

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 116/2019-T

Tema: IRS – Retenções na Fonte – Distribuição de lucros – Caducidade do direito à liquidação. Prazo da inspeção tributária.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Pedro Miguel Bastos Rosado e Adelaide Moura, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. No dia 20 de Fevereiro de 2019, A..., Lda., NIPC ..., com sede na Rua..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de retenções na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2017..., relativo ao período de tributação de 2014, no valor de €348.754,29, assim como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve o referido acto de liquidação como objecto.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
 - i. ilegalidade do procedimento de inspeção, à face do artigo 36.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) por ter duração superior a 6 meses sem que tivesse havido prorrogação;
 - ii. caducidade do direito à liquidação de imposto, por a colocação à disposição dos sócios das importâncias em causa ter ocorrido antes do ano de 2014;
 - iii. erróneo enquadramento dos factos ocorridos em 2014 na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, designadamente em face da invocada existência de mútuos e do reembolso parcial da quantia mutuada.
3. No dia 21-02-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. 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 a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 09-04-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 02-05-2019.
7. No dia 05-06-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- O processo não enferma de nulidades.
- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade de direito português, constituída em 23-07-2001, que prossegue a actividade principal de “serviços de saúde na área da oftalmologia”, abrangida pelo regime geral de determinação do lucro tributável em sede de IRC e pelo regime de isenção para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).
- 2- Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016..., iniciada em 16-05-2017, data em que se verificou a respetiva assinatura pelo sócio-gerente da ora Requerente, a Requerente foi objecto de uma inspecção de natureza externa e com um âmbito parcial de IVA e retenções na fonte de IRS, com incidência sobre o período de tributação de 2014.

3- Em 12-12-2017, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção, no qual consta, em síntese, o seguinte:

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

3.1 - CORREÇÕES PROPOSTAS EM SEDE RETENÇÕES NA FONTE (IRS)

Diligências efetuadas e elementos recolhidos

A) No âmbito da presente ordem de serviço foram efetuadas um conjunto de diligências junto da contabilidade do SP, no sentido de recolher alguns elementos relacionados os valores declarados pelo SP na IES/DA dos exercícios de 2013 e 2014, nomeadamente associados aos saldos devedores acumulados em rubricas como “depósitos bancários” e em “outras

reservas", tendo presente que a partir de 2014 a rubrica de "depósitos bancários" baixou significativamente (de € 1.022.261,60 para € 11.024,99) e foi declarado um activo na rubrica "Outros Activos Correntes", no montante de € 1.091.577,18, que poderia estar associado a empréstimos da sociedade aos sócios. Havia que apurar a natureza dos activos declarados em 2014 no balanço da sociedade.

B) Os actos inspetivos foram levados a cabo nas instalações do principal cliente da sociedade, sito no ... , ... na Rua ... , em Lisboa, onde reunimos com o sócio-gerente e o contabilista certificado da sociedade já identificados.

C) No dia 18/05/2017, teve lugar uma reunião com o sócio-gerente, o Dr. B... durante a qual esclareceu os procedimentos relacionados com a emissão da faturação que titula os serviços prestados, a rotina associada aos recebimentos dos clientes a quem prestou os serviços e qual o destino dado às importâncias recebidas (numerário e cheques).

D) No dia em que se iniciou a presente ação inspetiva, contando com a presença do contabilista certificado, o Dr. C... recolheu-se cópia dos seguintes elementos da contabilidade do SP:

- Balançotes analíticos do exercício de 2014 (de abertura e reportado a 31/12/2014);
- Extratos de contabilidade (exercício de 2014);
- Extratos bancários de conta de depósitos à ordem em nome da sociedade do exercício de 2014;
- Dossier fiscal de 2014;
- Acta nº1 de 30/03/2002 da Assembleia-geral até à Acta nº20 de 29/03/2016, após consulta do Livro das Actas de todas as deliberações em Assembleia-geral da sociedade em análise, desde a data da matrícula da sociedade na Conservatória do Registo Comercial;
- Todos os contratos de mútuo e recibos de mútuo, bem como dos elétros dos lançamentos contabilísticos subsequentes, que lilulam os empréstimos da sociedade aos sócios da sociedade contabilizados no exercício de 2014.

E) Analisados os balançotes analíticos recolhidos na contabilidade do SP, confirmou-se a necessidade de efetuar uma análise retrospectiva dos saldos evidenciados pelas contas correntes identificadas no quadro 3 seguinte (cf. ANEXO 3), declarados pelo SP na IES/DA do exercício de 2014, exigindo-se a sua conciliação com os restantes elementos contabilísticos da sociedade:

Quadro 3

Saldos das contas correntes de contabilidade do SP	Balancete c/ saldos iniciais 2014 (R)	Diário de Aberturas de 2014 (R)	Balancete 31-12-2014 (R)
12 - Depósitos à Ordem	1.022.261,60	1.022.261,60	11.074,99
121 Depósitos à Ordem/	1.805,44	1.022.261,60	11.074,99
124 Bancos a Regularizar	1.826.456,16	---	0,00
552 - Outras Reservas	1.003.782,00	1.003.782,00	1.016.746,73
26821 Activo Corrente - Empréstimos a Sócios	---	---	1.091.577,18
268211 Activo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	---	---	548.536,59
268212 Activo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	---	---	543.038,59

Dos valores apresentados no quadro 3, importa realçar o seguinte:

- Saldo de bancos em depósitos à ordem (DO), que na abertura de 2014 se encontra muito elevado, diminui significativamente ao longo do exercício;
- Em 2014, a conta corrente de DO - "124 Bancos a Regularizar"- não é suportada por nenhuma conta em qualquer entidade bancária;
- Foram recolhidas duas peças da contabilidade de 2014, balancete analítico com "saldos iniciais" de 2014 e o "Diário de aberturas" da contabilidade de 2014, que reportam um saldo inicial da conta corrente 121 Depósitos à Ordem/ diferentes;
- Do balancete de abertura de 2014 não consta qualquer saldo devedor em conta de Empréstimos a Sócios, passando aquela rubrica a evidenciar no final de 2014 (conta 268211 + conta 268212) um saldo devedor de € 1.091.577,18.

F) Na sequência dos elementos até então recolhidos, no dia 08/09/2017, notificou-se pessoalmente o SP (cf. ANEXO 4), solicitando-se os seguintes esclarecimentos:

1 – Identifique os meios de pagamento utilizados pelos seus clientes no exercício em análise (numerário, cheque ou transferência bancária).

2 – As transferências bancárias dos clientes eram processadas para as contas bancárias da sociedade ou particulares dos médicos?

3 – Em nome de quem é que eram emitidos os cheques dos clientes (em nome da sociedade ou em nome dos médicos que prestam serviços em nome da sociedade) e em que contas bancárias foram os mesmos depositados (da sociedade ou particulares dos médicos).

4 – Porque não eram os cheques recebidos dos clientes depositados nas contas bancárias da sociedade . A... Os valores depositados noutras contas bancárias eram depois, de alguma forma, transferidos para as contas bancárias da sociedade?

5 – Como era efetuada essa transferência? Pelo valor total ou parcial?

6 – Nos exercícios anteriores a 2014 também depositava e transferia para as contas bancárias da sociedade todos os valores pagos pelos clientes?

7 – No exercício em análise, os valores monetários da sociedade estavam todos depositados em bancos ou a sociedade possuía valores em caixa? No caso de a sociedade possuir valores em caixa naquele exercício, concretize os locais onde estes se encontravam e se eram elaboradas folhas de caixa?

8 – No exercício em análise, a sociedade possuía ativos financeiros líquidos (meios financeiros líquidos) não refletidos na contabilidade. Em caso afirmativo, identifique-os e justifique.

9 – Qual a justificação para o saldo devedor das contas 26821 Activo Corrente/ Empréstimos a Sócios da contabilidade da sociedade, à data de 31/12/2014, no valor de € 1.091.577,18?

10 – Foram celebrados contratos de mútuo entre a sociedade e os sócios ou ata da Assembleia Geral que justifique o saldo devedor, em 31/12/2014, de € 1.091.577,18 nas contas 26821 Activo Corrente/

- Empréstimos a Sócios, referente a dívidas dos sócios à sociedade (26821' B...
) € 548.538,59; 268212 E... , € 543.038,59)? Em caso afirmativo,
deverá identificá-los temporalmente e precisar os valores mutuados.*
- 11** – Os empréstimos aos sócios efetuados em 2014 foram feitos de uma só vez ou parcialmente? Por que meios foram feitos os pagamentos ou as retiradas de dinheiro da sociedade (numerário, cheque ou transferência bancária), ficando desde já notificado para juntar cópia dos documentos comprovativos dos fluxos financeiros subjacentes?
- 12** – Foram realizados pagamentos de imposto de selo, pela sociedade com referência àquele(s) mútuo(s)?
- 13** – Foi realizada escritura pública do mútuo, tal como é exigível nos termos dos artº1143.º do Código Civil, para mútuos superiores a € 25.000,00, conforme redação em vigor?
- 14** – Analisado o livro de Actas da Assembleia Geral da sociedade, podemos constatar que na Acta nº15 de 31/03/2014 é aprovado por unanimidade a realização de empréstimos aos sócios
B... e E... a título de mútuos, tendo o sócio B... justificado a sua necessidade "...de modo a suprirem compromissos financeiros a curto prazo otimizando assim os encargos suportados pelos financiamentos a entidades externas...". Neste sentido, especifique os compromissos financeiros decorrentes de financiamentos a entidades externas a que se referiu.
- 15** – Qual a natureza da conta corrente "124 Bancos a regularizar" na contabilidade da sociedade de 2014, com um saldo inicial do exercício de € 1.020.456,16 e um saldo final nulo em 31/12/2014?
- 16** - Alguma vez foi efetuada uma distribuição de lucros por parte da sociedade?
- 17** - Quem é que estava autorizado a movimentar as contas bancárias da sociedade no exercício em análise e em exercícios anteriores?
- 18** – Concretize para o ano em análise e para os anos anteriores, qual a sua função na sociedade, bem como da sócia E... e como foram remunerados pela sociedade (forma de pagamento), pelo exercício da prestação de trabalho dependente ou pelo exercício de cargos sociais, se for caso disso? "

De notar que as questões formuladas na notificação pessoal de 08/09/2017 constavam num Termo de Declarações que nos propúnhamos a lavrar naquele mesmo dia (08/09/2017), reproduzindo fielmente os esclarecimentos que fossem prestados pelo Dr. B... Contudo, porque o Dr. B... afirmou que preferia responder posteriormente, para poder consultar o seu contabilista certificado (Dr. C...) e socorrer-se da informação que lhe poderia disponibilizar, atendeu-se à solicitação e formularam-se essas mesmas perguntas numa notificação pessoal.

G) Em 15/09/2017, o sócio-gerente enviou um email (com o registo de entrada na DF de Lisboa nº2017 , integrado no ANEXO 5), no qual:

- ✓ informa que não será possível apresentar toda a informação elencada na notificação pessoal no prazo aí estipulado, a terminar no dia 18/09/2017;
- ✓ solicita a extensão do prazo por um período de 15 dias, comprometendo-se a entregar a informação requisitada até ao dia 03/10/2017.

Em resposta ao solicitado, foi enviado email ao sócio-gerente, no qual se informou "...atendemos que o prazo concedido na notificação pessoal do dia 08/09/2017 seja alargado de 8

(oito) para 15 (quinze) dias, com início a 09/09/2017 e término no dia 25/09/2017 (1º dia útil seguinte).”
(vide ANEXO 5)

H) A resposta à notificação pessoal de 08/09/2017 foi remetida por email pelo representante nomeado pelo SP nos termos do artº52º do RCPITA em 25/09/2017 (com o registo de entrada nº2017. . . integrado no ANEXO 4), fazendo constar em ficheiro anexo, denominado “A...Lda- Respostas.docx”, os esclarecimentos apresentados, que se reproduzem:

“1 – No exercício em análise, os meus clientes utilizaram os meios de pagamento disponíveis e usuais para a tipologia de serviços em apreço (e.g., numerário e transferência bancária).

2 – As transferências bancárias dos clientes eram processadas para a conta bancária da sociedade.

3 – Os cheques dos clientes eram emitidos em meu nome e depositados na conta da sociedade. Eventualmente se um cheque fosse creditado na conta pessoal era transferido para a conta da sociedade.

4 – Respondido no ponto 3.

5 – Respondido no ponto 3.

