

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 317/2015-T

Tema: IRC - Dedutibilidade de gastos; vícios do procedimento inspetivo; vício de falta de fundamentação do ato tributário de liquidação

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 21.05.2015, a Requerente, A... LDA, pessoa coletiva número..., com sede na Avenida da..., n.º..., ...-... ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas, com o nº 2014..., referente ao exercício de 2010 e respetiva demonstração de acerto de contas, com valor a pagar de € 2.767,79.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 10.08.2015.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. De acordo com o artigo 101º, nº 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e 45º da Lei Geral Tributária, a liquidação de IRC deve ser validamente no prazo de quatro anos a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.
- b. A liquidação objeto do presente processo não foi validamente notificada ao contribuinte até 31.12.2014, tendo sido efetuada para além daqueles quatro anos, pelo que, deve ser declarada a sua caducidade, o que afeta não só a eficácia do ato, impedindo que se produzam os efeitos a que de destinava, como a própria legalidade do mesmo.
Sem prescindir,
- c. Sendo o imposto em causa resultado de procedimento de inspeção, a Requerente jamais recebeu qualquer cópia da ordem de serviço ou do despacho que determinou a inspeção, conforme exigência do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).
- d. Trata-se de invalidade processual, que determina a nulidade de todos os atos praticados à posteriori e que torna irrelevante a suspensão da caducidade do imposto, prevista no art. 46º, nº 1, da LGT.
- e. Deverá ainda referir-se que a notificação da nota de diligência que marca a conclusão dos atos de inspeção foi efetuada na pessoa de B..., em 3.10.2014, na qualidade de gerente, sendo que o mesmo já não assume o cargo desde 19 de Janeiro de 2011 pelo que, estamos perante um vício formal que acarreta a sua nulidade e a de todos os atos posteriores.
- f. Acresce ainda que a referida nota de diligência não foi assinada pelos funcionários incumbidos do procedimento inspetivo, nem contém o elenco de tarefas realizadas, conforme obrigação legal.
- g. Ademais, em 6.11.2014, foi remetido à mandatária da Requerente o Relatório final de inspeção, com indicação a/c, ou seja, ao conhecimento, mas a notificação deveria ter sido feita na pessoa da Requerente, nos termos do art. 62º, nº 2, do RCPIT pelo que deve ser julgada e verificada a preterição de formalidade consistente na falta de notificação do relatório de inspeção, sendo que tal preterição vicia o ato administrativo da liquidação daí resultante.

- h. A Administração Tributária não comunicou ao contribuinte a motivação da liquidação, inexistindo fundamentação, ou existindo, a mesma é claramente insuficiente, sendo o ato desprovido de fundamentação pelos que, nos termos do art. 133º, al. f) do CPA, o mesmo é nulo.
 - i. Quanto aos gastos com aluguer de viaturas não aceites, no valor de 676,35 € foram as mesmas requisitadas no desenvolvimento da atividade de seguros, sendo as pessoas indicadas nas faturas os terceiros contratados, por conta dessa atividade, logo deveriam esses gastos ser repercutidos como se o fossem da Requerente, uma vez que foi a mesma que arcou com os seus custos.
 - j. No que respeita aos gastos a título de “estudo de parceiro de negócio”, foi um gasto efetivo da Requerente, pela prestação de serviços realizada, despendido a título de procura de parceiro de negócio, o qual é do interesse direto daquela, porque visa a obtenção de clientes.
 - k. Quanto ao registo de faturas em duplicado, não se entende como poderão os mesmos não ser dedutíveis, uma vez que se tratam de gastos próprios reiterados, comuns e necessários à atividade, pelo que fiscalmente relevantes.
 - l. Por fim, os gastos respeitantes à amortização do edifício, foram os mesmos contabilizados nos anos de 2010, porquanto foi o ano da venda do imóvel, logo o custo deveria ter sido admitido porquanto a venda apenas ocorreu em Novembro de 2010, logo a amortização é fiscalmente admitida.
4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:
- a. Quanto à questão da caducidade do direito à liquidação de IRC de 2010 não assiste qualquer razão à Requerente pois o procedimento inspetivo iniciou-se a 2014-06-05 com a notificação da ordem de serviço e, posteriormente, a 2014-11-07, a Requerente foi notificada do relatório de inspeção tributária pelo que o procedimento inspetivo não ultrapassou os seis meses de duração tendo, nos termos do artigo 46.º, nº 1, do CPPT, o prazo de caducidade do direito à liquidação ficado

- suspensão durante a realização do procedimento inspetivo acrescendo ao limite temporal de 2014-12-31 mais 156 dias.
- b. Contudo, a liquidação *sub judice* foi notificada à Requerente dentro do próprio ano da caducidade, mais exatamente a 2014-11-21, ocasião em que aquela consultou a sua caixa postal, considerando-se notificada naquela mesma data sendo, conseqüentemente, totalmente infundado o primeiro vício formal invocado pela Requerente.
 - c. Quanto à falta de entrega da ordem de serviço, mais uma vez as alegações da Requerente são improcedentes pois a ordem de serviço foi assinada na pessoa de C..., na qualidade de técnica oficial de contas da Requerente e representante para as relações com a Requerida, nos termos do disposto nos artigos 51.º e 52.º do Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária (“RCPIT”), tendo-lhe sido deixada cópia da referida ordem de serviço.
 - d. Como terceiro vício formal verificado no procedimento que conduziu à liquidação *sub judice* sustenta a Requerente que a notificação da nota de diligência foi efetuada na pessoa de B..., a 2014-10-03, na qualidade de gerente, quando na realidade aquele já não assumia tal cargo desde 2011-01-19, contudo, também aqui não lhe assiste qualquer razão pois, conforme resulta do relatório de inspeção tributária, as circunstâncias, por um lado, da mudança de estratégia no escopo societário da Requerente operada em 2010 e 2011, e por outro lado, as alterações efetuadas aos sócios gerentes e ao técnico oficial de contas operadas nesses anos, levaram a que o Sr. B... fosse notificado da nota de diligência, uma vez que fora sócio-gerente da Requerente e, por conseguinte, tinha pleno conhecimento dos factos ocorridos nesses anos, tendo esta notificação resultado de um acordo com a própria Requerente.
 - e. Argui ainda a Requerente que a nota de diligência não se encontra assinada pelos funcionários incumbidos do procedimento inspetivo, nem indica as tarefas realizadas em conformidade com o disposto no artigo 61.º, nº3 do RCPIT mas, quanto a este ponto, importa referir que o artigo 61.º do RCPIT não prevê a obrigatoriedade da nota de diligência ser assinada pelos técnicos incumbidos do procedimento inspetivo.

