sócios* “regista todas as operações relativas às relações com os titulares de capital entendidos nessa qualidade”², sendo que a subconta 263 – *Adiantamentos por conta de lucros* “[r]egista os adiantamentos efetuados aos acionistas / sócios por conta de lucros de um determinado período que estão ainda por atribuir”³, a subconta 264 – *Resultados atribuídos* “regista a atribuição de lucros ainda não colocados à disposição ou a cobertura de prejuízos pelos detentores de capital, conforme o deliberado pelo órgão competente – Assembleia Geral”⁴ e a subconta 265 – *Lucros disponíveis* “[r]egista os lucros colocados à disposição dos detentores de capital, diretamente ou por transferência das contas anteriormente citadas nos casos em que haja desfasamento temporal entre a atribuição dos lucros e a sua colocação à disposição”⁵.

² António Ribeiro Gameiro, Nuno Moita da Costa e Liliana Marques Pimentel, *Manual de Contabilidade para Juristas*, Coimbra: Almedina, 2019, p. 241.

³ *Ibidem*, p. 242.

⁴ *Ibidem*.

⁵ *Ibidem*.

Destarte, somente os lançamentos a favor dos sócios efetuados (a crédito ou a débito) na citada conta e nas elencadas subcontas podem beneficiar da presunção legal decorrente do artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS.

O mecanismo presuntivo estatuído no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS tem, pois, por finalidade facilitar a qualificação jurídica dos rendimentos – como lucros ou adiantamento dos lucros –, ou seja, não se descortinando causa para qualificar os lançamentos em contas correntes dos sócios enquanto rendimentos provenientes da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais (rendimentos da categoria A) ou como mútuo, opera a qualificação presuntiva das respetivas quantias enquanto lucros ou adiantamentos dos lucros.

Uma vez que o artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS consagra uma presunção, importa termos presente o artigo 349.º do Código Civil, do qual decorre que “[p]resunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”.

A este propósito, dizem Pires de Lima e Antunes Varela⁶ que nas presunções “*supõe-se a prova dum facto conhecido (base da presunção), do qual, depois, se infere o facto desconhecido.*”

As presunções podem ser legais, se estabelecidas pela lei, ou judiciais, simples ou de experiência, quando assentam no simples raciocínio de quem julga. Estas últimas inspiram-se nas máximas de experiência, nos juízos correntes de probabilidade, nos princípios da lógica ou nos próprios dados da intuição humana.”

A presunção estatuída no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS é uma presunção legal – estabelecida expressa e diretamente na lei – e não uma presunção simples, apenas natural ou judicial, que tenha por base os dados da experiência comum.

Por isso, valem aqui as regras estatuídas no artigo 350.º do Código Civil, ou seja, “[q]uem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz” (n.º 1) e, nos casos em que a lei o permitir, as presunções legais podem “*ser ilididas mediante prova em contrário*” (n.º 2).

A presunção do artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS é uma presunção *juris tantum* pois, como resulta do n.º 5 do mesmo artigo, pode ser ilidida pelos meios aí previstos, mediante prova em contrário.

Destarte, no uso da presunção estabelecida no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS, a AT fica dispensada de provar o facto a que ela conduz, isto é, que os lançamentos efetuados na conta

⁶ *Código Civil Anotado*, Volume I, 4.ª edição revista e actualizada, Coimbra: Coimbra Editora, 1987, p. 312.

corrente de sócio são feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros; no entanto, para firmar esse “facto desconhecido”, a AT tem de provar a base da presunção.

25. A propósito de tal presunção José Guilherme Xavier de Basto⁷ afirma o seguinte:

“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.

(...)

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. (...) Com esta presunção, procede-se a uma qualificação supletiva de quantias, cuja causa não esteja expressa nas contas correntes em causa. (...) O que a lei, com aquela presunção, quis resolver foi a qualificação das quantias escrituradas cuja “causa” jurídica não foi expressamente declarada.”

Sobre a mesma temática, Rui Duarte Morais⁸ diz o seguinte:

“Visando facilitar o ónus da prova da existência do facto tributário por parte da administração, a lei estabelece, no art. 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. 73.º da LGT – nos termos do n.º 6 do art. 6.º.”

A propósito da mesma matéria, Paula Rosado Pereira⁹ afirma 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. (...)”

⁷ IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 338-340.

⁸ Sobre o IRS, Coimbra: Almedina, 2006, p. 89.