6 – Em primeiro lugar, importa referir que, nos termos do n.º1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária “o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos (...)”. A este respeito, acrescenta o n.º4 do mesmo artigo que “o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”. Desta forma, apenas teceremos comentários a partir de 1 de janeiro de 2013. Em face do exposto, e relativamente ao período em apreço remeto também os meus comentários para o ponto 3.

7 – A sociedade não possuía valores em caixa.

8 – A sociedade não possuía ativos financeiros líquidos que não estivessem refletidos na contabilidade.

9 – Nas contas 26821 Ativo Corrente/Empréstimos a Sócios encontram-se registados mútuos concedidos aos sócios, decorrentes de necessidades de financiamento dos mesmos, tal como mencionado na Ata n.º15.

10 – Sim. A este respeito remeto os meus comentários para o ponto 9. Em paralelo, identifico, de seguida, quer os montantes, quer a data, em que foram formalizados os mútuos a favor dos sócios:

B... – 2/1/2014 de € 279.038,59, 6/2/2014 de € 24.000,00, 21/3/2014 de € 24.000,00, 15/4/2014 de € 24.000,00, 19/5/2014 de € 24.000,00, 23/6/2014 de € 24.000,00, 5/7/2014 de € 24.000,00, 8/8/2014 de € 24.000,00, 10/9/2014 de € 24.000,00, 11/10/2014 de € 24.000,00 €, 2/11/2014 de € 24.000,00, 15/11/2014 de € 24.000,00 € e 12/12/2014 de € 5.500,00;

E... – 2/1/2014 de € 279.038,59, 2/2/2014 de € 24.000,00, 12/3/2014 de € 24.000,00, 18/4/2014 de € 24.000,00, 25/5/2014 de € 24.000,00, 13/6/2014 de € 24.000,00, 9/7/2014 de € 24.000,00, 19/8/2014 de € 24.000,00, 20/9/2014 de € 24.000,00, 19/10/2014 de € 24.000,00 €, 28/11/2014 de € 24.000,00 e 20/12/2014 de € 24.000,00.

11 – Em função das efetivas saídas de dinheiro, em anos anteriores, para os sócios, apercebemo-nos que não estava devidamente registada contabilisticamente e formalizada a forma de financiamento acordada. Neste sentido, a celebração do contrato de mútuo visou apenas dar substância jurídica aos fluxos financeiros canalizados para os sócios anteriores a 1 de janeiro de 2013, período que, face ao prazo previsto no artigo 45.º da Lei Geral Tributária, se encontra encerrado para inspeção e eventuais liquidações da Autoridade Tributária e Aduaneira.

12 – Não.

13 – Os mútuos celebrados em 22/12/2015 de 1.121.000,00 € e de 1.116.000,00€ foram autenticados pelo advogado com o nº ... , aquando da fusão com a sociedade F... Lda. Os restantes inferiores a 25.000,00 não o foram, bem como mútuos celebrados em 2014 de valor superior a 100.000,00 €

14 – Não entendemos a questão, uma vez que, tal como referido no ponto 9, estamos a falar de necessidades de financiamento na esfera dos sócios.

15 – Como a contabilidade não espelhava devidamente a realidade dos factos ocorridos, os mútuos realizados aos sócios encontravam-se espelhados na conta “124 Bancos a regularizar”, tendo-se

optado em 2014 pela formalização da celebração dos mútuos, tal como referido nos nossos comentários ao ponto 11.

16 – Não.

17 – O sócio Gerente.

18 – Eu era sócio-gerente da sociedade e não auferi qualquer remuneração, bem como a sócia

E...

Lisboa 25 de Setembro de 2017

C...

B...

I) Ainda dentro das diligências efetuadas, importa sublinhar que foram efetuados pedidos de colaboração ao principal cliente do SP, G...

LDA (NIF ...), através de notificação sob os ofícios nºs ... de 15/05/2017, tendo-se solicitado cópia dos meios de pagamento e dos mapas de apuramento dos valores pagos ao SP em análise, respeitantes aos honorários médicos prestados pelo Dr. B... nos exercícios de 2014 e 2015. Analisada a resposta obtida, confirmou-se que a faturação emitida pelo SP nestes dois exercícios foi sempre paga por este cliente através de cheque emitido em nome do médico Dr. B... e não em nome da sociedade. Importa notar que, a circularização efetuada junto da sociedade cliente do SP, através de notificação, também serviu para confirmar o correto enquadramento do SP em sede de IVA.

J) Analisados os registos contabilísticos dos fluxos financeiros do exercício de 2014 (cfr. ANEXO 6) e os extratos bancários da sociedade no Banco ... (conta bancária nº ..., vide ANEXO 7), disponibilizados pelo SP, daquele mesmo exercício, confirma-se a falta de correspondência entre ambos, não tendo sido feita pela contabilidade a necessária reconciliação bancária. Para atestar este facto, salientam-se as fragilidades encontradas a este nível:

> Em 2014, foi criada na contabilidade do SP a conta 124 Bancos a Regularizar, como atesta o Diário de aberturas do exercício (integrado no ANEXO 3), onde não constava essa conta, que registava movimentos de fluxos financeiros sem qualquer suporte bancário. Paralelamente, foi recolhida outra peça contabilística, o balancete inicial de 2014, onde já figura a conta 124 Bancos a Regularizar, com um saldo devedor de € 1.020.456,16, o que comprova que foi promovida uma retificação contabilística às contas de depósitos à ordem, como evidencia o quadro 4, sem assegurar a reconciliação bancária.

Quadro 4

2014	Saldo inicial na contabilidade a)	Saldo inicial conta à ordem da sociedade em Banco b)	Saldo final na contabilidade c)	Saldo final conta à ordem da sociedade em Banco d)
Balancetes analíticos de 2014				
12 Depósitos à Ordem	5.022.261,60	7.645,21	11.024,89	9.204,32
121	1.426,44	7.645,21	11.024,89	9.204,32
126 Bancos a regularizar	1.020.456,16		0,00	
20821 Imprevidíveis a Sócios	---		1.001.577,18	
Diário de abertura de 2014				
12 Depósitos à Ordem	5.022.261,60			
121 Total	5.022.261,60			
20821 Imprevidíveis a Sócios	---			

Dos valores apresentados no quadro 4, importa realçar o seguinte:

- a) Valores constantes no balancete analítico com "saldo inicial" de 2014 ou no "diário de aberturas" da contabilidade de 2014, duas peças da contabilidade que reportam um saldo inicial da conta 121 diferente;
- b) Valores constantes no balancete analítico em 31/12/2014;
- c) Valores evidenciados nos extratos bancários de 2014 da conta à ordem da sociedade no banco (conta nº.

No exercício de 2014, a conta **124 Bancos a Regularizar**, para além do saldo inicial devedor (€ 1.020.456,16), apenas registou movimentos a crédito, relativos a pagamentos efetuados pela sociedade aos sócios (mútuos da sociedade aos sócios, documentados com os contratos de mútuo e recibos de mútuo), apresentando desde 30/11/2014 um saldo nulo.

A propósito deste facto, inserido num pedido de esclarecimentos, em 17/05/2017 foi solicitado ao SP, através de email enviado ao sócio-gerente e ao contabilista certificado/representante nomeado pelo SP nos termos do artº52º do RCPITA, que explicitasse por escrito a natureza da conta corrente "124 Bancos a Regularizar" na contabilidade de 2014 (vide questão C) do email de 17/05/2017, integrado no ANEXO 8). Em 23/05/2017, da parte do contabilista certificado da sociedade foi respondido que "A conta corrente "124 Bancos a Regularizar" é utilizada quando existem despesas em nome da sociedade cujos valores são pagos pelas contas pessoais dos sócios ou quando, eventualmente não são apresentados atempadamente os extratos bancários. Posteriormente esta conta é reconciliada com as contas bancárias ou com "Mútuos". (integrada no ANEXO 8).

Na notificação pessoal de 08/09/2014 (vide ANEXO 4), voltou-se a questionar o sócio-gerente sobre esta matéria, na questão 15, "Qual a natureza da conta corrente "124 Bancos a regularizar" na contabilidade da sociedade de 2014, com um saldo inicial do exercício de € 1.020.456,16 e um saldo final nulo em 31/12/2014?", tendo-se obtido em resposta, "15 – Como a contabilidade não espelhava devidamente a realidade dos factos ocorridos, os mútuos realizados aos sócios encontravam-se espelhados na conta "124 Bancos a regularizar", tendo-se optado em 2014 pela formalização da celebração dos mútuos, tal como referido nos nossos comentários ao ponto 11".

➤ O registo dos fluxos financeiros na contabilidade da sociedade no exercício de 2014 é assegurado pela conta corrente de *121 Depósitos à Ordem* (vide ANEXO 6), estando evidenciados a débito, os recebimentos provenientes das prestações de serviço médicas da sociedade, e a crédito, os pagamentos a terceiros (fornecedor – empresa responsável pelos serviços de contabilidade, Estado – pagamentos por conta) e AOS SÓCIOS (mútuo da sociedade aos sócios contabilizados em novembro e dezembro de 2014, documentados com recibos de mútuo);

➤ Na “*declaração de responsabilidade final de exercício*”, respeitante ao exercício de 2014, emitida a pedido do contabilista certificado da sociedade, o sócio-gerente da sociedade, o Dr. B... em 31/12/2014, assume que “*Não foram apresentados os movimentos financeiros adequados*” (integrada no ANEXO 2);

➤ Analisando os extratos bancários da sociedade respeitantes à conta ordem no banco ... (integrados no ANEXO 7), conclui-se que:

→ Os lançamentos contabilísticos efetuados nas contas correntes *121 Depósitos à Ordem* respeitante à conta à ordem no banco ... em nome da sociedade (conta nº ...), e na *124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar*, não são confirmados pelos movimentos bancários. O quadro 5 destaca a análise efetuada em 2014, em termos de saldos mensais, evidenciando bem a diferença entre o valor registado pela contabilidade e pelo banco:

Quadro 5

Valores em €

2014	Extratos bancários conta ordem da sociedade nº 000041136804001 Banco 1	Conta 121 Depósitos à Ordem/	Conta Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar
saldo inicial/fevereiro	7.645,21	1.895,44	1.829.656,14
saldo final jan14	8.726,18	20.506,92	462.376,94
saldo final fev14	10.297,89	a) 20.506,92	414.576,98
saldo final mar14	12.272,42	10.095,73	369.176,98
saldo final abr14	8.726,76	14.952,37	316.376,98
saldo final maio14	3.750,93	16.749,67	270.376,98
saldo final jun14	5.791,77	17.958,67	222.876,98
saldo final jul14	20.676,17	26.716,49	174.376,98
saldo final ago14	6.945,01	21.497,89	126.376,98
saldo final set14	7.827,47	29.065,29	78.376,98
saldo final out14	11.492,42	71.812,36	30.376,98
saldo final nov14	12.834,37	31.643,39	0,00
saldo final dec14	9.304,33	81.034,06	0,00

Nota:

a) Não foi contabilizado nenhum fluxo financeiro em fevereiro na conta corrente 121 Depósitos à Ordem/

- Em 2014, a nível dos **influxos na conta bancária de depósitos à ordem da sociedade no banco** ..., identificam-se fluxos de entrada respeitantes a transferências bancárias de contas dos clientes e de contas particulares do sócio-gerente, bem como depósitos ("depósito múltiplo" de cheques que terão sido emitidos em nome do médico, tal como assume o SP em resposta à questão 3 da notificação pessoal de 08/09/2017, vide ANEXO 4), cujo valor total se aproxima do valor total das prestações de serviço contabilizadas no exercício (saldo final da conta 72 Prestações de Serviços de 2014 = 680.924,52);
- A nível dos **exfluxos da conta bancária de depósitos à ordem do banco** ..., identificaram-se pagamentos de múltiplas despesas, transferências bancárias e levantamentos de multibanco, não se detetando nas datas dos contratos de mútuo e dos recibos de mútuo, que titulam os empréstimos da sociedade aos sócios, fluxos de saída na conta bancária que correspondam aos valores mutuados aos sócios no exercício de 2014, no montante total de € 1.091.577,18;
- Os lançamentos contabilísticos registados nas contas 12 Depósitos à Ordem no exercício de 2014 não passam de meras regularizações contabilísticas do saldo bancário, sem estarem suportadas por evidências das entregas efetivas de recursos financeiros da conta bancária da sociedade para os sócios ao longo do exercício em análise (2014), alegadas nos contratos e recibos de mútuo que suportam os empréstimos da sociedade aos sócios contabilizados naquele ano.