- f. Já no que concerne às tarefas realizadas, refira-se desde já que no quadro n.º 4 da nota de diligência, e em cumprimento do disposto no artigo 61.º, n.º 2 do RCPIT, se identificam as tarefas realizadas, à semelhança do que ficou apostado na ordem de serviço e, por seu turno, determina o artigo 46.º, n.º 7 do mesmo diploma, que apenas as ações inspetivas que visem a mera consulta, recolha e cruzamento de elementos junto do sujeito passivo é que são efetuadas mediante a entrega por funcionário da diligência que indica a tarefa executada.
- g. Quanto à falta de notificação do relatório de inspeção à Requerente, à semelhança dos pontos antecedentes, tal argumentação não é apta a proceder pois, conforme resulta dos autos, na pendência do procedimento inspetivo a Requerente constituiu mandatários judiciais, tendo dado à Requerida conhecimento de tal facto a 2014-10-17 pelo que, foi pela Requerida dado cumprimento ao disposto no artigo 40.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), tendo sido notificada a mandatária do relatório final de inspeção sendo que a Requerente foi igualmente notificada que havia sido notificado a sua mandatária judicial do teor do relatório de inspeção.
- h. Todavia, e conforme tem sido reiterado pela Jurisprudência, no CPPT as notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório, aplicando-se esta regra às notificações a mandatários tanto no procedimento tributário como em processos judiciais tributários pelo que, tendo a Requerente constituído mandatária, a notificação do relatório final será feita na pessoa desta e no seu escritório, aplicando-se esta regra às notificações a mandatários tanto no procedimento tributário como em processos judiciais tributários pelo que, decaem os argumentos invocados pela Requerente.
- i. Quanto à falta de fundamentação da liquidação os argumentos suscitados pela Requerente improcedem pois a liquidação de IRC encontra-se plenamente fundamentada e espelha o procedimento inspetivo que a antecede.
- j. Por fim, e caso se venha a propugnar pela insuficiência da fundamentação – hipótese que só em teoria e sem conceder se admite- sempre cabia à Requerente solicitar a emissão da certidão prevista no artigo 37.º do CPPT.
- k. Tal como ficou referido no relatório de inspeção, foram registados gastos referentes

a despesas com viaturas requisitadas no desenvolvimento da atividade de seguros, não sendo, por isso mesmo, gasto da Requerente.

- l. Pela Requerente é igualmente posta em causa a correção relativa ao valor registado respeitante à fatura n.º 222/2010, de 2010-07-13, emitida pela sociedade *D... Lda.*, (NIPC...), no valor de € 4.235,00€, com IVA incluído, mas tal despesa era do interesse e para uso dos detentores de capital da sociedade, a fim de encontrar interessados na compra das quotas da mesma pelo que o gasto registado não é elegível como custo para a sociedade, e, em consequência, nos termos do artigo 23.º, nº 1, do Código do IRC, não é fiscalmente aceite.
- m. No que respeita à correção do lançamento efetuado em duplicado não é posta em causa a dedutibilidade do gasto mas sim a contabilização do mesmo gasto por duas vezes.
- n. Relativamente aos gastos respeitantes à amortização do edifício vendido aos sócios em Novembro de 2010, sendo as amortizações praticadas numa base anual, as mesmas foram sendo efetuadas desde o ano de entrada em funcionamento até ao da sua transmissão pelo que não tem fundamento a pretensão da Requerente.

5. Verificando-se a inexistência de qualquer uma das situações previstas no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a sua realização, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

6. Por despacho de 18.10.2015, foi marcada para o dia 17.11.2015 reunião arbitral para inquirição de testemunhas.

7. Em 2.11.2015, a Requerente apresentou requerimento em que prescindiu da produção da prova testemunha que havia apresentado.

8. Em 4.11.2015, a Requerida apresentou Requerimento em que prescindiu, também, da produção da prova testemunha que havia apresentado, mas, simultaneamente, requerendo o aproveitamento da prova testemunhal já produzida no processo 259/2015-T, a correr neste Centro de Arbitragem, entre as mesmas partes, o que, após audição da Requerente, foi

deferido por despacho de 9.11.2015, tendo sido dada sem afeito a agendada reunião arbitral para inquirição de testemunhas.

9. A Requerente apresentou alegações mantendo o já alegado em sede de pedido de pronúncia arbitral, mas acrescentando, em síntese, o seguinte:

- a. A notificação da demonstração de IRC foi expedida à sociedade aqui Requerente, através do uso de meios eletrónicos, por notificação eletrónica – via CTT.
- b. Ora, dispõe o artigo 110.º do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC), o seguinte: *“1 - Nos casos de liquidação efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o sujeito passivo é notificado para pagar o imposto e juros que se mostrem devidos, no prazo de 30 dias a contar da notificação. / 2 - A notificação a que se refere o número anterior é feita nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*
- c. Nos termos do artigo 38.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *“As notificações são efetuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, 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”, acrescentando o artigo 36.º n.º 2 que “As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.”*
- d. Daqui se retirando, pois, que as notificações efetuadas referentes a apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos devem ser sempre fundamentadas e, como tal, devem ser os atos notificados por carta registada com aviso de receção.
- e. O que não ocorreu.
- f. Tendo sido lançado mão, de um meio alternativo que foi o uso de notificação eletrónica.

- g. Assim, a notificação não obedeceu aos requisitos formais para a sua concretização, pelo não se a pode ter como validamente efetuada.
 - h. No Sistema Eletrónico de citações e notificações da AT tal notificação consta como recebida pelo Requerente no dia 21-11-2014.
 - i. Ora, pela análise da demonstração da liquidação de IRC apura-se que nela não consta qualquer data (à exceção da data da liquidação).
 - j. Pelo que se torna impossível asseverar a data em que foi recebida.
 - k. Sendo, no entanto, certo que Requerente não recebeu a liquidação em causa no decorrer do ano de 2014.
10. A Requerida apresentou, também, alegações, em que manteve o já sustentado em sede de Resposta, aduzindo ainda, em síntese, o seguinte.
- a. Nas Alegações finais, a Requerente, vem levantar a questão de que notificação do ato tributário não obedeceu aos requisitos formais e, por conseguinte, não se podem ter por validamente efetuada.
 - b. Esta linha argumentativa, consubstancia uma inadmissível ampliação da causa de pedir.
 - c. Na petição inicial, não suscitou a Requerente, expressa ou implicitamente, tal questão pelo que não pode agora pretender suscitá-lo em sede de Alegações finais, porquanto há muito que precluiu tal faculdade.
 - d. Não obstante esta ilegal e inadmissível forma de litigar, a Requerida sempre dirá que os argumentos aduzidos pela Requerente, para além de serem totalmente despiciendos, denotam claramente um total desconhecimento da lei pois que atenta a nova e formalística linha argumentativa da Requerente, parece que o seu fundamento se alicerça não na caducidade da liquidação, mas sim na falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade.
 - e. Caso assim seja, então estaremos perante a inidoneidade do presente meio processual para discutir esta questão, pois que a falta de notificação do ato de

liquidação, constitui fundamento de Oposição à Execução [artigo 204.º, n.º 1, al. i) do CPPT].