⁹ Manual de IRS, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 113 e 144.

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.”

26. No plano jurisprudencial, são diversas as decisões proferidas sobre esta temática, sendo disso exemplo as seguintes:

(i) Tribunal Constitucional

- Acórdão n.º 452/2003, proferido em 14.10.2003, no processo n.º 273/03:

“(...) a presunção que se estabelece no n.º 4 do artigo 7.º do CIRS, na redacção anterior à Lei n.º 30-G/2000, não é uma presunção inilidível. A comprová-lo está o facto de o n.º 5 do mesmo artigo vir definir os meios pelos quais tal presunção poderá ser ilidida. E a circunstância de entre esses meios não estarem todos os “meios em Direito admissíveis” não converte a presunção numa presunção juris et de jure. Esta última é uma presunção que se estatui sem possibilidade de prova em contrário (cf. Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, vol. I, 4.ª ed., Coimbra, 1987, pp. 312-313; J. de Oliveira Ascensão, O Direito. Introdução e teoria geral, 6.ª ed., Coimbra, 1991, p. 526). Manifestamente, não é o que sucede no caso em apreço, em que a ilusão da presunção pode ser alcançada através de um amplo e diversificado conjunto de meios: decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal, reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos.

De facto, este conjunto de meios probatórios à disposição do impugnante é suficientemente amplo para que se não possa falar numa restrição desproporcionada ou irrazoável de instrumentos de prova, susceptível de, na prática, converter uma presunção juris tantum numa presunção juris et de jure. Mais ainda (...), a garantia de acesso ao Direito e aos tribunais prevista no artigo 20.º da Constituição não contempla a possibilidade de utilização irrestrita de todos os meios de prova em qualquer processo judicial (no caso, num processo de impugnação da liquidação tributária), nem proíbe o legislador de restringir o uso de certos instrumentos probatórios, desde que tal restrição não se configure como desproporcionada ou irrazoável. Ora, (...) pode o impugnante dispor de uma decisão judicial (na qual o requerente pode utilizar todos os meios de prova em geral admissíveis), um acto administrativo, uma declaração do Banco de Portugal ou um reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos, tudo meios probatórios idóneos para proceder à impugnação judicial

de uma liquidação tributária. Finalmente, havendo a possibilidade de ilisão da presunção definida no n.º 4 do artigo 7.º do CIRS, não fica postergado o princípio constitucional da capacidade contributiva (...).”

(ii) Tribunal Central Administrativo Sul

- Acórdão proferido em 04.06.2015, no processo n.º 07246/13:
*“1- Para que a presunção constante do n.º 4 do art. 7.º do CIRS (em vigor em 2000) possa funcionar é necessário que se mostre provada a base da presunção (...), sob pena de a mesma não poder operar e a causa ter de ser decidida contra a parte onerada com esse ónus da prova, ou seja, que a importância em causa tenha sido escriturada como lançamento na respectiva conta corrente do sócio e que não resultava de mútuo, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.
2- Tal prova que cabe à Administração Fiscal.”*
- Acórdão proferido em 05.02.2015, no processo n.º 08216/14:
*“5. O art. 5.º, n.º 2, al. b), do C.I.R.S., sistematicamente inserido na categoria de incrementos patrimoniais (normas de incidência real), consagra como rendimentos de capitais sujeitos a incidência de I.R.S. os lucros, incluindo o adiantamento por conta de lucros, colocados à disposição dos respectivos associados.
6. Por sua vez, o art. 7.º do C.I.R.S., define o momento da sujeição à tributação dos rendimentos de capitais, ou seja, define o momento em que o imposto se torna exigível.
7. O art. 6.º, n.º 4, do C.I.R.S., consagra uma presunção relativa a rendimentos de capitais, de que as quantias escrituradas em quaisquer contas de sócios de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quantias essas que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.
8. Não se encontram reunidos os factos índice que permitem à A. Fiscal fazer o enquadramento de valores contabilísticos como rendimentos da categoria E, colocados à disposição dos sócios, nos termos previstos no art. 5.º, n.ºs 1 e 2, al. b), do C.I.R.S., quando não se pode valer da presunção prevista no art. 6.º, n.º 4, do C.I.R.S.”*
- Acórdão proferido em 18.02.2016, no processo n.º 08760/15:
“5. O art. 5.º, n.º 2, al. b), do C.I.R.S., sistematicamente inserido na categoria de incrementos patrimoniais (normas de incidência real), consagra como rendimentos de capitais sujeitos a

incidência de I.R.S. os lucros, incluindo o adiantamento por conta de lucros, colocados à disposição dos respectivos associados.

6. O art. 6.º, n.º 4, do C.I.R.S., consagra uma presunção relativa a rendimentos de capitais, de que as quantias escrituradas em quaisquer contas de sócios de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quantias essas que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros. Com esta presunção o legislador quis resolver a qualificação das quantias escrituradas nas contas correntes dos sócios, cuja "causa" jurídica não tenha sido expressamente declarada, assim conduzindo a que tais montantes tenham o tratamento dos lucros distribuídos. Estamos, portanto, perante presunção legal (estabelecida expressa e directamente na lei), sendo incidente sobre o facto gerador do imposto.

7. Estando em causa a pretensa ilisão de uma presunção legal relativa (iuris tantum), impendia sobre o impugnante e ora recorrente, o ónus de produzir prova do contrário (cfr. art. 350.º, n.º 2, do C.Civil), ou seja, de desenvolver actuação probatória dirigida contra o casuístico facto presumido, com o objectivo e de molde a convencer o julgador de que, não obstante a ocorrência do facto (lançamentos em contas correntes dos sócios, escrituradas em sociedades comerciais) que serve de base ao funcionamento da presunção invocada, o facto presumido não se verificou e/ou o direito presumido não existe. Acresce, tratando-se da presunção prevista no art. 6.º, n.º 4, do C.I.R.S., por força do disposto, de forma expressa, no n.º 5 do mesmo normativo, a necessidade incontornável de a mesma só poder ser ilidida pelos quatro meios de prova aí, taxativamente, previstos, decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos, consagrando a lei procedimento probatório específico para o efeito no art. 64.º do C.P.P.T.”

- Acórdão proferido em 19.01.2023, no processo n.º 702/10.3BELRA:
“I. A presunção constante do art.º 6.º, n.º 4, do CIRS só funciona quando estejamos perante lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, nos termos ali previstos.
II. Não funcionando qualquer presunção, cabe à AT demonstrar que determinadas transferências bancárias ou valores titulados por cheques se configuram como rendimentos da categoria E de IRS.
III. A falta de demonstração, por parte da AT, do referido em II. reverte contra a mesma.”

(iii) Tribunal Central Administrativo Norte

- Acórdão proferido em 07.07.2016, no processo n.º 00446/11.9BEBRG:
“I - O artigo 5.º, n.º 2, alínea b), do CIRS, sistematicamente inserido na categoria de incrementos patrimoniais (normas de incidência real), consagra como rendimentos de capitais sujeitos a incidência de IRS os lucros, incluindo o adiantamento por conta de lucros, colocados à disposição dos respectivos associados.
II - O artigo 6.º, n.º 4, do CIRS consagra uma presunção relativa a rendimentos de capitais, de que as quantias escrituradas em quaisquer contas de sócios de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quantias essas que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.
III - Só os lançamentos feitos em conta de sócio (e que não se prove que respeitem a alegados mútuos) se presumem, face ao disposto no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.
(...)
V - Competia à Administração Tributária fazer prova dos pressupostos do seu agir (cfr. artigo 74.º, n.º 1, da LGT), (...).”
- Acórdão proferido em 29.04.2021, no processo n.º 00337/14.1BEPRT:
“I - O artigo 6.º, n.º 4, do CIRS consagra uma presunção relativa a rendimentos de capitais, de que as quantias escrituradas em quaisquer contas correntes de sócios de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitas a título de lucros ou adiantamento dos lucros.
II - Só os lançamentos feitos em conta corrente de sócios se presumem, face ao disposto no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.
III – No domínio da vigência do POC, apenas se consideram contas correntes de sócios as inseridas na conta 25 e respetivas subcontas.”

27. Uma vez operada a qualificação jurídica dos rendimentos como lucros ou adiantamento dos lucros, por via do mecanismo presuntivo estabelecido no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS, os mesmos, enquanto rendimentos da categoria E (cf. artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, alínea h), do Código do IRS), ficam sujeitos a tributação nos termos estatuídos no artigo 7.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), subalínea 2), do Código do IRS, ou seja, desde o momento em que são colocados à disposição do seu titular,

sendo pois esse “o momento em que se verifica o facto tributário e em que ocorre, nos casos de substituição tributária, a correspondente obrigação de proceder à retenção na fonte do imposto”¹⁰.

Por meio “da colocação do rendimento à disposição do credor, o devedor procede ao cumprimento da sua obrigação sem necessitar da colaboração daquele. O facto tributário verifica-se quando ocorre a colocação do rendimento à disposição do seu titular, podendo tal colocação à disposição assumir diversas formas, entre as quais o pagamento em numerário, o crédito numa conta bancária sem restrições à sua movimentação ou a transferência bancária.”¹¹

Neste exato sentido, na decisão arbitral proferida no processo n.º 200/2018-T foi sufragado o entendimento de que “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 b) 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.”

§4.3. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

28. Volvendo ao caso concreto temos que a AT não logrou provar que o referido montante de € 74.688,13 foi objeto de lançamento em conta corrente do dito sócio-gerente da Requerente, B..., pois, como resulta do probatório, em 01.01.2019, a conta “278112001 – Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores corrente mercado – Sr. B...” apresentava um saldo de € 16.403,26 e, em 31.12.2019, apresentava um saldo de € 85.745,89, tendo sido lançados nessa conta, ao longo do ano de 2019, valores a crédito no montante total de € 74.688,13 e valores a débito no montante total de € 3.345,50 (cf. facto provado c)).

¹⁰ Paula Rosado Pereira, *ob. cit.*, pp. 116-117.

¹¹ *Ibidem*, p. 118.

Ora, como acima se afirmou, somente os lançamentos a favor dos sócios efetuados (a crédito ou a débito) na conta 26 – *Acionistas / sócios* e nas respetivas subcontas podem beneficiar da presunção legal decorrente do artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS, o que, atenta a factualidade provada, é manifesto que não se verifica no caso concreto.

Nesta conformidade, não tendo a AT provado um facto que consubstancia a base da presunção prevista no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS – lançamento do montante de € 74.688,13 a favor do dito sócio-gerente da Requerente em conta corrente dos sócios –, não podia estribar-se, como fez, nessa mesma presunção para concluir estar *“perante adiantamentos por conta de lucros”*, uma vez que não demonstrou o preenchimento dos pressupostos necessários para fazer uso da mesma e, por isso, não podia alicerçar-se nela para determinar a correção em apreço.

Não sendo possível estribar-se naquela presunção, recaía então sobre a AT o ónus da prova de que, efetivamente, houve adiantamentos por conta dos lucros, por parte da Requerente ao seu aludido sócio-gerente, no montante total de € 74.688,13 (cf. artigo 74.º, n.º 1, da LGT), o que é evidente que não fez, tendo-se limitado a concluir, sem mais, estar *“perante adiantamentos por conta de lucros”*.

Acresce que não resultou provado que, no decurso do ano de 2019, a Requerente tenha, por qualquer forma, colocado à disposição do seu sócio-gerente, B..., quaisquer valores monetários (cf. facto não provado). Destarte, da prova produzida não resultou que a Requerente tenha disponibilizado ao seu sócio-gerente, B..., durante o ano de 2019, o valor de € 74.688,13 em que assenta a liquidação de retenções na fonte de IRS controvertida.

Por isso, atento o disposto no artigo 7.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), subalínea 2), do Código do IRS e uma vez que não resultou provada a existência dos respetivos factos tributários, não tinha a Requerente de proceder, no ano de 2019, às retenções na fonte cuja falta está subjacente à liquidação de retenções na fonte de IRS controvertida.

29. Nesta conformidade, impõe-se concluir que quer o ato de liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2019, no montante de € 20.912,68, quer o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... que o manteve padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, concretamente do disposto nos artigos 6.º, n.º 4 e 7.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), subalínea 2), do Código do IRS.

Tal vício invalidante tem por consequência a anulação quer do ato de liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022..., quer do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... que o manteve (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

30. Atenta a declaração de ilegalidade e a sequente anulação da liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022..., inexistente fundamento para as liquidações de juros compensatórios n.º 2022..., n.º 2022... e n.º 2022..., uma vez que, sendo aquela o pressuposto destas, não se verificam os respetivos requisitos legais previstos no artigo 35.º, n.º 1, da LGT, pelo que são as mesmas ilegais e devem ser anuladas (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

§5. A RESTITUIÇÃO DO MONTANTE INDEVIDAMENTE PAGO, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS E DE JUROS MORATÓRIOS

31. O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição à Requerente do montante de € 22.887,61, decorrente do somatório dos valores unitários do ato de liquidação de retenção na fonte de IRS e dos atos de liquidação de juros compensatórios controvertidos, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios e de juros moratórios.

32. O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas ou retidas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Relativamente aos juros moratórios, o n.º 2 do artigo 102.º da LGT determina que “[e]m caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, são devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea”, decorrendo do disposto no n.º 5 do artigo 43.º da LGT que “[n]o período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.” Como flui destas normas legais, os juros de mora apenas serão devidos pela AT no caso de esta ser condenada a restituir um tributo cobrado ilegalmente e se, eventualmente, essa restituição se efetuar para além do prazo de execução espontânea da sentença. Assim, a apreciação do direito a juros moratórios, por parte da Requerente, apenas tem cabimento no âmbito da execução da sentença.

Cumprido, então, apreciar e decidir.

33. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação dos atos tributários controvertidos, nos termos acima enunciados, há lugar à restituição da prestação tributária indevidamente suportada pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Nesta conformidade, tem a Requerente direito à restituição do valor de € 22.887,61 (vinte e dois mil oitocentos e oitenta e sete euros e sessenta e um cêntimos), decorrente do somatório dos valores unitários do ato de liquidação de retenções na fonte de IRS e dos atos de liquidação de juros compensatórios controvertidos.

34. Como acima foi referido, para além da restituição do aludido montante global de imposto e de juros compensatórios que indevidamente suportou, a Requerente peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT estatui que “[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.” O n.º 3 do mesmo artigo determina, além do mais, que “[s]ão também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.”

Neste conspecto, o Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência nos seguintes termos:

- Acórdão proferido em 30.09.2020, no processo n.º 40/19.6BALS: *“Só são devidos juros indemnizatórios decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa e até à data da emissão das respetivas notas de crédito a favor da Recorrida.”*

- Acórdão proferido em 29.06.2022, no processo n.º 93/21.7BALS: *“III - Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cfr. art.º 78, n.º 1, da L.G.T.) e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do*

art.º 43, n.ºs 1 e 3, al. c), da L.G.T., mais não relevando o facto de a A. Fiscal o ter decidido, embora indeferindo, em período inferior a um ano.”

- Acórdão proferido em 24.01.2024, no processo n.º 129/23.7BALSb: *“Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação que não foi oportunamente reclamado nem impugnado e vindo o acto a ser anulado por decisão judicial, os juros indemnizatórios apenas serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada [cfr. art. 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].”*

Considerando que esta uniformização de jurisprudência pelo Supremo Tribunal Administrativo é inteiramente aplicável ao caso concreto e, por isso, não pode deixar de repercutir-se no mérito da presente causa e, portanto, na decisão a ser proferida por este Tribunal, tem, pois, a Requerente direito a juros indemnizatórios desde 04.09.2025 (cf. facto provado r)), até à data da emissão da respetiva nota de crédito a favor da Requerente, sobre a quantia total a restituir, que é de € 22.887,61 (vinte e dois mil oitocentos e oitenta e sete euros e sessenta e um centimos).

Os juros indemnizatórios são calculados à taxa legal supletiva, nos termos do disposto nos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT, no artigo 559.º do Código Civil e na Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

*

35. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil, designadamente, o conhecimento dos restantes vícios arguidos pela Requerente (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, com as legais consequências;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:
 - (i) Declarar ilegal e anular o ato de liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2019, no montante de € 20.912,68, com as legais consequências;

- (ii) Declarar ilegais e anular os atos de liquidação de juros compensatórios n.º 2022 ..., n.º 2022 ... e n.º 2022 ..., relativos ao ano de 2019, no montante global de € 1.974,93, com as legais consequências;
- (iii) Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024..., com as legais consequências;
- (iv) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante de € 22.887,61 (vinte e dois mil oitocentos e oitenta e sete euros e sessenta e um centimos), acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima enunciados, com as legais consequências;
- (v) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 22.887,61 (vinte e dois mil oitocentos e oitenta e sete euros e sessenta e um centimos)**, decorrente do somatório dos valores unitários do ato de liquidação de retenções na fonte de IRS e dos atos de liquidação de juros compensatórios controvertidos.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros)**, cujo pagamento fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 13 de fevereiro de 2026.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)