

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 771/2025-T

Tema: IRS – entradas de receitas nas contas bancárias dos sócios – adiantamento por conta de lucros - rendimentos de capitais – retenção na fonte – Arts. 5.º, n.º 1 e n.º 2, al. h) do CIRS

Sumário:

- I.** O alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º, n.º 5 da LGT implica a identidade objetiva dos factos que determinaram a investigação criminal e aqueles que fundamentam os atos tributários.
- II.** O referido alargamento do prazo de caducidade não exige uma relação de prejudicialidade entre os factos que justificam a liquidação e aqueles que determinaram a abertura do inquérito criminal, nem que a liquidação do tributo esteja condicionada pelo desfecho do processo de inquérito
- III.** Constituem adiantamentos por conta de lucros e são tributáveis como rendimentos de capitais da categoria E as importâncias retiradas pelos sócios da sociedade para pagamento de despesas pessoais, como obras de construção civil na casa de habitação do sócio-gerente, bem como o recebimento de quantias nas contas bancárias do sócio-gerente e da sua esposa, também sócia, provenientes da atividade da Requerente e levantamentos em numerário de cartões-pré-pagos da sociedade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (presidente), Prof. Doutor Gustavo Gramaxo Rozeira e Dr. A. Sérgio de Matos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 4 de novembro de 2025, acordam o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., adiante “Requerente”, com o número de identificação de pessoa coletiva ... e sede na Rua..., ..., ...-... Braga, apresentou pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) para anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) por retenção na fonte, bem como dos juros compensatórios inerentes, respeitantes aos períodos de tributação de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, no valor global de € 377 681,77, ao abrigo do disposto nos artigos 97.º e 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e 15.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).

Este pedido vem na sequência da notificação do despacho de indeferimento expresso da reclamação graciosa deduzida contra os referidos atos de liquidação.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 1 de setembro de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e, de seguida, notificado à AT.

Após nomeação dos árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 17 de outubro de 2025, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 4 de novembro de 2025.

Em 11 de dezembro de 2025, a Requerida apresentou Resposta e juntou o processo administrativo (“PA”).

Após agendamento pelo Tribunal da reunião arbitral, a Requerente prescindiu da prova testemunhal e por declarações de parte, pelo que, em 5 de fevereiro de 2026, foi proferido despacho de dispensa dessa reunião, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do

processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT). As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas simultâneas, tendo o Tribunal fixado o prazo para a decisão até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

A Requerente apresentou alegações em 16 de fevereiro de 2026 e a Requerida em 18 de fevereiro de 2026. Ambas as Partes mantiveram as suas posições.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente funda a sua pretensão em dois fundamentos. O primeiro respeita à ultrapassagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, nos termos do disposto na parte final do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (“LGT”). Considera ser inaplicável a extensão de prazo prevista no n.º 5 desse artigo, para factos relativamente aos quais tenha sido instaurado inquérito criminal, por falta de demonstração, pelos Serviços de Inspeção Tributária, dos factos objeto de inquérito, não se podendo concluir se são os mesmos que fundam as liquidações de retenções na fonte de IRS.

Alega, neste âmbito, falta de fundamentação para o referido alargamento de prazo de caducidade, pela ausência de indicação discriminada dos factos concretos que motivaram a instauração do processo de inquérito criminal (v. artigo 77.º da LGT e 268.º, n.º 3 da Constituição).

A este respeito, defende ainda que a norma do n.º 5 do artigo 45.º da LGT tem por objetivo impedir que a liquidação seja prejudicada pela demora da decisão judicial na pendência de processo criminal e permitir à AT socorrer-se de elementos do processo-crime para efetuar a liquidação do tributo.

No caso, afirma ser desajustada a utilização do processo de inquérito no RIT, por ter como único fim a suspensão do prazo de caducidade do artigo 45.º da LGT, dado não se ter verificado a necessidade de a AT se socorrer do processo-crime para elaborar ou prosseguir o procedimento de inspeção, não tendo sido utilizado qualquer elemento daquele processo no relatório de inspeção. Acrescenta que o inquérito n.º .../20...T9 foi arquivado por despacho de 17 de janeiro de 2024, por inexistência de indícios de crime fiscal, e conclui pelo não alargamento do prazo de 4 anos previsto no artigo 45.º n.º 1 da LGT, verificando-se a caducidade do direito à liquidação relativamente aos anos 2017 e 2018, uma vez que as respetivas liquidações foram notificadas além desse prazo.

A causa de pedir da Requerente integra um outro fundamento, relativo à qualificação dos rendimentos sujeitos a tributação [por retenção na fonte] como adiantamentos por conta de lucros e ao seu enquadramento como rendimentos de capitais. Neste âmbito, a Requerente defende que a presunção de rendimentos do artigo 6.º do Código do IRS não deve ser tributada por retenção na fonte a título definitivo na sua esfera [da sociedade], mas por via declarativa na declaração anual de rendimentos do(s) sócio(s), conforme Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de setembro de 2019, processo n.º 0203/17.9BEVIS.

Mais refere, da análise dos movimentos contabilísticos relacionados com entradas de recebimentos de clientes nas contas bancárias dos sócios, saídas de cartões pré-pagos e aquisição de serviços de construção civil para a moradia do sócio-gerente, o seguinte:

- (a) Verifica-se uma duplicação de rendimentos, para efeitos de tributação por retenção na fonte, dado que as saídas de fundos relacionadas com cartões pré-pagos já foram consideradas como adiantamentos por conta de lucros nas entradas de recebimentos de clientes (prestações de serviços presumidas);
- (b) Os rendimentos em causa constituem remuneração do trabalho dependente (categoria A do IRS), como se infere das referências dos RIT a despesas de carácter eminentemente pessoal, os quais constituem encargo dedutível em IRC, independentemente dos beneficiários. Em

relação aos cartões pré-pagos, refere ainda que dois dos seus utilizadores não são sequer sócios do contribuinte;

- (c) O montante de € 287 943,60 (do período de tributação de 2017) despendido com obras/acabamentos na residência do sócio-gerente, dada a sua natureza pessoal, também deve ser qualificado com rendimento do trabalho daquele, dedutível em IRC, e não como rendimento de capitais. Sendo as correspondentes depreciações aceites fiscalmente, foram corretamente consideradas no RIT como despesas de carácter pessoal e em benefício dos sócios, pelo que o que está em causa é o incumprimento do artigo 24.º, n.º 2 do Código do IRS ou a respetiva consideração como rendimento do trabalho ao abrigo do artigo 2.º, n.º 3, alínea b) deste Código. Conclui que se as obras e equipamentos em causa integram o ativo fixo tangível da Requerente isso é incompatível com o enquadramento das inerentes despesas de aquisição como adiantamentos por conta de lucros.

Em conclusão, a Requerente pugna pela anulabilidade das liquidações impugnadas.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

De acordo com a Requerida, os atos tributários estão devidamente justificados nos Relatórios de Inspeção Tributária (“RIT”) elaborados na sequência dos procedimentos inspetivos efetuados à Requerente referentes aos anos 2017 a 2021.

Sobre o decurso do prazo de caducidade, começa por assinalar que foi o Ministério Público e não a Requerida que entendeu estarem reunidos indícios para instaurar o processo de inquérito n.º .../20...T9PRT, em 12 de novembro de 2021, o qual foi arquivado em 7 de novembro de 2024. Segundo o disposto no artigo 36.º, n.º 5 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”), a instauração de inquérito criminal suspende o prazo para conclusão do procedimento de inspeção e, nestas circunstâncias, de acordo com o artigo 45.º, n.º 5 da LGT, o prazo para o direito à liquidação do imposto é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

Este regime visa acautelar os interesses do credor tributário, não assistindo razão factual e legal para afirmar, como a Requerente, que a utilização do processo de inquérito judicial, pela AT, foi

desajustada e teve como finalidade a suspensão do prazo de caducidade. Verifica-se uma identidade objetiva dos factos investigados objeto do processo de inquérito-crime com os fundamentos das liquidações contestadas constantes dos RIT, dado que o processo de inquérito se refere a entradas de fundos nas contas particulares dos sócios, provenientes da atividade da Clínica [*i.e.*, da Requerente] e o RIT aponta, como razão das correções, saídas de fundos e de ativos da empresa a favor daqueles.