- f. Com efeito, nos termos do citado preceito legal, a Oposição à Execução Fiscal é, inequivocamente, o meio de reação próprio quando se invoque como fundamento a falta de notificação no prazo de caducidade (e não a impugnação judicial).
- g. Ora, a inidoneidade do meio ou o erro na forma do processo constitui uma exceção dilatória inominada cuja consequência é a absolvição da Requerida da instância (cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 493.º do CPC *ex vi* da al. e) do art.º 2.º do CPPT).
- h. Portanto, o pedido ora formulado não se enquadra no âmbito das competências atribuídas aos tribunais arbitrais em matéria tributária nos termos do artigo 2.º do RJAT.
- i. Assim sendo, é manifesta a incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido formulado, caso este se dirija à anulação do ato de liquidação, com base na falta de notificação do ato de liquidação, dentro do prazo de caducidade, como parece afigurar-se tendo em conta a argumentação agora apresentada pela Requerente.
- j. Ainda que assim não se entenda, certo é que as liquidações *sub judice*, como a própria Requerente confessa, foram validamente notificadas, tendo sido remetidas para a sua caixa postal eletrónica, considerando-se, por isso, a Requerente notificada, atento o disposto no artigo 39.º n.º 9 do CPPT.
- k. O que significa que o ato de liquidação de imposto, aqui posto em crise, foi validamente notificado à Requerente dentro do prazo de caducidade, pois que, de acordo com o que fica exposto, conclui-se não só que as liquidações foram remetidas para a caixa postal eletrónica da Requerente como também foram rececionadas por aquela, pelo foi atingido o fim por ela visado, de transmitir ao destinatário o teor da liquidação.

11. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

12. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- a) Caducidade do direito à liquidação.
- b) Admissibilidade processual do conhecimento da questão da invalidade da notificação da liquidação por meio eletrónico suscitada pela Requerente nas alegações e, em caso afirmativo, solução de tal questão.
- c) Invalidade decorrente da falta de entrega da ordem de serviço à requerente
- d) Invalidade da notificação da nota de diligência;
- e) Invalidade decorrente da alegada falta de notificação do relatório de inspeção à Requerente.
- f) Vício de falta de fundamentação da liquidação.
- g) Vício de violação de lei por erro nos pressupostos, de facto e de direito.

II – A matéria de facto relevante

13. Consideram-se provados os seguintes factos:

- 1. A Requerente é uma sociedade comercial com o objeto social de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal, inscrita no CAE 69200.
- 2. A Requerente tem como atividade efetiva de prestação de serviços de contabilidade às empresas.
- 3. E... consta do registo comercial como gerente da sociedade de 6.03.1991 a 20.12.2010.
- 4. B... consta do registo comercial como gerente da sociedade de 17.02.2010 a 20.12.2010, data em que renunciou à gerência.
- 5. F...consta do registo comercial como gerente da sociedade de 6.03.1991 a 20.12.2010, data em que renunciou à gerência.
- 6. E... e B... são casados entre si.

7. A Requerente usava para fins comerciais a marca “G...”.
8. O sócio B... exercia a título pessoal a atividade de seguros, usando a marca “G...”.
9. Durante o ano de 2010 os sócios e gerentes da sociedade procuraram interessados na aquisição das quotas que detinham na sociedade tendo-se concretizado um acordo com H... e I...
10. Em 20.12.2010 H... e I..., passaram a ser as gerentes da sociedade.
11. H... e I... vieram a adquirir as quotas da Requerente, correspondente à totalidade do capital social, por contrato de cessão de quotas datado de 30.10.2012, onde consta, além do mais, o seguinte:

O pagamento do preço supra mencionado está totalmente liquidado, à excepção da última prestação do montante de € 16.250,00 (dezas seis mil duzentos e cinquenta euros) que nesta data se entregou um cheque para a sua liquidação, nada mais devendo as Segunda e Terceira Outorgantes a qualquer título aos Primeiros Outorgantes. _____

6.º

As referidas quotas são cedidas livres de quaisquer passivo, ónus ou encargos, e com todos os direitos a elas inerentes, nomeadamente, todo o immobilizado pertencente à sociedade e melhor descrito nas fichas do immobilizado e no mapa de amortizações e reintegrações, direito à clientela e todos os demais elementos pertencentes ao activo da sociedade. _____

7.º

Declararam os Primeiros Outorgantes que a sociedade, tem a sua situação contributiva perante o fisco e a Segurança Social perfeitamente regularizada, o que foi comprovado por certidões emitidas pelas repartições e entidades respectivas. _____

8.º

Os Primeiros Outorgantes declaram que o capital social está integralmente realizado e os elementos contabilísticos fornecidos reflectem a real situação líquida da sociedade, não tendo havido, até à presente data, diminuições patrimoniais. _____

12. O técnico de conta da empresa foi desde 1995 até 17.10.2011 J... e a partir desta data passou a ser técnica oficial de contas C... .

13. Na sequência da ordem de serviço nº O ... 2012., foi iniciada em 5.06.2014 uma ação inspetiva à Requerente, de âmbito geral, inicialmente respeitante aos exercícios de 2010 e 2011 mas, posteriormente limitada ao exercício de 2010, tendo sido determinado a abertura de nova ordem de serviço para o exercício de 2011.

14. No projeto de conclusões do relatório, bem como no relatório final de inspeção constam as seguintes propostas de correção:

A... LDA RELATÓRIO
NIF ORDEM DE SERVIÇO N.º 012012

I. CONCLUSÕES DA AÇÃO DE INSPEÇÃO

No seguimento dos atos de inspetivos verificaram-se infrações que de seguida se sintetizam:

EM SEDE DE IMPOSTO S/ O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

IVA – imposto em falta..... € 25.031,14

↳ Exercício de 2010 € 25.031,14

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	PERÍODOS	ARTIGO(S) INFRINGIDO(S)	ARTIGO(S) PUNITIVO(S)	MONTANTE
III.2.1.	Liquidação de IVA em Acréscimos de Proveitos	2010.12T	Artigos 7º e 8º do CIVA	Art. 114º n.º 1 RGIT	€ 12.598,36
III.2.2.	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital	2010.09T	Artigos 19º a 22º do CIVA	Art. 114º n.º 1 RGIT	€ 735,00
III.2.2.	Regularização do IVA deduzido, relativo ao imóvel alienado em Novembro de 2010	2010.12T	Artigos 24 n.ºs 2º e 5 do CIVA	Art. 114º n.º 1 RGIT	€ 11.697,78

