

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 259/2015-T

Tema: IRS – Retenção na Fonte; Erro de facto; Erro na quantificação

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Rui Ferreira Rodrigues e, Ana Duarte, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 16 de Abril de 2015, A..., SA, pessoa colectiva número ..., com sede na Avenida da ..., n.º..., ...-... ..., 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 Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) n.º 2014..., do ano de 2010, no valor de 111 404,44 € (cento e onze mil, quatrocentos e quatro euros e quarenta e quatro cêntimos).
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que se verifica:
 - i. Caducidade da liquidação;
 - ii. Falta de entrega de cópia da Ordem de serviço;

- iii. Invalidez da notificação da nota de diligência relativa à conclusão dos actos de inspecção;
 - iv. A falta de notificação do relatório da inspecção;
 - v. Falta de fundamentação da liquidação;
 - vi. Erro de facto, porquanto a aquisição do capital social do..., teve como contrapartida a assunção, a título individual do ex sócio, de dívidas da sociedade requerente;
 - vii. Erro na quantificação da obrigação tributária.
3. No dia 20-04-2015, 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 12-06-2015, 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 14-07-2015.
 7. No dia 02-10-2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
 8. No dia 30-10-2015, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.

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 fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT.
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 1, 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 do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2012..., foi realizada acção inspectiva à sociedade “A..., LDA.”, de âmbito geral - e incidente sobre o exercício de 2010.
- 2- A ordem de serviço n.º OI2012... foi assinada a 2014-06-05, por ..., NIF... , Técnica Oficial de Contas.
- 3- No decurso do procedimento inspectivo, concluíram os SIT que eram responsáveis de facto da sociedade:
 - i. B... (NIF ... no período: 2010-12-31 a 2014;
 - ii. C... (NIF...), no período de 2010-12-31 a 2014;
 - iii. D... (NIF: ...), no período de 1991-03-06 a 2010-01-29;
 - iv. E... (NIF: ...), no período de 2010-02-14 a 2011-01-12.

- 4- Resultou da acção inspectiva imporem-se correcções em sede de IRS/retenções na fonte à taxa liberatória, por adiantamento por conta de lucros.
- 5- Tais correcções traduziram-se em correcções à matéria tributável de 96 503,28 €.
- 6- A ora Requerente exerceu direito de audição relativamente ao projecto de relatório de inspecção, nos termos do capítulo VIII daquele Relatório.
- 7- Os argumentos então apresentados não foram acolhidos e as correcções propostas foram mantidas, constando do RIT, a este propósito, que:

“(...) 2. Quanto aos documentos que são juntos como anexo, visando comprovar que as dívidas foram assumidas e pagas pelos antigos sócios, estes documentos, foram registados na contabilidade da sociedade A....;

3. No caso das rendas de Leasing, igualmente referidas como tendo sido assumidas pelo sócios, o seu registo contabilístico constituiu um débito da conta 428 – Ativos Fixos Tangíveis, por contrapartida da conta ... – Depósitos à ordem, a crédito;

4. Ou seja, por esta contabilização se conclui apenas que, a sociedade A... terá pago da sua conta bancária o valor das rendas, não se vislumbrando qualquer indício de que tenham sido outras pessoas a efectuar qualquer pagamento;

5. Se assim fosse e como a contabilidade releva as variações patrimoniais do capital dos sócios não se pode inferir outro motivo, que aquele que a mesma demonstra, que é de que, foram utilizadas verbas que estavam no banco, para pagar as rendas do referido equipamento;

6. No que respeita aos documentos n.ºs 8 a 39 e porque a contabilização pela sociedade A ..., só pode ser entendida como entrada e saída de fluxos financeiros seus, pois que, o dinheiro deu entrada no banco, através de saída do mesmo montante da conta caixa. Em outras situações, o dinheiro terá entrado no banco por contrapartida de outra conta bancária da A...;

7. Existem ainda outros lançamentos de mais difícil compreensão técnico-contabilística, em que, a entrada no banco é feita por contrapartida de um crédito na conta caixa e o restante por conta de um crédito numa conta de outros devedores e credores.

8. A propósito do exposto nos pontos 7 e 8 veja-se a contabilização do documento 16, que para um pretense pagamento ao banco (da dívida em causa), se entrega 10.000,00€ em dinheiro, com o débito da conta bancos (depósito), e se **credita a conta caixa (saída do dinheiro) de 9.000,00€, creditando-se ainda uma conta de outros devedores e credores por 1.000,00€;**

9. Constitui-se assim um crédito disponível nesta conta Caixa, que poderá ser recebido pelo titular, em qualquer momento que entender;

10. Existe finalmente e para a mesma justificação (pagamento pelos sócios da dívida ao banco) a contabilização de valores em que é debitada a conta bancos, em contrapartida de uma conta 2113 (clientes);

