CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 183/2026-T
Tema: IRC — Mais-valias fiscais — Benfeitorias em imóvel alheio — Retenção na fonte de IRS — Restituição de suprimentos e prestações suplementares — Adiantamentos por conta de lucros

SUMÁRIO:

I. As obras e benfeitorias realizadas em imóvel pertencente a terceiros, quando reconhecidas como elementos do ativo e afetas à atividade empresarial, podem assumir relevância fiscal, não determinando a falta de titularidade do imóvel, por si só, a impossibilidade de reconhecimento das perdas que lhes estejam associadas.

II. A incorreção do tratamento fiscal adotado pelo sujeito passivo, mediante a inclusão de benfeitorias no apuramento da mais-valia relativa à alienação de outro imóvel, não determina, por si só, a irrelevância fiscal da perda associada àqueles ativos, devendo a respetiva desconsideração assentar numa apreciação autónoma da sua natureza e dos pressupostos legais aplicáveis.

III. A restituição aos sócios de quantias anteriormente disponibilizadas à sociedade, designadamente mediante o pagamento direto de dívidas a fornecedores, não constitui, por si só, uma distribuição de lucros ou um adiantamento por conta de lucros sujeito a tributação nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS.

IV. A insuficiência de prova documental individualizada de determinados financiamentos não permite, por si só, qualificar os pagamentos efetuados aos sócios como rendimentos de capitais, competindo à AT demonstrar os pressupostos de incidência tributária em que fundamenta a correção, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof. Doutor Rui Duarte Morais (Presidente), Dra. Filipa Gomes Teixeira (Relatora) e Prof.ª Doutora Maria do Rosário Anjos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de Arbitragem Administrativa («CAAD») para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 28 de abril de 2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., LDA., pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., ..., ..., ...-... ... (doravante «Requerente»), apresentou, em 20 de fevereiro de 2026, pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária («RJAT»), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação de atos de liquidação de IRC e de retenção na fonte de IRS respeitantes ao exercício de 2021, incluindo os correspondentes juros compensatórios.
2. Os atos tributários impugnados respeitam a liquidações no montante de € 55.730,91, em sede de IRC, e de € 288.164,59, em sede de retenção na fonte de IRS, perfazendo o valor global de € 343.895,50.
3. As liquidações impugnadas resultaram de correções efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira («AT»), na sequência de procedimento inspetivo externo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2025..., relativo ao exercício de 2021.
4. Em sede de IRC, a controvérsia respeita ao apuramento das mais-valias fiscais decorrentes da alienação de um imóvel, tendo a AT desconsiderado determinados valores relativos a obras realizadas em imóvel distinto daquele que foi alienado.
5. A Requerente reconhece que, por lapso, tais valores foram inicialmente incluídos no mapa de mais-valias respeitante ao imóvel alienado, sustentando, porém, que as benfeitorias em causa foram cedidas gratuitamente no âmbito da cessação da utilização de outro estabelecimento comercial, originando uma perda fiscalmente relevante que deveria ter sido considerada na determinação do lucro tributável do exercício de 2021.
6. Por seu turno, a AT entende que os referidos valores não poderiam integrar o cálculo da mais-valia do imóvel alienado, considerando que as perdas relativas às obras realizadas em imóvel alheio deveriam ter sido objeto de tratamento contabilístico e fiscal autónomo,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

designadamente através do reconhecimento de perdas por imparidade, nos termos legalmente aplicáveis.

7. Em sede de retenção na fonte de IRS, a controvérsia respeita à qualificação fiscal de pagamentos efetuados pela Requerente aos seus sócios durante o exercício de 2021, no montante global de € 1.138.773,14, que a AT considerou constituírem distribuição de lucros ou adiantamentos por conta de lucros, sujeitos a retenção na fonte.
8. A Requerente sustenta que tais pagamentos corresponderam à restituição de financiamentos anteriormente efetuados pelos sócios à sociedade, designadamente através de suprimentos e prestações suplementares realizados nos exercícios de 2011 e 2012, os quais se encontravam refletidos na contabilidade e nas declarações anuais de informação empresarial simplificada.
9. Alega, em síntese, que os financiamentos foram efetivamente realizados, nomeadamente através do pagamento direto de dívidas da sociedade a fornecedores, encontrando-se suportados por deliberações sociais, documentos de reconhecimento de dívida e registos contabilísticos contemporâneos dos factos.
10. A AT contrapõe que a Requerente não demonstrou suficientemente a efetiva realização dos financiamentos invocados, salientando a ausência de documentos bancários comprovativos das operações e questionando a respetiva qualificação como prestações suplementares, à luz do regime previsto no Código das Sociedades Comerciais.
11. A Requerente invoca, ainda, a violação das regras relativas ao ónus da prova, da presunção de veracidade da contabilidade e dos princípios da segurança jurídica e da boa-fé, peticionando a anulação das liquidações impugnadas e o pagamento de juros indemnizatórios.
12. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 23 de fevereiro de 2026 e notificado à AT.
13. Os árbitros foram designados pelo Conselho Deontológico do CAAD, tendo o Tribunal Arbitral Coletivo sido constituído em 28 de abril de 2026, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

14. Por despacho arbitral de 28 de abril de 2026, foi determinada a notificação da Requerida para apresentar resposta e juntar o processo administrativo, nos termos do artigo 17.º do RJAT.
15. A AT apresentou resposta em 1 de junho de 2026, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral e pela manutenção dos atos tributários impugnados.
16. Em 25 de junho de 2026, realizou-se a reunião de inquirição de testemunhas, tendo sido ouvidos B..., contabilista certificado, e C..., funcionária da Requerente, conforme ata e gravação juntas aos autos.
17. A Requerente prescindiu da inquirição da testemunha D... .
18. As partes apresentaram alegações escritas, nas quais mantiveram, no essencial, as posições anteriormente assumidas, pronunciando-se também sobre a prova testemunhal produzida.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º, n.º 3, alínea a), do RJAT.
2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
4. O processo não enferma de nulidades, não foram suscitadas exceções e não existem questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

a) Atividade e estrutura societária da Requerente

1. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, constituída em 24 de maio de 1989, inicialmente denominada «E..., Lda.», com o NIPC ..., que desenvolvia atividades de comércio a retalho, designadamente de produtos alimentares e de vestuário.

2. Em 2021, o capital social da Requerente ascendia a € 130.000,00, dividido em duas quotas de € 65.000,00, detidas por F... e G... .

3. Em 30 de novembro de 2021, F... deixou de integrar a estrutura societária da Requerente, tendo a respetiva quota sido transmitida.

4. Na sequência da alteração da estrutura societária, a sociedade passou a adotar a denominação «A..., Lda.», com sede na ..., Lotes..., rés-do-chão, ...-... ....

b) Alienação do imóvel e apuramento das mais-valias fiscais

1. Em 24 de maio de 2021, a Requerente alienou à sociedade H..., S.A., pelo preço de € 1.400.000,00, um prédio urbano situado em Miranda do Douro, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... .

2. No apuramento das mais-valias e menos-valias fiscais relativas à referida alienação, a Requerente incluiu elementos do ativo correspondentes a obras realizadas em 1998, 1999 e 2000, num imóvel distinto daquele que foi alienado.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

3. Os referidos elementos do ativo respeitavam a obras realizadas no imóvel situado na Rua ..., n.º..., em Miranda do Douro, no qual a Requerente desenvolvia a atividade de comércio de pronto a vestir.

4. O imóvel referido no número anterior não era propriedade da Requerente, tendo sido utilizado no âmbito de uma cedência gratuita.