Acrescenta que os elementos recolhidos em sede inspetiva com a colaboração dos inspecionados foram considerados suficientes para alicerçar as liquidações, não se arrastando mais no tempo o procedimento, tendo em conta que o alargamento do prazo de caducidade não depende do desfecho do processo de inquérito, ou da verificação de uma relação de prejudicialidade entre os factos que justificam a liquidação e os que determinaram a abertura do inquérito criminal, mas apenas uma coincidência factual objetiva (não tendo a AT que aguardar pelo desfecho do processo). É, neste âmbito, irrelevante que o inquérito tenha sido instaurado antes da ação inspetiva e que a entidade inspecionada seja constituída arguida.

Nestes termos, conclui pela aplicabilidade do diferimento temporal consagrado no artigo 45.º, n.º 5 da LGT e pela notificação, dentro do prazo de caducidade, das liquidações ora contestadas.

Sobre a qualificação, a título de adiantamento por conta de lucros, dos depósitos diretos nas contas bancárias dos sócios (incluindo de cheques) dos rendimentos provenientes da atividade da Requerente¹, bem como dos levantamentos em numerário e pagamentos de despesas pessoais realizados com cartões pré-pagos da Requerente, a Requerida mantém os fundamentos expressos no RIT, concluindo que consubstanciam saídas de ativos a favor dos sócios, efetuadas a título definitivo, enquadráveis como rendimento de capitais – categoria E – nos termos do artigo 5.º, n.ºs 1 e n.º 2, alínea h) do Código do IRS, sujeitos à taxa liberatória de 28% (v. artigo 71.º, n.º 1, alínea a) e artigo 101.º, n.º 2, alínea a), ambos do Código do IRS).

Sendo a Requerente substituto tributário, assume a responsabilidade solidária pelo imposto não retido nos termos do artigo 103.º, n.º 4 do Código do IRS, atendendo a que estes rendimentos de capitais não foram contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários.

¹ A Requerida especifica que, ao contrário do que afirma a Requerente, as entradas de fundos nas contas bancárias dos sócios-gerentes respeitou quer a serviços não faturados, quer também a serviços faturados aos clientes.

Sobre a qualificação de rendimentos de capitais convoca a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo invocada pela própria Requerente (Acórdão n.º 0203/17.9BEVIS, de 11 de setembro de 2019) e assinala que, quanto à retenção na fonte, o entendimento vertido nesse aresto reporta-se a rendimentos de 2013, ainda sem atender às alterações que foram introduzidas pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

Mais sublinha que não foi utilizada qualquer presunção de rendimentos de capitais (v.g. a do artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS) para a qualificação dos rendimentos, tendo o enquadramento sido efetuado nos termos do n.º 1 e da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS.

Em relação ao argumento de duplicação dos rendimentos correspondentes às saídas dos cartões pré-pagos, por alegadamente já terem sido consideradas como adiantamentos por conta de lucros nas entradas de recebimentos de clientes, a Requerida afirma que essa inferência carece de qualquer sentido, uma vez que, por referência aos recebimentos de clientes, considerados para efeitos de tributação por retenção na fonte de IRS, só foram consideradas as entradas nas contas bancárias tituladas pelos sócios [B... e C...]. Em relação à utilização de cartões pré-pagos emitidos em nome de outra sociedade [D..., LDA.], refere que os movimentos desses cartões não foram sequer considerados para efeitos de tributação de IRS por retenção na fonte na esfera da Requerente.

No tocante ao emprego, nos RIT, da expressão despesas de “carácter eminentemente pessoal”, nota que o não foi de forma generalizada, reportando-se somente aos pagamentos dos sócios com cartões pré-pagos e a levantamentos em numerário. Assinala que as entradas de fundos nas contas bancárias dos sócios, e, bem assim, os levantamentos em numerário saídos dos cartões pré-pagos não configuram uma “despesa”.

Mais salienta que os sócios ficaram com verbas recebidas de clientes no exercício dessas funções e com absolutos poderes, não enquanto trabalhadores.

Em relação à aquisição de serviços de construção civil para a residência do sócio-gerente, no valor de € 287 943,60, e à alegada contradição da AT pelo facto de considerar as despesas da obra como adiantamentos por conta de lucros, aceitando, em simultâneo, como gasto fiscal, as depreciações dessas obras e dos equipamentos que integram o ativo fixo tangível da Requerente, a Requerida

sustenta que esta última afirmação é incorreta, pois em todos os RITs foram desconsideradas as depreciações associadas às obras reconhecidas no ativo e no RIT de 2017 não foi aceite a dedução fiscal do valor de € 50 000,00 diretamente reconhecido em gastos.

Quanto ao enquadramento preconizado pela Requerente de rendimento em espécie ao abrigo do disposto no artigo 24.º, n.º 2 do Código do IRS, a Requerida argui que, sendo a moradia propriedade do sócio-gerente, não se compreende que o rendimento deste fosse o valor do uso da própria habitação.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo, dirigido à anulação de atos de liquidação de IRS por retenção na fonte, incluindo juros compensatórios (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

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

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da notificação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra os atos tributários impugnados, por ofício datado de 29 de maio de 2025 remetido por carta registada, tendo a ação arbitral dado entrada em 29 de agosto de 2025.

É de admitir a cumulação de pedidos referentes a diferentes atos tributários, por enquadramento no disposto no artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, uma vez que a respetiva apreciação tem por base as mesmas circunstâncias factuais e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Sobre o valor da causa, a Requerente peticiona a anulação integral dos atos tributários identificados, que perfazem o valor de € 377 681,77, porém, atribui à ação arbitral o valor de €

377 581,77.

Tal como assinalado pela Requerida no articulado de Resposta, o montante indicado pela Requerente é incorreto, pois não corresponde à soma das liquidações cuja anulação integral é peticionada. Cabe ao Tribunal fixar o valor da causa, como resulta do estatuído no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, devendo o mesmo corresponder ao do imposto cuja anulação se pretende, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT, por remissão do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”). Assim, o valor a atribuir à causa é o das liquidações impugnadas, correspondendo à utilidade económica do pedido, e cifra-se em € 377 681,77, pelo que é fixado nesta quantia.

Atendendo a que a correção do valor da causa não acarreta a mudança de escalão na Tabela de Custas da Arbitragem Tributária, não há lugar a qualquer alteração ao valor da taxa de arbitragem, nem aos honorários dos árbitros.