11. Não obstante a existência, agregada a cada documento anexo ao direito de audição, de cheques emitidos pelos antigos sócios, certo é que, esse dinheiro foi contabilizado como se a dívida em pagamento, fosse da própria sociedade A..., fazendo disso prova os registos contabilísticos dos mesmos;
12. É dessa forma que se conclui que essas operações assim se realizaram, ou seja, os fluxos e influxos gerados com estas operações (com raras exceções) sofreram impacto directo e substantivo no património da empresa e não nos sócios;
13. A validação destas afirmações tem aliás como suporte, o saldo registado no património da empresa, na conta caixa em 31 de Dezembro de 2010, no montante de 440.248,36€ credor;
14. Saldo diferente resultaria, caso os sócios tivessem efectivamente dado entrada dos montantes apurados, com vista à aquisição quer do imóvel, que do capital da mesma sociedade;
15. No caso em análise, e consta longamente explicado no relatório, de que, o lucro obtido pelos sócios neste negócio, terá revertido para a sua esfera pessoal, com um imóvel por um lado, e com o aumento de capital por outro, sem que para tal tivessem despendido de meios financeiros próprios;
16. Todo este esquema foi possível através da contabilização formal de entradas e saídas na conta caixa e de outros valores de contas pessoais dos sócios;
17. Relembre-se o facto de que os sócios movimentavam uma conta à ordem no mesmo banco, cujos titulares eram o Sr.D... e o Sr. E... e não a sociedade, muito embora a mesma conta tenha sido utilizada, para efectuar depósitos inerentes a valores pagos por clientes (impostos, segurança social, entre outros). Foram solicitados os extractos da mesma, mas foi referido que já não existiam documentos comprovativos;
18. Através do aumento de capital cuja contrapartida, foram as contas antes referidas (caixa, entradas e saídas meramente escriturais), resultou que, para que todas as operações fossem correctamente contabilizadas, haveriam que entrar no caixa, de facto, valores de montantes aproximados a 440.000,00€;
19. O valor apurado como ganho indevido dos sócios, corresponde a 454.231,35€ (222.930,00 + 231.301,35), para que pudesse ser efectivamente pago o valor líquido correspondente ao imóvel e ao aumento de capital;
20. Resultou assim um saldo, improvável de acontecer, de pagamentos superiores aos valores que tinha em caixa;
21. No entanto, se compararmos os direitos dos sócios por um lado e os pagamentos que não existiram por outro, acabamos por concluir que, subtraídos conduziriam a um saldo cujo montante seria mais aceitável, dadas as condições e procedimentos aconselhados para a contabilização da conta caixa, de acordo com as normas contabilísticas exigidas
22. Recorde-se que, a contabilidade deve fornecer uma imagem verdadeira e apropriada. De acordo com o SNC, as demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a

representação fidedigna dos efeitos das transacções e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos;

23. As características das informações financeiras são os atributos que tornam a informação mencionada nas demonstrações financeiras, útil aos seus utentes;

24. As quatro características principais da informação financeira, são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade;

25. Em resumo, é com base nas demonstrações financeiras que aqui avaliámos o impacto que as operações de aquisição do imóvel e do aumento de capital, tiveram na empresa.

Quanto ao cálculo da taxa liberatória, que aqui é igualmente posto em causa, deve referir-se que, o cálculo pressupõe que o valor recebido / utilizado pelos sócios, é o valor líquido de imposto, à semelhança do que acontece com qualquer outra categoria de imposto. Se não vejamos, quando um profissional liberal, técnico de contas, advogado, entre outros, emite um recibo a uma entidade com contabilidade organizada, menciona desde logo o valor relativo à prestação de serviços, ao qual é aplicada a respectiva taxa. O valor recebido a final, é a diferença entre o valor da prestação de serviços (valor bruto) e o imposto liquidado, que resulta no valor líquido a receber.”.

- 8- Da correcção efectuada pelos serviços de inspecção tributária (SIT) decorreu a liquidação adicional de IRS nº 2014 ..., referente ao exercício de 2010, bem como a dos correspondentes juros compensatórios, num valor total de 111 404,44 €, objecto da presente lide.
- 9- Em conformidade com o disposto no artigo 40.º n.º1 do CPPT, o relatório de Inspecção Tributária (RIT), com as correcções em causa, foi notificado à mandatária da ora Requerente a 07-11-2014, através do Ofício n.º ... de 2014-11-06, a coberto do registo postal RD...PT, por carta registada com aviso de recepção cuja assinatura ocorreu a 2014-11-07.
- 10- A liquidação em causa, com data de 18-11-2014, foi remetida para a caixa postal electrónica da Requerente (Via CTT) em 20-11-2014.
- 11- A Requerente acedeu à sua caixa postal em 21-11-2014.
- 12- A Requerente foi objecto de uma grande transformação no final de 2010.
- 13- Os sócios e gerentes que a constituíram, procuraram um parceiro de negócio, interessado em adquirir as quotas da sociedade, o que veio a ser formalizado, em 4 de Janeiro de 2013.

- 14-No ano de 2010, os sócios e gerentes, manifestando a vontade de fazer a transmissão das suas quotas, fizeram numa primeira fase a cessação de funções como gerentes, tendo sido nomeadas para o mesmo cargo, aquelas que viriam a ser no futuro as detentoras do capital da sociedade, B... e C... .
- 15-Em 30 de Outubro de 2012, o sócio da Requerente D... cedeu a sua quota no valor de 175 000,00 € a B..., pelo valor global de 180 000,00 €.
- 16-No mesmo dia, a sócia da Requerente F..., cedeu a sua quota no valor nominal de € 175.000,00 a C..., pelo preço global de € 180.000,00.
- 17-A Requerente contraiu 2 financiamentos ao abrigo do programa PME Invest, nos valores de 150 000,00 €, em 22-04-2009, e de 25 000,00 €, em 19-08-2009.
- 18-Para a movimentação de tal financiamento, a Requerente possuía junto do então ... uma conta de depósitos à ordem com o n.º..., exclusivamente para esse efeito, tendo como únicos representantes e responsáveis pela respectiva movimentação D...(cedente das quotas da sociedade) e E... (marido da cedente F...).
- 19-À data de 31/12/2010 a referida conta de depósitos à ordem possuía também uma conta caucionada pelo valor de 50 000,00 € correspondente ao contrato n.º
- 20-À data de 22/04/2013, tais financiamentos encontravam-se totalmente liquidados.
- 21-Pressuposto da realização do contrato de cessão de quotas para as actuais sócias, foi que o cumprimento das referidas responsabilidades financeiras com o programa PME Invest, fosse assumido pelo Sr. D... (cedente das quotas da sociedade) e pelo Sr. E... (marido da cedente F...), e que a sociedade fosse transmitida sem passivo.
- 22-No cumprimento de tal acordo, o ex sócio D...e o marido da ex sócia F..., efectuaram na conta de depósitos à ordem n.º..., do banco..., em nome da sociedade aqui Requerente, e usada exclusivamente para o financiamento do PME Invest, depósitos bancários quer através de numerário, quer através de cheques pessoais.
- 23-Da análise do balanço da sociedade ora Requerente, constatarem os SIT que a rubrica de activos fixos tangíveis, passa de 243 930,61 € em 2009, para 74 278,85 € em 2010, o que se ficou a dever à venda do imóvel da sociedade para os seus sócios.