L) Ao longo do exercício em análise, na contabilidade do SP, identificam-se registos contabilísticos assumindo empréstimos da sociedade aos sócios (cf. ANEXO 9), que se resumem de seguida no quadro 6:

REGISTOS CONTABILÍSTICOS ASSUMINDO EMPRÉSTIMOS DA SOCIEDADE AOS SÓCIOS NO EXERCÍCIO DE 2014

Quadro 6

Nº do Lançamento	Data do lançamento	Conta corrente debitada	Montante debitado (€)	Conta corrente creditada	Montante creditado (€)	Natureza do lançamento
1	11-06-2014	208711 Anexo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	279.036,59	124 Depósitos à Ordem/ Regularizar	279.036,59	contrato mútuo de 02/01/2014 (€ 279.036,59)
		208212 Anexo Corrente - Empréstimos a Sócios/Maria Antónia R. S. S. C. Branco	279.036,59	124 Depósitos à Ordem/ Regularizar	279.036,59	contrato mútuo de 02/01/2014 (€ 279.036,59)
5	28-03-2014	208211 Anexo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/ Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº6 de 06/02/2014 (€24.000,00)
		208212 Anexo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Banco e Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº6 de 02/02/2014 (€24.000,00)
6	31-09-2014	208711 Anexo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Banco e Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº6 de 23/09/2014 (€24.000,00)
		208212 Anexo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Banco e Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº6 de 13/09/2014 (€24.000,00)
7	16-04-2014	208711 Anexo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Banco e Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº6 de 15/04/2014 (€24.000,00)

		268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº4 de 14/04/2014 (24.000,00)
2	31-05-2014	268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº4 de 13/05/2014 (24.000,00)
		268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº4 de 25/05/2014 (24.000,00)
		268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº5 de 23/06/2014 (24.000,00)
8	01-06-2014	268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº5 de 18/06/2014 (24.000,00)
		268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº5 de 05/07/2014 (24.000,00)
9	31-07-2014	268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº5 de 09/07/2014 (24.000,00)
		268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº7 de 08/08/2014 (24.000,00)
		268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº7 de 13/08/2014 (24.000,00)
10	31-08-2014	268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº8 de 20/08/2014 (24.000,00)
		268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº8 de 20/08/2014 (24.000,00)
11	30-09-2014	268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº9 de 28/09/2014 (24.000,00)
		268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº9 de 11/10/2014 (24.000,00)
12	31-10-2014	268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar	24.000,00	recibo mútuo nº10 de 02/11/2014 (24.000,00)
		268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	121 Depósitos à Ordem/Torta	24.000,00	recibo mútuo nº10 de 15/11/2014 (24.000,00)
		268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	24.000,00	121 Depósitos à Ordem/Torta	24.000,00	recibo mútuo nº10 de 28/11/2014 (24.000,00)
50	31-12-2014	268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	5.500,00	121 Depósitos à Ordem/Torta	5.500,00	recibo mútuo nº12 de 12/12/2014 (5.500,00)
		268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	24.000,00	121 Depósitos à Ordem/Torta	24.000,00	recibo mútuo nº11 de 20/12/2014 (24.000,00)
Total valores creditados em 2014 na conta 121 Depósitos à Ordem, transferidos a débito p/ uma conta de Empréstimos a Sócios			77.500,00			
Total valores creditados em 2014 na conta 124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar, transferidos a débito p/ uma conta de Empréstimos a Sócios			1.014.077,18			
Total valores creditados em 2014 na conta 124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar e 121 Depósitos à Ordem, transferidos a			1.091.577,18			

Em 2014, face ao elevado saldo inicial da conta de "12 Depósitos à ordem" (€ 1.022.261,60), a sociedade registou na contabilidade a existência de empréstimos aos sócios B... e E... creditando as contas correntes 124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar (de janeiro a novembro) e 121 Depósitos à Ordem (de novembro a dezembro) por contrapartida das contas correntes de sócios, 268211 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B... e 268212 Ativo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...

Ao longo do exercício de 2014, a conta 12 Depósitos à Ordem foi desta forma reduzida, no montante total de € 1.091.577,18, tal como ilustra o quadro 6, passando as duas contas indicativas de créditos concedidos aos sócios a ter um saldo devedor global, em 31/12/2014, precisamente no mesmo valor.

Deste modo, no exercício de 2014, a contabilidade indica que foram mobilizados recursos financeiros da sociedade registados nas contas 12 Depósitos à Ordem, no montante total de € 1.091.577,18 (€ 77.500,00 da conta 121 Depósitos à Ordem/ e € 1.014.077,18 da conta 124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar), transferindo-os para a esfera dos seus sócios, com a natureza de empréstimo ou mútuo aos sócios.

Tal como ilustra o quadro 6, cada lançamento contabilístico de registo dos mútuos da sociedade aos sócios tem como documento suporte um "contrato de mútuo" ou um "recibo de mútuo" (integrados no ANEXO 9), como se resume:

√ Dois contratos de mútuo no valor de € 279.038,59 cada, celebrados em 02/01/2014, nos termos do artº1142º do Código Civil, entre a sociedade e cada um dos sócios, B... e

E... que referem na sua cláusula 1ª, "O mutuante entrega *nesta data* ao mutuário a quantia de 279.038,59 euros, (duzentos e setenta e nove e trinta e oito euros e cinquenta e nove cêntimos) a título de mútuo, quantia que este recebe e da qual se reconhece e confessa devedor". Definem ambos como prazo de amortização do empréstimo 36 meses e as partes acordam que o mútuo não tinha carácter oneroso, não sendo sujeito ao pagamento de qualquer juro, nem estaria sujeito a Imposto do Selo. Referem ainda na cláusula 5ª o não reconhecimento notarial das assinaturas e dispensam as partes das formalidades previstas no artº1143º do Código Civil. Ambos os contratos foram assinados pelo Dr. B..., como primeiro outorgante (mutuante). De notar que, no contrato de mútuo celebrado com o sócio-gerente B..., foi a sócia E... que assinou na qualidade de mutuário.

√ 23 recibos de mútuo, 12 assinados pelo sócio B... e 11 pela sócia E... , assumindo mensalmente, ao longo do exercício de 2014, um valor pago ao mutuário (ao sócio em questão) inferior a € 25.000,00, quantia que cada um reconhece ter recebido e da qual se confessa devedor, assinando o respetivo recibo de mútuo. Tal como nos contratos de mútuo, os mútuos concretizados sob a forma de "recibo de mútuo" também não estariam sujeitos ao pagamento de qualquer juro, nem estariam sujeitos a Imposto do Selo. Através destes documentos assinados pelos sócios-gerentes, os mesmos assumem que foi transferido para a sua esfera pessoal um fluxo financeiro.

De notar que a deliberação por unanimidade da decisão de realização de empréstimos aos dois sócios a título de mútuo, em reunião de Assembleia-geral da sociedade, só veio a ocorrer posteriormente, em 31/03/2014, conforme Acta nº 15 da Assembleia-geral (integrada no ANEXO 9).

M) Reproduzem-se ainda alguns excertos relacionados com a justificação dos empréstimos da sociedade aos sócios, retirados dos esclarecimentos prestados pelo sócio-gerente, em resposta à notificação pessoal de 08/09/2017 (ANEXO 4):

→ "9 – Nas contas 26621 Ativo Corrente/Empréstimos a Sócios encontram-se registados mútuos concedidos aos sócios, decorrentes de necessidades de financiamento dos mesmos, tal como mencionado na Ata n.º15.", necessidades de financiamento que não especificou quando foi questionado, respondendo "14 – Não entendemos a questão, uma vez que, tal como referido no ponto 9, estamos a falar de necessidades de financiamento na esfera dos sócios." (respostas às questões 8 e 14);

→ "11 – Em função das efetivas saídas de dinheiro, em anos anteriores, para os sócios, apercebemo-nos que não estava devidamente registada contabilisticamente e formalizada a forma de financiamento acordada. Neste sentido, a celebração do contrato de mútuo visou apenas dar substância jurídica aos fluxos financeiros canalizados para os sócios anteriores a 1 de janeiro de 2013, período que, face ao prazo previsto no artigo 45.º da Lei Geral Tributária, se encontra encerrado para inspeção e eventuais liquidações da Autoridade Tributária e Aduaneira." (resposta à questão 11). Esta foi a resposta apresentada pelo SP quando foi notificado para apresentar cópia dos documentos comprovativos dos fluxos financeiros subjacentes aos empréstimos efetuados pela sociedade aos sócios em 2014, não tendo apresentado prova de quaisquer fluxos financeiros;

→ "15 – Como a contabilidade não espelhava devidamente a realidade dos factos ocorridos, os mútuos realizados aos sócios encontravam-se espelhados na conta "124 Bancos a regularizar", tendo-se optado em 2014 pela formalização da celebração dos mútuos, tal como referido nos nossos comentários ao ponto 11." (resposta à questão 15).

Efetuada o levantamento documental, propõe-se a apreciação dos documentos que titulam os mútuos da sociedade aos sócios (contratos de mútuo, recibos de mútuo), analisando os movimentos contabilísticos subjacentes em contas correntes de sócios e de depósitos à ordem, acompanhando a sua coerência com os extratos bancários da sociedade.

Análise dos factos

Importa elencar os factos que indiciam a **falta de retenção na fonte de IRS sobre rendimentos da sociedade lançados a débito em conta corrente de empréstimos a sócios no exercício de 2014** (créditos a favor dos sócios):

- 1) Tendo a sociedade iniciado a sua atividade em 2001, reproduz-se de seguida um quadro resumo com algumas informações pertinentes de 2003 a 2014, extraídas das IES/DA entregues pelo SP.

INFORMAÇÕES RETIRADAS DA RES - INFORMAÇÃO EMPRESARIAL SIMPLIFICADA/DECLARAÇÃO ANUAL (C)

Quadro 7

Ano	2004	2005	2006	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Serviços Prestados	148.987,81	149.305,17	149.009,00	90.141,29	117.387,26	149.160,00	39.300,27	14.404,24	39.997,65	50.456,44	21.320,15	80.182,10
Gastos c/ Pessoal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Res. Liquid. Exercício	128.054,40	129.059,40	130.788,46	77.462,66	120.000,58	113.361,70	81.716,02	0,208,43	40.187,20	35.376,09	13.000,73	19.800,15
IR Trabalhadores remunerados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultados Transitados	94.722,34	215.370,74	245.228,46	416.022,60	145.236,18	0,00						
Outras Reservas	53.500,00	53.500,00	53.500,00	47.500,00	255.749,12	715.706,17	845.192,81	100.000,17	940.165,40	968.405,91	1.004.792,21	2.016.746,73
Outros Ativos Correntes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.091.577,18
Depósitos Bancários e caixa	277.705,29	407.267,96	506.254,03	649.163,08	738.585,30	858.220,20	941.913,93	950.930,37	985.952,59	1.020.056,16	1.022.204,00	11.024,99
Caixa			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Depósitos Bancários			506.254,03	649.163,08	738.585,30	858.220,20	941.913,93	950.930,37	985.952,59	1.020.056,16	1.022.204,00	11.024,99
Distribuição de lucros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultado Fiscal do Exercício	67.064,31	67.067,33	67.059,00	40.563,56	61.624,20	82.175,50	44.680,12	10.920,43	36.142,64	47.170,78	17.307,72	26.467,19

2) Da análise dos valores declarados pelo SP nas IES/DA, resulta que:

- > Nos anos anteriores a 2014, verifica-se que, em anos sucessivos e com uma tendência crescente, foram sempre declarados no balanço da sociedade saldos finais acumulados na conta de "Depósitos bancários e caixa", não sendo declarado qualquer saldo na conta de empréstimos a sócios, na rubrica "Outros Activos Correntes";
- > Na IES do exercício de 2014, foram declarados no balanço da sociedade, um saldo devedor na conta de empréstimos a sócios, em "Outros Activos Correntes", de € 1.091.577,18, um saldo final de "Caixa" nulo e um saldo devedor de "Depósitos à ordem" de € 11.014,99;
- > O SP praticou uma política de retenção de lucros (nunca distribuiu lucros), acumulando-os em "Outras Reservas" e "Resultados Transitados" ao longo dos vários anos de existência da sociedade;
- > Nunca declarou gastos com pessoal.