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

- A.** A **A...**, LDA., aqui Requerente, iniciou atividade em 6 de fevereiro de 2001 e está registada no cadastro da AT para o exercício da atividade principal “Outras Atividades de Saúde Humana, N.E” – CAE 086906 e das atividades secundárias “Act. Prática Médica Clínica Especializada, Ambulatório” – CAE 086220; “Com. Ret. Prod. Farmacêuticos, Estab. Espec. – CAE 047730 e Formação Profissional – CAE 085591, com enquadramento no regime geral de determinação do lucro tributável para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – cf. Relatórios de Inspeção Tributária constantes do PA (“RITs”) e juntos pela Requerente como Documento 1.
- B.** A atividade efetiva da Requerente, nos anos 2017 a 2021, consistiu essencialmente na prestação de serviços de medicina dentária e de saúde oral, em diversas valências, nomeadamente estomatologia, ortodontia e implantologia, e de formação na mesma área – cf. RITs.
- C.** Para o efeito, a Requerente contava com diversos trabalhadores (cinco, no total), nos quais se incluía a sócia e esposa do sócio-gerente B..., C... . O sócio-gerente era remunerado pelos serviços prestados à Requerente na categoria de rendimentos do trabalho – cf. RITs.
- D.** A Requerente foi objeto de procedimentos inspetivos de âmbito geral, relativos aos períodos de tributação de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, para verificação e comprovação do cumprimento das obrigações tributárias, em virtude de, em ação inspetiva efetuada ao seu sócio-gerente A..., se ter constatado a prestação de serviços médicos dentários não faturados, nem declarados, cujos fluxos financeiros foram recebidos diretamente em contas bancárias daquele circunstância cuja menção consta expressamente dos RITs– cf. RITs e PA.
- E.** Os procedimentos inspetivos em causa foram credenciados pelas ordens de serviço n.ºs OI2022..., OI2021..., OI2022..., OI2022..., OI2022... – cf. RITs e PA.
- F.** Os factos indiciários recolhidos pelos Serviços de Inspeção Tributária por referência ao sócio-gerente citado, no âmbito do procedimento de inspeção de que este foi alvo, foram comunicados ao Ministério Público que, uma vez detetadas transações bancárias suspeitas a favor daquele sócio-gerente, instaurou, em 12 de janeiro de 2021, o processo de inquérito criminal n.º .../20...T9PRT, por tais factos serem, em abstrato, suscetíveis de configurar a prática do crime de fraude fiscal – cf. RITs e PA.

G. De acordo com a informação constante do PA, remetida pela AT à Divisão de Processos Criminais Fiscais, para efeitos de instrução desse processo de inquérito:

“1. O Processo de inquérito n.º .../20...T9PRT foi instaurado em sequência do procedimento de averiguação preventiva (PAP) n.º 7210/19, com base em comunicação de transações suspeitas por entidade financeira, por A... [...], ter recebido na sua conta bancária, em 2018, transferências a crédito no valor de € 184.037,75, provenientes de depósitos de particulares. Simultaneamente, A... não estava coletado para o exercício de qualquer atividade e tinha auferido apenas rendimentos por conta de outrem.

O processo de inquérito acima identificado foi instaurado por os factos serem suscetíveis de integrar o crime de fraude fiscal, previsto e punível pelo art.º 103º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

2. Para efeito de comprovação e verificação do cumprimento das obrigações fiscais, ao ano de 2018, bem como de investigação aos factos denunciados, foi emitida a credencial OI2021..., de âmbito parcial – IRS, para 2018.

3. Através da comunicação n.º ...2022..., de 16/03/2022, via GPS, da Direção de Serviços de Investigação da Fraude e Ações Especiais (DSIFAE), deu entrada nesta Direção de Finanças do Porto informação de operações financeiras suspeitas, referentes a A..., que abrangem um período mais alargado (01/01/2017 a 13/08/2021). Esta informação dava conhecimento que a conta bancária titulada por A... no banco Caixa Económica Montepio Geral, doravante Banco Montepio, apresentou entradas por transferências nacionais e estrangeiras ordenadas por particulares, justificadas como sendo «pagamentos de tratamentos dentários efetuados por A...». As entradas comunicadas ascendiam, por períodos, aos montantes discriminados de seguida:

- *01/01/2017 a 11/10/2017 - €249.570,15;*
- *01/01/2018 a 03/01/2019 - €184.037,75;*
- *01/11/2019 a 13/11/2020 - €123.190,25; e*
- *01/02/2021 a 13/08/2021 - €123.190,25.*

Esta informação dava também conhecimento que nos movimentos a débito na conta de A... no Banco Montepio, havia transferências a favor de empresas relacionadas que ascendiam a:

- *€100.000,00, em 2017;*
- *€ 115.000,00, em 2018;*

- €91.000,00, em 2020;
- €120.000,00, em 2021,

e que A... era titular de conta bancária no Luxemburgo [...]

4. Atentos a estes factos novos trazidos ao processo, o procedimento de inspeção a A... foi alargado aos períodos de 2017, 2019, 2020 e 2021. Por sua vez, foram desencadeados procedimentos inspetivos às empresas relacionadas com A..., para os mesmos períodos.

[...]

7. Os factos apurados no inquérito, complementados com os elementos obtidos no processo inspetivo, nomeadamente através do acesso à informação bancária autorizada pelos respetivos titulares, permitiram concluir que as contas bancárias tituladas por A... e/ou pela sua esposa C... [...], nos anos em análise, acolheram recebimentos de clientes pelos serviços médicos dentários prestados, no âmbito da atividade da CLÍNICA, de que A... é sócio-gerente, os quais não foram faturados, nem declarados.

Concluiu-se ainda que,

- Alguns dos recebimentos de clientes da CLÍNICA que entraram em contas bancárias por si tituladas, designadamente através de transferências e de cheques depositados, também não haviam sido objeto de faturação, nem os respetivos rendimentos haviam sido considerados para determinação do lucro tributável declarado; e
- Eram usados cartões pré-pagos titulados pela CLÍNICA e pela D..., Lda, doravante designada por D..., para receber dos clientes serviços prestados pela CLÍNICA.

[...]

10. Infrações Cometidas / Penalizações

10.1. CLÍNICA

Tendo em conta que, a vantagem patrimonial obtida que resulta:

- da ocultação do lucro tributável de IRC [...]
- da falta de entrega de retenção na fonte de IRS e de entrega de imposto, relativamente a todos os meses de 2017, 2018, 2019, 2020 e aos meses de janeiro a outubro de 2021, e
- da falta de liquidação de IVA [...]

que relativamente às retenções na fonte de IRS dos períodos de fevereiro, abril e maio de 2017, e ao IVA dos períodos de maio de 2017, dezembro de 2019 e dezembro de 2021, ultrapassa o limite previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 103º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), estas situações consubstanciam a prática do crime de fraude fiscal [...]”.

- H.** Os atos de inspeção tributária à Requerente tiveram início em 22 de setembro de 2021, em relação ao período de tributação de 2018, e em 23 de junho de 2022, em relação aos períodos de tributação de 2017, 2019, 2020 e 2021 – cf. RITs e PA.
- I.** A Requerente foi notificada da suspensão do prazo para conclusão dos procedimentos de inspeção, através de ofícios enviados por correio registado com aviso de receção, com data de 23 de setembro de 2021, relativamente ao procedimento do ano 2018, e de 6 de julho de 2022, no que se refere aos exercícios inspecionados de 2017, 2019, 2020 e 2021. A suspensão resultou da instauração do processo de inquérito n.º .../20...T9PRT, em 12 de janeiro de 2021, invocando a respetiva notificação o disposto no artigo 36.º, n.º 5, alínea e)² do RCPITA. Na mesma notificação informou-se que ficou, de igual modo, suspenso o prazo de caducidade, nos termos do artigo 46.º, n.º 1 da LGT – cf. RITs e PA.
- J.** Os atos de inspeção tributária à Requerente foram concluídos em outubro de 2023, com a emissão das notas de diligência. Em 19 de outubro de 2023, foram emitidos e assinados os Relatórios de Inspeção Tributária (“RITs”) dos anos 2018 e 2020 e, em 23 de outubro de 2023, foram emitidos e assinados os RITs dos anos 2017, 2019 e 2021, todos subsequentemente notificados à Requerente, que optou por não exercer o direito de audição em relação aos respetivos projetos – cf. RITs e PA.
- K.** Todos os RITs seguem idêntica formatação e contêm, entre outras situações/correções sem relevância nos presentes autos³, correções de retenções na fonte de IRS, incidentes sobre:
- pagamentos de faturas de obras de construção civil relativas à moradia de habitação do sócio-gerente;
 - importâncias recebidas pelos sócios, v.g., através de depósitos em contas bancárias destes, derivados de rendimentos da atividade da Requerente;

² Certamente por lapso referida no(s) ofício(s) como alínea e).

³ Porquanto não foram contestadas pela Requerente nesta ação arbitral.