- 24- A Requerente adquiriu o imóvel registado na matriz predial com o n.º..., dividido em três fracções, afecto a serviços, com localização na Av...., ...e Av. da..., ...e... , em ..., que afectou ao exercício da sua actividade.
- 25- O referido imóvel tinha o valor patrimonial tributário de 169 982,05 €.
- 26- O referido imóvel, à data do procedimento de inspecção, estava registado em nome de D...e da sociedade «G..., S.A», com o NIPC... .
- 27- A sociedade G..., S.A., exerce a actividade de Compra e Venda de bens imobiliários e tinha, na mesma altura, como sócio, «H... », Lda.
- 28- Na contabilidade da Requerente encontravam-se, para além do mais, registados os seguintes lançamentos:
- i. n.º ... do diário de caixa, em 23 de Novembro de 2010, segundo o qual os sócios, F... e D..., na qualidade de únicos sócios e em representação da Requerente, mediante escritura pública, vendem a si próprios, em comum, o edifício de que a Requerente é proprietária, prédio urbano de r/c e 1º andar, inscrito na matriz predial com o artigo... , atrás aludido, pelo preço de 175 000,00 €.
 - ii. n.º ... do diário de caixa, em 25 de Novembro de 2010, relativo a um aumento de capital da sociedade, de 124 699,48 € para 350 000,00 €.
- 29- O movimento n.º 311001 supra-referido não ocorreu na realidade, ou seja, não ocorreu qualquer entrada em numerário, no caixa da Requerente, no valor indicado, como contrapartida da venda do prédio em questão.
- 30- Parte daquele montante foi posteriormente retirado do saldo de caixa, através de uma retirada fictícia do mesmo, efectuada através do movimento interno n.º..., de 30 de Novembro de 2010, no valor global de 159 935,77 €, por contrapartida de Empréstimos.
- 31- O aumento a que se refere o movimento n.º ... foi contabilizado como tendo sido realizado:
- i. Por incorporação de Prestações Suplementares;

- ii. Por contabilização como entrada em dinheiro, no valor de 181 571,56 €, na conta Caixa, na proporção das quotas dos sócios F...e D... e para reforço do capital dos mesmos.

32- Na realidade, não houve qualquer entrada de dinheiro em Caixa.

33- Para realização do novo valor das quotas, foi utilizado o dinheiro da empresa, conta Caixa – 111, não tendo os sócios colocado qualquer valor na empresa.

34- A contabilização do aumento de capital, foi feita através da integração das Prestações Suplementares no capital de cada um dos sócios, sendo o restante para perfazer os 175 000,00 € deduzido do Capital inicial, contabilizado como se de entregas em caixa dos sócios se tratasse.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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 atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do 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 inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Em especial, os factos dados como provados sob os pontos 10 e 11, resultam do documento junto pela AT na sua resposta, cuja genuinidade ou autenticidade não foi questionada pela Requerente.

Os factos dados como provados nos pontos 17 a 21 resultam dos documentos 1, 2 e 3, apresentados pela Requerente em 16-10-2015, apreciados livremente pelo Tribunal e conjugados com a prova testemunhal produzida, que confirmou o seu teor, tendo-se em conta também que a genuinidade ou autenticidade não foram questionadas.

O facto dado como provado no ponto 22 assenta, para além da prova documental disponibilizada, na prova testemunhal produzida, em especial dos depoimentos de D... e E..., que se apresentaram de forma serena e coerente, relatando os factos tal como foram dados como provados.

Os factos dados como provados nos pontos 29 e 32, para além de corresponder à normalidade da experiência comum das coisas, onde – já há data – não era normal ocorrerem pagamentos em numerário da ordem de valores em questão, foi igualmente corroborado pela prova testemunhal apresentada a este Tribunal.

B. DO DIREITO

i.

Começa a Requerente por arguir a caducidade do direito à liquidação em causa no presente processo, referente a IRS do ano de 2010.

Nesta matéria, dispõe o artigo 45.º/1 da LGT que:

“O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.”.

Nestes termos, e como, de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo, “O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou

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

o facto tributário”, ressalvados casos de interrupção ou suspensão do prazo em questão, a liquidação em questão deveria ser notificada até 31 de Dezembro de 2014.

Conforme resulta da matéria de facto dada como provada, a Requerente acedeu à sua caixa postal em 21-11-2014, para onde havia sido remetida a notificação da liquidação em questão, a 20-11-2014.

A propósito desta matéria, dispõe o artigo 149.º do CIRS, que:

“1 - As notificações por via postal devem ser feitas no domicílio fiscal do notificando ou do seu representante.

2 - As notificações a que se refere o artigo 66.º, quando por via postal, devem ser efetuadas por meio de carta registada com aviso de receção.

3 - As restantes notificações devem ser feitas por carta registada, considerando-se a notificação efetuada no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, caso esse dia não seja dia útil.

4 - Não sendo conhecido o domicílio fiscal do notificando, as notificações podem ser feitas por edital afixado no serviço de finanças da área da sua última residência.

5 - Em tudo o mais, aplicam-se as regras estabelecidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

Também com relevância para o que se discute, dispõe o artigo 19.º da LGT que:

“2 - O domicílio fiscal integra ainda a caixa postal electrónica, nos termos previstos no serviço público de caixa postal electrónica. (...)

10 - Os sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português e os estabelecimentos estáveis de sociedades e outras entidades não residentes, bem como os sujeitos passivos residentes enquadrados no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, são obrigados a possuir caixa postal eletrónica, nos termos do n.º 2, e a comunicá-la à administração tributária no prazo de 30 dias a contar da data do início de atividade ou da data do início do enquadramento no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, quando o mesmo ocorra por alteração.”.

Ainda no mesmo âmbito, dispõe o artigo 38.º do CPPT:

“1 - As notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de receção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências. (...)

3 - As notificações não abrangidas pelo n.º 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada. (...)

9 - As notificações referidas no presente artigo, bem como as efetuadas nos processos de execução fiscal, podem ser efetuadas por transmissão eletrónica de dados, que equivalem, consoante os casos, à remessa por via postal registada ou por via postal registada com aviso de receção.”.

Por fim, dispõe o artigo 39.º, também do CPPT:

“9 - As notificações efectuadas por transmissão electrónica de dados consideram-se feitas no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica.

10 - A notificação considera-se efetuada no 25.º dia posterior ao seu envio, caso o contribuinte não aceda à caixa postal electrónica em data anterior.”.

Como resulta do quadro normativo exposto, “O domicílio fiscal integra ainda a caixa postal electrónica” (artigo 19.º/2 da LGT).

Para além disso, as notificações “efetuadas por transmissão eletrónica de dados, (...) equivalem, consoante os casos, à remessa por via postal registada ou por via postal registada com aviso de receção.” (artigo 38.º/9 do CPPT), e “consideram-se feitas no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica.”, ou “no 25.º dia posterior ao seu envio, caso o contribuinte não aceda à caixa postal electrónica em data anterior.” (artigo 39.º, n.ºs 9 e 10 do CPPT).

É certo que, o artigo 149.º do CIRS não faz referência às notificações por transmissão electrónica de dados, mas, menos certo não é, menciona expressamente que “Em tudo o mais” que não esteja nele previsto “aplicam-se as regras estabelecidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”.

Por outro lado, apreciando a materialidade da questão, não se vislumbra, nem a Requerente oferece qualquer subsídio nesse sentido, qualquer motivo para que a equivalência das notificações “efetuadas por transmissão eletrónica de dados (...) à remessa por via postal registada ou por via postal registada com aviso de receção” não opere em sede de IRS, tendo em conta que, quer nos casos em que a caixa postal electrónica é obrigatória, nos termos do n.º 10 do artigo 19.º da LGT (como é o caso da Requerente), quer nos casos em que o contribuinte, voluntariamente aderiu àquela, se justificará a obrigação de consulta regular da mesma, e de controle ao seu acesso.

Deste modo, e tendo em conta os factos dados como provados e acima apontados, dever-se-á considerar que a Requerente foi notificada da liquidação controvertida no dia 21-10-2014, dentro, ainda, do prazo consagrado no artigo 45.º/1 da LGT, pelo que não se verifica a arguida caducidade do direito à liquidação.

*

ii.

Prossegue a Requerente, insurgindo-se contra a falta de entrega de cópia da Ordem de serviço, alegando que *“jamais recebeu qualquer cópia da ordem de serviço ou do despacho que determinou a Inspeção, conforme exigência do artigo 51.º números 1 e 2 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária”*, donde conclui que se verifica *“uma invalidade processual, que determina a nulidade de todos os actos praticados a posteriori.”*

Na mesma linha, mais alega a Requerente que se verificará a invalidade da notificação da nota de diligência relativa à conclusão dos actos de inspeção, feita na pessoa de E..., em 03/10/2014, na qualidade de Gerente, sendo que o mesmo já não desempenhava tal cargo desde 19 de Janeiro de 2011, como de resto resulta do ponto 18. da matéria de facto, considerando que daí decorre *“um vício formal que acarreta a sua nulidade e de todos os demais posteriores, o que aqui se requer.”*

Ressalvado o respeito devido, entende-se não assistir razão à Requerente.

Como se escreveu já no processo arbitral 164/2013-T, do CAAD²:

“tem-se por bom que, tal como expressamente se refere no preâmbulo do RCPIT, a regulamentação do procedimento de inspeção tributária visa “essencialmente a organização do sistema, e conseqüentemente a garantia da proporcionalidade aos fins a atingir, da segurança dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões.”

Ou seja, a regulamentação do procedimento de inspeção 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 refletirão, eficazmente, na sua esfera jurídica, para além de assegurar a sua participação nas decisões que venham a ser tomadas.

Relativamente a este último aspecto, diga-se desde já que, atento princípio geral da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, consagrado no artigo 60.º da LGT, sempre estaria o essencial dos interesses juridicamente relevantes daqueles, na matéria, devidamente salvaguardados, independentemente da concreta regulamentação do procedimento de inspeção tributária. Acresce, ainda a este propósito, que o procedimento de inspeção tributária não tem, primacialmente, uma natureza decisória (daí que, por exemplo, o respectivo ato final – o relatório – não seja diretamente impugnável, na medida em que

² Disponível para consulta em www.caad.org.pt.

não é, em si mesmo, lesivo), mas meramente preparatória ou acessória³, pelo que a necessidade de salvaguarda da participação dos contribuintes “na formação das decisões”, no seu âmbito, será altamente diminuta. Deste modo, a principal finalidade, sempre na perspectiva dos sujeitos passivos, da regulamentação do procedimento de inspeção tributária, e da respetiva 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/1 da LGT, bem como a sujeição dos visados às garantias e prerrogativas da inspeção tributária (artigos 28.º e 29.º do RCPIT), e à aplicação de medidas cautelares (artigos 30.º e 31.º do RCPIT).

Assim, e no seguimento do que se vem de expor, entende-se que a violação de normas reguladoras do procedimento de inspeção tributária, terá, essencialmente, a consequência de obstar a que ocorram determinados efeitos próprios daquele procedimento, como a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, ou a obrigação de abertura das instalações dos visados à inspeção tributária.

Em suma, entende-se que o procedimento de inspeção tributária não visa tutelar a participação do contribuinte no processo de recolha de informações e elementos pela Administração Tributária, nem, muito menos, obrigar a que esta instaure tal procedimento, para proceder à recolha de informações e elementos que lhe seja lícito obter, nos termos gerais do ordenamento jurídico, fora daquele procedimento. De igual modo, o procedimento de inspeção tributária não visará, em primeira linha⁴, pelo menos, assegurar, pela sua observância, a fidedignidade ou idoneidade da informação ou elementos recolhidos.