3) Dos elementos contabilísticos recolhidos na contabilidade do SP do exercício em análise, verificou-se o seguinte:

=> A liquidez da sociedade deixou de ser assegurada por elevados valores na conta "12 Depósitos à Ordem" (saldo devedor abertura 2014 = € 1.022.261,00; saldo devedor final 2014 = € 11.024,99), como evidenciam os quadros 3, 4 e 5 do relatório, distribuídos por duas contas correntes (121 Depósitos à Ordem/ e 124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar) que não tinham aderência à conta bancária da sociedade associada, efetuando diversos lançamentos contabilísticos ao longo do exercício de 2014, como se resumiu no quadro 6, cujos montantes totalizaram € 1.091.577,18, creditando as contas 121 Depósitos à Ordem/ e 124 Depósitos à Ordem/Bancos a Regularizar, por

contrapartida da conta de empréstimos a sócios, 26821 *Activo Corrente - Empréstimos a Sócios* (268211 *Activo Corrente - Empréstimos a Sócios* B... € 548.538,58; 268212 *Activo Corrente - Empréstimos a Sócios* E... , € 543.038,58), que passa a ter um saldo devedor global naquele mesmo valor em 31/12/2014.

=> Ou seja, a contabilidade do exercício em análise alterou os procedimentos contabilísticos seguidos nos anos anteriores (acumulação dos saldos devedores em "depósitos bancários", com uma tendência crescente), transferindo diretamente o montante total de € 1.091.577,18, em 2014, de "Depósitos à Ordem" para a esfera dos sócios, como uma "dívida" dos sócios à sociedade, apenas documentada por "contratos de mútuo" e "recibos de mútuo."

- 4) Com efeito, a verificação contabilística efetuada ao exercício em análise confirma que:
- => Não existem na contabilidade do exercício de 2014 documentos comprovativos dos fluxos financeiros subjacentes às entregas efectivas de liquidez da sociedade para os sócios, alegadas nos contratos e recibos de mútuos firmados;
 - => Apenas se identificaram em 2014 fluxos de entrada na conta bancária à ordem da sociedade respeitantes a transferências bancárias de contas de clientes/contas particulares do sócio-gerente ou depósitos de cheques (alguns emitidos pelo cliente principal IMO ao médico Dr. João Ilharco e não em nome da sociedade), cujo valor total se aproxima do valor total das prestações de serviço contabilizadas no exercício;
 - => De notar que, essas entradas bancárias de recursos financeiros, provenientes de contas pessoais do sócio-gerente ou depósitos de cheques, não são reposições das entregas efetuadas pela sociedade ao sócio neste ou em exercícios anteriores, mas sim dotações de liquidez na conta à ordem da sociedade para fazer face às "...necessidades de financiamento na esfera dos sócios."
- 5) Em 08/09/2017, o sócio-gerente foi notificado para prestar um cabal esclarecimento sobre estas matérias, mas na resposta que apresentou (vide ANEXO 4), confirmou a existência de contratos de mútuo ou de empréstimo da sociedade aos sócios, tal como foi aprovado na Acta da Assembleia-geral da sociedade nº15 de 31/03/2014, formalizados nas datas e nos montantes que a contabilidade reproduz, para justificar as saídas efectivas de fluxos financeiros para os sócios ao longo dos anos. Quando questionado para especificar os compromissos financeiros decorrentes de financiamentos a entidades externas que justificaram a necessidade de realizar

empréstimos da sociedade aos sócios a título de mútuos, tal como se encontra vertido na acta nº15 de 31/03/2014, não os especificou, assumindo que se referiam a necessidades de financiamento na esfera dos sócios. Tendo sido notificado para apresentar cópia dos comprovativos dos fluxos financeiros subjacentes aos mútuos da sociedade aos sócios, nada apresentou.

6) Nunca foi deliberado pela sociedade em Assembleia-geral, a decisão de realização de "empréstimos aos sócios" até à acta nº 15 de 31/03/2014, como se impunha. Logo, a existência dos aludidos "empréstimos" e a conseqüente disponibilização de liquidez da sociedade aos sócios não foi mencionada até então, em qualquer prestação de contas comunicada quer à Administração Tributária, quer à Conservatória do Registo Comercial, ou outra entidade.

7) Analisando os documentos que titulam os mútuos reconhecidos na contabilidade da sociedade no exercício de 2014, em análise, conclui-se que:

→ Os contratos de mútuos celebrados em 2014 (2 contratos celebrados em 02/01/2014, no valor de € 279.038,59 cada, com cada sócio) constituem contratos celebrados por simples documento particular, assinados pelo sócio-gerente, o Dr. B..., sempre como primeiro outorgante (mutuante). Destaca-se aqui que, nos dois contratos de mútuo celebrados, foi a sócia E..., esposa do sócio-gerente, que assinou na qualidade de mutuário;

→ Note-se que em relação a estes contratos de mútuo não foi pago qualquer imposto do Selo, que sempre seria devido se a verdadeira natureza fosse essa, nem foi contabilizado qualquer pagamento de juros decorrente dos mesmos. Ainda que previsto no Código Civil, importa considerar que não é comum a inexistência de juros num contrato de mútuo, pois se os contratos fossem firmados entre entidades independentes, não seriam certamente esses os pressupostos. Por outro lado, ao disponibilizar aos sócios a liquidez gerada pela empresa, impediu que esta beneficiasse dos juros associados a qualquer aplicação que pudesse ter efetuado;

→ Não podemos deixar de mencionar que os alegados "contratos de mútuo", celebrados entre entidades relacionadas, deveriam tê-lo sido por escritura pública, como dispõe o artº1143º do Código Civil⁴, ficando assim atacada a sua validade.

Assim, verificados os alegados contratos de mútuo, e atento ao seu valor, não tendo sido os mesmos sujeitos a escritura-pública, conclui-se que se tratam de contratos em que a falta de forma legal implica a nulidade do negócio jurídico, conforme prevê o artº220º do Código Civil⁵;

→ Sobre os 12 recibos de mútuo assinados pelo sócio João Ilharco e os 11 recibos de mútuo assinados pela sócia E... (num total de 23 recibos de mútuo), assumindo mensalmente ao longo do exercício de 2014 um valor pago ao mutuário (ao sócio em questão), inferior a € 25.000,00, verifica-se que, atendendo ao valor mutuado de cada recibo, a sua validade formal não se encontra diminuída à luz do disposto no artº1143º do Código Civil, contudo, questionam-se pelo facto de esses "empréstimos" não serem onerosos, como é comumente consagrado em empréstimos entre entidades independentes, uma vez que se os empréstimos fossem firmados entre entidades independentes, não seriam esses os pressupostos. Por outro lado, ao disponibilizar aos sócios a liquidez gerada pela empresa, impediu que esta beneficiasse dos juros associados a qualquer aplicação que pudesse ter efetuado;

→ Em complemento, uma vez que não é possível confirmar nos extratos bancários da sociedade os exfluxos financeiros subjacentes às operações descritas nos documentos que titularam os empréstimos de mútuo da sociedade aos sócios (contratos e recibos de mútuo), os mesmos serão considerados documentos circunstanciais, que pretendiam aparentar a existência de empréstimos aos sócios;

→ Estas operações registadas contabilisticamente em 2014, independentemente da natureza que assumiram, deveriam sempre pressupor uma deliberação societária, a constar em acta dos órgãos decisores, justificando e identificando as operações, decisão essa que só veio a ocorrer em 31/03/2014;

- 8) Finalmente, refletindo os valores evidenciados na contabilidade, o SP com a entrega da IES/DA respeitante ao exercício de 2014, no balanço da empresa, vem declarar que, em 31/12/2014, detinha ativos respeitantes a empréstimos concedidos a sócios (cfr. quadro resumo 6 do presente relatório), aproveitando este exercício para corrigir os valores declarados em depósitos bancários, abandonando a política de acumulação de saldos

bancários da sociedade, sem correspondência aos saldos efectivamente depositados na conta da sociedade em instituições bancárias.

Enquadramento legal dos rendimentos atribuídos aos sócios em 2014

Sistematizando os factos observados, apurou-se o seguinte:

√ A sociedade gerou rendimentos no exercício em análise por força da actividade profissional desenvolvida pelo sócio-gerente, oftalmologista, o B... que nunca distribuiu lucros. O único prestador de serviços era o seu sócio-gerente, que formalmente laborava na sociedade a título gratuito e que dela não retirava quaisquer rendimentos;

√ Ficou demonstrado que até ao exercício de 2013 a contabilidade do SP não refletiu a existência de qualquer "empréstimo" da sociedade aos sócios;

√ Analisadas as IES/DA dos anos anteriores a 2014, verificou-se que foram sempre declarados no balanço da sociedade saldos devedores acumulados na rubrica de "Depósitos bancários e caixa", totalizando aquele ativo da sociedade o valor de € 1.022.261,60 em 2013, não sendo declarado ao longo dos anos qualquer empréstimo a sócios;

√ No entanto, em 01/01/2014 o dinheiro da sociedade contabilizado em depósitos à ordem, no valor de € 1.022.261,60 (na conta 121 Depósitos à Ordem/Totia segundo o diário de abertura do exercício de 2014), que justifica os resultados transitados acumulados pela sociedade ao longo de vários anos, efetivamente não se encontrava na sociedade, uma vez que o saldo inicial dos extratos bancários da sociedade naquela instituição bancária (...), naquela data, só justifica € 7.845,21;

√ O sócio-gerente, nas declarações que prestou em 25/09/2017 (vide ANEXO 4), em resposta à questão 7 da notificação pessoal de 08/09/2017, "No exercício em análise, os valores monetários da sociedade estavam todos depositados em bancos ou a sociedade possuía valores em caixa? No caso de a sociedade possuir valores em caixa naquele exercício, concretize os locais onde estes se encontravam e se eram elaboradas folhas de caixa?", assumiu que " 7 – A sociedade não possuía valores em caixa.,";

√ Em 2014, foram sendo promovidos lançamentos na contabilidade, onde o SP procurou demonstrar entregas aos sócios (transferindo diretamente valores de "depósitos à ordem" para o património dos sócios e contabilizando-as diretamente como um crédito concedido aos sócios), que ocorreram na sequência de *contratos de mútuo* e *recibos de mútuo*, celebrados entre a sociedade e os sócios ao longo deste exercício;

√ Não se verificando os elementos característicos dos empréstimos, apesar de terem sido apresentados contratos e recibos de mútuo, pelas suas fragilidades, que se tem vindo a sublinhar (*inexistência de prova dos exfluxos financeiros em favor do sócios alegados no âmbito dos*

contratos e recibos de mútuos; inexistência de fixação de um preço – juros – que permita compensar a indisponibilidade do dinheiro e o risco associado; não prestação de garantia pessoal ou real; não pagamento de Imposto do Selo tal como o respetivo Código prevê), conclui-se que não é essa a natureza das operações;

√ No seguimento da análise efectuada no âmbito do presente procedimento inspetivo, de todos os factos observados, dos documentos avaliados e dos esclarecimentos prestados, conclui-se que a empresa não concretizou quaisquer empréstimos aos sócios. **O que as entregas de recursos financeiros efetuadas pela empresa aos sócios refletem objetivamente, com origem em “Depósitos à ordem”, é a colocação à disposição dos sócios de rendimentos, constituindo um incremento patrimonial dos seus rendimentos.** Também não estão reunidos os pressupostos para que tal colocação à disposição seja considerada rendimentos do trabalho (nomeadamente, o facto de não haver qualquer conexão dos valores em causa com o trabalho prestado). Com efeito, apenas se pode concluir que se está perante rendimentos de capitais, sob a forma de distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros;

√ Tendo-se demonstrado a inexistência de mútuos da sociedade aos sócios, face à inexistência de outro fundamento válido para fazer afastar a presunção prevista no artº6, nº4 do CIRS (como resultarem da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais), **terão que prevalecer as datas de lançamento dos mútuos expressas pela contabilidade;**

√ Neste sentido, ficou provado que no exercício em análise, a sociedade reconheceu no seu balanço, o montante total de empréstimos concedidos aos sócios de € 1.091.577,18, lançados contabilisticamente em contas correntes de empréstimos a sócios, conforme quadro 8 seguinte, declarando-os na IES/DA do exercício de 2014 (declaração com a identificação nº 2014-3344-10902-35), que submeteu em 13/07/2015, declaração esta que transpõe os documentos de prestação de contas da sociedade daquele exercício, que foram objecto de deliberação e aprovação pelos sócios em Assembleia-geral, já comunicadas quer à Administração Tributária, quer à Conservatória do Registo Comercial, dando a conhecer a informação financeira sobre a gestão e a situação patrimonial da sociedade daquele exercício.

Quadro 8

Contas correntes da contabilidade 2014		Saldo final devedor em 31/12/2014 (€)
268211	Activo Corrente - Empréstimos a Sócios/ B...	548.518,59
268212	Activo Corrente - Empréstimos a Sócios/ E...	543.058,59
26821	Activo Corrente - Empréstimos a sócios	1.091.577,18

Desta forma, encontram-se reunidos os elementos necessários, em função dos quais, se conclui que a colocação à disposição dos sócios das importâncias que a sociedade detinha em "Depósitos à Ordem" se refere a distribuição de lucros ou adiantamentos por conta de lucros, não podendo de forma alguma ser caracterizada como empréstimos/mútuos ou rendimentos do trabalho.

Conclui-se que o SP procurou fazer sair da sociedade a favor dos sócios, os seus resultados, evitando a tributação dos mesmos, quer ao nível da sociedade, quer dos sócios.

A distribuição de lucros e de adiantamento por conta de lucros ocorreu no momento em que, de uma forma objectiva, se reconheceu contabilisticamente a sua colocação à disposição dos sócios, o que sucedeu mediante o crédito dos "depósitos à ordem" por débito dos sócios.

No seguimento do que se referiu anteriormente, conclui-se que os rendimentos assim distribuídos aos sócios constituem rendimentos de capitais (categoria E) por força do nº1 do artº 5º do CIRS, cujo enquadramento está especificado na alínea h) do nº2 do mesmo artº 5º do CIRS⁶. Segundo este normativo, estão sujeitas a IRS, por enquadramento na categoria E, os "Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros...".

Assim, com base na alínea h) do nº2 do artº5º do CIRS, a disponibilização da sociedade aos sócios de importâncias que a empresa tinha registado em "depósitos à ordem" e que totalizaram o montante de € 1.091.577,18 em 2014, será de considerar que ocorreram a título de distribuição de lucros ou de adiantamento por conta de lucros.

Recolhida a prova contabilística, deu-se por preenchido o fundamento legal base da presunção estatuída no artº6, nº4 do CIRS, segundo o qual "Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma

⁶ ARTIGO 5.º Código IRS

(Revisão do artigo 5.º) - aplica-se à taxa das taxas tributárias - 2013 e 2014 (anexo à publicação do IRS pelo Lei n.º 81-2/2014, de 31 de dezembro)

2 - Consideram-se rendimentos de capitais os juros e demais vantagens acessórias, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam periódicas ou em espécie, directas ou indirectas, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou obrigações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como de qualquer modificação, transmissão ou cessação, com excepção das pontas e outros rendimentos tributáveis noutras categorias.

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

A) Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º 5.

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” (redação em vigor à data dos factos tributários – 2014, anterior à republicação do CIRS pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro). Neste sentido, o montante de € 1.091.577,18 constitui o montante dos rendimentos lançados na contabilidade do SP ao longo do exercício de 2014, em contas correntes dos sócios, que tiveram por base transferências de valores de contas de “depósitos à ordem” (121 Depósitos à Ordem/Totta e 124 Depósitos à Ordem/Bancos e Regularizer), assumindo a natureza de distribuição de lucros ou adiantamentos por conta de lucros enquadráveis como rendimentos da categoria E (artº5, nº2, al. h) do CIRS).

A distribuição de lucros e os adiantamentos por conta de lucros estão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, em sede de IRS, conforme dispõe o artº71º, nº1, al. c) do CIRS⁷, que conforme o indicado no nº3 do artº98º do mesmo diploma deverá ser entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que se reporta.

Note-se que a sociedade inspecionada não procedeu à retenção do IRS devido, a que estava obrigada nos termos do artº101º, nº2, al. a) do CIRS⁸.

Momento da tributação e repartição dos rendimentos de capitais a tributar por período

Sintetizando, € 1.091.577,18 constitui o montante das entregas totais da sociedade aos sócios contabilizadas no exercício de 2014, que foram considerados pelo SP como empréstimos aos sócios, qualificação essa que deve ser desconsiderada, tal como se comprovou anteriormente, por configurarem uma *distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros (facto tributário)*, enquadráveis no disposto artº5, nº2, al. h) e no artº6, nº4, ambos do CIRS.

Os factos descritos traduzem a existência de valores contabilizados em contas de “depósitos à ordem” que indubitavelmente foram entregues aos sócios, consumando-se a transferência

⁷ ARTIGO 71.º Código IRS
(Taxes Liberatorias) - redação em vigor à data dos factos tributários – 2014 (anterior à republicação do CIRS pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)
1 - (estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, os seguintes rendimentos obtidos em território português:
c) Os rendimentos a que se referem as alíneas d), e), f), g), h) e i) do n.º 2 e o n.º 3 do artigo 5.º.

⁸ ARTIGO 101.º Código IRS
(Retenção sobre rendimentos de estranho domiciliado) - redação em vigor à data dos factos tributários – 2014
2 - Tratando-se de rendimentos referidos no artigo 71.º, a retenção na fonte não prevista caber:
a) As entidades devonoras dos rendimentos referidos nos n.ºs 1, 4 e 14 do artigo 71.º.

de propriedade dos mesmos em benefício dos sócios, que assim viram o seu património aumentar.

No que respeita aos montantes sujeitos a tributação, foi fixado o valor correspondente às importâncias colocadas à disposição dos sócios, conforme relevam as contas da contabilidade da sociedade, como se de empréstimos aos sócios se tratassem.

O artº7º, nº1 e nº3, alínea a), nº2º do CIRS consagram que o momento a partir do qual ficam sujeitos os rendimentos de capital (categoria E) corresponde à data da colocação à disposição.

Assim, em função dos factos já apresentados e comprovado o facto tributário, todas as eventuais dúvidas quanto ao momento da entrega dos rendimentos de capitais aos sócios são dissipadas tendo em conta que a informação constante nas demonstrações financeiras declaradas pelo SP ao longo dos anos (seja respeitante aos seus activos, onde se encontram os "saldos bancários", seja a que se reporta às "reservas" e aos resultados obtidos, ou ainda as operações que se referem a entregas de valores de "depósitos à ordem" aos sócios) constitui uma informação aprovada e certificada pelos sócios anualmente, em Assembleia-geral e comunicada a várias entidades.

Atendendo a todas as evidências anteriormente expostas, considera-se que a *distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros* ocorreu no momento em que se reconheceu contabilisticamente a sua colocação à disposição dos sócios, registando as entregas efectivas dos saldos de contas de "depósitos à ordem" em contas específicas de empréstimos aos sócios. Ou seja, quanto ao momento da tributação foi fixado o mês em que as entregas de valores ocorreram – artº7º do CIRS, definindo-se esse momento em que o imposto se torna exigível.

O quadro seguinte apresenta a repartição dos rendimentos de capitais - *lucros e adiantamento por conta de lucros* – distribuídos aos sócios, por período (mês), sujeitos a uma taxa de

9

ARTIGO 7.º Código IRS

Momento a partir do qual ficam sujeitos a tributação os rendimentos de categoria E (ação em vigor a partir do ano lectivo 2013, 2014 e 2015)

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

8 - Para efeitos do disposto no n.º 1, entende-se:

a) Quanto ao n.º 2 do artigo 5.º:

2) A colocação à disposição, para os rendimentos referidos nas alíneas h) i), j), l) e r), assim como dos certificados de consignação,

retenção na fonte à taxa de 28%, sem que tivesse sido efetuado pelo SP, apurando-se o respetivo montante de retenção em falta.

Quadro 9 Valores em €

Período/mês	Distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros (1)	Retenção na fonte (2) = (1) x 28%
Janeiro 14	558.077,18	156.261,61
Fevereiro 14	48.000,00	13.440,00
Março 14	48.000,00	13.440,00
Abril 14	48.000,00	13.440,00
Mai 14	48.000,00	13.440,00
Junho 14	48.000,00	13.440,00
Julho 14	48.000,00	13.440,00
Agosto 14	48.000,00	13.440,00
Setembro 14	48.000,00	13.440,00
Outubro 14	48.000,00	13.440,00
Novembro 14	72.900,00	20.160,00
Dezembro 14	23.500,00	6.360,00
Total de 2014	1.091.577,18	305.641,61

Do quadro 9, concluímos que **os montantes de retenção em falta** apurados no exercício de 2014, por terem sido colocados à disposição dos sócios, enquanto rendimentos de capitais, ascendem a € **305.641,61**.

Referência a Jurisprudência relacionada com os factos em apreço

Importa destacar alguma jurisprudência firmada no contencioso tributário, que de alguma forma se relaciona com o caso em apreço, contribuindo para a sustentação da presente proposta de correção em várias das suas vertentes e que se passa a identificar:

- Acórdão do TCA Sul - Processo nº 01429/06 de 24/04/2007;
- Acórdão do TCA Sul - Processo nº 02371/08 de 15/07/2008;
- Acórdão do TCA Sul - Processo nº 02544/08 de 25/11/2008;
- Acórdão do TCA Sul - Processo nº 03221/09 de 13/10/2009;
- Acórdão do TCA Sul - Processo nº 04357/10 de 11/01/2011;
- Acórdão do TCA Sul - Processo nº 04487/11 de 22/02/2011;
- Decisão Arbitral do CAAD - Processo nº 130/2012-T 14/06/2013;
- Decisão Arbitral do CAAD - Processo nº 131/2012-T 25/06/2013.
- Acórdão do TCA Sul - Processo nº 07384/14 de 27/03/2014;

- 4- Na sequência da acção inspectiva, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a demonstração de liquidação de retenções na fonte relativa ao ano de 2014, n.º 2017 2017 ... e as respectivas liquidações de juros compensatórios.
- 5- Em 23-01-2018, a Requerente procedeu ao pagamento da referida liquidação.
- 6- A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas, tendo esta sido indeferida.
- 7- Os extratos bancários da conta da Requerente, no Banco D..., S.A., no ano de 2014, são os que constam do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.
- 8- Foram efectuados na conta da Requerente, no Banco D..., S.A., os movimentos que constam do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, duas transferências concretizadas pelo sócio B... para a Requerente, uma no montante de €320.000,00, efectuada em 11-01-2018, e outra de € 372.301,02 efectuada em 22/01/2018.

A.2. Factos dados como não provados

Que a Requerente não haja mutuado ao seu sócio gerente qualquer valor do montante de Euro 1.091.577,18, registado na conta 26821 Activo Corrente - Empréstimos a sócios/B... .

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis

da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

O facto dado como não provado deve-se à insuficiência de prova a seu respeito. Com efeito, o único indício recolhido pela AT a este propósito foi a ausência de fluxos financeiros directos entre a Requerente e o seu sócio, o que, como se desenvolve infra, só por si, não permitirá concluir, com a necessária segurança e para lá de qualquer dúvida razoável, que não hajam sido passadas por outras vias disponibilidades monetárias para a esfera do sócio da Requerente, num quadro em que se apura, com segurança, conforme decorre do RIT, que este, de há longa data recebia directamente pagamentos devidos à Requerente, em termos assumidos por todos os envolvidos (devedor, Requerente e sócios) como liberatórios. De igual modo, não foi reunido qualquer indício de que os montantes recebidos pelo sócio, não tenham sido a título precário, tendo em vista a sua devolução à Requerente, ou utilização no seu proveito.

De resto, não se pode deixar de ponderar que tal prática já existia no período de 2014, em data anterior à instauração do procedimento inspectivo, quando se verificava já que, conforme refere o RIT, “*a nível dos influxos na conta bancária de depósitos à ordem da sociedade no banco D..., identificam-se fluxos de entrada respeitantes a transferências bancárias de contas clientes e de contas particulares do sócio-gerente, bem como depósitos (...) cujo valor se aproxima do valor total das prestações de serviços*”.

Bem assim, será ainda de relevar que a documentação relativa à existência de mútuos, está datada de momento anterior ao procedimento inspectivo, sendo que tal datação não foi questionada pela AT.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Neste contexto, em suma, não se julga que se possa dar como certo, para lá de qualquer dúvida razoável, que a Requerente não haja mutuado (designadamente autorizando-o a receber créditos seus, com a obrigação de restituir os montantes recebidos) ao seu sócio qualquer valor do montante de Euro 1.091.577,18, registado na conta 26821 Activo Corrente - Empréstimos a sócios/B... .

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem factos contrários ou incompatíveis com os dados como provados e não provado.

B. DO DIREITO

Nos presentes autos, verifica-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspeção à Requerente, que incluiu o exercício de 2014, tendo entendido, além do mais e em suma, que:

- em 01/01/2014 o dinheiro da sociedade contabilizado em depósitos à ordem, no valor de € 1.022.261,60 (na conta 121 Depósitos à Ordem/D..., segundo o diário de abertura do exercício de 2014), que justifica os resultados transitados acumulados pela sociedade ao longo de vários anos, efectivamente não se encontrava na sociedade, uma vez que o saldo inicial dos extratos bancários da sociedade naquela instituição bancária (D...), naquela data, só justifica € 7.645,21;
- em 2014, foram sendo promovidos lançamentos na contabilidade, onde o sujeito passivo procurou demonstrar entregas aos sócios (transferindo directamente valores de “depósitos à ordem” para o património dos sócios e contabilizando-as directamente como um débito concedido aos sócios), que ocorreram na sequência de contratos de mútuo, celebrados entre a sociedade e os sócios ao longo desse exercício;
- a empresa não realizou quaisquer empréstimos aos sócios;

- o que as entregas de recursos financeiros efectuadas pela empresa aos sócios reflectem objectivamente, com origem em “Depósitos à ordem, é a colocação à disposição dos sócios de rendimentos, constituindo um incremento patrimonial na sua esfera;
- não estão reunidos os pressupostos para que tal colocação à disposição seja considerada rendimentos de trabalho (nomeadamente, o facto de não haver qualquer conexão dos valores em causa com o trabalho prestado), pelo que apenas se pode concluir que se está perante rendimento de capitais, sob a forma de distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros;
- tendo-se demonstrado a inexistência de mútuos da sociedade aos sócios, face à inexistência de outros fundamento válido para fazer afastar a presunção prevista no artigo 6º, nº4 do CIRS, como seria o caso se resultassem da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais (o que não é o caso), terão que prevalecer as datas de lançamento dos mútuos expressas pela contabilidade;
- a sociedade reconheceu no seu balanço, o montante total de empréstimos concedidos aos sócios de € 1.091.577,18, lançados contabilisticamente em contas correntes de empréstimos concedidos a sócios, declarando-os na IES/DA do exercício de 2014;
- a distribuição de lucros e adiantamento por conta de lucros ocorreu em momento em que, de uma forma objectiva, se reconheceu contabilisticamente a sua colocação à disposição dos sócios, o que sucedeu mediante “o crédito dos depósitos à ordem” por débitos dos sócios;
- os rendimentos assim distribuídos aos sócios constituem rendimentos de capitais (categoria E), por força do artigo 5º, nº1, do CIRS, cujo enquadramento está especificado no nº 2 da al. h) daquele preceito;
- o valor de € 1.091.577,18 constitui o montante das entregas totais da sociedade aos sócios contabilizadas no exercício de 2014, e configurara uma distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros (facto tributário), enquadráveis no disposto art.º 5º, nº 2, al. h) e no art.º 6º, nº4, ambos do CIRS;
- a distribuição de lucros ou adiantamentos por conta de lucros ocorreu no momento em que se reconheceu contabilisticamente a sua colocação à disposição dos sócios

registando as entregas efectivas dos saldos de contas de depósitos à ordem em contas específicas de empréstimos aos sócios;

*

A Requerente, como se viu já, imputa os seguintes vícios à correção e liquidação impugnada:

- i. ilegalidade do procedimento de inspecção, à face do artigo 36.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) por ter duração superior a 6 meses sem que tivesse havido prorrogação;
- ii. caducidade do direito à liquidação de imposto, por a colocação à disposição dos sócios das importâncias em causa ter ocorrido antes do ano de 2014;
- iii. erróneo enquadramento dos factos ocorridos em 2014 na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, designadamente em face da invocada existência de mútuos e relevância do reembolso parcial da quantia mutuada.

Vejamos cada uma delas.

*

i.

Alega a Requerente que, tendo o procedimento de inspecção se prolongado para além do prazo de seis meses previsto no artigo 36.º, n.º 2 e 3 do RCPITA, sem que tivesse havido prorrogação do prazo do procedimento de inspecção e a Requerente tivesse sido notificada nos termos do artigo 36.º, n.º 4 do RCPITA, verifica-se uma ilegalidade do procedimento inspectivo que acarreta a invalidade do acto de liquidação daí decorrente.

A regulamentação do procedimento de inspecção tributária, tem, em primeira linha, uma finalidade essencialmente organizatória (ordenatória) e, na perspectiva dos sujeitos passivos, visará essencialmente definir quais as condições em que os efeitos jurídicos próprios de tal procedimento se reflectirão, eficazmente, na sua esfera jurídica, para além de assegurar a sua participação nas decisões que venham a ser tomadas.

Relativamente a este último aspecto, ressalva-se, todavia, que, atento o princípio geral da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, consagrado no artigo 60.º da LGT, sempre estarão os interesses juridicamente relevantes daqueles, nessa matéria, no essencial devidamente salvaguardados, independentemente da concreta regulamentação do procedimento de inspecção tributária. Acresce, ainda a este propósito, que, como princípio, o procedimento de inspecção tributária não tem, primacialmente, uma natureza decisória (daí que, por exemplo, o respectivo acto final – o relatório – não seja directamente impugnável, na medida em que não é, em si mesmo, lesivo), mas meramente preparatória ou acessória², pelo que a necessidade de salvaguarda da participação dos contribuintes na formação das decisões, no seu âmbito, será secundária.

Deste modo, a principal finalidade, sempre na perspectiva dos sujeitos passivos, da regulamentação do procedimento de inspecção tributária e da respectiva observação pela Administração Tributária, residirá na fixação dos condicionalismos legalmente necessários para que se reflitam eficazmente na esfera jurídica dos contribuintes, os efeitos jurídicos próprios do procedimento em questão, *maxime* a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos pela Administração, nos termos do artigo 46.º, n.º 1 da LGT, bem como a sujeição dos visados às garantias e prerrogativas da inspecção tributária (artigos 28.º e 29.º do RCPITA), e à aplicação de medidas cautelares (artigos 30.º e 31.º do RCPITA).

Com efeito, a instauração de um procedimento inspectivo externo, gera diversos deveres de colaboração e sujeição para o contribuinte, como sejam, por exemplo, o de facultar os elementos referidos nas als. c) e d) e o de acolher a inspecção nas suas instalações nos termos descritos nas als. a) e b), todas do n.º 2 do artigo 28.º do RCPITA.

Para além disso, um procedimento inspectivo externo, como se viu já, tem a virtualidade de suspender o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Daí que, conforme referido, a norma que disciplina o procedimento de inspecção tributária tenha subjacente, em primeira linha, regular os termos em que é legítimo à

² “O procedimento de inspecção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária” (artigo 11.º do RCPIT). No mesmo sentido, o Ac. do STA proferido no processo 0955/07, em 27-02-2008, em cujo sumário se lê: “Os procedimentos inspectivo e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório”.

Administração Tributária impor ao contribuinte os deveres, sujeições e demais efeitos desfavoráveis inerentes àquele procedimento inspectivo.

Assim, tem sido entendimento jurisprudencial que as invalidades do procedimento de inspeção externa não se projectam, imediata e automaticamente, na validade do acto de liquidação, podendo ver-se nesse sentido, por exemplo, os Acs. do STA de 25-02-2015, proferido no processo 0709/14, e Ac. do do TCA-Sul 24-05-2011, proferido no processo 04311/10.

Esta questão foi também apreciada, entre outras, na decisão arbitral proferida no processo 117/2019-T do CAAD, junta pela Requerida, tendo o Tribunal ali concluído em sentido oposto ao pugnado pela Requerente.

Como se escreveu naquela decisão arbitral (suportada no entendimento vertido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27-02-2008, processo n.º 0955/07, de 07-05-2008, processo n.º 0102/08, e de 25-02-2015, processo n.º 0709/14), embora o artigo 36.º, n.º 2 e 3 do RCPITA consagre o prazo de seis meses como prazo de duração máxima do procedimento de inspeção, podendo este ser prorrogado por mais dois períodos de três meses, *“o excesso do prazo de inspeção não tem, só por si, efeito invalidante da notificação, apenas implicando a cessação do efeito suspensivo da caducidade do direito de liquidação previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT”*.

Mais refere a citada decisão arbitral que, tal solução resulta actualmente da redacção do n.º 7 do artigo 36.º do RCPITA, aditado pela Lei n.º 75-A/2014 de 30 de Setembro, que estabelece expressamente que *“o decurso do prazo do procedimento de inspeção determina o fim dos atos externos de inspeção, não afetando porém o direito à liquidação dos tributos”* (sublinhado nosso).

Assim, e face ao exposto, deverá improceder o pedido arbitral nesta parte.

*

ii.

Suscita também, a Requerente, a questão do decurso do prazo de caducidade do direito de liquidação.

Esta questão foi também objecto de apreciação na referida decisão arbitral proferida no processo 117/2019-T, já referida na qual se entendeu que, conforme o disposto no artigo 45.º, n.º 1 da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação é de quatro anos. A primeira parte do n.º 1 do artigo 46.º da LGT prevê a suspensão da contagem do referido prazo de caducidade quando decorra procedimento de inspecção. Porém, na factualidade em análise no referido processo, assim como na situação *sub judice*, uma vez que o procedimento de inspecção excedeu o prazo de seis meses e não se verificou nenhuma das situações previstas no n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA, o procedimento inspectivo não tem efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito de liquidação, atento o disposto na parte final do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, e a jurisprudência já atrás citada.

Ora, o prazo de caducidade das liquidações por falta de retenção na fonte a título definitivo, nos termos do artigo 45.º, n.º 4 da LGT, conta-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou o facto tributário.

Com efeito, o prazo para emitir liquidações por falta de retenção na fonte que deviam ser efectuadas em 2014 terminava em 31-12-2018, não se verificando, portanto, o vício de caducidade do direito de liquidação relativamente a factos tributários ocorridos naquele exercício.

Não obstante, sustenta a Requerente que *“atendendo à evidência documental apresentada, da qual decorre que os fluxos financeiros da Requerente para os sócios não se verificaram em 2014, mas sim, por maioria de razão, em exercícios anteriores, só se poderia concluir que o facto tributário (i.e., a colocação à disposição) ocorreu em períodos relativamente aos quais já se verificou a caducidade do direito à liquidação de imposto”* (artigo 92.º do pedido arbitral).

Ora, da factualidade dada como provada consta que os pagamentos referentes a parte da facturação da Requerente eram efectuados ao sócio daquela, sem se verificar que, até 2014, aquela tenha, documental e/ou contabilisticamente, praticado qualquer acto exteriorizando o seu posicionamento quanto àquele facto, designadamente, no sentido de o autorizar, ou não, e, no primeiro caso, a que título (precário ou definitivo).

Como se escreveu no processo arbitral n.º 117/2019-T, em termos transponíveis para os presentes autos:

“a colocação à disposição dos associados de lucros ou adiantamentos por conta de lucros que a alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS configura como facto tributário que pressupõe um ato da sociedade de que se possa concluir que decidiu atribuir aos sócios quantias, o que não sucede quando, à revelia da vontade social, haja uma mera apropriação por sócios de quantias retiradas da sociedade ou que não chegaram sequer a ser entregues à sociedade”.

Por outro lado, e como é sabido, a ilicitude na obtenção dos rendimentos não afasta a tributação (artigo 1.º, n.º 1 e artigo 5.º, n.º 1 do CIRS).

Porém, como refere a decisão arbitral referida, “o facto de, eventualmente, terem ocorrido factos anteriores a 2014, tendo por objeto a disponibilidade por sócios de quantias pertencentes à sociedade, que poderiam ser tributados no âmbito da categoria E de IRS, relativamente às quantias que em 2014 vieram a ser indicadas como objeto de contratos de mútuo, não obsta a que não seja aplicada a tributação a factos que ocorreram em 2014, designadamente a colocação à disposição pela sociedade de lucros ou adiantamentos por conta de lucros a que se refere a alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS”. Pelo que, em caso de concurso de normas de incidência tributária, será de se afastar a cumulação de tributação relativamente a um mesmo rendimento, mas não haverá qualquer fundamento para não aplicar qualquer das normas se não ocorreu a cumulativa aplicação de outra.

Nestes termos, conclui-se que não tendo havido tributação por qualquer facto anterior a 2014, conexas com a disponibilização aos sócios da Requerente das quantias que foram indicadas como objecto de contratos de mútuo em 2014, a questão que se coloca é apenas a de saber se os factos ocorridos se inserem no âmbito de incidência do referido artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do CIRS, questão que se analisará de seguida.

Neste termos, e pelo exposto, deve improceder, também nesta parte, o pedido arbitral.

*

iii.

Sustenta ainda a Requerente que é de afastar “a *presunção de adiantamento por conta de lucros prevista no artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS, pelo facto de os lançamentos contabilísticos em conta corrente dos sócios terem como base a existência de efectivos mútuos*”.

Em causa está, assim, a apreciação da legalidade da aplicação da presunção do artigo 6.º, n.º 4 do CIRS que determina que os lançamentos em conta corrente do sócio, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, se presumem feitos a título de lucros ou adiantamentos de lucros.

Com interesse para a decisão da causa, dispõe o artigo 6.º do CIRS aplicável que:

“4 - Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.

5 - As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, ato administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direção-Geral dos Impostos.”.

Com relevo, também, para a situação *sub iudice*, dispõe o artigo 5.º do mesmo Código:

“1 - Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

2 - Os frutos e vantagens económicas referidas no número anterior compreendem, designadamente: (...)

h) Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respetivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º;”.

Releva, igualmente, o artigo 7.º do mesmo Código, ao dispor:

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

3 - Para efeitos do disposto no n.º 1, atende-se: (...)

2) A colocação à disposição, para os rendimentos referidos nas alíneas h), i), j), l) e r), assim como dos certificados de consignação;”.

*

Sobre a matéria ora em causa, foi já proferida abundante jurisprudência dos tribunais superiores da jurisdição tributária, da qual são exemplos:

- Acórdão do TCA-Sul de 25-11-2008, proferido no processo 02544/08, e de 13-10-2009, proferido no processo 03221/09;
- Acórdão do TCA-Sul de 11-01-2011, proferido no processo 04357/10;
- Acórdão do TCA-Sul de 22-02-2011, proferido no processo 04487/11 (citado pela Requerida);
- Acórdão do TCA-Sul de 18-02-2016, proferido no processo 08760/15;
- Acórdão do TCA-Sul de 05-02-2015, proferido no processo 08216/14;
- Acórdão do TCA-Sul de 04-06-2015, proferido no processo 07453/14;
- Acórdão do TCA-Sul de 15-12-2016, proferido no processo 09929/16;

Com especial interesse para a concreta questão a dirimir nos autos, destacam-se ainda os seguintes arestos:

- Acórdão do STA de 15-12-2004, proferido no processo 01187/04, onde se pode ler: “A decisão judicial, proferida em sede de impugnação judicial, segundo a qual o contribuinte não recebeu juros em contrato de mútuo em que foi mutuante constitui base suficiente à ilisão da presunção constante do artº 7º nº 5 do C.I.R.S.”

E, mais adiante:

“Dispõe o artº 7º nº 2 do CIRS que se presume que os mútuos são remunerados.

Por sua vez o nº 5 desta disposição legal estabelece que esta presunção pode ser ilidida com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento da Direcção Geral de Impostos.

Este preceito legal encontra paralelismo no anterior art.º 14º do C. do Imposto de Capitais que, para além de estabelecer idêntica presunção, prescrevia que a mesma só podia ser ilidida “por decisão judicial proferida em acção intentada pelo contribuinte contra o Estado, em que se declare ter ficado provado que não foram recebidos juros antecipadamente, nem eram ou são devidos ou, sendo-o, têm taxa diferente, ou por declaração passada pelo Banco de Portugal em que se confirme a taxa de juro efectivamente praticada ou a sua inexistência”.

Do confronto destas disposições legais resulta, desde logo, não ser agora necessária, como era, decisão judicial proferida em acção cível intentada pelo contribuinte contra o Estado, com vista à ilisão de tal presunção.

Assim sendo nada impede que a decisão judicial a que agora alude o art.º 7º nº 5 do CIRS seja proferida, como no caso foi, em processo de impugnação judicial.

Por outro lado, de tal confronto resulta também que, não se prevendo, no regime anterior, qualquer limitação quanto aos meios de prova de que o interessado pudesse lançar mão para o efeito, não se vê, face ao actual quadro legal, que o processo de formação da dita decisão judicial não se possa apoiar, ao contrário do que afirma a F.P., em prova testemunhal e/ou documental. De resto, como afirma André Salgado de Matos (CIRS, anot., 1999, fls. 148/149) esta presunção é ilidível, sob pena de inconstitucionalidade, podendo a prova de que não corresponde à realidade ser feita pelo sujeito passivo através de qualquer meio legalmente admissível, nos termos gerais de Direito, nomeadamente os que a F.P., no recurso, entende não serem admissíveis.

Em suma,volvendo ao caso dos autos, não suscita reparos a decisão recorrida, no ponto ora em análise, sendo base adequada à ilisão da dita presunção, pois que é, obviamente, uma decisão judicial, tendo sido proferida em impugnação judicial que é meio adequado para o efeito, com base em meios de prova admitidos nos termos gerais do Direito.”;

- Acórdão do TCA-Sul de 13-04-2010, proferido no processo 03461/09, onde se pode ler:

“1. Constituem rendimentos da categoria E do IRS os rendimentos lançados em quaisquer contas correntes dos sócios, escriturados nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, que, em princípio, se presumem feitos a título de lucros ou de adiantamento dos lucros;

2. Para tal presunção de incidência do imposto se verificar, é necessário que se mostre provada a base da presunção judicial, sob pena de a mesma não poder operar e a causa ter de ser decidida contra parte onerada com esse ónus da prova;

3. Não tendo a AT provado a base dessa presunção (os lançamentos em conta corrente do sócio escrituradas nessa sociedade) não pode a mesma fundar a liquidação na presunção que dela resultava, que assim é ilegal, por inexistência de facto tributário.”.

E, mais adiante:

“No caso, entendeu a AT tributar o ora recorrente com base no facto desconhecido – que tal importância depositada pela sociedade a seu favor resultava de lucros ou adiantamentos dos lucros dessa mesma sociedade – que fez subsumir à norma do n.º4 do art.º 7.º do CIRS, mas sem curar de demonstrar e nem de provar a base da presunção, ou seja que tal importância tenha sido escriturada como lançamento na sua conta corrente como sócio e que não resultava de mútuo, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, antes tendo mesmo apurado que este montante não se encontrava relevado na conta deste sócio (cfr. relatório a fls 11 do PAT apenso), pelo que, desta forma não se encontra preenchida a base da presunção, não podendo a mesma concluir pela atribuição dessa importância a tal título, como o resultado daquela, que como se viu, não existia, pelo que a liquidação, perante esta factualidade, não poderia ter sido efectuada ao abrigo desta norma de incidência, que assim se revela indevida por inexistência deste facto tributário.

Nos termos do disposto nos art.ºs 74.º, n.º1 da LGT e 342.º, n.º1 do CC, a base da presunção judicial deve imperativamente ser provada com os correspondentes factos dela integradores sob pena de a causa ser decidida em sentido desfavorável à parte onerada com esse ónus, ou seja à AT, e, perante tal falta, o resultado que com a presunção judicial se visava obter não se pode dar por alcançado”

- Acórdão do TCA-norte de 07-07-2016, proferido no processo 00446/11.9BEBRG, onde se pode ler:

“I - O artigo 6.º, n.º 4 do CIRS consagra uma presunção relativa a rendimentos de capitais, de que as quantias escrituradas em quaisquer contas de sócios de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quantias essas que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.

III - Só os lançamentos feitos em conta de sócio (e que não se prove que respeitem a alegados mútuos) se presumem, face ao disposto no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.

IV - A Administração Tributária não lançou mão da presunção constante deste normativo, porque a quantia em apreço não estava escriturada numa conta de sócios da sociedade.

V - Competia à Administração Tributária fazer prova dos pressupostos do seu agir (cfr. artigo 74.º, n.º 1, da LGT), sendo que, no caso concreto tal não se verificou, dado que não se encontram reunidos os factos índice que permitem à Administração Tributária fazer o enquadramento de valores contabilísticos como rendimentos da categoria E, colocados à disposição dos sócios, nos termos previstos no artigo 5.º, n.ºs.1 e 2, alínea h) do CIRS, assim padecendo a liquidação impugnada de vício de violação de lei.”

*

Posto isto, cabe, à luz dos entendimentos acima sedimentados, apreciar o fundo da causa.

A matéria *sub iudice* suscita, desde logo, uma questão decorrente do entendimento pacífico, e reiterado na jurisprudência acima citada, de que compete “à Administração Tributária fazer prova dos pressupostos do seu agir”.

Estando em causa a norma do art.º 6.º, n.º 4 do CIRS, compete, *in casu*, à AT fazer prova dos respectivos pressupostos.

Sucedo que a redacção de tal norma é equívoca nos termos do respectiva formulação, não resultando claro da mesma se, para se prevalecer da presunção ali consagrada, à AT cumpre apenas demonstrar a existência de lançamentos em contas correntes dos sócios, ou se, para além disso, lhe incumbe ainda o ónus de demonstrar que tais lançamentos não resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais (prova negativa).

Não tendo sido tal questão objecto de tratamento directo na jurisprudência analisada, é possível detectar entendimentos divergentes a tal respeito.

Assim, se o citado Acórdão do TCA-Sul de 11-01-2011, proferido no processo 04357/10, se aparenta bastar com a prova da existência de movimentos nas contas de sócios, já o também citado Acórdão do TCA-Sul de 13-04-2010, proferido no processo 03461/09, parece considerar que a base da presunção abrange a demonstração de “que tal importância tenha sido escriturada como lançamento na sua conta corrente como sócio **e que não resultava de mútuo, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais**”.

Tendo em conta o teor literal da norma em questão, propende-se para este último entendimento, ou seja, de que a AT deverá demonstrar que as importâncias que pretende presumir como atribuídas a título de lucros ou adiantamentos por conta dos lucros:

- a) tenham sido escrituradas em quaisquer contas correntes dos sócios; e
- b) não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

Efectivamente, ao constarem tais circunstâncias, na norma do art.º 6.º, n.º 4 do CIRS, previamente à estatuição da presunção, indicia-se ter sido intuito legislativo de que apenas verificadas todas elas, possa operar a presunção consagrada, devendo o facto de as importâncias escrituradas não resultarem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais ser entendido como um facto base da presunção, e não o facto contrário como um facto impeditivo da mesma.

Não obstante ser questionável a opção tomada, tendo em conta a dificuldade acrescida típica da prova de factos negativos, crê-se ter sido essa a consagrada no texto legislativo em causa.

Ora, e desde logo, tendo em conta os factos apurados no RIT, e a respectiva fundamentação, não se poderá considerar realizada, para lá da dúvida razoável, a prova referida, ou seja, a prova de que as importâncias em questão nos autos, não tenham resultado de mútuos.

Com efeito, a AT, na fundamentação ora sindicada, apenas se limita a infirmar a prova apresentada pela Requerente, designadamente a inscrição contabilística como empréstimos a sócios, a existência de recibos (cuja genuinidade não questiona), e a “devolução” parcial operada em 2018, não fazendo ela própria qualquer esforço probatório na matéria relativa à (in)existência de qualquer mútuo, aparte a indicação de que não se verifica “correspondência nas evidências dos fluxos financeiros do sujeito passivo a favor dos sócios”, operando, na prática uma inversão (não legalmente sustentada) do ónus da prova, relativamente à circunstância controvertida da (in)existência de qualquer mútuo.

Daí que, face a tal défice probatório, haverá que concluir, com o supra-referido Acórdão do TCA-Sul de 13-04-2010, proferido no processo 03461/09, que “Não tendo a AT provado a base dessa presunção (...) não pode a mesma fundar a liquidação na presunção que dela resultava, que assim é ilegal, por inexistência de facto tributário.”.

Em todo o caso, e mesmo que se entendesse, como parece decorrer de alguma outra jurisprudência citada, que à AT apenas cumpre demonstrar a existência de lançamentos em contas correntes dos sócios, competindo, assim, ao contribuinte a demonstração de que aqueles resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, sempre se haveria de concluir da mesma forma.

Efectivamente, e como já indicado, encontra-se provado que as importâncias em questão foram objecto de inscrição contabilística como empréstimos a sócios (o que é reconhecido pela própria AT), a existência de recibos (cujas genuinidade a AT não questionou), bem como a “devolução” daquelas importâncias operada em 2017 (também reconhecida pela AT).

E não se encontra provado que aquelas mesmas importâncias não hajam sido entregues a título de mútuo.

Ponderada a circunstância invocada pela AT nesta matéria, de não se verificar “correspondência nas evidências dos fluxos financeiros do sujeito passivo a favor dos sócios”, naturalmente que a mesma não assumirá, desligada de outros factos, qualquer relevância determinante na matéria, uma vez que a existência de um contrato de mútuo não pressupõe, por qualquer forma, a existência de fluxos directos entre mutuante e mutuário.

Esta conclusão não contende, naturalmente, com a natureza real *quod constitutionem* consensualmente reconhecida ao contrato de mútuo.

Com efeito, sendo, sob pena de nulidade, necessário à validade do mútuo a entrega da coisa, esta pode ser entregue, naturalmente, pelo mutuante, ou por terceiro, antes ou depois da formalização do contrato.

Assim, como se escreveu no Ac. do Tribunal da Relação do Porto de 25-11-2013, proferido no processo 4316/11.2TBVFR-A.P1, concluir-se-á pela nulidade do mútuo, no que ao requisito agora sob análise diz respeito, quando “*não ocorreu, nem na data da sua celebração, nem antes nem depois, a entrega de qualquer quantia pecuniária*”.

Ora, no caso, não se demonstra que não tenha ocorrido tal entrega, designadamente em períodos anteriores a 2014, antes pelo contrário, já que essa entrega é pressuposta pela própria tributação aplicada, para além de resultar do RIT, e do alegado pela Requerente, que as entregas terão ocorrido em exercícios anteriores a 2014, consistindo em pagamentos devidos à Requerente, feitos na pessoa do seu sócio, e por ele recebidos.

Efectivamente, não fossem os pagamentos feitos ao sócio da Requerente, recebidos em nome desta, não poderiam ser considerados adiantamentos por conta dos lucros.

E, concluindo-se que não foram aqueles pagamentos feitos aos sócios da Requerente, por esta, dever-se-ia então julgar infirmada a presunção do artigo 6.º, n.º 4 do CIRS, já que, como refere a Requerida, e se verifica, não existem fluxos financeiros da Requerente para os seus sócios, no ano de 2014.

Acresce que, a aceitar-se a tese que, previamente a 2014, o sócio da Requerente tivesse feito suas quantias devidas à Requerente, sem o consentimento desta³, indiciar-se-ia um crime de abuso de confiança agravado, em função do valor, de natureza pública e, conseqüentemente, de comunicação obrigatória ao Ministério Público, nos termos do art.º 242.º/1/b) do Código de Processo Penal.

Também o argumento esgrimido pela AT, relativamente à nulidade do mútuo, por vício de forma, deverá julgar-se insusceptível de acolhimento.

Assim, e como é consabido, a invalidade de um negócio jurídico, não se confunde com a sua inexistência, e da norma do art.º 6.º, n.º 4 do CIRS não é possível extrair a interpretação de que a mesma se restrinja, no que para o caso interessa, a mútuos validamente celebrados.

Por outro lado, é igualmente certo que os negócios jurídicos, mesmo inválidos (anuláveis ou nulos), são susceptíveis de produzir efeitos jurídicos, designadamente, e também no que para o caso importa, a obrigação de restituir as prestações recebidas por força do negócio inválido, em termos de a confissão de dívida, em escrito particular, relativa a um mútuo nulo por falta de forma, ser aceite como título executivo da obrigação de restituir a importância entregue⁴.

Esta circunstância não poderá, naturalmente, deixar de relevar para a matéria em análise, na medida em que está em causa a tributação de uma importância (presumidamente) deferida a título de rendimento, por uma sociedade a um seu sócio.

Ora, se essa importância tiver sido deferida no quadro de um negócio jurídico, ainda que nulo, do qual emerge a obrigação de a restituir, a mesma não constituirá, formal e

³ Já que, na tese da AT, teria sido isso que aconteceu, tendo a Requerida pretendido *convalidar* tal actuação em 2014.

⁴ Cfr., neste sentido, o Ac. de uniformização de jurisprudência do STJ n.º 3/2008, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/114701913/details/maximized>.

substancialmente, um rendimento de quem a recebeu e está obrigado a restituir, seja por força de um contrato de mútuo, ou da nulidade deste.

Assim, e como se escreveu no Acórdão arbitral proferido no processo n.º 165/2013-T do CAAD, em termos que se subscrevem⁵:

“Entende a Requerida que o Contrato de Mútuo não respeita os requisitos formais exigidos pelo artigo 1143.º do Código Civil, razão pela qual não é válido. Assim, considera que estamos perante adiantamentos de lucros, os quais deveriam ter sido tributados em IRS.

É certo que, nos termos do disposto no artigo 1143.º do Código Civil, o mútuo de valor superior a €25.000 só é válido se for celebrado por escritura pública e o de valor superior a €2.500 se o for por documento assinado pelo mutuário. Decorre no artigo 294.º do Código Civil que os negócios jurídicos celebrados contra disposição de carácter imperativo, como é o caso, são nulos.

A nulidade, nos termos do disposto no artigo 286.º do Código Civil, é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal. A declaração de nulidade tem efeito retroactivo, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 289.º do Código Civil, devendo ser restituído tudo o que for prestado.

Efectivamente, como aliás alega a Requerida, estamos perante uma matéria de direito civil, pelo que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 11.º da LGT, as normas fiscais em análise devem ser interpretadas recorrendo aos termos próprios desta área do direito. Por outro lado, a lei fiscal, ou a aplicação que dela é feita, não pode criar previsões normativas diferentes das existentes nos diplomas próprios.

Dito de outra forma: o Código Civil prevê que os contratos de mútuo que não cumpram os requisitos de forma legalmente estabelecidos são nulos, não podendo produzir quaisquer efeitos, devendo ser restituído tudo o que foi prestado (o mutuário deve restituir o valor recebido e o mutuante deve restituir os juros eventualmente recebidos). É esta a cominação legalmente prevista para a falta de cumprimento dos requisitos de forma associados ao contrato de mútuo. No fundo, a lei determina que é como se o contrato de mútuo nunca tivesse existido, desaparecendo da ordem jurídica tanto o contrato como os seus efeitos.

⁵ Divergindo, assim, da decisão singular proferida no processo arbitral n.º n.º 409/2018-T, do CAAD (invocado pela Requerida), sobre matéria análoga.

Esta é a única consequência do não cumprimento dos requisitos formais previstos na lei. Não resulta, todavia, da lei, que do contrato de mútuo nulo possam advir outras consequências. E, assim, não pode aplicar-se a lei fiscal no sentido de retirar do incumprimento desta formalidade consequências diferentes das legalmente previstas. Ou seja, se o contrato de mútuo é nulo por falta de forma, pode determinar-se a restituição do que foi prestado, mas não pode considerar-se que da invalidade resulta que os montantes pagos ao abrigo do contrato têm outra natureza que não a de mútuo.

Assim, tem de se concluir que, o facto de terem sido preteridas as formalidades na celebração do contrato de mútuo não pode ter como consequência que o contrato não existiu e, portanto, estamos perante uma realidade diferente – no caso, um adiantamento de lucros. E se, perante a nulidade do contrato, as partes ficam obrigadas a restituir o que receberam, poderá, no limite, entender-se que o mesmo deve suceder neste caso, devendo o sócio-gerente restituir os valores registados na conta corrente antes identificada, mas não pode considerar-se que, por falta de cumprimento das formalidades que estão associadas à celebração deste tipo de contrato, a operação substancialmente praticada (um mútuo) deve ser qualificada de outra forma.

É certo que, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 36.º da LGT, “A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.”. Por outro lado, cumpre também aludir ao número 1 do artigo 74.º da LGT, nos termos do qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque, bem como ao número 1 do artigo 75.º do mesmo diploma, nos termos do qual se presumem verdadeiros e de boa-fé os registos contabilísticos dos contribuintes, quando realizados nos termos da legislação fiscal e comercial. Esta presunção não se verifica quando ocorrer uma das circunstâncias previstas no n.º 2 do artigo 75.º da LGT – o que não é o caso.

Acresce que, nos termos do disposto no artigo 293.º do Código Civil, “O negócio nulo ou anulado pode converter-se num negócio de tipo ou conteúdo diferente, do qual contenha os requisitos de substância e forma, quando o fim prosseguido pelas partes permita supor que elas o teriam querido, se tivessem previsto a invalidade.”. Assim, no limite, poderia considerar-se estarmos perante um contrato-promessa de mútuo, o qual não teria de respeitar as exigências de forma, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 410.º do Código Civil. Assim, os pagamentos seriam realizados por conta de um contrato de mútuo definitivo, a celebrar em data a indicar.

De referir ainda que, o registo contabilístico dos montantes pagos ao sócio foi realizado numa conta 268, que é uma conta de Accionistas/Sócios – Outras Operações. Habitualmente, são registadas nesta conta as operações com os sócios que não sejam adiantamentos de lucros, resultados atribuídos ou lucros disponíveis, entre outros. O registo a débito reflecte um pagamento realizado pela sociedade, pelo que, o registo feito para efeitos contabilísticos é coincidente com o enquadramento que foi dado à operação.

Portanto, verifica-se que o registo contabilístico dos movimentos associados a esta operação, nos vários exercícios em causa, está realizado em termos semelhantes ao do contrato de mútuo. Também aqui deve ser referido o disposto no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, ou seja, não tendo a contabilidade da Requerente sido posta em causa, deverá considerar-se que a mesma espelha a realidade dos factos – e, portanto, que foi efectivamente celebrado um contrato de mútuo entre a Requerente e o sócio-gerente.

Em suma, verifica-se que as liquidações emitidas têm como único fundamento o não cumprimento pela Requerente das formalidades associadas à celebração do contrato de mútuo. No entanto, esse fundamento é meramente formal. O n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS estabelecia uma presunção nos termos da qual “os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultarem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.”. As presunções podem ser ilididas, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 351.º do Código Civil, o que se verificou neste caso¹ – a Requerente apresentou o Contrato de Mútuo celebrado com o sócio-gerente, tendo registado contabilisticamente a operação em conformidade, o que permite ilidir a presunção de que a operação configuraria um adiantamento por conta de lucros.

Neste contexto, o ónus da prova de que o contrato não correspondia efectivamente a um contrato de mútuo foi devolvido à Administração Tributária e Aduaneira. Sucede que, nenhuma prova foi feita a este respeito – apenas foi alegado que, em virtude de o contrato não ter sido celebrado por escritura pública, o mesmo não era válido e portanto deveria qualificar-se como adiantamento por conta de lucros. Assim, e porque a Administração Tributária não logrou fazer prova do facto alegado (que os montantes em causa foram entregues a título de adiantamento por conta de lucros), deve considerar-se que a operação existe na ordem jurídica nos termos em

que foi definida pela Requerente. Estamos, assim, perante um contrato de mútuo, sendo os pagamentos feitos ao sócio-gerente entregas dos valores mutuados.

As disponibilizações de montantes feitas no âmbito contrato de mútuo não configuram rendimentos do sócio-gerente, não estando por isso sujeitas a tributação, nem através de retenção na fonte, nem a final. Assim, a correcção deverá improceder.”

“lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais”.

Deste modo, mesmo que se entendesse que à AT apenas cumpre demonstrar a existência de lançamentos em contas correntes dos sócios, competindo ao contribuinte a demonstração de que aqueles resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, ponderados os elementos de prova apresentados pela Requerente e pela AT, sempre se concluiria, no limite, pela existência de fundada dúvida sobre a existência do facto tributário, nos termos pressupostos pelo art.º 100.º do CPPT, determinante da anulação do acto tributário, tal como julgado no Acórdão do TCA-Sul de 06-03-2001, proferido no processo 1703/99.

A anulação da liquidação de imposto, acarreta, conseqüentemente, a anulação da liquidação de juros sobre aquele.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação anulada é imputável à Requerida, que a emitiu sem o necessário suporte legal.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data daquele pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos

termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de liquidação de retenções na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2017..., relativo ao período de tributação de 2014, no valor de €348.754,29, assim como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve o referido acto de liquidação como objecto;
- b) Condenar a AT na devolução do imposto indevidamente pago por força da liquidação anulada, e no pagamento de juros indemnizatórios nos termos acima indicados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 348.754,29, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 5.814,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de Novembro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Pedro Miguel Bastos Rosado)

O Árbitro Vogal

(Adelaide Moura)