EM SEDE DE IMPOSTO S/ RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

IRC – matéria coletável..... € 9.202,12€

↳ Exercício de 2010 € 9.202,12

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGO(S) INFRINGIDO(S)	ARTIGO(S) PUNITIVO(S)	MONTANTE
III.1.1.1.	Gastos com o aluguer de viaturas não aceites fiscalmente	nº 1 do artigo 23º do CIRCO	Art. 119º RGIT	€ 676,35
III.1.1.2.	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital	art. 23º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	Art. 119º RGIT	€ 3.500,00
III.1.1.3.	Registo de gastos em duplicado	art. 23º, n.º 1	Art. 119º RGIT	€ 104,16
III.1.1.4.	Gastos suportados com registo de amortizações de prédio alienado aos sócios	art. 23º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	Art. 119º RGIT	€ 4.921,61

EM SEDE DE IMPOSTO S/ RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)

↳ IRS – impostos em falta – liquidados/retidos/descontados e não entregues € 96.503,28

↳ Exercício de 2010 € 96.503,28

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGO(S) INFRINGIDO(S)	ARTIGO(S) PUNITIVO(S)	MONTANTE
III.3.1.	Falta de retenção na fonte sobre rendimentos de capitais - categoria E (taxa liberatória) Novembro de 2010 – Aquisição de Imóvel do SP pelos sócios	71.º, 98.º e 101.º do CIRS	Art. 114º RGIT	€ 47.930,00
III.3.1.	Falta de retenção na fonte sobre rendimentos de capitais - categoria E (taxa liberatória) Novembro de 2010 – Pela aquisição do de capital social do SP	71.º, 98.º e 101.º do CIRS	Art. 114º RGIT	€ 48.573,28

No seguimento da ação inspetiva resultará a elaboração dos seguintes documentos:

AT
autoridade
tributária e aduaneira

Direção de Finanças de

Serviços de Inspeção Tributária

MOD. 07/2014-04-SIT

15. No projeto de conclusões do relatório bem como no relatório final de inspeção, relativamente às correções em sede de IRC, consta o seguinte:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1. EM SEDE DE IRC

III.1.1. Exercício de 2010

III.1.1.1. Gastos com o aluguer de viaturas não aceites fiscalmente

Os lançamentos n.º 204001, 204002, 204003 do diário Compras de Abril de 2010, respeitam ao aluguer de três viaturas, conforme quadro abaixo.

Tendo em conta o disposto no n.º 1 do artigo 23º do CIRC, quanto à necessidade da verificação da indispensabilidade do gasto, para a realização dos proveitos, foram solicitados no ponto 19 da notificação, esclarecimentos quanto à natureza destes lançamentos:

Lançamento	Veículo	Matrícula	Condutor	Data saída	Data entrada	Valor total da fatura	Contas SNC
204001	Chevrolet		K...	05-04-2010	09-04-2010	271,78	
204002	Mitsubishi		L...	24-04-2010	26-04-2010	72,36	
204003	Polo		M...	07-04-2010	26-04-2010	332,21	

Em resposta ao solicitado no ponto 19, foi referido que tais gastos se referem a despesas com viaturas requisitadas no desenvolvimento da atividade de seguros, não sendo por isso mesmo, gasto do SP. Ficou por esclarecer quem são os sujeitos passivos indicados nas faturas.

O registo destes gastos não é aceite fiscalmente, nos termos do n.º 1 do artigo 23º do código do IRC, pelo que será inteiramente acrescido à matéria coletável do exercício, no valor total de **676,35€** (271,78+72,36+332,21).

III.1.1.2. Gastos respeitantes ao "estudo de parceiro de negócio"

Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art. 23º, n.º 1)

19. "Quanto ao lançamento n.º 207008, do diário Compras de Julho de 2010, respeita à fatura n.º 222/2010 de 13-07-2010, emitida por D... Lda., NIF... no valor de 4.235,00€, com IVA incluído, que não se encontra emitida nos termos do disposto no artigo 36º do CIVA, uma vez que não se encontram devidamente discriminados os serviços em causa. Tendo em conta o disposto no n.º 1 do artigo 23º do CIRC, quanto à necessidade da verificação da indispensabilidade do gasto, para a realização dos proveitos, solicitam-se esclarecimentos quanto à natureza destes serviços faturados ao SP, juntando os documentos que entenda necessários à sua comprovação;"

A... , LDA. **RELATÓRIO**
NIF: ORDEM DE SERVIÇO N.º 012012

Em resposta, ficou registado no Auto de Declarações, a seguinte justificação:

15. "A fatura relativa ao lançamento n.º 207008, do diário Compras de Julho de 2010, respeita à fatura n.º de 13-07-2010, emitida por D..., Lda., NIF..., no valor de 4.235,00€, com IVA incluído, **respeita ao serviço prestado por esta empresa, no sentido de procurar um parceiro de negócio, o que veio efetivamente a acontecer. Não existe qualquer contrato escrito relativamente a este serviço.**"

Apresenta-se o movimento efetuado na contabilidade do SP:

Linha	Descrição	Documento origem	Conta	Dobro	Creditos	Data de geração
1		0124	620		4.235,00	13-07-2010
2	1 12796 FIE		62210	3.900,00	0,00	13-07-2010
3	1 12796 FIE		202211	750,00	0,00	13-07-2010

Trata-se de um gasto de interesse e para uso dos detentores de capital da sociedade, pelo que, não é elegível, como custo para a mesma sociedade. Assim, nos termos do art. 23º, n.º 1, não são aceites fiscalmente, os gastos com a transmissão onerosa de partes de capital, efetuada pelos sócios, uma vez que tal gasto não concorre para a manutenção da fonte produtora. Assim, por contrariar o disposto na legislação referida, será efetuado o acréscimo à matéria coletável, no valor de 3.500,00€.

III.1.1.3. Gastos respeitantes ao registo de faturas em duplicado

O lançamento 212004 do diário Compras de Dezembro 2010, encontra-se repetido pelos lançamentos 312006 e 312007, ambos do diário Caixa Dezembro 2010.

Trata-se Nota de Débito n.º 107 de 15-12-2010, emitida pelo gabinete de arquitetura N..., com o NIF..., com referência ao pagamento efetuado pelo mesmo gabinete, de documentos emitidos pelas entidades O... e P... no valor total de 104,16€:

A... LDA. RELATÓRIO ORDEM DE SERVIÇO N.º OI2012

NIF

Identificador: 25181201312006 Data: 25-12-2010
 Data: 2 Data geração: 25-12-2010
 Nº de arquivo: 312006 Utilizador: GPH

Descrição: COMPRA

Conta	Debitos	Creditos	Data de geração
602339	184,26	0,00	25-12-2010

A duplicação foi realizada porque posteriormente foram emitidas as faturas pelos contribuintes respetivos:

- P... , NIF ... , emitiu a VD n.º 34483 de 13-12-2010, no valor de 32,00€, IVA incluído, correspondente ao lançamento n.º 312006, do diário Caixa de Dezembro;
- O... , NIF ... , emitiu a fatura n.º ... de 14-12-2010, no valor de 72,16€, IVA incluído, correspondente ao lançamento n.º 312007, do diário Caixa de Dezembro;
- O registo destes movimentos, considerou o IVA neles contido, como imposto dedutível, no total de 18,52€;