5. Na sequência do falecimento de I..., ocorrido em 22 de outubro de 2017, o referido imóvel passou a integrar a respetiva herança indivisa.

6. Em 26 de dezembro de 2020, foi subscrita uma declaração relativa à continuidade da cedência gratuita da utilização daquele imóvel, tendo a utilização do estabelecimento pela Requerente cessado no início de 2021.

7. Em 5 de janeiro de 2021, a Requerente emitiu a F... a fatura n.º 123, no montante de € 955.717,67, relativa a mercadorias identificadas em relação anexa. A documentação que acompanha a fatura inclui igualmente uma relação de equipamentos e demais elementos afetos aos estabelecimentos comerciais, na qual se encontram identificados três elementos relativos a obras realizadas no edifício comercial, em 1998, 1999 e 2000, com valor de venda individual indicado de € 0,00 (cf. documento n.º 6 junto ao PPA).

8. Durante o procedimento inspetivo, a Requerente reconheceu que os elementos do ativo relativos às obras realizadas no imóvel da Rua ... haviam sido indevidamente incluídos no mapa de mais-valias relativo ao prédio alienado em 2021.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

9. A Requerente sustentou, em sede de audição prévia, que a cessação da utilização do estabelecimento implicou a perda das benfeitorias realizadas naquele imóvel, atribuindo-lhes um valor de realização nulo.

10. A Requerente apurou, relativamente àqueles elementos do ativo, uma perda contabilística de € 87.792,78 e uma menos-valia fiscal de € 126.758,99.

11. No âmbito do procedimento inspetivo, a AT desconsiderou os referidos elementos do ativo no cálculo da mais-valia fiscal relativa ao imóvel alienado, não tendo reconhecido a menos-valia fiscal invocada pela Requerente.

12. A AT procedeu igualmente à correção do valor de aquisição considerado no apuramento da mais-valia, por nele ter sido incluído o montante de € 124.938,53, respeitante a uma parcela de terreno que não foi objeto da alienação.

c) Financiamento dos sócios e respetivo tratamento contabilístico

1. Nos exercícios de 2011 e 2012, a Requerente encontrava-se a realizar investimentos relacionados com a expansão da sua atividade, tendo recorrido a pagamentos de fornecedores através de contas bancárias particulares num contexto de dificuldades de acesso ao financiamento bancário inicialmente previsto.

2. Em 21 de dezembro de 2011, realizou-se uma assembleia geral da Requerente, então denominada «E..., Lda.», na qual foi deliberado que os sócios assumiriam o pagamento de dívidas da sociedade a fornecedores, no montante de € 350.000,00, mediante

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

pagamentos diretos aos respetivos credores. (cf. ata n.º 33, documento n.º 22 junto ao PPA).

3. Em dezembro de 2011, a Requerente registou contabilisticamente movimentos a débito de contas de fornecedores, por contrapartida da conta 531 — Outros Instrumentos de Capital Próprio, no montante global de € 350.000,00. (cf. extratos contabilísticos juntos ao PPA).

4. Em 31 de dezembro de 2011, foram subscritos dois documentos de reconhecimento de dívida, nos quais a Requerente declarou dever a F... e a G... a quantia de € 330.500,00 a cada um, correspondente a importâncias que estes teriam assumido por conta da sociedade para fazer face a necessidades de tesouraria. (Cf. documentos n.os 18 e 20 juntos ao PPA.)

5. Em 26 de dezembro de 2012, realizou-se nova assembleia geral da Requerente, na qual foi deliberado que os sócios assumiriam o pagamento de dívidas da sociedade a fornecedores, no montante de € 630.000,00, mediante pagamentos diretos aos respetivos credores, com registo contabilístico na conta de outros instrumentos de capital próprio. (cf. ata n.º 35, documento n.º 23 junto ao PPA).

6. Em dezembro de 2012, a Requerente registou contabilisticamente movimentos a débito de contas de fornecedores, por contrapartida da conta 531 — Outros Instrumentos de Capital Próprio, no montante global de € 630.000,00 (cf. extratos contabilísticos juntos ao PPA).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

7. Em 31 de dezembro de 2012, foram subscritos dois novos documentos de reconhecimento de dívida, nos quais a Requerente declarou dever a F... e a G... a quantia de € 327.000,00 a cada um (cf. documentos n.os 19 e 21 juntos ao PPA).

8. Os documentos de reconhecimento de dívida de 31 de dezembro de 2012 consignam expressamente que anulam e substituem os documentos de reconhecimento de dívida de 31 de dezembro de 2011 (cf. documentos n.os 19 e 21 juntos ao PPA).

9. Os valores constantes dos documentos de reconhecimento de dívida não coincidem integralmente com os montantes das operações consignadas nas atas n.os 33 e 35 e registadas na contabilidade da Requerente.

10. Os montantes registados na conta 531 — Outros Instrumentos de Capital Próprio, relativos às operações de 2011 e 2012, perfaziam € 980.000,00.

11. A Requerente mantinha igualmente registados financiamentos obtidos dos sócios, no montante de € 383.000,00, em contas do passivo.

12. Nos exercícios de 2011 e 2012, foram efetuados pagamentos de dívidas da Requerente a fornecedores mediante a utilização de cheques emitidos sobre contas bancárias pessoais, sem que os correspondentes montantes transitassem previamente pelas contas bancárias da sociedade.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

13. A funcionária da Requerente C..., que exercia funções na sociedade desde 2000, participou na preparação de cheques emitidos sobre uma conta bancária pessoal de I... para pagamento de fornecedores da Requerente, procedendo à identificação dos pagamentos nas respetivas faturas e à reconciliação da documentação.

14. O contabilista certificado da Requerente, B..., teve acesso às faturas dos fornecedores e a cópias dos cheques utilizados para o respetivo pagamento, emitidos sobre contas bancárias particulares, na sua maioria de I..., tendo considerado essa documentação no registo contabilístico das operações.

15. Os saldos relativos aos financiamentos efetuados à Requerente mantiveram-se refletidos na contabilidade da sociedade e nas respetivas declarações anuais de informação contabilística e fiscal até ao exercício de 2020.

16. À data do procedimento inspetivo, já não se encontravam disponíveis os cheques e demais documentos bancários utilizados como suporte dos registos contabilísticos dos pagamentos efetuados em 2011 e 2012, tendo o contabilista declarado que essa documentação fora eliminada do arquivo da sociedade em virtude do tempo decorrido.

d) Da deliberação de restituição e dos pagamentos efetuados em 2021

1. Em 28 de fevereiro de 2021, realizou-se uma assembleia geral da Requerente, na qual os sócios deliberaram proceder à devolução dos valores anteriormente registados como outros instrumentos de capital próprio, no montante de € 980.000,00, e como suprimentos, no montante de € 383.000,00, à medida das disponibilidades financeiras da sociedade (cf. ata n.º 47, documento n.º 24 junto ao PPA).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

2. Os pagamentos aos sócios realizados em 2021 ocorreram após a alienação do imóvel referido na alínea b), operação que permitiu à Requerente obter liquidez.

3. Durante o exercício de 2021, a Requerente efetuou transferências bancárias para F... e G..., no montante global de € 1.138.773,14.

4. Entre os documentos juntos ao PPA encontram-se comprovativos bancários de transferências efetuadas pela Requerente aos referidos sócios durante os meses de junho, julho, outubro e novembro de 2021, algumas das quais identificadas com as referências «devolução empréstimo de sócios», «devolução empréstimos sócios» ou expressões equivalentes (cf. documentos n.os 25 a 45 juntos ao PPA).

5. No exercício de 2021, a Requerente registou contabilisticamente a diminuição dos saldos relativos a outros instrumentos de capital próprio e a financiamentos obtidos dos sócios.

6. Os pagamentos efetuados aos sócios em 2021 foram registados na contabilidade da Requerente por contrapartida das contas em que se encontravam reconhecidos os financiamentos anteriormente registados, em execução da deliberação tomada na assembleia geral de 28 de fevereiro de 2021.

e) Procedimento inspetivo e liquidações impugnadas

1. A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo externo, de âmbito geral, relativo ao exercício de 2021, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Bragança, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2025... .

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

2. No âmbito do referido procedimento, a AT efetuou correções ao lucro tributável em sede de IRC, relativas ao apuramento das mais-valias e menos-valias fiscais, e correções em sede de retenção na fonte de IRS, relativas aos pagamentos efetuados aos sócios.

3. Quanto aos pagamentos efetuados aos sócios, a AT considerou não se encontrar demonstrada a efetiva realização dos financiamentos que a Requerente invocava como causa da respetiva restituição, qualificando os montantes transferidos como distribuição de lucros ou adiantamentos por conta de lucros sujeitos a retenção na fonte de IRS.

4. Na sequência das correções efetuadas, foram emitidas a liquidação adicional de IRC n.º 2025 ..., de 1 de outubro de 2025, no montante de € 55.730,91, e a liquidação de retenção na fonte de IRS n.º 2025..., de 6 de outubro de 2025, no montante de € 288.164,59, incluindo € 39.057,96 de juros compensatórios.

5. A data-limite de pagamento das referidas liquidações foi fixada em 24 de novembro de 2025.

6. Em 20 de fevereiro de 2026, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem aos presentes autos, peticionando a declaração de ilegalidade das referidas liquidações, no valor global de € 343.895,50.

B. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que a Requerente tivesse recebido uma contrapartida autónoma e especificamente imputável às obras e benfeitorias realizadas no imóvel situado na Rua ..., n.º..., em Miranda do Douro, por ocasião da cessação da respetiva utilização.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Não existem outros factos alegados com relevância para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

1. A fixação da matéria de facto baseou-se na análise crítica e conjugada da prova documental constante dos autos, designadamente dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, do relatório de inspeção tributária e respetivos anexos, bem como na prova testemunhal produzida na reunião realizada em 25 de junho de 2026, tendo em consideração os factos admitidos pelas partes e as posições por estas assumidas nos respetivos articulados.

2. A apreciação da prova foi efetuada segundo o princípio da livre apreciação, em conformidade com o disposto no artigo 16.º, alínea e), do RJAT e no artigo 607.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, sem prejuízo das regras legais relativas ao ónus da prova e à força probatória dos documentos.

3. Os factos relativos à constituição, atividade e estrutura societária da Requerente resultam da documentação societária junta aos autos e dos elementos constantes do procedimento inspetivo, não constituindo matéria controvertida entre as partes.

4. No que respeita à alienação do imóvel e ao apuramento das mais-valias fiscais, o Tribunal teve em consideração a escritura de compra e venda, os mapas de mais-valias e menos-valias fiscais, os elementos contabilísticos relativos às obras realizadas no imóvel situado na Rua ..., n.º ..., bem como a documentação respeitante à utilização e posterior cessação da utilização daquele imóvel. Foram igualmente considerados os elementos constantes do relatório de inspeção tributária e as explicações prestadas pela Requerente no exercício do direito de audição.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

5. Da prova documental resulta que os elementos do ativo correspondentes às obras realizadas em 1998, 1999 e 2000 respeitavam a um imóvel distinto daquele que foi alienado em maio de 2021, circunstância reconhecida pela própria Requerente no decurso do procedimento inspetivo. Resulta igualmente demonstrada a cessação da utilização daquele imóvel pela Requerente. A fatura n.º 123, de 5 de janeiro de 2021, e a documentação que a acompanha identificam as obras entre os elementos afetos ao estabelecimento comercial, com valor de venda individual indicado de € 0,00. Não constam dos autos elementos que permitam identificar uma contrapartida autónoma especificamente atribuída àquelas obras.

6. Relativamente aos financiamentos dos sócios, matéria sobre a qual incidiu a principal controvérsia probatória, o Tribunal valorou, em conjunto, as atas das assembleias gerais realizadas em 21 de dezembro de 2011, 26 de dezembro de 2012 e 28 de fevereiro de 2021, os documentos de reconhecimento de dívida, os extratos contabilísticos, as declarações anuais de informação contabilística e fiscal e os comprovativos das transferências bancárias realizadas em 2021.

7. As atas nºs 33 e 35 documentam a deliberação de os sócios assumirem o pagamento de dívidas da sociedade a fornecedores, nos montantes de € 350.000,00 e € 630.000,00, respetivamente, mediante pagamentos diretos aos credores. Por sua vez, os registos contabilísticos evidenciam o reconhecimento daquelas operações na conta 531 — Outros Instrumentos de Capital Próprio, em contrapartida das contas de fornecedores, perfazendo o montante global de € 980.000,00.

8. O Tribunal não desconsiderou as divergências existentes entre os montantes constantes das referidas atas, dos documentos de reconhecimento de dívida e dos correspondentes registos contabilísticos. Em particular, teve em consideração que os reconhecimentos de dívida subscritos em 31 de dezembro de 2012 declaram anular e substituir os documentos anteriormente subscritos em 31 de dezembro de 2011, não podendo, por conseguinte, os

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

valores constantes de todos esses documentos ser simplesmente adicionados como se respeitassem a financiamentos autónomos.

9. A prova testemunhal produzida revelou-se relevante para a compreensão da natureza e do modo de realização das operações contabilizadas.

10. A testemunha B..., contabilista certificado da Requerente, explicou que os pagamentos a fornecedores efetuados através de contas bancárias pessoais eram suportados por faturas e cópias dos respetivos cheques, documentação que examinou e que serviu de base aos correspondentes registos contabilísticos. Confirmou igualmente a manutenção dos saldos relativos aos financiamentos na contabilidade da sociedade ao longo dos exercícios subsequentes.

11. Por seu turno, a testemunha C..., funcionária da Requerente desde 2000, descreveu, com base no seu conhecimento direto, o procedimento utilizado para pagamento de fornecedores mediante cheques emitidos sobre uma conta bancária pessoal de I..., incluindo a preparação dos cheques, a identificação dos pagamentos nas faturas e a reconciliação da respetiva documentação.

12. Os depoimentos foram considerados relevantes e coerentes entre si quanto à existência de uma prática de pagamento de dívidas da sociedade a fornecedores através de contas bancárias pessoais, sem prévia transferência dos correspondentes fundos para as contas bancárias da Requerente. Tal circunstância permite compreender a ausência de movimentos de entrada dos montantes em causa nas contas bancárias da sociedade, sem que dessa ausência resulte necessariamente a inexistência das operações contabilizadas.

13. O Tribunal teve, contudo, presente que a testemunha C... se referiu concretamente a pagamentos efetuados através de uma conta pessoal de I..., não tendo demonstrado conhecimento direto de todos os pagamentos realizados pelos demais sócios, nem dos respetivos montantes. Também o depoimento do contabilista, embora relevante para

confirmar a existência e o tratamento contabilístico das operações, não permite, isoladamente, estabelecer a correspondência integral entre cada pagamento a fornecedores e os valores reconhecidos como financiamentos dos sócios. Também não resultou da prova testemunhal uma identificação individualizada das operações que deram origem ao saldo de € 383.000,00 registado como suprimentos, sem prejuízo da existência e manutenção desse saldo nos registos contabilísticos da Requerente.