-
- levantamentos em numerário e pagamentos realizados com cartões pré-pagos da Requerente,
- qualificados pela AT como adiantamentos por conta de lucros e rendimentos de capitais, tributáveis por retenção na fonte ao abrigo do artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do Código do IRS, à taxa de 28%, nos termos dos artigos 71.º, n.º 1, alínea a) e 101.º, n.º 2, alínea a) do mesmo Código – cf. RITs e PA.
- L.** No período de tributação de 2017, a Requerente incorreu em despesas com obras de construção civil (€ 237 943,61) e aquisição de móveis (€ 3 684,32) para a moradia do sócio-gerente, as quais foram reconhecidas como ativos fixos tangíveis da Requerente (contas SNC #43211 e #43711) e, como tal, geraram nos períodos de tributação em análise – entre 2017 a 2021 – depreciações. De acordo com a fundamentação constante dos RITs, os Serviços de Inspeção Tributária desconsideraram essas depreciações (*i.e.*, não as aceitaram) como gasto fiscal, tendo corrigido a sua dedução em IRC nos anos 2017 a 2021, por não respeitarem a um ativo efetivo da Requerente, mas dos sócios (para uso pessoal do sócio-gerente e da sua família) – cf. RITs e PA.
- M.** Foram ainda incorridas, em 2017, despesas com as mesmas obras de construção civil para a casa do sócio, no valor faturado de € 50 000,00, que foi contabilizado diretamente numa conta de gastos (conta SNC #622154), não tendo, de igual modo, sido aceite a respetiva dedução fiscal em IRC pela AT, por não ter contribuído para a obtenção ou garantia dos rendimentos da Requerente nos termos do artigo 23.º do Código do IRC – cf. RITs e PA.
- N.** O pagamento das faturas dos serviços de construção civil adquiridos em 2017 para a moradia de residência do sócio-gerente, no total de € 287 943,61 (€ 237 943,61 + € 50 000,00), foi efetuado através da conta bancária da Requerente no Banco Montepio. Não tendo tais dispêndios relação com a atividade da Requerente, destinando-se, antes, ao usufruto pessoal do sócio-gerente, entendeu a AT constituírem saídas definitivas de ativos em favor desse sócio, com a consequente qualificação como adiantamentos por conta de lucros – cf. RITs e PA.
- O.** No âmbito dos procedimentos inspetivos aos anos 2017 a 2021, o sócio-gerente reconheceu que existiam valores recebidos nas suas contas bancárias (por transferência bancária e por depósito de cheques), bem como nas da sua esposa, C..., que respeitavam a serviços prestados pela Requerente aos clientes. Estes recebimentos referem-se, quer a serviços

faturados, quer a serviços não faturados pela Requerente, mas que o deveriam ter sido – cf. RITs e PA.

- P.** Nesta sequência, a Requerente procedeu à entrega de declarações modelo 22 de IRC de substituição para os períodos de 2017 a 2020, acrescentando ao lucro tributável inicialmente declarado os montantes que identificou terem sido omitidos (recebidos diretamente nas contas bancárias dos sócios), sujeitando-os a tributação em IRC. No entanto, mesmo depois desta regularização voluntária, mantêm-se algumas diferenças adicionais/marginais que os RITs justificam – cf. RITs e PA.
- Q.** Apesar da regularização, para efeitos de IRC, nas declarações modelo 22 de substituição para os períodos de 2017 a 2020, não ocorreu qualquer regularização ou entrega de declarações de substituição para efeitos de IRS, na esfera dos sócios, nomeadamente do modelo 3 de IRS, nem de retenções na fonte de IRS pela Requerente – cf. RITs e PA e provado por acordo.
- R.** Fundamentam os RITs que os valores recebidos nas contas bancárias dos sócios tiveram origem na atividade desenvolvida pela Requerente, constituindo ativos desta que deveriam estar relevados nos seus mapas financeiros. Porém, essas importâncias ficaram no património dos sócios, designadamente para fazerem suprimentos à Requerente e a outras sociedades de que são sócios, ou para fins pessoais, inexistindo qualquer evidência, contabilística ou outra, que formalize tais valores como ativos da Requerente. À face desses recebimentos nas contas pessoais dos sócios e considerando o facto de o sócio-gerente ter declarado não terem sido pagas diretamente pelos sócios quaisquer faturas a fornecedores da Requerente, a AT conclui que esses valores ficaram no património dos sócios, pelo que consubstanciam adiantamentos por conta de lucros, por representarem a saída de meios financeiros, a título definitivo, da Requerente a favor dos sócios – cf. RITs e PA.
- S.** Os valores indevidamente recebidos em contas bancárias dos sócios provenientes da atividade da Requerente foram, os seguidamente discriminados – cf. RITs e PA:

- 2017: € 174 735,00;
- 2018: € 203 355,43;
- 2019: € 152 726,80;
- 2020: € 133 700,00;
- 2021: € 19 807,60.

T. Desde 2017 que também se verificaram diversas entradas de valores nas contas da Requerente, provenientes de contas bancárias do sócio-gerente. Essas entradas foram realizadas a título de suprimentos e suportadas em contratos de suprimentos, pelo que, conforme consta dos RITs, não consubstanciam a “devolução” ou “retorno” de valores pertencentes à Requerente e indevidamente recebidos através das contas bancárias pessoais dos sócios, atendendo aos seguintes fatores – cf. RITs e PA:

- *“A formalização do contrato de suprimentos celebrado entre o sócio-gerente e a CLÍNICA;*
- *O reconhecimento do passivo no balanço da CLÍNICA;*
- *O crédito de A... sobre a CLÍNICA, face ao contrato de suprimentos e ao balanço da CLÍNICA;*
- *Consequente direito ao reembolso da verba, nos termos contratualizados”.*

U. Deste modo, não ocorreu qualquer regularização (devolução à Requerente) das verbas apropriadas pelo sócio-gerente e sua esposa, também sócia, nem foram estes rendimentos incluídos na declaração Modelo 3 do IRS, nomeadamente por via de declaração de substituição – cf. RITs e PA.

V. A Requerente possuía dois cartões pré-pagos do Banco Montepio, que foram objeto de carregamentos (entradas de verbas) ao longo dos anos:

- € 5 470,00 em 2017;
- € 27 646,00 em 2018;
- € 41 254,00 em 2019;
- € 35 899,00 em 2020;
- e € 47 241,00 em 2021 – cf. RITs e PA.

W. Destes cartões pré-pagos ocorreram as seguintes saídas de fundos – cf. RITs e PA:

- € 3 200,00 em 2017, correspondentes a levantamentos em numerário;
- € 29 444,72 em 2018, correspondentes a levantamentos em numerário (€ 26 240,00) e ao pagamento de despesas de natureza pessoal (€ 3 204,72 em lojas de vestuário e acessórios, ourivesarias, eletrodomésticos e restauração);
- € 40 320,00 em 2019, correspondentes a levantamentos em numerário (€ 40 330,00) e ao pagamento de despesas de natureza pessoal (€ 189,73 - supermercado);
- € 32 530,00 em 2020, correspondentes a levantamentos em numerário;
- € 49 294,70 em 2021, correspondentes a levantamentos em numerário (€ 49 220,00) e ao pagamento de despesas de natureza pessoal (€ 74,70 - compras na E..., Lda.).

X. Nos anos em análise – 2017 a 2021 – a Requerente não reconheceu na contabilidade os cartões pré-pagos de que era titular, nem os respetivos movimentos, nomeadamente não reconhecendo as verbas entradas como ativos da sociedade – cf. RITs e PA.

Y. Apenas o sócio-gerente, A..., tinha, de acordo com a ficha de assinaturas do Banco Montepio e das propostas de adesão aos cartões pré-pagos, poderes para utilizar os cartões pré-pagos e só a ele era concedido o acesso ao código pessoal (NIP) dos cartões pré-pagos – cf. RITs e PA.