Identificador: 25181201312007 Data: 25-12-2010
 Data: 2 Data geração: 25-12-2010
 Nº de arquivo: 312007 Utilizador: GPH

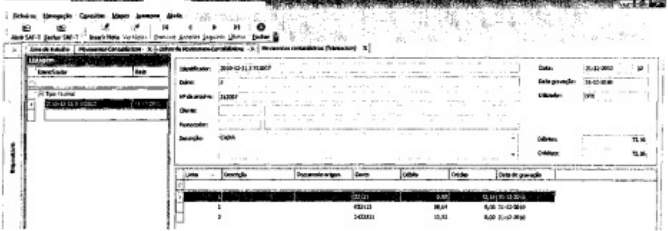
Descrição: CAIXA

Conta	Debitos	Creditos	Data de geração
602339	26,40	0,00	25-12-2010
203228	4,12	0,00	25-12-2010

26-21

A... LDA. RELATÓRIO
ORDEM DE SERVIÇO N.º OI2012

NIF



O registo daqueles gastos não é aceite fiscalmente, nos termos do n.º 1 do artigo 23º do código do IRC, pelo que será inteiramente acrescido à matéria coletável do exercício, no valor total de **104,16€**.

III.1.1.4. Gastos respeitantes ao registo de amortizações do edifício, vendido aos sócios em Novembro de 2010

O SP era proprietário do imóvel inscrito na matriz com o n.º , sito na freguesia de , Concelho de Santa Maria da Feira.

Desde a sua aquisição, até à data da venda aos sócios da A..., o imóvel sofreu várias obras de adaptação, que ficaram registadas na conta de ativos fixos tangíveis.

O ponto 26 da notificação efetuada, referia-se à falta de arquivo de documentos de lançamento, nomeadamente de amortizações. Em resposta foram exibidos não só os mapas, como as fichas de imobilizado.

Através destes documentos constatamos que, na contabilização da venda do imóvel, não foram consideradas todas as contas inerentes aos registos efetuados, quer a título de aquisições com este relacionadas, quer a título de amortizações efetuadas.

Este erro levou a que, após a alienação do imóvel, a contabilidade do SP registre no exercício de 2010 e seguintes, o cálculo de amortizações com o imóvel alienado e consequente registo do custo, indevidamente, no valor de **3.578,16€, conforme registo contabilístico efetuado:**

MOD. 07/2014 CA.SIT

AT
autoridade
tributária e aduaneira

Direção de Finanças de

Serviços de Inspeção Tributária

RELATÓRIO
ORDEN DE SERVIÇO N.º OI2012

NIF: LDA.

Conta	Descrição	Documento origem	Debita	Credita	Data de gravação
4321	Abertura		0,00	67.171,66	31-12-2010
4321	Operações Diversas	512002	1.343,43	0,00	31-12-2010
4321	Apuramento de Resultados	000001/APU	0,00	1.343,43	31-12-2010
			1.343,43	1.343,43	

Do mesmo modo, o SP efetuou a contabilização seguinte, referente ao mesmo imóvel:

Conta	Descrição	Documento origem	Debita	Credita	Data de gravação
4321	Ativos Fixos Tangíveis em Curso	452	67.171,66	0,00	31-12-2010

Trata-se do movimento de passagem do valor de 67.171,66€ de 452 - *Ativos Fixos Tangíveis em Curso* para 43211 - *Aquisições*, movimento associado a uma obra de remodelação do edifício, conforme ficha do bem que se junta em anexo 5.

Esta obra de remodelação foi objeto de amortização à taxa de 2%, no valor de 1.343,43, conforme extrato que se apresenta:

Extracto de contas

Data	Movimento	Diário	Descrição	Nº do documento	Débito	Crédito
Conta: 6432-Projetos de Investimento						
01-01-2010	Jan 1 2010 12:00AM_ABR_0	Abertura	Movimento de Abertura		0,00	0,00
31-12-2010	2010-12-31 5 512002		OPERACOES DIVERSAS	512002	1.343,43	0,00
31-12-2010	2010-12-31 100 000001/APU		Apuramento de Resultados	000001/APU	0,00	1.343,43
					1.343,43	1.343,43

MOD. 07/2014 04 SIT

Assim, mesmo após a alienação do imóvel, a contabilidade do SP registre no exercício de 2010 e seguintes, o cálculo de amortizações com o imóvel alienado e consequente registo indevido do custo, no valor de **1.343,43€**.

O registo daqueles gastos não é aceite fiscalmente, nos termos do n.º 1 do artigo 23º do código do IRC, pelo que será inteiramente acrescido à matéria coletável do exercício, no valor total de **4.921,61€ (3.578,18€ + 1.343,43€)**.

16. No exercício do direito de audição pela Requerente, na sequência da notificação do projeto de conclusões do Relatório, consta, além do mais, o seguinte:

40.º

Obviamente que, a manter-se, no desfecho do contencioso que iremos encetar, a posição de sujeição à retenção de IRS, os sócios, enquanto devedores finais do imposto, deverão devolver à sociedade a retenção que esta terá que pagar.

17. No exercício do direito da audição a Requerente não se pronunciou sobre as correções propostas em sede de IRC.

18. Os lançamentos nº..., ... e ... do diário de compras de Abril de 2010, no valor total de 676,35 €, respeitam ao aluguer de viaturas não relacionadas com a atividade da Requerente.

19. O lançamento nº..., do diário de compras de Julho de 2010, respeitante à fatura nº .../2010 de 13.07.2010, emitida por D..., Lda, no valor de 4.235,00 €, com IVA incluído, respeita a serviço relacionado com a angariação de interessados na aquisição das quotas da sociedade aos sócios.

20. O lançamento 212004 do diário de compras de Dezembro de 2010, no valor de 104.16 €, encontra-se repetido pelos lançamentos... e..., ambos do diários Caixa Dezembro 2010.

21. No exercício de 2010 a Requerente contabilizou como custo a amortização do imóvel inscrito na matriz sobre o artigo nº..., no valor de 3.578,18 € e ainda o custo de amortização de obra de remodelação do mesmo, no valor de 1343,43€.

22. De acordo com documento interno de lançamento nº ... do diário de caixa, em Novembro de 2010, este imóvel havia sido vendido aos sócios E... e F..., pelo preço de 175.000,00 €.

23. Em 20.05.2014, pelo ofício ... a Requerida procedeu à notificação prévia da Requerente, através de carta-aviso, de procedimento externo de inspeção, de âmbito geral e respeitante aos exercícios de 2010 e 2011.

24. Em 5.06.2014 a Requerida entregou a C..., na qualidade de Técnica Oficial de Contas da Requerente, cópia da Ordem de Serviço do procedimento inspetivo.