14. A valoração destes depoimentos foi, por isso, efetuada em conjugação com a documentação contemporânea das operações e com a sua continuidade nos registos contabilísticos da sociedade, e não como prova autónoma da realização de cada um dos pagamentos individualmente considerados.

15. Quanto aos pagamentos efetuados em 2021, a ata n.º 47, de 28 de fevereiro de 2021, documenta a deliberação de restituição dos valores anteriormente reconhecidos como outros instrumentos de capital próprio e suprimentos, à medida das disponibilidades financeiras da sociedade. Os comprovativos bancários juntos aos autos demonstram a realização de transferências para F... e G..., no montante global de € 1.138.773,14, algumas das quais expressamente identificadas como devoluções de empréstimos de sócios.

16. Os correspondentes movimentos contabilísticos evidenciam que as transferências foram registadas por contrapartida das contas em que se encontravam reconhecidos os financiamentos anteriormente contabilizados. Esta correspondência documental foi considerada relevante para a fixação dos factos relativos ao tratamento contabilístico dos pagamentos, sem prejuízo da apreciação jurídica da respetiva natureza e das consequências fiscais daí decorrentes.

17. Finalmente, os factos relativos ao procedimento inspetivo, às correções efetuadas e às liquidações impugnadas resultam do relatório de inspeção tributária, das demonstrações de liquidação e dos demais elementos documentais constantes dos autos.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

18. Quanto à matéria não provada, o Tribunal teve em consideração que a documentação relativa à operação de janeiro de 2021 não identifica qualquer contrapartida autónoma pelas obras e benfeitorias. Tal circunstância, apreciada em conjugação com os restantes elementos probatórios, não permite afirmar que a Requerente tenha recebido uma contrapartida especificamente imputável àqueles ativos, sem prejuízo da apreciação jurídica do valor de realização fiscalmente relevante.

19. A restante matéria alegada pelas partes que não foi autonomamente considerada na factualidade provada ou não provada corresponde a afirmações conclusivas, juízos de valor, considerações jurídicas ou factos sem relevância para a decisão da causa, não carecendo, por isso, de pronúncia específica nesta sede.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

A. QUESTÕES A DECIDIR

Atendendo ao pedido formulado pela Requerente, à posição assumida pela Requerida e à matéria de facto fixada, cumpre apreciar a legalidade das correções tributárias efetuadas no âmbito do procedimento inspetivo relativo ao exercício de 2021, que deram origem às liquidações impugnadas.
Estão em causa duas questões distintas:

- **Em sede de IRC,** determinar se a AT podia desconsiderar a perda associada às obras e benfeitorias realizadas pela Requerente num imóvel pertencente a terceiros, cuja utilização cessou em 2021, com fundamento na sua indevida inclusão no apuramento da mais-valia relativa à alienação de outro imóvel e na circunstância de aquela perda dever ter sido objeto de tratamento contabilístico e fiscal distinto.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

- **Em sede de IRS,** determinar se os pagamentos efetuados pela Requerente aos seus sócios, em 2021, no montante global de € 1.138.773,14, devem ser qualificados como rendimentos de capitais, sujeitos a retenção na fonte, ou se correspondem à restituição de financiamentos anteriormente realizados à sociedade.

Importa ainda apreciar, em função da solução dada às questões anteriores, a legalidade dos juros compensatórios liquidados e os demais pedidos formulados pela Requerente.

As duas correções assentam em pressupostos de facto e regimes jurídicos distintos, justificando-se a sua apreciação autónoma.

B. DA CORREÇÃO EM SEDE DE IRC

1. Posições das partes

A primeira questão controvertida respeita ao tratamento fiscal das obras e benfeitorias realizadas pela Requerente, entre 1998 e 2000, no imóvel situado na Rua ..., n.º ..., em Miranda do Douro, onde exerceu a atividade de comércio de vestuário.
Conforme resulta da matéria de facto provada, o referido imóvel não pertencia à Requerente, tendo sido utilizado no âmbito de uma cedência gratuita. A respetiva utilização cessou no início de 2021.

Nesse mesmo exercício, a Requerente alienou outro imóvel, situado no ..., em Miranda do Douro, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., tendo incluído no mapa de apuramento das mais-valias e menos-valias fiscais respeitante a essa alienação de elementos do ativo correspondente às obras realizadas no estabelecimento comercial situado na Rua ... .

No âmbito do procedimento inspetivo, a Requerente reconheceu que aqueles elementos haviam sido indevidamente associados ao imóvel alienado, sustentando, porém, que as benfeitorias

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

tinham integrado a transmissão gratuita do estabelecimento comercial e que a correspondente perda deveria ser considerada no apuramento do lucro tributável de 2021.

A AT considerou que os elementos correspondentes às obras não podiam integrar o cálculo da mais-valia relativa ao imóvel efetivamente alienado, nem originar a menos-valia fiscal pretendida pela Requerente. Na fundamentação da correção, referiu ainda que poderia ter sido reconhecida uma perda por imparidade em ativos não correntes, nos termos do artigo 31.º-B do CIRC, desde que preenchidos os respetivos requisitos legais, o que entendeu não ter ocorrido.

A correção efetuada pela AT abrangeu igualmente a exclusão do valor de € 124.938,53, respeitante a uma parcela de terreno que não foi objeto da alienação realizada em 2021. Esta componente da correção apresenta fundamento autónomo relativamente à controvérsia respeitante às obras e benfeitorias.

Cumpre apreciar.

2. Enquadramento jurídico

Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do CIRC, o lucro tributável das pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código.

O apuramento do lucro tributável assenta, assim, no resultado contabilístico, sem prejuízo das correções impostas pelas normas fiscais.

Por sua vez, o artigo 23.º do CIRC estabelece o princípio geral da dedutibilidade dos gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir rendimentos sujeitos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

a IRC, incluindo, nos termos do seu n.º 2, as depreciações e amortizações, as perdas por imparidade e as menos-valias realizadas.

No que respeita às benfeitorias, o artigo 29.º, n.º 5, do CIRC prevê que são depreciáveis os componentes, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias reconhecidos como elementos do ativo sujeitos a deperecimento, estabelecendo o artigo 31.º, n.º 6, que as respetivas taxas de depreciação são calculadas com base no período de vida útil esperada.

Da conjugação destas disposições resulta que as obras realizadas num imóvel pertencente a terceiros podem constituir ativos depreciáveis da entidade que as suporta, desde que preenchidos os pressupostos do respetivo reconhecimento contabilístico e fiscal.

A circunstância de o sujeito passivo não ser proprietário do imóvel onde realizou as obras não determina, portanto, por si só, a irrelevância fiscal dos correspondentes ativos ou das perdas que lhes estejam associadas.

Importa, contudo, distinguir os diferentes regimes de reconhecimento fiscal dessas perdas.
Nos termos do artigo 46.º, n.º 1, do CIRC, consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, bem como os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, relativamente aos elementos patrimoniais aí identificados, entre os quais se incluem os ativos fixos tangíveis.

Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo estabelece que as mais-valias e menos-valias correspondem à diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, deduzido das depreciações, amortizações e demais correções fiscalmente relevantes.

O n.º 3, alínea c), determina que, no caso de bens afetos permanentemente a fins alheios à atividade exercida, o valor de realização corresponde ao respetivo valor de mercado.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Resulta destas disposições que a transmissão gratuita de um ativo não constitui, por si só, uma transmissão onerosa para efeitos do artigo 46.º do CIRC. Todavia, a ausência de contraprestação não afasta necessariamente a aplicação do regime das mais-valias e menos-valias realizadas, designadamente quando esteja em causa uma afetação permanente do ativo a fins alheios à atividade empresarial.