Z. De acordo com os RITs não se provou que os fundos saídos dos cartões pré-pagos entraram no património da Requerente, pelo que a AT considerou constituírem saídas de ativos a favor dos sócios qualificáveis como distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros. No entanto, em relação a 2017, a AT não fez incidir retenções na fonte de IRS sobre as saídas dos cartões desse ano – cf. RITs e PA.

AA. Sobre a justificação apresentada pelo sócio-gerente de estar convicto de que os valores

pagos através dos cartões pré-pagos correspondem a valores depositados em numerário na conta bancária do Banco Montepio titulada pela Requerente, a fundamentação do RIT opõe que – cf. RITs e PA.

- Os valores indicados pela Requerente (de levantamentos e depósitos em numerário) não são sequer os corretos;
- Tal explicação não faz sentido, pois os cartões possibilitam efetuar pagamentos diretos de bens e serviços, podendo a Requerente utilizá-los para pagar as despesas da sua atividade;
- Não foi demonstrada pela Requerente, por qualquer meio, a correlação entre os levantamentos dos cartões pré-pagos e os depósitos em numerário na conta bancária da Requerente. Mais aduz que a alegada correlação é inexistente.

BB. Em conclusão:

- Em cada um dos períodos de tributação analisados, os sócios da Requerente receberam nas suas contas bancárias pessoais, apropriando-se de importâncias relativas à, e provenientes da, atividade da Requerente, e utilizaram montantes em despesas sem qualquer relação com a atividade daquela, quer relativas às obras da casa do sócio-gerente, quer através de saídas registadas dos cartões pré-pagos, a saber – cf. RITs e PA:
 - i. Em 2017 – € **462 678,61** (€ 174 735,00 relativos a entradas nas contas bancárias pessoais dos sócios e € 287 943,61 ao pagamento das obras da moradia do sócio-gerente)⁴;
 - ii. Em 2018 – € **232 800,15** (€ 203 355,43 relativos a entradas nas contas bancárias pessoais dos sócios e € 29 444,72 saídos dos cartões pré-pagos);
 - iii. Em 2019 – € **193 046,80** (€ 152 726,80 relativos a entradas nas contas bancárias pessoais dos sócios e € 40 320,00 saídos dos cartões pré-pagos);
 - iv. Em 2020 – € **166 230,00** (€ 133 700,00 relativos a entradas nas contas bancárias pessoais dos sócios e € 32 530,00 saídos dos cartões pré-pagos);
 - v. Em 2021 – € **69 102,30** (€ 19 807,60 relativos a entradas nas contas bancárias pessoais dos sócios e € 49 294,70 saídos dos cartões pré-pagos).

⁴ O valor de € 3 200,00 de saídas dos cartões pré-pagos no ano 2017 não foi submetido a tributação.

- Estas importâncias correspondem a ativos (financeiros) pertencentes à Requerente não retornados/devolvidos ao seu património societário;
- As saídas dos ativos a favor dos sócios a título definitivo constituem transferências de património da Requerente para os detentores do seu capital social.

CC. As correções propostas nos RITs foram concretizadas em liquidações de IRS por retenção na fonte e juros compensatórios inerentes, emitidas e notificadas à Requerente, nos termos do quadro síntese seguinte – cf. cópia das demonstrações de liquidação de retenções na fonte de IR juntas pela Requerente:

Ano	RIT	Liquidação IR	Valor IR	Valor Juros	Total	Data-limite pagamento
2017	OI2022...	2023...	€ 129 550,01	€ 32 657,75	€ 162 207,76	26/12/2023
2018	OI2021...	2023...	€ 65 184,04	€ 13 680,04	€ 78 864,08	15/01/2024
2019	OI2022...	2023...	€ 54 053,10	€ 9 067,81	€ 63 120,91	26/12/2023
2020	OI2022...	2023...	€ 46 544,40	€ 5 800,51	€ 52 344,91	26/12/2023
2021	OI202...	2023...	€ 19 348,65	€ 1 795,46	€ 21 144,11	26/12/2023
Total			€ 314 680,20	€ 63 001,57	€ 377 681,77	

DD. Em 18 de abril de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra os atos tributários enumerados no ponto anterior (processo n.º ...2024...), que foi indeferida, após exercício do direito de audição, por despacho de 29 de maio de 2025, notificado por ofício da mesma data remetido à Requerente por carta registada – cf. Documentos 2 a 4 juntos pela Requerente.

EE. O processo de inquérito criminal n.º .../20...T9PRT foi arquivado por despacho de 7 de novembro de 2024, proferido pelo Ministério Público – Procuradoria da República da Comarca do Porto, por insuficiência de indícios de existência de crime fiscal – cf. PA.

FF. Em 29 de agosto de 2025, inconformada com os atos tributários de retenção na fonte de IRS e juros compensatórios inerentes reportados aos períodos de tributação de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral na origem ao presente processo – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que as saídas relacionadas com cartões pré-pagos foram consideradas em duplicado como adiantamentos por conta de lucros nas entradas de recebimentos de clientes (v. artigos 54 e 63 do ppa), nem que os valores indevidamente recebidos pelos sócios na suas contas bancárias tenham sido devolvidos à Requerente.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, conforme *supra* referenciado em relação a cada facto julgado

assente, essencialmente suportada nos factos descritos nos RITs que, em geral, não foram contraditados pela Requerente, reportando-se as divergências às inferências e conclusões extraídas desses factos.

De notar que os cartões pré-pagos emitidos em nome de outra sociedade (D..., LDA.) não fazem parte da base de incidência das correções de retenção na fonte de IRS objeto destes autos, pelo que é irrelevante o alegado pela Requerente nos artigos 64 e 65 do ppa).

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. DIREITO

1. QUESTÕES A DECIDIR

São colocadas à apreciação do Tribunal duas questões fundamentais. A primeira prende-se com o decurso do prazo de caducidade para a liquidação das retenções na fonte de IRS relativas aos períodos de tributação de 2017 e 2018, por inaplicabilidade da suspensão prevista no artigo 36.º do RCPITA e do alargamento do prazo consagrado no artigo 45.º, n.º 5 da LGT, em virtude da invocada falta de alegação e prova da identidade dos factos concretos que justificaram o inquérito criminal e aqueles que subjazem às liquidações adicionais em crise.

A segunda questão refere-se à verificação, *in casu*, dos pressupostos previstos no artigo 5.º n.º 1 e n.º 2, alínea h) do Código do IRS, nomeadamente no que se refere à existência de rendimentos de capitais na esfera dos sócios da Requerente a título de adiantamento por conta de lucros.

2. ALARGAMENTO DO PRAZO DE CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO - ART. 45.º, N.º 5 DA LGT

O principal argumento da Requerente centra-se na inaplicabilidade do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto [IRS por retenção na fonte], previsto no artigo 45.º, n.º 5 da LGT, fundado no entendimento de que os Serviços de Inspeção Tributária não demonstraram,

como deviam, os factos objeto do inquérito criminal que motivou aquele alargamento e a suspensão do procedimento inspetivo, por forma a aferir da necessária identidade com os factos subjacentes aos atos de liquidação em crise, como postula a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. Circunstância que, para a Requerente, compromete a validade das liquidações referentes aos períodos de tributação de 2017 e 2018 (já não as dos anos subsequentes, 2019, 2020 e 2021).

Efetivamente, o alargamento do prazo de caducidade só ocorre se o ato tributário e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos, exigindo-se uma identidade objetiva, como declara o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 1 de outubro de 2014, processo n.º 0178/14: “*a contagem do prazo de caducidade nos termos do 45.º, n.º 5, da LGT só ocorre se a liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos*”. Entendimento corroborado pelos (e/ou implícito nos) Acórdãos do mesmo Supremo Tribunal, de 6 de dezembro de 2017, processo n.º 73/16; de 5 de setembro de 2018, processo n.º 777/18; de 30 de abril de 2019, processo n.º 1313/16, de 30 de abril e de 29 de setembro de 2022, processo n.º 0111/21.9BALS⁵. Exigência que, contudo, não se estende à identidade subjetiva entre o arguido e o sujeito passivo ou obrigado tributário.

Resulta do probatório fixado nos autos que os concretos factos que constam dos RITs como motivadores da abertura dos procedimentos inspetivos à Requerente e, bem assim, das liquidações de IRS por retenção na fonte deles consequentes foram a identificação da prestação de serviços médicos dentários pela Requerente sem que esta tivesse faturado, declarado e/ou recebido a remuneração desses serviços, pois os pagamentos respetivos foram diretamente efetuados para as contas bancárias dos sócios, em particular e de forma expressiva, para as contas bancárias do seu sócio-gerente (e, de forma menos expressiva, do seu cônjuge, também sócia).

Estas circunstâncias surgiram evidenciadas, como também está expresso nos RITs, quando da realização de um procedimento inspetivo ao mencionado sócio-gerente, no qual as transações bancárias refletidas nas contas deste suscitaram suspeitas, o que deu origem à partilha dos elementos indiciários recolhidos pela AT, *i.e.*, referentes às ditas transações bancárias, com o Ministério Público. O Ministério Público, na qualidade de autoridade judiciária que dirige a investigação criminal e titular

⁵ Bem como na jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul. V. a título ilustrativo o Acórdão de 16 de setembro de 2021, processo n.º 2462/09.1BELRS.

da ação penal, decidiu abrir um inquérito criminal, por tais factos serem suscetíveis de configurar a prática do crime de fraude fiscal, o qual acabou por ser arquivado já no decurso do ano 2024.

De sublinhar que a Requerente foi devidamente notificada da suspensão do prazo para conclusão dos procedimentos de inspeção tributária, com a referência explícita do número de processo de inquérito criminal que constitui seu fundamento e da norma de suporte, o artigo 36.º, n.º 5 do RCPITA. Deste modo, ficaram acessíveis não só as razões e efeitos produzidos pela suspensão da ação inspetiva, nos termos das normas indicadas, como o próprio processo de inquérito.

Sobre a falta de demonstração dos factos objeto de inquérito invocada pela Requerente, importa notar que, de acordo com a lei (v. artigo 36.º do RCPITA), a notificação da suspensão não tem de indicar esses factos que podem, nessa fase, estar inclusivamente abrangidos pelo segredo de justiça (v. artigo 86.º do Código de Processo Penal).

A Requerente argumenta, sem razão, a ausência discriminada dos factos concretos que motivaram a instauração do inquérito criminal. Como consta do probatório, as informações remetidas pela AT ao Ministério Público contêm a indicação detalhada dos factos que instruíram o inquérito, que coincidem com os constantes dos RITs. Resulta claro da matéria de facto provada que a factualidade constante dos RITs que fundamenta as retenções na fonte é precisamente a mesma do processo de inquérito na origem da suspensão dos procedimentos de fiscalização tributária, a saber: as transações bancárias (recebimentos) das contas do sócio-gerente e da sua esposa, na medida em que refletiam movimentos avultados que eram provenientes da atividade da Requerente e que, em grande medida, não foram por esta declarados, faturados ou reconhecidos, bem como os cartões pré-pagos titulados pela Requerente.

Tendo a Requerente sido notificada de todos os elementos pertinentes – número do processo de inquérito, razão de instauração dos procedimentos inspetivos e relatórios de inspeção – caso subsistisse alguma dúvida sobre a respetiva fundamentação, incluindo quanto à invocação do artigo 45.º, n.º 5 da LGT, ou a sua insuficiência, poderia ter recorrido ao mecanismo legal previsto no artigo 37.º do CPPT e solicitado a informação necessária ou mesmo acedido ao processo de inquérito, ao abrigo do direito à informação (v. artigos 82.º e seguintes do CPA), não o tendo feito.

Não ocorre o alegado vício de falta de fundamentação, ancorado no artigo 77.º da LGT, quer quanto à aplicação do artigo 45.º, n.º 5 da LGT, quer quanto à matéria das correções, pois os RITs incorporam de forma pormenorizada e perceptível as razões de facto e de direito que motivaram as liquidações de IRS por retenção na fonte, tendo também sido satisfeitos os requisitos da notificação da suspensão dos procedimentos inspetivos motivada pela instauração do mencionado inquérito criminal (v. artigo 36.º, n.º 5 do RCIPTA). De notar que esta última notificação não tem de identificar os factos concretos, nem essa exigência seria harmonizável com as especificidades do processo penal na fase de investigação.

Acresce referir que os factos fundamentadores das liquidações e do processo de inquérito são os mesmos, concluindo-se pela identidade objetiva dos factos instrutores do inquérito criminal e daqueles que suportam as correções preconizadas nos RITs. Constatação que, no caso, é facilmente alcançável pelo cotejo dos RITs com as informações elaboradas pela Requerida. E se a leitura dos RITs não fosse suficiente, que se afigura ser, essa confirmação seria possível sem dificuldade por via do exercício do direito à informação e dos mecanismos previstos no CPPT (v. o citado artigo 37.º deste compêndio legal).

Para a aplicação do regime do artigo 45.º, n.º 5 da LGT, a Requerente invoca requisitos de fundamentação que não têm apoio legal ou razão de ser, como a imposição que a AT *“individualize e comprove o respetivo marco temporal [do arquivamento do inquérito criminal] mediante prova documental idónea, designadamente através de certidão do despacho de arquivamento (ou documento equivalente com força probatória adequada)”*. Com efeito, se não existe qualquer relação de prejudicialidade e dependência entre o processo criminal e tributário, é totalmente irrelevante a data do arquivamento do inquérito, pois os atos de liquidação podem ser emitidos quer antes, quer após esse arquivamento. Nem se verificam exigências de fundamentação adicionais quanto ao *“nexo entre os factos do inquérito e os factos tributários das liquidações”*, apenas tendo que se verificar a identidade objetiva destes.

Sublinha-se ainda que distinta da falta de fundamentação é a não notificação da fundamentação, que não constitui causa de invalidade do ato tributário, podendo apenas gerar a ineficácia da notificação.

Em relação ao ano 2017, além das correções relativas aos recebimentos nas contas bancárias dos sócios, cabe notar que existe uma outra componente, que se prende com a contabilização e pagamento pela Requerente de obras na moradia de habitação do sócio-gerente, que não foi objeto do inquérito criminal. No entanto, sendo o procedimento inspetivo unitário, não pode o mesmo cindir-se e ser (apenas) parcialmente suspenso, pelo que deve considerar-se válida a suspensão, mesmo que a identidade objetiva dos factos investigados com as liquidações contestadas seja parcial, abrangendo tal identidade, no caso dos autos, a maioria das correções efetuadas.

De igual modo, não tem razão a Requerente quando afirma ter sido desajustada a utilização do processo de inquérito no RIT, cujo único fim foi, segundo afirma, a suspensão do prazo de caducidade. Em primeiro lugar, porque, como (bem) refere a Requerida, a decisão de instauração do processo criminal coube ao Ministério Público, não correspondendo sequer ao exercício de uma prerrogativa da AT ou a esta imputável. Por outro lado, instaurado o inquérito criminal a suspensão do procedimento de inspeção e o alargamento da contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação constituem efeitos que decorrem direta e imperativamente da lei e que não estão, novamente, dependentes de uma manifestação de vontade da Requerida. Assim, não só nada há a apontar à AT, que se limitou a aplicar a lei e a notificar o sujeito passivo da suspensão do procedimento e do alargamento do prazo de caducidade estatuídos nos artigos 36.º, n.º 5 do RCPITA e 45.º, n.º 5 da LGT, como sempre seria irrelevante o alegado propósito (ajustado ou desajustado) da AT, pois a produção dos mencionados efeitos derivam da lei e não de uma conduta (muito menos discricionária) que lhe possa ser atribuída.

Nem colhem os argumentos da Requerente que implicam que a AT tivesse necessariamente de socorrer-se de elementos do processo-crime para efetuar as liquidações ou que o arquivamento do processo por inexistência de indícios de crime fiscal tivesse influência na suspensão dos procedimentos de inspeção e no alargamento do prazo de caducidade.

Determina a este respeito a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que se segue, que o legislador não fez depender o exercício do direito à liquidação da “*sorte do inquérito-crime*”, pelo que “*não constitui requisito para operar o alargamento do prazo de caducidade previsto no artigo no n.º 5 do artigo 45.º da LGT que o direito à liquidação do tributo esteja condicionado pelo desfecho do processo de inquérito*” – v. Acórdão de 29 de setembro de 2022, no processo n.º 0111/21.9BALS.B. Aí se afirma ainda que:

“a hipótese de Direito do n.º 5 do artigo 45.º da LGT não pressupõe uma relação de prejudicialidade entre os factos que justifiquem a liquidação e aqueles que tenham determinado a abertura do inquérito criminal, mas uma mera coincidência factual objectiva. [...]

*Numa outra ocasião, ainda, no Acórdão vertido no Processo n.º 1313/16, de 30 de Abril de 2019, pode ler-se que: “O legislador estabeleceu que quando haja identidade entre os factos tributários e aqueles que estão a ser investigados em inquérito criminal, o prazo de caducidade da liquidação dos tributos suportados nesses factos tributários se estende até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano, sem desvendar a razão de tal opção ou lhe estabelecer restrições, o que impede o intérprete de o fazer. Assim, mesmo que a Autoridade Tributária disponha de todos os elementos necessários à liquidação, **pode aguardar** o desenrolar do processo criminal para proceder à liquidação. O processo criminal que utiliza especializados e mais eficientes meios de investigação que os que estão ao alcance da Autoridade Tributária pode vir a encontrar elementos seguros que apontem para a liquidação do acto de liquidação ou que demonstrem que ela não deva ter lugar, ou que deva ter uma diferente amplitude daquela inicialmente antevista pela Autoridade Tributária, como pode não acrescentar qualquer elemento novo àqueles que já se conheciam no momento da instauração do inquérito sem que isso diminua o alargamento do prazo de caducidade de liquidação do tributo aqui em referência.”*

Assim, tal como sustenta a Requerida, o alargamento do prazo de caducidade não depende do desfecho do processo de inquérito, ou de uma relação de prejudicialidade entre os factos que justificam as liquidações e aqueles que determinaram a abertura do inquérito, reclamando apenas a identidade factual objectiva que, de forma inegável, se verifica na situação vertente. A AT não tem de aguardar pelo desfecho do processo para emitir as liquidações, nem lhe é imposto que utilize elementos obtidos no processo-crime, podendo servir-se unicamente dos elementos recolhidos em sede inspetiva, se os entender suficientes. É também irrelevante que o inquérito tenha sido instaurado antes da ação inspetiva, uma vez que o artigo 36.º, n.º 5 do RCPITA não exige que o procedimento criminal seja posterior àquela.

Nota-se por fim, a este respeito, que o Tribunal Constitucional já se pronunciou no sentido de não julgar inconstitucional a norma do artigo 45.º, n.º 5 da LGT, quando interpretada no sentido de que o alargamento do prazo previsto no seu n.º 1 opera nas situações em que o desfecho do inquérito

criminal instaurado contra o contribuinte não seja necessário para a liquidação do tributo e nas situações em que o inquérito criminal instaurado contra o contribuinte e o alargamento do prazo não são do conhecimento do mesmo – v. Acórdão n.º 426/2025, de 15 de maio.

Atento o exposto, conclui-se pela improcedência da invocada ilegalidade das liquidações de IRS por retenção na fonte, referentes aos anos 2017 e 2018, com fundamento no decurso do prazo de caducidade, dada a aplicabilidade do diferimento temporal consagrado no artigo 45.º, n.º 5 da LGT, e a notificação dos atos tributários dentro desse prazo alargado.

3. ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS

A alteração do Código do IRS, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, consagrou uma definição geral de rendimentos de capitais – artigo 5.º, n.º 1 do Código do IRS, com o seguinte teor: *“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”*.

A lista, de natureza exemplificativa, dos ganhos que se encontram sujeitos à categoria E de IRS encontra-se prevista no artigo 5.º, n.º 2 do Código do IRS, que inclui, na sua alínea h) os *“lucros e reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º”*.

A técnica normativa utilizada para a tipificação dos rendimentos de capitais, de enumeração aberta, procura concatenar a luta contra a evasão fiscal com a previsibilidade para os contribuintes dos rendimentos sujeitos à categoria de IRS. O seu fundamento teleológico encontra-se nas constantes mutações dos produtos financeiros, circunstância que podia abrir a porta à evasão⁶.

⁶ V. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pp. 230-231. Afastando-se da natureza anti-abusiva desta presunção, GUSTAVO LOPES COURINHA, considera que *“tem como desiderato facilitar a qualificação jurídica dos rendimentos (como lucros ou adiantamentos dos mesmos) [...] Quer dizer: não se vislumbrando causa para qualificar os lançamentos em*

Deste modo, os factos geradores de rendimentos de capitais são descritos pelo legislador em função do resultado económico produzido e não atendem ao tipo de negócio subjacente⁷. Importa igualmente destacar que na categoria de rendimentos de capitais, vertida na norma de incidência objetiva, cabem os “frutos” e as “vantagens económicas”.

As liquidações controvertidas nos presentes autos têm por fundamento a colocação à disposição dos sócios de adiantamentos por conta de lucros, conforme previsto no artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do Código do IRS, derivados:

- do pagamento, pela Requerente, de obras de construção civil na casa de habitação do sócio-gerente;
- do recebimento de quantias nas contas bancárias do sócio-gerente e da sua esposa, também sócia, provenientes da atividade de prestação de serviços da Requerente; e
- do dispêndio de quantias com recurso a cartões pré-pagos em nome da Requerente (essencialmente através de levantamentos em numerário e, residualmente, pelo pagamento de despesas pessoais).

Interessa começar por clarificar que não está em causa a aplicação da presunção de rendimento de capitais contemplada no artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS, ao contrário do referido no artigo 52 do ppa. Não é esse o fundamento para as liquidações em crise (*i.e.*, dos RITs), pelo que não há que laborar sobre o mesmo.

Na situação concreta, ficou amplamente demonstrado que o sócio-gerente e a sua esposa beneficiaram de importâncias consideráveis, pertença da Requerente e provenientes da sua atividade. Na verdade, o quadro geral manifestado no RIT remete-nos para a utilização indiscriminada pelo sócio-gerente de recursos financeiros da Requerente para proveito próprio e pessoal e a ausência de uma linha divisória clara entre património societário e pessoal, além da falta de reconhecimento contabilístico e declaração desses rendimentos, que equivale à sua indevida ocultação.

conta enquanto rendimentos da Categoria A ou como mútuo, opera a qualificação presuntiva das quantias enquanto remunerações dos sócios enquanto tal.” – v. declaração de voto no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11 de julho de 2024, processo n.º 0920/21.9BEPRT.

⁷ V. RUI DUARTE MORAIS, Sobre o IRS, 2.ª edição, Almedina, 2008, p. 101.

A apropriação definitiva de recursos financeiros da Requerente pelo sócio-gerente e pela sua esposa para fins pessoais consubstancia a saída de ativos da Requerente para a esfera destes, enquadráveis como rendimentos de capitais – categoria E –, a título de adiantamento por conta de lucros, dada a sua qualidade de sócios e a sua não subsunção noutras categorias de rendimentos, conforme dispõe o artigo 5.º, n.ºs 1 e 2 alínea h) do Código do IRS.