Este, de resto, tem sido o entendimento do STA, podendo consultar-se a este respeito o Ac. proferido no processo 0955/07, em 27-02-2008, em cujo sumário se lê:

“Os procedimentos inspeção e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório, o que não significa que as ilegalidades nele cometidas se projectem, fatalmente, na liquidação, invalidando-a.”⁵

Entende-se, assim, que a não entrega de cópia da ordem de serviço ou do despacho que determinou a Inspeção, em violação do artigo 51.º, números 1 e 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, bem como a notificação a terceiro da nota de diligência relativa à conclusão dos actos de inspeção⁵, não se projecta “fatalmente, na liquidação, invalidando-a”, mas, antes, obstarão a que se produzam os efeitos próprios do procedimento, enquanto acção inspectiva externa, como sejam, por exemplo, a suspensão do prazo de caducidade, nos termos do artigo 46.º/1 da LGT, as garantias do

³ “O procedimento de inspeção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária” (artigo 11.º do RCPIT).

⁴ Embora se possa dizer, contudo, que algumas normas da regulamentação em causa tenham preocupações a esse nível, designadamente as que dizem respeito a incompatibilidades dos funcionários (artigo 20.º do RCPIT). Não se poderá, todavia, deixar de ter em conta que tais normas são elas próprias manifestações de outras mais gerais, de índole análoga (em especial o artigo 44.º do CPA).

exercício da função inspectiva, reguladas nos artigos 28 e ss. do RCPITA, o que será não só suficiente, mas também adequado, à salvaguarda dos interesses concretamente em causa.

Daí que não possa obter acolhimento, também, esta arguição da Requerente.

iii.

Alega a Requerente, também, que se terá verificado a falta de notificação do relatório da inspeção, na medida em que, reconhecendo que o mesmo foi notificado à sua mandatária constituída, não o foi, na sua pessoa.

Entende a Requerente que *“Sendo a Fiscalizada a parte directamente afectada e cujo teor deve, não obstante a notificação do Mandatário, ser realizada também na sua pessoa, uma vez que tal é condição de eficácia do acto.”*, já que o *“próprio argumento literal, aposto no artigo 61.º do RCIPT, o que se ordena é a notificação ao contribuinte, ou seja, ao sujeito passivo ou obrigado tributário.”*

Entende-se, todavia e uma vez mais, que não assistirá razão à Requerente nesta matéria.

Efectivamente, como a própria reconhece, *“O RCIPT no capítulo III sobre a epígrafe “Notificações e Informações” que engloba os artigos 37º a 43º, remete para o CPPT e para a LGT, quanto ao modo de tramitação e efeitos da notificação”*.

Ora, o artigo 40.º do CPPT dispõe que *“As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório.”*, e que, apenas quando *“Quando a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de ato pessoal, além da notificação ao mandatário, será enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência.”*

Daí que, não estando em causa na notificação em questão, manifestamente, *“a prática pelo interessado de ato pessoal”*, não estava a AT obrigada a, para *“além da notificação ao mandatário”*, enviar *“carta ao próprio interessado”*.

Face ao exposto, deverá também esta alegação da Requerente ser julgada improcedente.

⁵ Bem como a circunstância de não se encontrar assinada pelos funcionários incumbidos do procedimento inspectivo, nem conter o elenco das tarefas realizadas.

*

iv.

Sustenta também a Requerente que a liquidação enfermará de falta de fundamentação, porquanto “A liquidação efectuada bastou-se com o documento junto sob. doc. 1.” e “Nada mais foi informado ou anexado”.

Como é sabido, e ambas as partes o reconhecem, a fundamentação é uma exigência dos actos tributários em geral, sendo uma imposição constitucional (268º da CRP) e legal (art.º 77º da LGT).

Resumidamente, pode dizer-se que é hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

1. **Oficiosidade:** deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;
2. **Contemporaneidade:** deve ser coeva da prática do acto, não podendo haver fundamentações diferidas;
3. **Clareza:** deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;
4. **Plenitude:** deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstracta e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um acto tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente é necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio. Esta será – julga-se – a pedra de toque do cumprimento do dever de fundamentação: quando, perante um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, o acto tributário se apresenta, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os

motivos de facto e/ou de direito em que assenta, o acto padecerá de falta de fundamentação.

O artigo 77.º/1 da LGT refere, assim, que: “*A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*”.

Paralelamente, artigo 66.º/2 do CIRS dispõe que “*A fundamentação deve ser expressa através de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a sua motivação.*”.

Descendo ao caso concreto, verifica-se que o acto de liquidação em questão ocorreu na sequência de acto inspectivo e em conformidade com o relatório de inspecção tributária homologado por despacho, relatório esse onde constam os fundamentos da liquidação em causa, que a Requerente, demonstrou compreender, tomando, de maneira fundada, a decisão de não aceitar.

No fundo, o que se passa é que a Requerente pretende que a remissão da liquidação para o relatório de inspecção deva ser explícita.

Contudo, este entendimento é, desde logo, contrariado pelo Acórdão do STA de 19-05-2004, proferido no processo 0228/03⁶, onde se lê que “*Não vale como fundamentação a motivação apresentada posteriormente à prática do acto, nem a constante de peças instrutórias anteriores para as quais não tenha sido feita remissão, expressa ou implícita.*”, admitindo-se, assim, que a remissão possa ser implícita, ou seja, decorrente do próprio contexto do acto tributário, ou do qual este emerge.

Neste mesmo sentido, se orienta a jurisprudência do STA que considera que “*Apesar da não indicação expressa do preceito legal aplicável, a exigível fundamentação de direito do acto tributário será suficiente com a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro*

⁶ Disponível para consulta em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

normativo determinado, desde que, em qualquer caso, se possa concluir que aqueles eram conhecidos ou cognoscíveis por um destinatário normal colocado na posição em concreto do real destinatário.”⁷.

Deste modo, entende-se que, considerado o contexto concreto em que foram produzidos os actos de liquidação em questão nos presentes autos, será perceptível, para um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, que os fundamentos daqueles são os constantes do relatório de inspecção que os precedeu, sendo certo que mais se afigura evidente que a Requerente compreendeu isso mesmo.

Este, de resto, tem sido o juízo dos nossos tribunais superiores em casos análogos, podendo a esse respeito conferir-se os Acórdãos do STA de 10-09-2014, proferido no processo 01226/13⁸, do TCA-Norte de 13-09-2012, proferido no processo 00334/05.8BEBRG⁹, e do TCA-Sul de 23-05-2006, proferido no processo 01156/06¹⁰ (citado pela AT).

Assim, e deste modo, nada haverá a censurar, na perspectiva do dever de fundamentação, aos actos tributários objecto do presente processo.

*

v.

Entrando já no mérito da causa, vem a Requerente questionar os fundamentos de facto da liquidação objecto do presente processo, e conseqüentemente o direito aplicável.

A liquidação de IRS objecto do presente processo arbitral, resulta da imputação aos ex-sócios da Requerente de “retiradas por conta de lucros”, provenientes de duas situações, que são:

⁷ Cfr., p. ex., Ac. do STA de 08-06-2011, proferido no processo 068/11.

⁸ “os actos de liquidação em questão ocorreram na sequência de acto inspectivo e em conformidade com o relatório de inspecção tributária homologado por despacho. Relatório onde consta que esses actos derivam de correcções aritméticas introduzidas por via da desconsideração das regularizações de IVA levadas a efeito pelo contribuinte (ora recorrente) em diversas declarações periódicas devidamente identificadas, e que decorrem de várias notas de crédito que ela produziu nos anos de 2002 e 2003.”

⁹ “Com efeito, de atentarmos no relatório de inspecção que está subjacente à liquidação adicional impugnada, cujo teor foi dado por reproduzido no probatório fixado, podemos concluir que a AT deu a conhecer ao visado, a aqui Recorrente, as razões que a levaram a proceder à liquidação adicional impugnada.”

¹⁰ “resulta claro que se o impugnante analisar o conteúdo da liquidação em conjunto com o relatório da inspecção tributária, do qual também tem conhecimento, a fundamentação do acto tributário resulta cristalina, sem ambiguidades, obscuridades, ou qualquer contradição.”

- A aquisição – a título gratuito – do imóvel registado na matriz predial com o n.º..., sito na Av..., ...e Av. da ..., ...e..., em ..., geradora da exigência do montante de imposto de 47 930,00 €, e respectivos juros;
- o aumento de capital da sociedade, de 124 699,48 €, para 350 000,00 €, com contabilização como entrada em dinheiro, no valor de 181 571,56 €, sem que tenha havido qualquer entrada de dinheiro em Caixa, gerador da exigência do montante de imposto de 48 573,28 €, e respectivos juros.

Destas duas situações, a Requerente apenas questiona, no plano da materialidade, a primeira, pelo que apenas essa será objecto de apreciação por este Tribunal.

Como resulta do RIT, e a própria AT expõe na sua Resposta, a liquidação em questão no presente processo assenta, no que diz respeito à primeira das situações acima elencada, essencialmente, no seguinte entendimento:

- os sócios da Requerente adquiriram um imóvel no valor de 175 000,00 €, que vem à sua posse sem disporem de qualquer valor para a sua compra, pelo que a vantagem patrimonial correspondeu a 87 500,00 € para cada um dos sócios;
- os sócios, locupletaram-se do montante de 87 500,00 €, respectivamente, correspondente ao alegado pagamento do imóvel, que passa a ser património particular dos mesmos, através de meios financeiros da empresa, sem que tenham declarado qualquer proveito ou ganho em seu favor;
- A obtenção da titularidade do prédio por parte dos sócios, sem que tenham efectuado o pagamento daquele valor à entidade vendedora, que era detida por eles mesmos em 100%, configura a quitação de uma dívida que foi paga com dinheiro que era da própria empresa, ou seja, para aquisição desse direito, retiraram esse mesmo valor da empresa.
- Tal conduta consubstancia a figura de “retirada por conta de lucros”, sujeita à taxa liberatória de 21,5%, nos termos do preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS (com a redacção dada pelo Lei n.º 12-A/2010 de 30/6) do valor da aquisição do edifício de 175 000,00 €, a afectar a cada um dos beneficiários, F... e D... .

Como se vê, o acto tributário em questão no presente processo assenta, na parte em causa, no pressuposto de que os sócios da Requerente adquiriram um imóvel no valor de 175 000,00 €, que veio à sua posse sem despenderem qualquer valor para a sua compra.

Todavia, compulsada a matéria de facto apurada nos autos, verifica-se que tal não corresponde à realidade.

Com efeito, o que se passou foi que a contrapartida da aquisição pelos sócios da Requerente (*rectius*, por um dos sócios e pelo cônjuge da outra), foi a assunção de dívidas da Requerente no montante de, precisamente, 175 000,00 €.

Demonstra-se, assim, que a aquisição pelos sócios da Requerente não foi gratuita, ao contrário daquilo que o acto tributário sindicado tem subjacente, mas onerosa, pelo que, nesta parte, enfermará aquele acto de erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro na aplicação do direito.

Não obsta à conclusão tirada a forma, perdoe-se, perfeitamente desastrada como a Requerente contabilizou as operações em que esteve envolvida.

Com efeito, demonstrado, como demonstrou a AT, que aquela enferma de omissões, erros e inexactidões, que impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo, perde a mesma qualquer valor probatório, seja em benefício da Requerente, seja em benefício da AT, pelo que a prova que incumba às partes fazer, na matéria afectada, terá de ser feita com recurso a outros elementos de prova.

Por outro lado, embora possa ser legítimo que a exigência de imposto seja, pela AT, feita à Requerente, o certo é que está em causa uma declaração de IRS, onde a capacidade contributiva legitimadora da imposição tributária radica nos sujeitos passivos singulares, que no caso serão os sócios da Requerente. Ora, o que se verifica é que – na realidade – não se demonstra qualquer acréscimo patrimonial daqueles, pelo que sempre claudicaria a existência de facto tributário, pressuposto do imposto, nos termos do artigo 1.º do CIRS, sendo que sempre, e no limite, a dúvida sobre a sua verificação se haveria de resolver no sentido da anulação do acto tributário, por força do disposto no artigo 100.º do CPPT.

Não obsta, por fim, ao concluído, a alegação formulada pela AT na sua Resposta, segundo a qual desconhece “*qual o destino dado aos valores obtidos através dos mesmos financiamentos, uma vez que os sócios não o quiseram demonstrar*”. Com efeito, e desde logo, tanto quanto se consegue apurar – e a AT nada demonstrou noutro sentido, os

financiamentos PME Invest constituíam uma dívida da Requerente. Por outro lado, mesmo que o produto daqueles financiamentos haja sido desviado para finalidades alheias à Requerente, o que também não se demonstra, para que pudesse ser liquidado IRS relativo aos sócios da Requerente, era necessário que se demonstrasse, pela positiva, que foram aqueles os concretos e reais beneficiários de tais financiamentos, não sendo suficiente a mera prova de que a Requerente não o foi e, menos ainda, a falta de demonstração de que o foi.

*

Questiona, por fim a Requerente a quantificação do imposto exigido.

Com efeito, e como é expressamente reconhecido pela AT e resulta do RIT, “*no caso em apreço, considerou-se que, o valor atribuído a 23.11.2010, é líquido de imposto, e procedeu-se ao cálculo do valor sujeito à taxa referida*”.

Ora, ressalvado o devido respeito considera-se que tal “*consideração*” não tem, no caso, qualquer fundamento.

Com efeito, assente que os sujeitos passivos de IRS auferiram determinado rendimento – no caso, um total de 181 571,56 € - para que se possa considerar que o mesmo é líquido de imposto, é necessário que se demonstre que assim é, ou seja, que, recebido o montante em questão, os beneficiários do rendimento fiquem exonerados do pagamento de qualquer imposto.

Ora no caso não só tal não é demonstrado, como não é isso que se passa. Com efeito, os beneficiários do rendimento tributado não ficam assente que a tributação é devida, em nenhum caso ficam exonerados de a suportar.

Com efeito, tratando-se, como refere a AT, de rendimentos a que se refere a al. c) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC aplicável, estaremos perante uma retenção na fonte por conta do imposto devido a final, ou a título liberatório, conforme o contribuinte exerça, ou não, a faculdade conferida pelo n.º 6 do mesmo artigo.

No primeiro caso, caberá, inclusive, ao substituído – sujeito passivo de IRS – a responsabilidade originária pelo imposto, conforme decorre do n.º 2 do artigo 28.º da LGT, pelo que seria, em primeira linha, junto dele que deveria ser, pela AT, exigido o imposto em dívida.

No segundo caso, o substituído será responsável subsidiário pelo imposto devido.

Assim, e neste, mesmo que a AT logre ressarcir-se do imposto em falta junto da Requerente, nada obstará a que esta exija aos seus ex-sócios o imposto por eles devido, que se viu obrigada a suportar, já que no âmbito das respectivas relações, nada se logrou apurar que coloque a cargo da Requerente qualquer quantia que, a título de IRS, haja de ser suportada pelos ex-sócios.

Caso a AT não logre cobrar o imposto à Requerente, a responsabilidade subsidiária dos substituídos poderá, nos termos da lei, ser accionada.

Como se escreveu no Acórdão do STA de 23-09-2015, proferido no processo 0997/15¹¹:

“O imposto sobre o rendimento de pessoas singulares é um imposto que, como a sua denominação indica é devido por pessoas singulares, incidindo sobre o valor anual dos rendimentos por estas auferidos ao longo do ano, artº 1º do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares.

A retenção na fonte não é um imposto, mas um mecanismo de cobrança, instituído pelo sistema fiscal português com o objectivo de aumentar a eficácia na cobrança do imposto (IRS). Pela utilização de tal mecanismo, o Estado recebe, mensalmente, por conta do imposto que será devido no final de cada ano pelos trabalhadores por conta de outrem ou trabalhadores que prestem serviços e que não estejam abrangidos pelo regime de isenção uma parte do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que a estas compete pagar.

Para o sujeito passivo de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares trata-se de um pagamento antecipado do imposto que é devido no final de cada ano. Para a entidade que procede à sua retenção trata-se de uma dívida tributária e não do pagamento de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares. Esta apenas procede ao desconto no vencimento do trabalhador da quantia que o estado tem a receber em sede de tributação de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares desse trabalhador, incumbindo-lhe a entrega desse valor ao estado. O mesmo ocorre quando a entidade a quem foi prestado um serviço retém do custo do serviço que deveria pagar ao prestador, e, para este seria

¹¹ Disponível em www.dgsi.pt.

rendimento tributável em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, o valor correspondente ao imposto sobre o rendimento de pessoas singulares.

Mas a empresa que procede à retenção na fonte não passa, por isso a ser tributada em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares. Arrecada os valores de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que são devidos pelos trabalhadores/prestadores de serviço que deve entregar nos cofres do estado.”.

Deste modo, demonstra-se que o valor atribuído pela Requerente aos seus ex-sócios, na parte que se mantém da liquidação objecto do presente processo, não é, de facto, “*líquido de imposto*”, já que, originariamente ou subsidiariamente os mesmos são responsáveis por tal imposto, por um lado, e nada permite concluir que, nas relações internas da Requerente com os seus ex-sócios, aquela tenha assumido a obrigação de suportar os encargos fiscais que sobre estes impendam, designadamente aqueles em causa no presente processo arbitral.

Conclui-se, assim, que não se encontra demonstrado que os rendimentos colocados à disposição dos ex-sócios da Requerente, a que se reporta a parte que se mantém da liquidação objecto do presente processo, não são “*líquidos de imposto*”, pelo que, nesta parte, também deve proceder o pedido arbitral, na medida em que o imposto devido sobre o rendimento de 181 571,56 € atribuído pela Requerente aos seus sócios, importa a existência de imposto no valor de 39 037,89 €, e não de 48 573,28 €, conforme exigido na liquidação em crise.

*

C. DECISÃO

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

- a) Anular parcialmente o acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) n.º 2014 ..., do ano de 2010, na parte respeitante à exigência do montante de imposto de 47 930,00 €, e respectivos juros;

- b) Anular parcialmente o mesmo acto de liquidação, na parte respeitante à exigência do montante de imposto de 48.573,28€, e respectivos juros, que deverá ser reduzida ao montante de imposto de 39 037,89 €, e respectivos juros;
- c) Julgar improcedente a restante parte do pedido arbitral;
- d) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção dos respectivos decaimentos, fixando-se em 1 439,00 € a parte a cargo da Requerente, e em 1 621,00 € a parte cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 111 404,44 €, 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 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 3 060,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente 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 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

6 de Janeiro de 2016

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Rui Ferreira Rodrigues – Com declaração de voto anexa)

O Árbitro Vogal

(Ana Duarte)

Declaração de voto

Dissinto da decisão no segmento constante da respetiva alínea a), ou seja, da anulação parcial do ato de liquidação de IRS n.º 2014 ..., do ano de 2010, na parte respeitante à exigência do montante de imposto de 47 930,00 € e respetivos juros.

Com efeito, impendendo sobre a Requerente o ónus da prova dos factos pela mesma invocados, conforme n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, aplicável *ex vi* da alínea a), n.º 1, artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), a mesma não logrou provar que as dívidas referidas nos artigos 17.º e 19.º de “Factos dados como provados” (dois financiamentos ao abrigo do programa PME Invest, no valor global de 175 000,00 € e uma conta caucionada no montante de 50 000,00 €) tivessem sido efetivamente suportadas pelo ex-sócio D... e E..., cônjuge da também ex-sócia F..., como contrapartida ao pagamento do preço, no montante de 175 000,00 €, pela compra que os mesmos fizeram à Requerente, do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo... .

Diga-se, antes de mais, que o contrato de compra e venda ocorreu em 23-11-2010 e que do mesmo, celebrado por escritura pública, consta encontrar-se o preço totalmente liquidado.

Por outro lado, segundo a contabilidade da Requerente, em 31-12-2010, inexistia qualquer passivo, para além de dívidas a fornecedores e ao Estado e outros entes públicos, sendo que o referido imóvel já não fazia parte do ativo fixo tangível.

Face aos doc.s n.ºs 11 a 42 (talões de depósito e cheques), apresentados pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, conclui-se que, no período de 20-05-2011 a 01-08-2013, foram efetuados depósitos na conta n.º..., aberta em nome da Requerente, no montante de 206 487,60 €.

E que tais depósitos foram efetuados em numerário, com exceção dos que respeitam aos doc.s n.ºs 12, 38 (parte), 40 e 42, em que foram emitidos cheques de contas em nome dos referidos D... e E... .

Não se compreende a informação do ... constante do doc. n.º 5, que refere “... Mais informamos que todos estes financiamentos (refere-se aos financiamentos supra

mencionados) se encontravam totalmente liquidados em 22/04/2013, tendo-se procedido ao encerramento da conta (refere-se à conta n.º...)” quando houve depósitos efetuados em data posterior àquela. Assim, o depósito a que respeita o doc. n.º 12 foi efetuado em 26-07-2013, e os depósitos a que respeitam os doc.s 35 e 36, foram efetuados em 16-07-2013 e 01-08-2013, respetivamente.

Por outro lado nos referidos talões de depósito encontram-se exarados lançamentos contabilísticos indiciadores de que os montantes depositados teriam passado pela Requerente.

No seu depoimento, o inspetor tributário ... disse não conseguir relacionar aqueles cheques com os talões de depósito e extratos bancários da Requerente e consequentemente garantir que tais depósitos foram efetivamente suportados pelos referidos adquirentes do imóvel.

Também a inspetora tributária ..., no seu depoimento, referiu inexistir, na contabilidade, qualquer elemento comprovativo de que os referidos depósitos foram efetuados para pagamento de qualquer dívida.

Por sua vez o depoimento da contabilista - ...-, não é esclarecedor sobre tais factos, uma vez que, segundo a mesma, na contabilidade não constam nem as cópias dos cheques nem os talões de depósito, sendo que apenas existiam os extratos bancários, nos quais vem mencionado o depósito do cheque, e as notas de lançamento.

No seu depoimento, E ... disse ter assumido o pagamento das referidas dívidas da Requerente e que quando estas foram liquidadas a conta foi encerrada.

No entanto não sabe porque motivo ficou consignado na escritura de compra do imóvel que o preço ficou liquidado.

Também D ..., o outro adquirente do imóvel, disse ter assumido o pagamento das referidas dívidas da Requerente e que era ele próprio quem fazia os depósitos ao balcão do banco. Disse ainda que tal assunção da dívida, em dezembro de 2010, fora verbal, uma vez que a cessão de quotas apenas ocorreu em 30-10-2012.

Nos termos da alínea e) do artigo 16.º do RJAT, a livre apreciação dos factos de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros, constitui princípio do processo arbitral.

Também o artigo 396.º do Código Civil estatui que a força probatória dos depoimentos das testemunhas é apreciada livremente pelo tribunal.

Não será despidendo referir que os adquirentes do imóvel –E ... e D ...-, não obstante poderem depor como testemunhas, já que não são parte no presente processo, cfr. artigo 496.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* da alínea e), n.º 1, artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, são interessados, *rectius* os principais interessados, na procedência do pedido arbitral.

Assim, face à prova produzida, quer documental quer testemunhal, não fiquei convencido de que as dívidas da Requerente tivessem sido suportadas pelos referidos adquirentes do imóvel.

Pelo que decidiria nos seguintes termos:

“ a) Anular parcialmente o acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) n.º 2014... , do ano de 2010, na parte respeitante à exigência do montante de imposto de 47 930,00 €, e respectivos juros, que deverá ser reduzida ao montante de imposto de 37 625,00 € e respectivos juros”;

Lisboa, 24 de dezembro de 2015.

Rui Ferreira Rodrigues