Importa ainda considerar que o artigo 31.º-B do CIRC estabelece um regime específico de aceitação fiscal de perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, sujeito aos pressupostos nele previstos.

Os regimes das mais-valias e menos-valias realizadas e das perdas por imparidade não são equivalentes, dependendo a respetiva aplicação da natureza da operação e dos factos que determinaram a perda.

Consequentemente, a incorreção da qualificação fiscal inicialmente adotada pelo sujeito passivo não implica, por si só, a inexistência de uma perda fiscalmente relevante, embora o respetivo reconhecimento dependa sempre da verificação dos pressupostos do regime legal aplicável.

3. Apreciação do caso concreto

No caso em apreço, não suscita dúvidas que as obras realizadas entre 1998 e 2000 no imóvel situado na Rua ... não podiam integrar o apuramento da mais-valia relativa à alienação, em 2021, de um imóvel distinto, situado no ..., em Miranda do Douro.
Nessa medida, a AT procedeu corretamente ao excluir aqueles elementos do cálculo da mais-valia fiscal respeitante ao imóvel alienado.

Todavia, essa exclusão não resolve, por si só, a questão do tratamento fiscal dos ativos correspondentes às benfeitorias, cuja utilização empresarial cessou igualmente em 2021.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A matéria de facto provada demonstra que as obras foram realizadas no âmbito da atividade comercial da Requerente, que esta utilizou o estabelecimento durante vários anos e que a respetiva utilização cessou no início de 2021.

Os elementos correspondentes às obras encontravam-se reconhecidos no ativo da sociedade, tendo sido objeto de depreciações ao longo dos exercícios anteriores.
A documentação relativa à operação realizada em janeiro de 2021 identifica os elementos correspondentes às obras e benfeitorias entre os ativos associados ao estabelecimento comercial, atribuindo-lhes um valor de venda individual de € 0,00.

O esclarecimento prestado pelo contabilista da Requerente no decurso da inspeção confirma, por sua vez, que os elementos do ativo, correspondentes às obras realizadas no estabelecimento de pronto-a-vestir haviam sido indevidamente incluídos no cálculo da mais-valia relativa ao imóvel alienado, esclarecendo que aqueles ativos integravam o estabelecimento cuja exploração foi transmitida a F... .

Estes elementos permitem distinguir duas realidades patrimoniais autónomas: por um lado, a alienação onerosa do imóvel situado no ...; por outro, a cessação da utilização do estabelecimento comercial situado na Rua ... e a consequente saída dos correspondentes ativos da esfera de utilização empresarial da Requerente.

A segunda operação não pode ser fiscalmente tratada como parte integrante da primeira, mas também não pode ser desconsiderada apenas por respeitar a obras realizadas num imóvel pertencente a terceiros.

Com efeito, a relevância fiscal das benfeitorias não depende necessariamente da titularidade do direito de propriedade sobre o imóvel onde foram realizadas, mas da sua natureza enquanto elementos do ativo da sociedade e do enquadramento fiscal dos factos que determinaram a cessação da respetiva utilização.

Importa reconhecer que a documentação disponível não permite estabelecer, com a precisão necessária, todos os pressupostos de uma transmissão autónoma das benfeitorias, nem demonstrar que o respetivo valor de realização fiscal, para efeitos do artigo 46.º do CIRC, correspondesse necessariamente a zero.
A atribuição de um valor de venda individual de € 0,00 não equivale, por si só, à demonstração de um valor de mercado nulo, designadamente para efeitos do disposto no artigo 46.º, n.º 3, alínea c), do CIRC.

Todavia, a insuficiência de elementos para confirmar integralmente o cálculo da menos-valia apresentado pela Requerente não elimina a necessidade de apreciar a natureza e as consequências fiscais da cessação definitiva da utilização daqueles ativos.

A este respeito, a própria AT reconheceu, na fundamentação da correção, que a situação poderia ser enquadrada no regime das perdas por imparidade em ativos não correntes previsto no artigo 31.º-B do CIRC, embora tenha considerado não preenchidos os respetivos requisitos.

Tal referência não constitui o reconhecimento da dedutibilidade da perda concretamente invocada pela Requerente, nem permite concluir que a situação devesse necessariamente ser tratada como uma perda por imparidade.

Evidencia, contudo, que a controvérsia não se esgota na incorreta inclusão das benfeitorias no cálculo da mais-valia relativa ao imóvel alienado, envolvendo também a determinação do tratamento fiscal dos ativos cuja utilização empresarial cessou em 2021.

A correção efetuada pela AT assentou na exclusão daqueles elementos do mapa de mais-valias relativo ao imóvel alienado e na rejeição da menos-valia fiscal invocada pela Requerente, considerando que as obras realizadas em imóvel pertencente a terceiros não poderiam originar o resultado fiscal pretendido.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Ora, a circunstância de as obras terem sido realizadas em imóvel alheio não constitui, por si só, fundamento bastante para afastar a possibilidade de reconhecimento de uma perda fiscalmente relevante relativamente aos correspondentes ativos.
Do mesmo modo, a incorreção do cálculo inicialmente apresentado pela Requerente não permite concluir, sem mais, que a cessação definitiva da utilização empresarial das benfeitorias seja fiscalmente irrelevante.

Importa distinguir, neste contexto, a correção da qualificação fiscal adotada pelo sujeito passivo da desconsideração integral de uma perda associada a ativos efetivamente utilizados na atividade empresarial.

No caso concreto, a AT não colocou em causa a realização das obras, a sua afetação à atividade comercial da Requerente ou a cessação da utilização do estabelecimento em 2021.

A fundamentação da correção não permite, porém, concluir que a AT tenha apreciado a situação à luz das diferentes modalidades de realização fiscal previstas no artigo 46.º do CIRC, designadamente da afetação permanente de ativos a fins alheios à atividade exercida, tendo centrado a sua análise na impossibilidade de incluir as benfeitorias no cálculo da mais-valia de outro imóvel e na referência ao regime das perdas por imparidade.

Nestas circunstâncias, o Tribunal considera que os fundamentos concretamente invocados pela AT não permitem sustentar a desconsideração integral da perda associada às benfeitorias, na medida em que assentam numa apreciação que não distingue suficientemente a incorreção do cálculo da mais-valia do imóvel alienado da situação fiscal autónoma dos ativos cuja utilização empresarial cessou.

Esta conclusão não implica aceitar, sem reservas, a qualificação da operação como transmissão gratuita geradora de uma menos-valia fiscal calculada com valor de realização nulo, nem reconhecer que o montante de € 126.758,99 esteja demonstrado como perda fiscal autónoma dedutível.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Significa, antes, que a correção efetuada não pode subsistir na parte em que desconsiderou integralmente a relevância fiscal da situação das benfeitorias com base nos fundamentos concretamente invocados.

Importa precisar que, no mapa original, os três elementos do ativo apresentavam mais-valias fiscais positivas no montante global de € 11.668,18, enquanto no mapa recalculado pela Requerente passaram a apresentar menos-valias fiscais no montante global de € 126.758,99.

A diferença entre estes resultados não deve ser confundida com uma dedução fiscal autónoma, uma vez que o recálculo efetuado pela Requerente implicou igualmente a redistribuição dos valores de realização e a alteração da mais-valia relativa ao imóvel efetivamente alienado.

Por outro lado, a correção relativa à parcela de terreno não alienada, no montante de € 124.938,53, apresenta fundamento autónomo e deve manter-se, uma vez que aquele elemento patrimonial não integrou a transmissão realizada em 2021.

4. Conclusão quanto à correção de IRC

Em face do exposto, o Tribunal considera que a AT procedeu corretamente ao excluir do apuramento da mais-valia fiscal relativa ao imóvel alienado em 2021 os elementos do ativo, correspondentes às obras e benfeitorias realizadas no imóvel situado na Rua ..., n.º ..., em Miranda do Douro.

Todavia, a circunstância de tais elementos terem sido indevidamente associados à alienação de outro imóvel não determina, por si só, a irrelevância fiscal da situação patrimonial resultante da cessação definitiva da sua utilização empresarial.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A prova produzida demonstra que as benfeitorias foram realizadas no âmbito da atividade comercial da Requerente, se encontravam reconhecidas no respetivo ativo e deixaram de ser utilizadas pela sociedade em 2021.
Assim, atendendo aos fundamentos concretamente invocados pela AT e aos elementos factuais apurados, o Tribunal considera que a correção não pode manter-se na parte em que desconsiderou integralmente a relevância fiscal da perda associada àqueles ativos, sem uma apreciação adequada do seu enquadramento autónomo.

Consequentemente, julga-se parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à liquidação adicional de IRC, na parte em que a correção efetuada desconsiderou a perda relativa às obras e benfeitorias, mantendo-se a correção relativa à parcela de terreno não alienada, devendo a liquidação ser reformulada em conformidade com o decidido.

C. DA CORREÇÃO EM SEDE DE RETENÇÃO NA FONTE DE IRS

1. Posições das partes

A segunda questão controvertida respeita à qualificação fiscal dos pagamentos efetuados pela Requerente, durante o exercício de 2021, a F... e G..., no montante global de € 1.138.773,14.

A Requerente sustenta que os referidos pagamentos corresponderam à restituição de financiamentos anteriormente realizados à sociedade, designadamente através do pagamento de dívidas a fornecedores, nos exercícios de 2011 e 2012.

Segundo a Requerente, os montantes em causa foram reconhecidos na contabilidade da sociedade, mantiveram-se registados ao longo dos exercícios subsequentes e foram objeto de restituição em 2021, na sequência de deliberação da assembleia geral.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A AT, por seu turno, considerou que a Requerente não demonstrou suficientemente a efetiva realização dos financiamentos invocados, designadamente por não terem sido apresentados os comprovativos bancários originais dos pagamentos efetuados pelos sócios aos fornecedores. Assinalou, ainda, divergências entre os montantes constantes das atas das assembleias gerais, os reconhecimentos de dívida e os registos contabilísticos.

Com fundamento na insuficiência da prova dos financiamentos, a AT qualificou as importâncias transferidas para os sócios como lucros distribuídos ou adiantamentos por conta de lucros, sujeitos a retenção na fonte de IRS.

Cumpre determinar se os factos apurados permitem sustentar esta qualificação.

2. Enquadramento jurídico

Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do Código do IRS, consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, 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.

O n.º 2, alínea h), do mesmo artigo inclui nesta categoria os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respetivos associados ou titulares, incluindo os adiantamentos por conta de lucros.

Estes rendimentos encontram-se sujeitos a tributação no momento da respetiva colocação à disposição, nos termos do artigo 7.º do Código do IRS, e, tratando-se de rendimentos abrangidos pelo artigo 71.º, n.º 1, alínea a), do mesmo Código, a retenção na fonte à taxa liberatória de 28%.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A qualificação de determinada transferência patrimonial como distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros depende, porém, da respetiva natureza substantiva.
Nem toda a transferência de fundos de uma sociedade para os seus sócios constitui rendimento de capitais.

Em particular, a restituição de quantias anteriormente disponibilizadas pelos sócios à sociedade, a título de financiamento, não representa, em princípio, um acréscimo patrimonial tributável na esfera dos respetivos beneficiários, mas antes a satisfação de uma obrigação preexistente.

Importa, por isso, distinguir os pagamentos que correspondem à remuneração ou distribuição dos resultados da sociedade daqueles que se destinam à restituição de capitais anteriormente disponibilizados.

A circunstância de o financiamento ter sido efetuado mediante o pagamento direto de dívidas da sociedade a terceiros não afasta, por si só, a possibilidade de constituição de um crédito do sócio sobre a sociedade.

Com efeito, o pagamento de obrigações sociais com recursos financeiros próprios dos sócios pode traduzir uma forma de financiamento da sociedade, ainda que não tenha ocorrido uma transferência prévia dos fundos para uma conta bancária desta.

Por outro lado, o enquadramento contabilístico atribuído aos montantes disponibilizados não determina, isoladamente, a sua natureza jurídico-tributária.

A inscrição de determinada importância numa conta de capital próprio ou numa conta de financiamento constitui um elemento relevante para a apreciação da operação, mas não dispensa a análise dos factos que lhe deram origem.

Em particular, a circunstância de determinados montantes terem sido registados na conta 531 — Outros Instrumentos de Capital Próprio não permite, por si só, concluir que tenham sido

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

validamente constituídas prestações suplementares nos termos do Código das Sociedades Comerciais, nem que correspondam necessariamente a créditos exigíveis pelos sócios à sociedade.

Todavia, a eventual inobservância dos requisitos societários aplicáveis às prestações suplementares também não determina automaticamente que a respetiva restituição constitua uma distribuição de lucros ou um adiantamento por conta de lucros para efeitos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS. A qualificação tributária dos pagamentos exige a apreciação da sua natureza efetiva e dos pressupostos de incidência previstos naquela disposição.

Do mesmo modo, a inexistência de um contrato formal de mútuo não permite, sem mais, concluir pela inexistência de uma obrigação de restituição, quando esta possa resultar de outros factos e meios de prova legalmente admissíveis.

Quanto ao ónus da prova, estabelece o artigo 74.º, n.º 1, da LGT que este recai sobre quem invoque os factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes.

A AT deve, assim, demonstrar os pressupostos de facto e de direito da tributação que pretende efetuar, cabendo ao contribuinte demonstrar os factos em que assenta a qualificação alternativa que invoca.

Acresce que, nos termos do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.

Esta presunção não é absoluta, podendo ser afastada quando se verifiquem os pressupostos legalmente previstos, designadamente quando existam omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que a contabilidade não reflete a matéria tributável real.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

No caso em apreço, importa ainda salientar que a AT não fundamentou a correção na presunção estabelecida no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS, mas diretamente na qualificação dos pagamentos como lucros ou adiantamentos por conta de lucros, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do mesmo Código.

Não está, portanto, em causa a verificação dos pressupostos daquela presunção legal, mas a demonstração da natureza tributável dos pagamentos efetivamente realizados.

3. Apreciação do caso concreto

Da matéria de facto provada resulta que, em 21 de dezembro de 2011, a assembleia geral da Requerente deliberou que os sócios procedessem ao pagamento direto de dívidas da sociedade a fornecedores, no montante de € 350.000,00.

Resulta igualmente que, em 26 de dezembro de 2012, foi deliberado o pagamento, pelos sócios, de novas dívidas a fornecedores, no montante de € 630.000,00.

Os correspondentes montantes foram reconhecidos na contabilidade da sociedade, através de lançamentos a crédito da conta 531 — Outros Instrumentos de Capital Próprio, perfazendo o valor global de € 980.000,00.

Encontravam-se igualmente registadas responsabilidades perante os sócios, a título de financiamentos obtidos, no montante de € 383.000,00.

A prova testemunhal produzida permitiu contextualizar estas operações, tendo o contabilista certificado da Requerente explicado que, nos exercícios de 2011 e 2012, a sociedade realizou investimentos significativos na expansão da sua atividade, para os quais contava inicialmente com financiamento bancário que não se concretizou. Nesse contexto, recorreu ao pagamento direto de dívidas a fornecedores através de contas bancárias particulares, tendo os correspondentes movimentos sido refletidos na contabilidade.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Estes saldos mantiveram-se refletidos nos registos contabilísticos e nas declarações de informação empresarial simplificada da Requerente ao longo dos exercícios subsequentes, até 2020.

Em 28 de fevereiro de 2021, a assembleia geral deliberou proceder à restituição dos referidos montantes.

No decurso desse exercício, a Requerente efetuou transferências bancárias para os sócios, no montante global de € 1.138.773,14, que foram contabilizadas por contrapartida das contas em que se encontravam registados os financiamentos e os outros instrumentos de capital próprio.

A AT colocou em causa a realidade dos financiamentos, salientando, em particular, a inexistência dos comprovativos bancários originais dos pagamentos efetuados aos fornecedores e as divergências entre os documentos de reconhecimento de dívida e os montantes contabilizados.

As divergências identificadas pela AT merecem ponderação. Com efeito, os montantes constantes dos reconhecimentos de dívida emitidos em 2011 e 2012 não coincidem integralmente com os valores consignados nas atas das assembleias gerais e registados na contabilidade. Acresce que os reconhecimentos de dívida de 2012 substituíram expressamente os anteriores, não podendo os respetivos montantes ser considerados cumulativamente.

Estas circunstâncias impedem que os documentos particulares de reconhecimento de dívida sejam, isoladamente, considerados prova suficiente da titularidade e do montante integral dos financiamentos invocados.

Todavia, a apreciação da prova não pode limitar-se a esses documentos, devendo atender-se igualmente às deliberações sociais, aos registos contabilísticos contemporâneos das operações e à manutenção dos respetivos saldos ao longo de vários exercícios.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Importa ainda atender à prova testemunhal produzida.

Da prova testemunhal resultou que, nos exercícios em causa, foram efetuados pagamentos a fornecedores da sociedade através de cheques emitidos sobre contas bancárias particulares, sem que os correspondentes fundos transitassem previamente pelas contas bancárias da Requerente.

A testemunha C... descreveu, com base no seu conhecimento direto, a preparação de cheques emitidos sobre uma conta bancária pessoal de I..., destinados ao pagamento de fornecedores da sociedade, bem como a identificação dos pagamentos nas respetivas faturas e o encaminhamento da documentação para a contabilidade.

Por sua vez, a testemunha B..., responsável pela contabilidade da Requerente, confirmou que os registos contabilísticos foram efetuados com base nas faturas dos fornecedores e nas cópias dos cheques utilizados para o respetivo pagamento, sendo estes, na sua maioria, emitidos sobre contas bancárias particulares de I... .

Os depoimentos corroboram, assim, a existência de uma prática efetiva de pagamento de obrigações da sociedade com recurso a fundos particulares, permitindo compreender a ausência de movimentos correspondentes de entrada de capitais nas contas bancárias da Requerente.

Não permitem, contudo, individualizar todos os pagamentos realizados por F... e G..., nem estabelecer, por si só, a correspondência integral entre os pagamentos a fornecedores e os montantes reconhecidos como financiamentos daqueles sócios.

Importa reconhecer, em particular, que a prova testemunhal identificou I... como titular da conta bancária utilizada para a realização de uma parte significativa dos pagamentos a fornecedores, ao passo que os montantes restituídos em 2021 foram pagos a F... e G... .

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Esta circunstância constitui uma limitação relevante da prova produzida quanto à identificação individual dos financiadores e à correspondência entre os pagamentos efetuados a terceiros e os créditos reconhecidos aos sócios.

Todavia, a apreciação da natureza tributária das transferências realizadas em 2021 não pode assentar exclusivamente na identificação das contas bancárias utilizadas nos pagamentos originários, devendo considerar igualmente as deliberações sociais contemporâneas, os documentos de reconhecimento de dívida, os registos contabilísticos e a respetiva continuidade ao longo dos exercícios subsequentes.

A conjugação destes elementos não elimina todas as dúvidas quanto à constituição e titularidade de cada crédito individualmente considerado. Permite, contudo, enquadrar os pagamentos de 2021 numa sequência de operações de financiamento e posterior restituição que encontra expressão documental e contabilística anterior ao exercício inspecionado.

Neste contexto, as insuficiências identificadas na prova dos financiamentos devem ser ponderadas à luz dos pressupostos concretos da correção efetuada pela AT, que qualificou os pagamentos como distribuição de lucros ou adiantamentos por conta de lucros, sem que essa qualificação resulte necessariamente das divergências documentais apuradas.

A ausência dos cheques originais, decorridos cerca de dez anos sobre os factos, não permite concluir automaticamente que os pagamentos não ocorreram, sobretudo quando existem registos contabilísticos contemporâneos e outros elementos documentais e testemunhais que apontam para a realização de financiamentos à sociedade.

Importa ainda reconhecer que a prova produzida não permitiu identificar individualmente todas as operações que deram origem ao saldo de € 383.000,00 registado como suprimentos. Não obstante, a existência desse saldo encontra suporte nos registos contabilísticos da Requerente,

tendo sido expressamente contemplado na deliberação de restituição de 28 de fevereiro de 2021 e posteriormente reduzido por contrapartida dos pagamentos efetuados aos sócios.

Por outro lado, os pagamentos efetuados em 2021 não constituíram movimentos isolados ou desacompanhados de justificação contabilística.

Foram precedidos de deliberação da assembleia geral, encontravam correspondência em saldos contabilísticos anteriores e determinaram a redução das contas em que esses saldos estavam reconhecidos.

Acresce que os pagamentos ocorreram após a alienação, em maio de 2021, de um imóvel da Requerente, operação que lhe permitiu obter liquidez. Esta circunstância, conjugada com a deliberação de restituição dos financiamentos à medida das disponibilidades financeiras da sociedade, confere coerência económica e temporal à realização dos pagamentos naquele exercício.

Alguns dos comprovativos bancários identificavam expressamente as transferências como devoluções de empréstimos dos sócios.

A designação utilizada nos comprovativos bancários não é, naturalmente, decisiva quanto à natureza jurídica das operações. Revela, contudo, coerência com o tratamento contabilístico e com a deliberação social que antecedeu os pagamentos.

O conjunto destes elementos permite estabelecer uma ligação objetiva entre as transferências efetuadas em 2021 e os financiamentos anteriormente reconhecidos pela sociedade.

É certo que a prova produzida não permite reconstruir integralmente, operação por operação, todos os pagamentos realizados aos fornecedores em 2011 e 2012.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Todavia, essa circunstância não equivale à demonstração de que os financiamentos eram fictícios ou de que os pagamentos efetuados em 2021 constituíram, na realidade, uma distribuição de lucros.

A AT fundamentou a correção essencialmente na insuficiência da prova da efetiva realização dos financiamentos invocados pela Requerente, concluindo, a partir dessa insuficiência, que os pagamentos efetuados aos sócios deveriam ser qualificados como lucros distribuídos ou adiantamentos por conta de lucros.
Todavia, importa distinguir a demonstração da existência e do montante de determinados financiamentos da demonstração dos pressupostos de incidência tributária que fundamentam a correção.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, compete à AT demonstrar os factos constitutivos do direito à tributação, sem prejuízo do ónus que recai sobre o contribuinte relativamente aos factos que invoca.

No caso concreto, a AT não se limitou a questionar a natureza contabilística dos movimentos, tendo atribuído aos pagamentos uma qualificação tributária positiva, considerando-os rendimentos de capitais abrangidos pelo artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS.

Esta qualificação pressupõe que os montantes colocados à disposição dos sócios correspondam efetivamente a lucros distribuídos ou adiantamentos por conta de lucros, não sendo suficiente, para esse efeito, a mera existência de dúvidas quanto à origem ou titularidade de determinados financiamentos anteriormente reconhecidos.

Ora, a prova produzida demonstra a existência de deliberações sociais contemporâneas dos financiamentos, de registos contabilísticos efetuados com base em documentação de pagamentos a fornecedores, da manutenção dos correspondentes saldos ao longo de vários exercícios e de uma deliberação de restituição seguida de pagamentos contabilizados por contrapartida desses mesmos saldos.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Embora subsistam divergências documentais e não tenha sido possível reconstruir individualmente todas as operações subjacentes aos financiamentos, estes elementos constituem um conjunto probatório consistente com a natureza restitutória dos pagamentos efetuados em 2021.

A AT não demonstrou, com base nos elementos apurados, que os pagamentos controvertidos correspondessem efetivamente a uma distribuição de resultados ou a adiantamentos por conta de lucros.

Consequentemente, as insuficiências probatórias identificadas relativamente aos financiamentos não permitem, nas circunstâncias concretas do caso, considerar demonstrados os pressupostos de incidência tributária em que assentou a correção.

4. Conclusão quanto à correção em sede de IRS

Em face do exposto, o Tribunal considera que a prova produzida, apreciada globalmente, sustenta a existência de financiamentos anteriormente reconhecidos pela Requerente e a correspondência entre os saldos contabilísticos desses financiamentos e os pagamentos efetuados aos sócios em 2021, não obstante as limitações identificadas quanto à individualização das operações que lhes deram origem.

As divergências existentes entre determinados documentos não são suficientes para afastar o conjunto dos restantes elementos probatórios, nem permitem concluir que as transferências bancárias constituíram lucros distribuídos ou adiantamentos por conta de lucros.

Não se encontram, assim, demonstrados os pressupostos de facto necessários à qualificação dos pagamentos como rendimentos de capitais, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Consequentemente, não se verifica o pressuposto da obrigação de retenção na fonte invocada pela AT.

Conclui-se, por conseguinte, pela ilegalidade da correção efetuada em sede de retenção na fonte de IRS, devendo a correspondente liquidação ser anulada.

D. DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

A Requerente impugna igualmente os juros compensatórios liquidados em consequência das correções tributárias controvertidas.

Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

A obrigação de pagamento de juros compensatórios pressupõe, portanto, a existência de imposto legalmente devido, cujo pagamento ou entrega tenha sido retardado por facto imputável ao sujeito passivo.

No caso em apreço, a ilegalidade da correção efetuada em sede de retenção na fonte de IRS determina igualmente a ilegalidade dos juros compensatórios que integram a correspondente liquidação, por inexistência da obrigação tributária cuja entrega teria sido retardada.

Quanto à liquidação adicional de IRC, a procedência parcial do pedido determina a anulação dos juros compensatórios que tenham por fundamento a parte da correção considerada ilegal, devendo os montantes subsistentes ser recalculados em conformidade com a presente decisão.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Consequentemente, os juros compensatórios associados às correções anuladas não podem subsistir, mantendo-se apenas os que, sendo legalmente devidos, correspondam à parte da liquidação de IRC que permaneça válida.

E. DO PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente peticiona ainda o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

De acordo com o n.º 1 deste artigo, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

O artigo 24.º, n.º 5, do RJAT estabelece, por sua vez, que é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT e no CPPT.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios depende, assim, da verificação cumulativa de um erro imputável aos serviços, da realização de um pagamento e da existência de uma relação causal entre aquele erro e o pagamento indevido.

No caso concreto, as ilegalidades identificadas pelo Tribunal são imputáveis à AT e são suscetíveis de fundamentar o direito a juros indemnizatórios relativamente às quantias que tenham sido indevidamente pagas em consequência das liquidações anuladas, total ou parcialmente.

Todavia, não resulta da matéria de facto provada que a Requerente tenha procedido ao pagamento das liquidações impugnadas, pelo que não se encontra demonstrado, nesta sede, o pressuposto do pagamento indevido.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Assim, na medida em que se verifique, em sede de execução da presente decisão, que a Requerente procedeu ao pagamento das quantias abrangidas pela anulação, haverá lugar ao respetivo reembolso, acrescido dos juros indemnizatórios legalmente devidos, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

F. CONCLUSÕES

Em face do exposto, conclui o Tribunal que:

1. A inclusão das obras e benfeitorias realizadas no imóvel situado na Rua ... no apuramento da mais-valia fiscal relativa à alienação de outro imóvel foi incorreta, não determinando, porém, por si só, a irrelevância fiscal da situação patrimonial resultante da cessação definitiva da utilização empresarial daqueles ativos.

2. A correção efetuada em sede de IRC não pode manter-se na parte em que desconsiderou integralmente a relevância fiscal da perda associada às benfeitorias, sem uma apreciação adequada do seu enquadramento autónomo, mantendo-se, contudo, a correção relativa à parcela de terreno não alienada.

3. A prova produzida não permite considerar demonstrados os pressupostos de incidência tributária necessários à qualificação dos pagamentos efetuados aos sócios como lucros distribuídos ou adiantamentos por conta de lucros, pelo que a correspondente liquidação de retenção na fonte de IRS é ilegal.

4. Os juros compensatórios associados às correções anuladas não podem subsistir, devendo os eventualmente associados à parte válida da liquidação de IRC ser recalculados em conformidade com o decidido.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

5. O eventual reembolso das quantias indevidamente pagas e o pagamento de juros indemnizatórios dependem da demonstração do pagamento das quantias abrangidas pela anulação, nos termos legais.

V. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral Coletivo em:

a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à liquidação adicional de IRC n.º 2025..., relativa ao exercício de 2021, anulando-a na parte resultante da desconsideração da perda associada às obras e benfeitorias identificadas nos autos (no valor de 126.938,53 euros), nos termos da fundamentação supra, e mantendo-a na parte correspondente à correção relativa à parcela de terreno não alienada (no valor de 124.938,53 euros), com as legais consequências quanto à reformulação da liquidação;

b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à liquidação de retenção na fonte de IRS n.º 2025..., relativa ao exercício de 2021, no montante de € 288.164,59, incluindo os correspondentes juros compensatórios, anulando-a integralmente;

c) Anular os juros compensatórios associados à parte da liquidação de IRC considerada ilegal, nos termos da presente decisão;

d) Reconhecer, caso se demonstre o pagamento das quantias abrangidas pela anulação, o direito da Requerente ao respetivo reembolso e aos juros indemnizatórios legalmente devidos;

e) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respetivo decaimento, respetivamente de 92% a cargo da Requerida e 8% a cargo do Requerente, porquanto:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Fixa-se ao processo o valor de € 343.895,50, correspondente ao montante global das liquidações impugnadas, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas do processo em € 5.814,00, de acordo com a Tabela I anexa ao referido Regulamento, a suportar pela Requerente e pela Requerida na proporção do respetivo decaimento (92% a cargo da Requerida e 8% a cargo do Requerente).

Notifique-se.

2 de novembro de 2026

O Presidente,

Rui Duarte Morais

A Árbitra Vogal

Maria do Rosário Anjos

A Árbitra Relatora

Filipa Gomes Teixeira

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt