

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 958/2025-T

Tema: IRC – Despesas não documentadas. Adiantamento por conta de lucros.

SUMÁRIO

- I. De acordo com o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos cabe a quem os convoque. Quando existem divergências entre a contabilidade do sujeito passivo e a sua realidade bancária, cabe à AT demonstrar e comprovar que existe uma incongruência concreta e objetiva entre os saldos registados na contabilidade e os saldos reais que constam nos extratos bancários do sujeito passivo. Se a AT detetar e demonstrar uma tal discrepância, a contabilidade da empresa deixa de gozar da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT. Uma vez demonstrada a divergência, compete ao sujeito passivo o ónus de justificar e comprovar o motivo da mesma, demonstrando, designadamente, que não incorreu em despesas não documentadas.**
- II. Em face do disposto no artigo 7.º, n.º 3, do Código do IRS (que dispõe que os lucros ficam sujeitos a tributação no momento em que são colocados à disposição), deveria a AT (i) ter determinado a data em ocorreram saídas de fundos da sociedade para o sócio-gerente, e (ii) analisar se, relativamente a cada saída de fundos, estão reunidos os pressupostos de aplicação da presunção do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS – averiguando, designadamente, se cada saída de fundos é justificada por mútuos, prestação de trabalho ou pelo exercício de cargos sociais. Isto porque a AT não pode aplicar uma correção genérica ou atemporal. Ao invés, tem de identificar a data em que os fundos saíram efetivamente da esfera da sociedade para a do sócio (ou em que o registo contabilístico foi efetuado) para poder qualificar os mesmos como**

adiantamento por conta de lucros com base no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, e exigir a respetiva retenção na fonte com referência ao ano relevante.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (presidente e relator), Dr. Jorge Carita e Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (vogais), que formam o Tribunal Arbitral Coletivo constituído pelo Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA, contribuinte com o NIPC ... e sede na Rua ..., ..., ..., ...-... Coimbra (“Requerente”), veio, em 03-11-2025, requerer a constituição do tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - “RJAT”), em conjugação com o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“Requerida”, ou “AT”), com vista à declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., de 22-07-2025, e concomitantemente, a declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2024 ... e a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de retenção na fonte de IR n.º 2024..., e respetivos juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2021, consumados na nota de acerto de contas n.º 2024 ..., de 03-09-2024, da qual resultou o valor a pagar de € 9.670,62. Mais pretende a Requerente que lhe sejam ressarcidas as despesas com o presente processo arbitral, incluindo os encargos com a prestação da garantia para suspensão do processo de execução fiscal.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 05-11-2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, os quais comunicaram a aceitação da sua designação dentro do respetivo prazo. Em 23-11-2025, as Partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 13-01-2026.

Notificada para o efeito, a AT apresentou resposta ao PPA, defendendo-se por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”) em 14-02-2026.

Por despacho de 17-05-2026, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), e considerando a inexistência de prova testemunhal por produzir e clareza da posição das partes, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas.

II. SANEAMENTO

O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído.

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades. Não foram invocadas exceções que obstem à apreciação do mérito do pedido.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

No PPA, a Requerente contesta (1) a legalidade do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2024..., emitida com base no n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, no que respeita às correções referentes a despesas não documentadas (€ 6.617,94), e (2) a legalidade da liquidação de retenção na fonte de IR n.º 2024 ..., no que respeita à aplicação da taxa liberatória de 28% ao montante de € 607.343,06, enquanto adiantamento por conta de lucros, com base na presunção prevista no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS.

Considerando o teor do Relatório de Inspeção Tributário (“RIT”) que antecedeu e fundamentou as liquidações impugnadas em sede arbitral, e a posição das Partes vertidas nos respetivos articulados, as questões a apreciar pelo Tribunal Arbitral são as seguintes:

- (1) Se a liquidação adicional de IRC n.º 2024... dever ser anulada, com fundamento na total ausência de fundamentação do ato tributário, e na não verificação dos requisitos legais de que depende a tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 1, do CIRC?
- (2) Se a liquidação de retenção na fonte de IR n.º 2024..., referente a um adiantamento por conta de lucros presumido nos termos do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, dever ser anulada, por a Requerente não ter transferido para a esfera do sócio-gerente quaisquer quantias, ou registado qualquer lançamento contabilístico, em 2021?

Cumpra apreciar e decidir:

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) A Requerente iniciou a sua atividade em 08-03-1999, possuindo atividade principal no ramo de Atividades Médicas Especializadas – CAE 086220 (cf. artigo 1.º do PPA, artigo 4.º da resposta ao PPA, e RIT junto ao PA, facto não controvertido).

-
- b) No encerramento do período tributário de 2021, a Requerente apresentava na conta 278101 –B... um saldo a débito no montante de € 607.343,06 (cf. RIT junto ao PA, facto não controvertido).
 - c) No encerramento do período tributário de 2021, a Requerente apresentava na conta 1201 – Banco A – BPI um saldo contabilístico a crédito no montante € 92.030,51 (cf. RIT junto ao PA, facto não controvertido).
 - d) No final do exercício de 2021, o saldo bancário da conta bancária da Requerente no BPI era de € 78.794,64 (cf. RIT junto ao PA, facto não controvertido).
 - e) Os Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de Coimbra conduziram uma ação inspetiva, de âmbito geral, ao abrigo da Ordem de Serviço externa n.º OI2024..., com vista a verificar o cumprimento das obrigações contabilísticas e fiscais da Requerente para o ano de 2021, tendo a mesma decorrido entre 15-05-2024 e 24-07-2024 (cf. artigo 2.º do PPA, artigo 18.º da resposta ao PPA, e RIT junto ao PA, facto não controvertido).
 - f) Notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, a Requerente não exerceu o seu direito de audição prévia (cf. RIT junto ao PA).
 - g) No RIT emitido no âmbito desta ação de inspeção pode ler-se, entre o mais, o seguinte:

V – 1.1.1. Despesas não documentadas

No decorrer dos testes substantivos realizados aos saldos das contas de disponibilidades, foram detetadas as seguintes incongruências e omissões:

A conta 1201 – Banco A – BPI, apresentava, à data de 31.12.2021, um saldo contabilístico a débito, na importância de 92.030,51 € (a este respeito *vide* extrato contabilístico da conta 1201, reportado ao período fiscal de 2021, relevado no **Anexo 1** ao presente Relatório de Inspeção).

Solicitados junto do sujeito passivo os extratos bancários adstritos à conta à ordem domiciliada no Banco BPI, reportados ao período fiscal de 2021 (a este respeito *vide* extratos bancários relevados no **Anexo 2** ao presente Relatório de Inspeção), constata-se que, à data de 31.12.2021, o saldo bancário apresentava a importância de 78.794,64 €.

A divergência de 13.235,87 € (92.030,51 € - 78.794,64 €), resulta de movimentos de saída de meios financeiros do património do sujeito passivo (A..., Lda) para a esfera jurídica de entidades terceiras não identificadas, movimentos estes que respeitam a despesas que não se encontram documentadas na contabilidade do sujeito passivo.

As despesas não documentadas supra referidas, na importância de 13.235,87 €, deverão ser objeto de tributação autónoma nos termos do nº1 do art.º 88º do CIRC, devendo ser declaradas no respetivo quadro 13, campo 438 da declaração de rendimentos modelo 22 reportada ao período fiscal de 2021.

V – 1.1.3. Conclusão - Tributações autónomas

Face ao exposto nos pontos anteriores em sede de tributações autónomas foi apurada a quantia total de 8.909,26 €, conforme quadro que seguidamente se apresenta:

Quadro de Cálculo das Tributações Autónomas - período fiscal de 2021			
Tipologia	1. Valor da Despesa	2. Taxa Tributação Autónoma	3. Valor da Tributação Autónoma (1*2)
Despesas não documentadas (nº1 do art.º 88º do CIRC)	13.235,87€	50%	6.617,94€
Despesas c/ viatura ligeira de passageiros híbrida plug-in (nº3, al. c) e nº 18, do art.º 88º do CIRC)	13.063,26€	17,50%	2.286,07€
		Total:	8.909,26€

V - 2.1. Adiantamento por conta de lucros

V - 2.1.1. Dos factos e circunstâncias

No decorrer da análise inspetiva e em resultado dos testes de conformidade efetuados à substância material da conta 278101 – Outros Devedores e Credores - Dr. constatou-se a presença de um valor a débito, no montante de 607.343,06 €, com referência à data de 31.12.2021.

Por forma a validar a origem do saldo em causa, foi solicitado ao sujeito passivo, na pessoa da sua contabilista certificada, o extrato contabilístico da conta 278101 com o histórico dos movimentos contabilísticos ocorridos na referida conta (a este respeito *vide* extrato contabilístico relevado no **Anexo 4** ao presente Relatório de Inspeção).

Da análise do referido extrato, conclui-se que existe um saldo de 317.902,90 €, anterior a 01.01.2012, cujo histórico o sujeito passivo e sua contabilista certificada não conseguiu apresentar evidências documentais.

A par do referido extrato contabilístico foram solicitados também, ao sujeito passivo, na pessoa da sua contabilista certificada, os documentos contabilísticos que constituem base de suporte aos movimentos registados nesse mesmo extrato.

Da análise a esses mesmos documentos internos constata-se que os lançamentos a débito da conta 278101, foram efetuados pela contrapartida a crédito de uma conta de disponibilidades, no caso em concreto, a conta 111 – Caixa (a este respeito *vide* cópia dos documentos contabilísticos internos relevada no **Anexo 5** ao presente Relatório de Inspeção).

Constata-se, portanto, que o saldo a débito na conta 278101, em nome do sócio-gerente B...
 no montante de 607.343,06 €, com referência à data de 31.12.2021, teve origem numa saída de fundos para a esfera jurídica do referido sócio.

Na análise efetuada a todos os elementos contabilísticos que constituem parte integrante da contabilidade do sujeito passivo, e de todos os documentos que fazem parte do seu dossier fiscal, conclui-se que, os movimentos a débito da conta 278101 não resultam de prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, não existindo registos de processamento neste âmbito, nem declarações modelo 10 ou DMR, para esse efeito.

Na análise efetuada a todos os elementos contabilísticos que constituem parte integrante da contabilidade do sujeito passivo, e de todos os documentos que fazem parte do seu dossier fiscal, conclui-se que, os movimentos a débito da conta 278101 não têm por base de suporte quaisquer contratos de mútuo, cuja forma jurídica se encontra disciplinada nos termos dos art.ºs 1.142º e 1.143º do Código Civil, tendo a inexistência dos mesmos sido confirmada pelo sujeito passivo na pessoa da sua mandatária (a este respeito *vide* cópia de email relevada em **Anexo 7** ao presente Relatório de Inspeção).

Por outro lado, importa referir que a saída de fundos para a esfera jurídica do sócio B...
, não foi acompanhada por qualquer distribuição de resultados, conforme a evolução da rubrica de reservas inequivocamente o demonstra. A este respeito *vide* o quadro seguidamente apresentado, cujos valores foram recolhidos das diversas declarações anuais de informação contabilística e fiscal (IES) reportadas aos períodos fiscais de 2013 a 2022.

Evolução das Reservas e conta 278101 em nome do Dr. B...										
Rubricas	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Volume de Negócios	86 231,83€	69 952,00€	70 927,00€	75 064,00€	68 119,40€	77 888,00€	79 825,00€	100 039,00€	108 003,25€	0,00€
Resultado líquido	52 302,91€	21 773,59€	38 085,53€	39 415,88€	39 043,87€	33 632,69€	33 972,04€	54 795,38€	55 434,37€	-13 093,00€
Caixa e Dep. Ordem	46 703,18€	56 328,85€	0,00€	0,00€	3 820,63€	39 312,65€	72 527,59€	0,00€	92 030,51€	92 030,51€
Outras reservas	318 273,10€	369 950,59€	391 724,18€	429 809,71€	469 225,60€	508 269,47€	541 902,16€	575 874,20€	630 669,58€	686 103,95€
Conta 278101	337 774,05€	337 774,05€	447 030,54€	447 030,54€	517 030,54€	517 030,54€	517 030,54€	607 343,06€	607 343,06€	607 343,06€

No final do período fiscal de 2021, o sujeito passivo evidenciava na rubrica de reservas, o montante de 630.669,58 €, valor este cujo benefício se encontra refletido na esfera do sócio B...
por força do saldo a débito da 278101, na importância de 607.343,06€.

A capacidade contributiva gerada pela apropriação pelo sócio-gerente das disponibilidades de caixa ao longo dos anos, não foi ainda objeto de qualquer tributação em sede de IRS, dado que, o sujeito passivo não formalizou nem efetivou qualquer distribuição de resultados, pelo que, a quantia de 607.343,06€, por se encontrar na esfera jurídica do sócio B..., deverá ser sujeita à respetiva tributação.

O sujeito passivo A... Lda, deixou de desenvolver operações ativas (prestações de serviço relacionadas com a prática de medicina clínica especializada ambulatorial) a partir de 01.01.2022, tendo as mesmas passado a ser efetuadas na esfera da atividade em nome individual do sócio B...

V - 2.1.2. Do Direito

De acordo com o nº4 do artigo 6º do CIRS, *“Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros”*, pelo que, os movimentos contabilísticos supra mencionados configuram, por força da sua substância formal e material adiantamentos por conta de lucros.

Constituindo a importância de 607.343,06 € um adiantamento por conta de lucros, tributável nos termos da alínea h) do nº2 do artigo 5º do CIRS, sobre estes rendimentos é devido imposto, cuja efetivação por parte da entidade pagadora dos mesmos, se concretiza pelo mecanismo da retenção na fonte, nos termos da alínea a) do nº1 do artigo 71º do CIRS, que dispõe: *“1 – Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, os rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes ou não residentes, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção*

efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada.”

Nos termos do nº1 do artigo 101º do CIRS, a responsabilidade pela entrega do imposto retido compete à entidade devedora dos rendimentos: “2-Tratando-se de rendimentos referidos no artigo 71º, retenção na fonte nele prevista cabe: a) Às entidades devedoras dos rendimentos referidos nos nºs 1 e 4 e alínea c) do nº12 do artigo 71º”, sendo que, nos termos do nº3 do artigo 98º do CIRS, “As quantias retidas nos termos dos artigos 99º a 101º, devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas”.

V - 2.1.3. Das Correções Fiscais

Do exposto, é devida a entrega junto dos cofres do Estado, com referência ao período de retenção de Dezembro de 2021¹, do montante de 170.056,06 € (607.343,06 x 28%), em virtude da aplicação da taxa liberatória de 28% prevista na alínea a) do nº3 do artigo 71º do CIRS, constituindo a falta dessa entrega infração aos artigos 71º e 101º, ambos do CIRS.

São devidos juros compensatórios pelo retardamento na liquidação dos respetivos montantes de imposto, nos termos do artº 35º da Lei Geral Tributária (LGT) e artº 91º do CIRS, quando aplicável.

(cf. RIT junto ao PA).

h) Com base e em conformidade com o RIT, a AT emitiu os seguintes atos tributários (cf. Documentos 2 a 5 juntos aos PPA):

- A liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 28-08-2024, referente ao período de tributação de 2021, e respetivos juros compensatórios, no montante de € 9.809,64, e a nota de acerto de contas n.º 2024 ..., de 03-09-2024, da qual resultou o valor a pagar de € 9.670,62;

- A liquidação de retenções na fonte n.º 2024..., referente ao período de tributação de 2021, e respetivos juros compensatórios, da qual resultou o valor a pagar de € 187.126,89.

- i) Em 12-02-2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as referidas liquidação adicional de IRC n.º 2024... e liquidação de retenções na fonte n.º 2024..., tendo a mesma sido autuada sob o n.º ...2025... (cf. reclamação graciosa contante do PA, que se dá por integralmente reproduzida).
- j) A referida reclamação graciosa for indeferida pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Coimbra em 22-07-2025 e notificada à Requerente em 06-08-2025 (cf. Documento 1 junto ao PPA, que se dá por integralmente reproduzido).
- k) O PPA que deu origem ao presentes autos foi apresentado em 03-11-2025.

Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Fundamentação da matéria de facto

Importa, antes de mais, salientar que o tribunal arbitral não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

A matéria de facto dada como provada assentou no exame crítico da prova documental apresentada juntamente com o PPA e a constante do PA junto aos autos.

V. MATÉRIA DE DIREITO

Da tributação autónoma sobre despesas não documentadas (€ 6.617,94)

Posição das partes

No decorrer do procedimento inspetivo, com base na análise dos registos contabilísticos relativos à conta 1201 – Banco A – BPI, a AT concluiu que existe uma diferença entre o saldo

contabilístico a crédito na referida conta (€ 92.030,51) e o saldo bancário (€ 78.794,64), e que a diferença (€ 13.235,87) corresponde a saídas de meios financeiros para a esfera de entidades terceiras não identificadas. Por entender que esta despesa não se encontra devidamente documentada na contabilidade da Requerente, a AT concluiu que o respetivo valor (€ 13.235,87) encontra-se sujeito a tributação autónoma no valor de € 6.617,94 (50% x € 13.235,87), nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC. Com este fundamento, a AT emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 2024..., que a Requerente contesta no que respeita às correções referentes a despesas não documentadas (€ 6.617,94).

No PPA, alega a Requerente que esta liquidação adicional em sede de IRC dever ser anulada, com fundamento da total ausência de fundamentação do ato tributário, e na não verificação dos requisitos legais de que depende a tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 1, do CIRC. Isto porque a Requerente diz desconhecer quais as despesas que a AT considerou como não documentadas e sujeitou a tributação autónoma, uma vez que as tais despesas não são identificadas no RIT (que se limita a indicar a divergência entre o saldo contabilístico e os extratos bancários da Requerente) – não obstante os extratos bancários permitirem identificar a natureza, o montante e o destinatário da maioria das despesas realizadas pela Requerente, o que as afasta do conceito de despesas confidenciais.

Na resposta ao PPA, quanto à divergência de valores entre o saldo contabilístico a crédito (€ 92.030,51) e o saldo bancário (€ 78.794,64), a Requerida diz que, além de as saídas de meios financeiros do património da empresa não se encontrarem devidamente refletidas na contabilidade, carecem de qualquer suporte documental que permita aferir a natureza das operações subjacentes, em violação do artigo 123.º, n.º 2, alínea a), do Código do IRC – nos termos do qual a Requerente deveria dispor de documentos comprovativos e justificativos dos seus saldos, nomeadamente no que se refere à natureza das saídas de saldo bancário. E acrescenta que, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, compete à Requerente o ónus de justificar a diferença entre o saldo no seu extrato bancário e aquele que se encontra refletido na sua contabilidade, prova que se revelou omissa em sede de inspeção tributária e em sede arbitral.

Apreciação do tribunal arbitral

Como despesas não documentadas devem entender-se aquelas que não têm por base qualquer documento justificativo ou de suporte documental a nível contabilístico, e, como tal, não especificam a sua natureza, origem ou finalidade (cf. Acórdão do TCA Sul, de 07-02-2012, processo n.º 04690/11).

No caso *sub judice*, as partes contendem, em essência, sobre quem recai o ónus da provar se a Requerente incorreu em despesas não documentadas em 2021. A Requerente sustenta que incumbe à AT o ónus da identificar com detalhe que despesas não se encontram documentadas. Por sua vez, a Requerida defende que compete à Requerente o ónus de justificar a diferença entre o saldo nos seus extratos bancários e aquele que se encontra refletido na sua contabilidade.

A este propósito, adiantamos desde já que assiste razão à Requerida.

De acordo com o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos cabe a quem os convoque. Quando existem divergências entre a contabilidade do sujeito passivo e a sua realidade bancária, cabe à AT demonstrar e comprovar que existe uma incongruência concreta e objetiva entre os saldos registados na contabilidade e os saldos reais que constam nos extratos bancários do sujeito passivo. Se a AT detetar e demonstrar uma tal discrepância, a contabilidade da empresa deixa de gozar da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT. Uma vez demonstrada a divergência, compete ao sujeito passivo o ónus de justificar e comprovar o motivo da mesma, demonstrando, designadamente, que não incorreu em despesas não documentadas. Veja-se, neste sentido, as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 235/2020-T, em 20-10-2020; 442/2022-T, em 31-03-2023; 331/2023-T, em 01-03-2024; 288/2024-T, em 08-01-2025.

No caso concreto, a AT demonstrou uma incongruência concreta e objetiva entre os saldos registados na contabilidade da Requerente e os saldos reais que constam nos extratos bancários da Requerente (no montante de € 13.235,87), juntando ao RIT os extratos contabilísticos e bancários em causa como Anexos 1 e 2. Por sua vez, a Requerente não pôs em causa a existência de uma discrepância entre os saldos bancário e contabilístico em apreço, nem no decorrer da

ação inspetiva, nem durante o procedimento de reclamação graciosa, nem em sede arbitral, não tendo em qualquer momento apresentado uma justificação para tal discrepância, ou junto qualquer documento relevante. Assim sendo, conclui-se que a Requerente não demonstrou que não incorreu em despesas não documentadas, como lhe competia, de forma a evitar a incidência de tributação autónoma.

De facto, o que a Requerente alega é que a AT não identificou no RIT que despesas não se encontram documentadas.

Ora, a Requerente tem acesso aos seus extratos bancários e aos documentos de suporte da sua contabilidade, tendo (ou devendo ter) conhecimento relativamente a que despesas se encontram documentadas e que despesas não se encontram documentadas – ou seja, tem na sua posse todos os elementos necessários para identificar que despesas a AT considerou como não documentadas. E teve oportunidade de justificar a discrepância identificada pela AT em sede de procedimento inspetivo, no decorrer do mesmo, e do procedimento de reclamação graciosa e do processo arbitral, o que não tentou fazer.

Pelo exposto, e considerando o teor do RIT, incluindo os Anexos 1 e 2, conclui-se que a Requerente dispunha dos elementos necessários para compreender o sentido da decisão ínsita no mesmo e as razões pelas quais a AT decidiu sujeitar a tributação autónoma o valor de € 13.235,87, nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, pelo que improcede o vício de falta de fundamentação da liquidação adicional de IRC n.º 2024

Atenta a matéria de facto dada como provada – assente na prova documental carreada para os autos pelas Partes – dever-se-á ter por suficientemente demonstrada a ocorrência de despesas não documentadas. Assim, temos que se verificam os requisitos legais de que depende a tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 1, do CIRC.

Nestes termos, improcede o pedido de anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., na parte relativa às despesas não documentadas.

Da retenção na fonte sobre um adiantamento por conta de lucros (€ 170,056,06)

Posição das partes

Em conformidade com o RIT, a AT procedeu à correção do montante de € 170,056,06, resultante da aplicação da taxa liberatória de 28% (prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS) sobre o montante de € 607.343,06, correspondendo este valor ao débito registado na conta 278101, o qual teve origem numa saída de fundos da Requerente para a esfera do sócio-gerente (por contrapartida a crédito da conta 111 – Caixa), que a AT qualificou como um adiantamento por conta de lucros respeitante ao exercício de 2021, à luz da presunção consagrada no disposto no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS e do disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS.

No PPA, a Requerente defende que a conta 278101 não registou qualquer lançamento no exercício de 2021, não tendo sido transferidas quaisquer quantias para a esfera do sócio-gerente nesse ano. O artigo 7.º, n.º 3, do CIRS dispõe que os lucros ficam sujeitos a tributação no momento em que são colocados à disposição. Conclui a Requerente que a obrigação de retenção na fonte não ocorreu em 2021 mas em anos anteriores a essa data, e que, não tendo a AT procedido ao alargamento da ação inspetiva para o ano de 2020, não pode vir reclamar o pagamento de obrigações ocorridas neste ano.

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

Apreciação do Tribunal Arbitral

Nos termos do n.º 1 e da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, consideram-se rendimentos de capitais (categoria E), os frutos e demais vantagens económicas procedentes, direta ou

indiretamente, de elementos patrimoniais, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, nomeadamente os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respetivos titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros. O n.º 4 do artigo 6.º do CIRS refere que os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros. Tais rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo (nos termos do artigo 71.º, n.º 1, do CIRS), competindo à entidade pagadora efetuar a respetiva retenção e entrega do imposto ao Estado (nos termos do artigos 98.º e 101.º do CIRS).

No caso *sub judice*, a Requerente não contesta que ocorreu uma saída de fundos da Requerente para a esfera do sócio-gerente, nem põe em causa a interpretação da presunção contida no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS. O que a Requerente defende é que a saída de fundos para a esfera do seu sócio-gerente não ocorreu em 2021 e, como tal, a liquidação de retenção na fonte em causa não pode reportar a 2021. A Requerida não alega que ocorreu uma saída de fundos da Requerente para a esfera do sócio-gerente em 2021, mas defende que a liquidação de retenção na fonte em causa pode reportar a 2021.

Significa isto que, *in casu*, não está em causa determinar se ocorreu uma saída de fundos, ou se a mesma deverá ser qualificada e tributada em sede de IRS como um adiantamento por conta de lucros com base no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS – mas apenas e tão só se a tributação deverá ser efetuada com referência ao ano de 2021.

Vejamos:

O artigo 7.º, n.º 3, do CIRS dispõe que os lucros ficam sujeitos a tributação no momento em que são colocados à disposição.

Todavia, o RIT é omissivo quanto ao momento em que ocorreu a saída de fundos da Requerente para a esfera do sócio-gerente, notando apenas que a mesma constava da contabilidade da Requerente em 31-12-2021.

Em face do disposto no artigo 7.º, n.º 3, do CIRS, deveria a AT (i) ter determinado a data em ocorreram saídas de fundos da sociedade para o sócio-gerente, e (ii) analisar se, relativamente a cada saída de fundos, estão reunidos os pressupostos de aplicação da presunção do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS – averiguando, designadamente, se cada saída de fundos é justificada por mútuos, prestação de trabalho ou pelo exercício de cargos sociais. Isto porque a AT não pode aplicar uma correção genérica ou atemporal. Ao invés, tem de identificar a data em que os fundos saíram efetivamente da esfera da sociedade para a do sócio-gerente (ou em que o registo contabilístico foi efetuado) para poder exigir a respetiva retenção na fonte com referência ao ano relevante.

In casu, não tendo a AT determinado em que data ocorreu a saída de fundos da Requerente para o sócio-gerente, nem averiguado se a mesma se encontra justificada, no ano relevante, por mútuos, prestação de trabalho ou pelo exercício de cargos sociais, não se encontram reunidos os factos índice que permitem à AT fazer o enquadramento dos valores corrigidos, e em contenda, como rendimentos da Categoria E colocados à disposição dos sócios com base no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, padecendo a liquidação de retenção na fonte impugnada de vício de violação de lei.

Em consequência, o Tribunal Arbitral declara ilegal e anula a liquidação de retenção na fonte de IR n.º 2024..., bem como os correspondentes juros compensatórios.

Dos encargos com a prestação da garantia para suspensão do processo de execução fiscal

No PPA, a Requerente peticiona que “*seja ressarcida de todas as despesas com o presente processo, nomeadamente no que diz respeito aos encargos com a prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal*”.

Contudo, há qualquer informação no PPA quanto a um processo de execução fiscal, ou a uma garantia prestada para suspender o mesmo, ou aos encargos suportados com a prestação da dita garantia.

O artigo 53.º da LGT prevê uma indemnização em caso de prestação indevida de garantia, e estabelece os pressupostos de atribuição da mesma.

In casu, não tendo a Requerente alegado factos relevantes nem junto a documentação necessária, o Tribunal Arbitral não dispõe de informação para apreciar o pedido em apreço.

Na resposta ao PPA, a Requerida defende que a Requerente não tem direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT. Contudo, a Requerente não peticionou a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, pelo que o Tribunal Arbitral também não se pronunciará sobre esta questão.

VI. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar o pedido de pronúncia arbitral parcialmente procedente e, em consequência, declarar ilegal e anular a liquidação de retenção na fonte n.º 2024..., bem como os correspondentes juros compensatórios, com todas as consequências legais, absolvendo a requerida dos demais pedidos formulados pela requerente.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 196.963,53**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 3.672,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Considerando que o PPA é julgado procedente relativamente ao montante de imposto de € 170,056,06 e improcedente quanto ao montante de imposto de € 6.617,94, conclui-se que o PPA é procedente em 96,25% e improcedente em 3,75%. Assim, a Requerente fica responsável por 3,75% das custas arbitrais (€ 137,70) e a Requerida fica responsável por 96,25% das custas arbitrais (€ 3,534.30).

Notifique-se.

CAAD, 8 de setembro de 2026

O Tribunal Arbitral,

(Rita Correia da Cunha)

(Jorge Carita)

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