De notar que o enquadramento fiscal de distribuição de lucros e adiantamento por conta de lucros não depende do cumprimento de todos os requisitos previstos na legislação comercial. As normas de incidência em exame (v. artigo 5.º do Código do IRS) não postulam, como pressuposto ou condição da tributação, a observância dos requisitos previstos no artigo 297.º do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”) ou a existência de uma deliberação em Assembleia Geral de acionistas. Tal conceção conduziria ao resultado paradoxal de deixar sem qualquer tributação os rendimentos distribuídos em infração das regras do CSC, premiando os incumpridores, solução incompatível com o princípio da igualdade. O princípio geral que rege o direito fiscal é o de que a ilicitude ou irregularidade não compromete a tributação devida, de acordo com o preceituado no artigo 10.º da LGT.

Estes rendimentos de capitais encontram-se sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 28% (v. artigo 71.º, n.º 1, alínea a) e artigo 101.º, n.º 2, alínea a), ambos do Código do IRS). Como refere a AT, sendo a Requerente substituto tributário, assume a responsabilidade solidária pelo imposto não retido nos termos do artigo 103.º, n.º 4 do Código do IRS, atendendo a que estes rendimentos de capitais não foram contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários.

Adicionalmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo invocada pela Requerente (Acórdão n.º 0203/17.9BEVIS, de 11 de setembro de 2019) aponta no sentido da qualificação dos rendimentos como de capitais. Quanto ao entendimento vertido nesse aresto, de que a tributação se devia verificar na esfera dos beneficiários dos rendimentos de capitais (os sócios) e não por retenção na fonte da sociedade, o mesmo encontra-se “desatualizado”, pois reporta-se a rendimentos de 2013, ainda sem atender às alterações introduzidas pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro. Nestes termos, não se identificam as ilegalidades imputadas às liquidações controvertidas.

A Requerente suscita diversos óbices às liquidações que, contudo, não são procedentes, a começar pela aquisição de serviços de construção civil para a moradia do sócio-gerente, em relação à qual afirma, sem fundamento, que a posição da AT é contraditória por aceitar a classificação contabilística como ativo e as depreciações decorrentes. Basta uma leitura perfunctória de todos os RITs para constatar que não foram aceites, para efeitos fiscais, as depreciações das obras de construção civil em causa e mesmo no tocante à componente de serviços de construção civil, de € 50 000,00, que tinha sido levada diretamente a contas de gastos foi rejeitada a sua dedução fiscal. O raciocínio da Requerente enferma de claro erro nos pressupostos.

Em relação à alegada devolução dos montantes provenientes da atividade da Requerente, que foram apropriados pelo sócio-gerente, não foi feita qualquer prova de que o sócio-gerente os retornou à Requerente. Aliás, a invocação de que estes montantes deram entrada na sociedade [na Requerente] a título de suprimentos é demonstrativo do oposto.

Na verdade, as entradas de suprimentos respeitam a dinheiro (ou bens fungíveis) dos sócios (v. artigos 243.º a 245.º do Código das Sociedades Comerciais) e as quantias mutuadas devem ser restituídas aos sócios, como sucede em qualquer contrato de mútuo. Trata-se de valores pertencentes aos sócios, que lhes devem ser devolvidos, pelo que, de acordo com este argumento, nunca poderiam ser encarados como o retorno ou reembolso das quantias pertencentes à Requerente, pois são, *ab initio*, consideradas pertença dos sócios [e não da Requerente] e, no final, devem ser àqueles devolvidas. Enquadramento que é consentâneo com o tratamento contabilístico, pois os suprimentos não são contabilizados como um ativo da sociedade (recurso controlado pela entidade do qual fluam benefícios económicos), mas como passivo, como obrigação de entregar dinheiro a outra entidade. De onde se mantém, em linha com a Requerida, que não ocorreu qualquer regularização das verbas apropriadas pelos sócios.

No que se refere à alegação da Requerente de duplicação de rendimentos resultante das saídas de fundos dos cartões pré-pagos já terem sido consideradas nas “entradas de recebimentos de clientes”, a mesma não foi objeto de qualquer demonstração pela Requerente, nem cabe à AT demonstrar o facto negativo de “*que não existe dupla contagem do mesmo valor*”. A AT satisfaz o ónus da prova que se lhe impunha, de acordo com o disposto no artigo 74.º, n.º 1 da LGT, evidenciando saídas de valores de cartões pré-pagos em nome da Requerente, cujo acesso era limitado ao sócio-gerente, essencialmente correspondentes a saídas em numerário e residualmente ao

pagamento de despesas pessoais. Estando identificados os factos que revelam dispêndios da Requerente – saídas do seu património – imputáveis ao sócio-gerente, passíveis de enquadramento como distribuição ou adiantamento por conta de lucros, cabia-lhe revelar e explicar o destino dessas verbas, por forma a demonstrar que foram destinadas à sua atividade e não ao sócio. Não o fez, pelo que é à Requerente que falece demonstrar o que alega e não o oposto.

A referência pela Requerente a cartões pré-pagos emitidos em nome de outras entidades é totalmente alheia às liquidações em discussão na presente ação, tendo apenas sido consideradas na base de incidência das liquidações em apreço as saídas dos cartões pré-pagos titulados em nome da Requerente e acessíveis unicamente pelo seu sócio-gerente.

Não colhe igualmente a qualificação de rendimentos do trabalho (categoria A) preconizada pela Requerente. Desde logo, não demonstra a natureza dos rendimentos invocada, nomeadamente se resultam dos contratos de trabalho, ou da atribuição de prémios ou bónus no âmbito da relação laboral. Por outro lado, o facto de a AT referir nos RITs alguns dispêndios de natureza pessoal não tem qualquer repercussão na determinação da categoria de rendimentos. De facto, a apropriação de valores pertencentes à Requerente pelos sócios, demonstrada, entre outros indícios, por gastos de natureza pessoal não conduz à sua caracterização como rendimentos do trabalho. O que demonstra com relevância para o caso é que não foram gastos efetuados em benefício e no âmbito da atividade da Requerente. De estranhar, ainda, que sendo esse o entendimento da Requerente, os ditos rendimentos não tenham sido como tal reconhecidos e declarados, mesmo *a posteriori*, nem tão-pouco incluídos na declaração modelo 3 de IRS (ou de substituição) dos sócios.

Por fim, não tem cabimento enquadrar o pagamento, pela Requerente, dos serviços de construção civil da moradia do sócio-gerente como rendimento em espécie ao abrigo do disposto no artigo 24.º, n.º 2 do Código do IRS. Antes de mais, porque, como antes salientado, a Requerente não logrou demonstrar a natureza de rendimentos de trabalho que alega. Por outro lado, sendo a habitação propriedade do sócio-gerente, o valor do rendimento não poderia ser o valor do uso da própria habitação que já lhe pertence.

Nestes termos e com os fundamentos *supra*, conclui este Tribunal Arbitral pela improcedência da ação.

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas

à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – v. artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

V. DECISÃO

À face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar a ação arbitral improcedente *in totum*, com a manutenção das liquidações adicionais de IRS por retenção na fonte e juros compensatórios inerentes, referentes aos períodos de tributação de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, no valor global de € 377 681,77, e da decisão (de indeferimento) da reclamação graciosa deduzida sobre tais atos tributários.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 377 681,77 (trezentos e setenta e sete mil, seiscentos e oitenta e um euros e setenta e sete centésimos), respeitante às liquidações de IRS por retenções na fonte e juros compensatórios cuja anulação a Requerente pretende, conforme corrigido pelo Tribunal (v. secção II *supra*), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1 do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. TAXA DE ARBITRAGEM

As custas do processo, no montante de € 6 426,00 (seis mil quatrocentos e vinte e seis euros), são a suportar pela Requerente, em razão do decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de março de 2026

Os árbitros,

Dra. Alexandra Coelho Martins, relatora

Prof. Doutor Gustavo Gramaxo Rozeira

Dr. A. Sérgio de Matos