25. Em 1.07.2014, B..., na alegada qualidade de gerente da Requerida, H..., na qualidade de gerente da Requerida e C..., na qualidade de Técnica Oficial de Contas da Requerida, foram notificados para apresentar elementos e esclarecimentos, no dia 11 de Julho de 2014 na sede da Requerida.

26. No dia 11 de Julho de 2014, na sede da Requerida, C..., na qualidade de Técnica Oficial de Contas, prestou declarações nas quais afirmou não ser possível responder às questões colocadas em virtude do Técnico Oficial de Contas à data se encontrar fora do país, tendo solicitado um alargamento do prazo para o dia 6 de Agosto, pelas 9 horas e 30 minutos, no mesmo local.

27. No dia 6 de Agosto de 2014 B..., na alegada qualidade de gerente da Requerida, e C..., na qualidade de Técnica Oficial de Contas da Requerida prestaram declarações.

28. Em 03.10.2014 foi notificado B... da nota de diligência respeitante ao procedimento em causa na alegada qualidade de gerente da Requerida.

29. Em 16.10.2014 a mandatária da requerida solicitou à Direção de Finanças de ... a consulta do processo de inspeção tributária para o dia 17 de Outubro.

30. Em 7 de Outubro de 2014 a Requerida, representada pelas suas gerentes, emitiu a seguinte declaração:

Nós, abaixo assinados, na qualidade de sócios gerentes da Empresa **A...**
, LDA, Contribuinte nº **, com sede na Avenida**
, declaramos para os devidos efeitos que os únicos
titulares da conta do BES (NOVO BANCO), nº **, à qual em 01/01/2011 estavam**
associados 2 PM Invest de € 25.000,00 e € 150.000,00, respetivamente, assim como uma conta
corrente de € 50.000,00, eram os Srs. B... **e F...**

Mais se declara que todos os movimentos efetuados nessa conta (nomeadamente os depósitos com a finalidade da liquidação dos financiamentos atrás referidos) foram da responsabilidade do Sr. **B...** e Sr. **F...**, pois os mesmos assumiram pessoalmente a liquidação de tais dívidas.

Confirmamos que após a regularização/liquidação dos financiamentos atrás referidos a conta foi encerrada.

Aproveitamos também para informar que as prestações vincendas de um contrato com a **Q...** nº **, no montante de € 1.120,11, foram igualmente liquidadas pelos**
mesmos Srs. B... e **F...**, uma vez que foi acordado entre ambas as partes que todos os débitos seriam por estes assumidos.

31. Em 13 de Outubro de 2014 a agência do novo Banco de ... endereçou a F... um e-mail do seguinte teor:

Conforme solicitado confirmamos que a empresa **A...** **Lda era titular da uma**
conta Depósitos à ordem nº **cujos únicos representantes desta conta eram o Sr. F...**
e B... **. Mais informamos que à data de 31/12/2010 esta conta possuía uma Conta**
Corrente Caucionada no valor de 50.000,00 € com o número de contrato **Tinham igualmente em**
curso 2 financiamentos (um de 150.000 Euros e outro de 25.000 Euros) ao abrigo do PMEInvest. Mais informamos
que todos estes financiamentos se encontravam totalmente liquidados em 22/04/2013 tendo-se procedido ao
encerramento da conta.

Com melhores cumprimentos,

Gestor Prospector de Negócios

32. A gerente H... esteve presente durante as visitas inspetivas e assistiu à intervenção de B... e C... no âmbito do procedimento inspetivo.

33. Em 7.10.2014 a Requerida notificou a Requerente do projeto de relatório de inspeção tributária e para no prazo de 15 dias exercer o direito de audição, por escrito ou oralmente.

34. Em 29.10.2014 a Requerente exerceu, por escrito, o direito de audição no procedimento de inspeção, através da sua advogada, mandatária constituída.

35. Em 7.11.2014 a mandatária da Requerida foi notificada do relatório de inspeção tributária, por carta registada com aviso de receção, enviada no dia anterior.

36. Segundo esta notificação “*A breve prazo os Serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) procederão à notificação da liquidação respetiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar*”

37. Na mesma data, a Requerida foi notificada, por carta registada com aviso de receção, enviada no dia anterior, de que o Relatório de inspeção tributária foi expedido acompanhado da respetiva notificação para o mandatário.

38. Em 13.11.2014 foi efetuada a liquidação objeto do presente processo.

39. A liquidação foi notificada à Requerente através do sistema eletrónico “VIA CTT”, através de documento criado em 20.11.2014 e a que a Requerida acedeu em 21.11.2014.

40. Desta notificação consta o seguinte:

Fica V. Ex.^a notificado(a) da liquidação de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativa junta e fundamentação já remetida.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados.

14. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo administrativo, bem como dos documentos juntos com os articulados apresentados.

Especificamente no que respeita aos factos mencionados nos números 9 e 19, a convicção do Tribunal resulta ainda do depoimento das testemunhas B... e F... que referiram que em 2010 pretendiam desligar-se da Requerente, o primeiro por falta de sucessores e o segundo por motivo de doença, o que é compatível com a procura de interessados na compra das suas posições sociais e não com a procura de parceiros de negócio para a atividade da Requerente.

Esta convicção foi reforçada pelo facto de na resposta aos esclarecimentos pedidos sobre tal despesa ter sido respondido que a fatura em causa emitida pela D..., Lda respeita ao serviço prestado por esta empresa “*no sentido de procurar um parceiro de negócio, o que veio efectivamente a acontecer*”.

Ora, dos factos não emerge (nem a Requerente indicou) qualquer “*parceiro de negócio*” a não ser os adquirentes das quotas o que está em total sintonia com as declarações de B... e F... .

A convicção do Tribunal sobre o facto do número 32 resulta das declarações da inspetora tributária R... e do Inspetor S..., reforçadas com a assinatura da gerente H... na notificação efetuada à sociedade em 1.07.2014 e não contrariado por qualquer outro meio de prova.

-III- O Direito aplicável

15. Tendo a impugnante imputado diversos vícios aos atos tributários impugnados há que determinar a ordem do conhecimento dos mesmos, devendo ser observada a ordem do art. 124º do CPPT, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a) do RJAT (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pag. 202). (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Comentário ao Regime Jurídico Da Arbitragem Tributária*, in *Guia da Arbitragem Tributária*, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pág. 202).

A procedência de qualquer dos vícios invocados pela requerente conduzirá à anulação do ato tributário. No entanto, o vício de violação de lei é aquele que conduzirá à “*mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*” na medida em que a sua eventual procedência impedirá a renovação do ato, o que não sucede com a anulação decorrente dos demais vícios.

Em conformidade, o Tribunal irá apreciar em primeiro lugar dos alegados vícios de violação de lei.

Apreciemos, pois.

Vícios de violação de lei

16. A Requerida desconsiderou despesas com aluguer das viaturas relacionadas com a atividade de seguros, por considerar não serem gastos do sujeito passivo.

Resulta da matéria de facto provada que os lançamentos nº..., ...e ... do diário de compras de Abril de 2010, no valor total de 676,35 €, respeitam ao aluguer de viaturas não relacionadas com a atividade da Requerente, que tem como atividade efetiva de prestação de serviços de contabilidade às empresas.

Nos termos do art. 23º, nº 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas:

“Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridas ou suportadas pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”.

Assim, à face deste artigo, é manifesto que o gasto em causa, por não ter sido suportado para obter ou garantir rendimentos da Requerente, não pode ser dedutível, não padecendo de ilegalidade a correção efetuada pela Requerida.

17. Por razões Idênticas, outra não poderá ser a conclusão respeitante à O lançamento nº..., do diário de compras de Julho de 2010, respeitante à fatura nº .../2010 de 13.07.2010, emitida por D..., Lda, no valor de 4.235,00 €, com IVA incluído, respeitante a pagamento de serviço relacionado com a angariação de interessados na aquisição das quotas da sociedade aos sócios.

Também a desconsideração da dedução deste gasto, por não ter sido suportado para obter ou garantir rendimentos da Requerente, não merece qualquer reparo face ao art. 23º, nº 1, do CIRC.

18. Quanto ao lançamento... do diário de compras de Dezembro de 2010, no valor de 104.16 €, encontrando-se o mesmo duplicado pelos lançamentos ... e..., ambos do diários Caixa Dezembro 2010, manifestamente outra não poderia ser a posição da AT. Em boa verdade, nem se trata de desconsideração de um gasto mas sim de evitar que o mesmo seja considerado em duplicado, o que também é, como é bom de ver, vedado pelo nº 1, do art. 23º do CIRC.

19. Relativamente às correções efetuadas pela Requerida temos, por fim, a desconsideração do alegado gasto relacionado com a contabilização como custo do exercício de 2010 da amortização do imóvel inscrito na matriz sobre o artigo nº ..., no valor de 3.578,18 € e ainda o custo de amortização de obra de remodelação do mesmo no valor de 1343,43€ sendo que, de acordo com documento interno de lançamento nº ... do diário de caixa, em Novembro de 2010 este imóvel havia sido vendido aos sócios E... e F... .

Vejamos.

Como escreve Rui Duarte Morais¹:

“São aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do ativo imobilizado sujeitos a deprecimento (...).

Se a empresa não assinalasse as perdas de valor dos bens que fazem parte do seu património no segmento do “activo imobilizado”, estaria a induzir em erro todos os que utilizassem o balanço para leitura da sua situação patrimonial. E estaria a sobreavaliar sistematicamente o seu lucro distribuível.

O que mostra bem que a questão das amortizações, antes de ser “fiscal”, é uma manifestação de verdade dos registos contabilísticos.

¹ APONTAMENTOS AO IRC, Almedina, 2007, pag. 102)

O valor de tal depreciação, em cada exercício, corresponderá a um custo suportado pela empresa. Custo esse que, contabilística e fiscalmente, é revelada pelo quota de amortização, contabilizada como custo de cada exercício.”²

Nos termos do art. 8º, nº 1, do CIRC “O IRC, salvo o disposto no nº 10, é devido por cada período de tributação, que coincide com o ano civil, sem prejuízo das exceções previstas neste artigo”.

Por sua vez, dispõe o nº 9 do mesmo artigo que “O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação”.

Daqui decorre que a amortização de um bem só se justifica relativamente a bens que, aquando da verificação do facto gerador de imposto, façam parte do ativo do sujeito passivo e não relativamente aqueles que tenham sido vendidos em momento anterior. De resto, tendo o bem sido vendido durante o exercício, a sua eventual desvalorização foi refletida no preço de venda, acrescentando ainda que, em regra, os ativos sujeitos a depreciação são amortizáveis no próprio exercício de entrada em funcionamento ou utilização, independentemente do momento do exercício em que tal ocorra.³

Assim sendo, também a correção em causa efetuada pela Requerida está conforme com a ordem jurídica, im procedendo totalmente o vício de violação de lei imputado ao ato tributário.

Resta, assim, apreciar os demais vícios imputados à liquidação objeto do presente processo.

Caducidade do direito à liquidação e admissibilidade processual da invocação da invalidade da notificação da liquidação por meio eletrónico suscitada pela Requerente nas alegações

20. Resulta do probatório que a liquidação objeto do presente processo foi efetuada em 13.11.2014 e que A mesma liquidação foi notificada à Requerente através do sistema

² Sublinhados nossos.

³ Cfr. arts. 29º, nº 4 e 31º, nº 7, do CIRC e art. 1º, nº 2, al. a) do Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro.

eletrónico “VIA CTT”, através de documento criado em 20.11.2014 e a que a Requerida acedeu em 21.11.2014.

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente alegou que a liquidação foi efetuada para além dos quatro anos, após a verificação do facto tributário, pedindo em consequência a declaração da sua caducidade.

Diferentemente nas alegações, admitindo implicitamente que a liquidação foi efetuada no prazo de quatro anos, veio sustentar que a liquidação não foi validamente efetuada em tal prazo por, no seu entender, a notificação dever ser efetuada por carta registada com aviso de receção e ter sido efetuada mediante notificação eletrónica entendendo, por isso, que a notificação não obedeceu aos requisitos formais para a sua concretização, pelo que não se pode ter como validamente efetuada.

Escreve Jorge Lopes de Sousa, em comentário ao artigo 108º do CPPT que “*A indicação do pedido ou pedidos e dos factos em que se fundamentam, bem como a indicação dos vícios que o impugnante imputa ao acto, deve ser feita na petição, não podendo posteriormente, em regra, formular-se novos pedidos ou ser invocados novos factos ou imputados outros vícios, designadamente nas alegações previstas no art. 120º deste Código*”⁴. Sufragamos este entendimento que é claramente aplicável ao processo arbitral tendo em conta o art. 10º, nº 1, al. c) do RJAT, pelo que não pode deixar de se considerar extemporânea a alegação da invalidade da notificação da liquidação feita em 21.11.2014, quando na petição inicial a Requerente alegou que a mesma liquidação não havia sido efetuada até 31.12.2014.

Ainda assim, sempre se dirá que a notificação liquidação em causa foi corretamente efetuada nos termos do art. 38º, nº 9 do CPPT considerando-se feita no dia 21.11.2014, nos termos do artigo 39º, nº 9 do CPPT.

Improcede, assim, o vício de caducidade do direito à liquidação, invocado pela Requerente.

Vício de Ilegalidade decorrente da falta de entrega da ordem de serviço à requerente e vício de Invalidade da notificação da nota de diligência;

⁴ CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO, 4ª Edição, 2003, Pag. 479.

21. Relativamente a estas questões invocadas pela Requerente é de observar que a gerente H... esteve presente durante as visitas inspetiva e assistiu à intervenção de B... e C... no âmbito do procedimento inspetivo (nº 32 do probatório).

Este facto indicia, à luz das regras da experiência e do normal acontecer, que a Requerente aceitou ser representada por aqueles, tanto mais que, como referem Joaquim Freitas da Rochas e João Damião Caldeira em anotação ao art. 52º do RCPIT *“Trata-se (...) de um representante “informal” que não precisará de estar munido de qualquer documento de representação da entidade inspecionada. Poderá, por isso, ser um gerente, um funcionário, ou o Técnico Oficial de Contas. Importante é que se trate de alguém que conheça a realidade da entidade inspecionada e que dessa forma melhor assegure o cumprimento das obrigações impostas no decurso do procedimento inspetivo”*⁵

Esta conclusão é, aliás, reforçada pelo facto de a mesma H..., na qualidade de gerente da Requerida, B..., na alegada qualidade de gerente da Requerida e C..., na qualidade de Técnica Oficial de Contas da Requerida terem sido notificados para apresentar elementos e esclarecimentos no dia 11 de Julho de 2014 na sede da Requerida, esclarecimentos estes que vieram a ser prestados apenas por B... e C... e não Por H..., donde se infere que a mesma considerava suficiente a intervenção daqueles.

Pelo meio e no mesmo sentido, no dia 11 de Julho de 2014 na sede da Requerida C..., na qualidade de Técnica Oficial de Contas prestou declarações nas quais afirmou não ser possível responder às questões colocadas em virtude do Técnico Oficial de Contas à data se encontrar fora do país, tendo solicitado um alargamento do prazo para o dia 6 de Agosto, pelas 9 horas e 30 minutos, no mesmo local.

Por outro lado, a nomeação como representante de B... é perfeitamente compreensível à luz dos números 11 (especialmente das clausulas 6º, 7º e 8º do contrato em causa), 16, 30 e 31 do probatório.

Nesta medida, sendo B... e C..., representantes da Requerente no procedimento inspetivo estavam os mesmos legitimados para receber e assinar a ordem de serviço e receber a notificação da nota de diligência, não se verificando os apontados vícios.

⁵ REGIME COMPLEMENTAR DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA ANOTADO E COMENTADO, Coimbra Editora, 2013, pags 278-279.

Ainda assim, sempre se dirá que, atento o que consta do números 29, 33 e 34 do probatório é manifesto que os atos em causa em nada prejudicaram a defesa e intervenção da Requerida no procedimento pelo que, à luz do princípio do aproveitamento do ato e do princípio da boa-fé, sempre seria de considerar improcedentes as invocações da Requerente.

No que respeita à notificação nota de diligência alega ainda a Requerente que a mesma não foi assinada pelos funcionários incumbidos do procedimento inspetivo, nem contém o elenco de tarefas realizadas, conforme obrigação legal.

Diga-se, porém, que o artigo 61.º do RCPIT não prevê a obrigatoriedade da nota de diligência ser assinada pelos técnicos incumbidos do procedimento inspetivo. Por outro lado, dos arts. 61.º, n.º 2 e 46.º, n.º 7 do RCPIT resulta que apenas as ações inspetivas que visem a mera consulta, recolha e cruzamento de elementos junto do sujeito passivo é que exigem a indicação obrigatórias das tarefas realizadas.

Neste sentido pode ler-se no Acórdão do STA, de 2013-11-13, proferido no âmbito do proc. n.º 0483/13:

“I - A lei só impõe a que da “nota de diligência” conste obrigatoriamente a indicação das tarefas realizadas na acção de inspecção nos casos previstos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º do RCPIT (cfr. o n.º 2 do artigo 61.º do RCPIT); II - Daí que, em casos que não esses, a omissão de tal indicação não consubstancia vício de forma.”

Assim sendo, também com este fundamento, improcede a alegação de invalidade da notificação da nota de diligência.

Ilegalidade decorrente da alegada falta de notificação do relatório de inspeção à Requerente.

22. De acordo com a matéria de facto provada, em 7.11.2014 a mandatária da Requerida foi notificada por carta registada com aviso de receção, enviada no dia anterior, do relatório de inspeção tributária e, na mesma data, a Requerida foi notificada, também por carta registada com aviso de receção enviada no dia anterior, de que o Relatório de

inspeção tributária fora expedido para o mandatário, acompanhado da respetiva notificação.

Nos termos do art. 40º, nº 1, do Código de Processo e Procedimento Tributário “As notificações ao interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório”.

Como se pode ler no acórdão do STA, proferido a 2014-09-02, no âmbito do processo n.º 01094/12:

“Já quanto à falta de notificação do relatório final de inspeção ao mandatário (constituído aquando do exercício do direito de audição), importa atentar quer no disposto no nº 1 do art. 40º do CPPT, segundo o qual as notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório, quer na supra transcrita al. e) do nº 1 do art. 60º da LGT (direito de audição antes da conclusão do relatório da inspeção tributária).

Sendo que, conforme aponta o Cons. Lopes de Sousa, o disposto naquele nº 1 do art. 40º do CPPT «aplica-se às notificações a mandatários tanto no procedimento tributário como em processos judiciais tributários, como se conclui da epígrafe da Secção IV, «Dos actos procedimentais e processuais» em que a norma está inserida.» (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. I, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 5 ao art. 40º, p. 398.)”

Subscreve-se tal entendimento, que consubstancia a correta aplicação do art. 40º, nº 1, do CPPT, acrescendo ainda que, no caso, a Requerida, apesar de a isso não estar obrigada, comunicou até à Requerida a notificação efetuada à sua mandatária.

Assim sendo, não pode deixar de se julgar improcedente o alegado vício em causa.

Vício de falta de fundamentação da liquidação.

23. A Requerente, alegando que o imposto em causa resulta de procedimento de inspeção vem, ainda assim, alegar que a Administração Tributária não comunicou ao contribuinte a motivação da liquidação, sendo o ato desprovido de fundamentação.

Também aqui não lhe assiste razão, inexistindo violação do art. 77º da Lei Geral Tributária.

Efetivamente, consta da liquidação *sub judice* o seguinte:

“Liquidação adicional feita com base em correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária.”

Por outro lado, na notificação do relatório de inspeção, havia sido referido o seguinte:

“A breve prazo os Serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) procederão à notificação da liquidação respetiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar.”

É pois, manifesto, que o relatório inspetivo faz parte da fundamentação do ato tributário como, aliás, a Requerente inequivocamente entendeu, referindo expressamente que a liquidação resulta do procedimento inspetivo e tendo-se defendido das respetivas conclusões, quer no exercício do direito de audição naquele procedimento, quer no presente processo.

Assim sendo, e sem necessidade doutros considerandos, julga-se, também, improcedente o alegado vício de falta de fundamentação.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se a liquidação objeto do presente processo na ordem jurídica.

Valor da ação: € 2.767,79 (dois mil setecentos e sessenta e sete euros e setenta e nove centavos) nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerente, nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 4 de Janeiro de 2016

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro