

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 114/2013-T

Tema: IRS – Regime da transparência fiscal em sociedade de advogados

Decisão Arbitral

A – RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º (Requerente mulher) e B..., contribuinte n.º ..., (Requerente marido), casados, ambos residentes na ..., (em conjunto Requerentes), vêm, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, (“RJAT”) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com as subsequentes alterações, e do artigo 102.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requererem a constituição de Tribunal Arbitral, para a pronúncia de decisão de anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), n.º ..., de 1/3/2013, relativa ao ano de 2007, no valor de 69.752,64, notificada aos Requerentes pela Administração Tributária, da que resultou um valor a pagar de € 65.006,71 e a consequente restituição do IRS e respetivos juros compensatórios e a condenação no pagamento da indemnização de € 739,40 correspondente à garantia indevida, prestada nos termos do art.º 53.º da LGT, a título de responsabilidade civil extracontratual do Estado, pelos prejuízos que excedem a mencionada indemnização.

2. Sustentam os Requerentes, em síntese, a sua pretensão, no seguinte:

2.1 – DO MEIO PROCESSUAL – O TRIBUNAL ARBITRAL

Na sua petição inicial os Requerentes começam por descrever o processo de correção de que a Requerente A... foi objeto pelos Serviços de Inspeção da AT, no que respeita ao valor da imputação do lucro apurado na sociedade de transparência fiscal ... – Sociedade de Advogados com o NIPC ..., de que foi sócia até 31 de Dezembro de 2007.

A correção consistiu na alteração do valor dos lucros declarados pela Requerente A...como imputados, no Anexo D à declaração mod. 3 de IRS do ano de 2007, no valor de € 60.000,00, com a natureza de rendimentos da Categoria B do IRS, por força do que dispõe o n.º 1 do art.º 20.º do Código de IRS, e que foram inicialmente corrigidos pelos Serviços de Inspeção da AT para € 199.503,75 e posteriormente para € 107.323,37, em consequência do deferimento parcial da Reclamação Graciosa, tendo o contribuinte sido sempre notificado para efeitos de audição prévia nos termos do art.º 60.º, n.º 1 da LGT – Lei Geral Tributária.

Não se conformando, recorreu para o Tribunal Arbitral Tributário da liquidação adicional que lhe foi efetuada, alegando também falta de notificação para efeitos de audição prévia.

De seguida, os Requerentes descrevem a constituição da Sociedade de Advogados em 2003 e os demais aspetos relevantes que foram ocorrendo.

Dito isto, eis o que os Requerentes vêm alegar na sua P.I.:

- a) Que *“nos termos previstos no artigo 39.º, n.º 3 do CPPT, havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado (...).”*
- b) Que *“como tal, tendo os Requerentes sido notificados por carta registada com aviso de recepção do despacho de deferimento parcial relativo à reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRS do ano de 2007 n.º ..., e tendo o mesmo sido assinado a 11 de Fevereiro de 2013, foi concretizada nessa data a respectiva notificação (Cfr. Documento que ora se junta sob o n.º 1).”*
- c) Que *“no seguimento de tal decisão foram os Requerentes notificados da liquidação adicional de IRS correctiva n.º ... (Cfr. Documento que ora se junta sob o n.º 2).”*
- d) Que *“Os Requerentes foram também notificados da demonstração da liquidação de juros correctiva e da demonstração de acerto de contas (Cfr. Documentos sob os n.ºs 3 e 4, respectivamente).”*
- e) Que *“através da mencionada demonstração de acerto de contas os Requerentes foram informados de que teria sido anulada a liquidação adicional de IRS de*

2007 (n.º ...)... e emitidas as liquidações adicionais de IRS e juros compensatórios correctivas acima referidas, o que resulta num pretensão saldo a favor da Administração Tributária no valor de € 22.697,55.”

- f) Que “entendem, todavia, os Requerentes que persistem ilegalidades na liquidação adicional de IRS correctiva relativa ao ano de 2007, conforme melhor demonstrarão nos pontos seguintes, razão pela qual terá a mesma de ser anulada.”
- g) E recorrem ao Tribunal Arbitral por entenderem que “Determina o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Regime da Arbitragem em Matéria Tributária, que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos,...pelo que é legalmente admissível o presente pedido de constituição do tribunal arbitral, que deverá ser apreciado na sua integralidade.”

2.2 – DA TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

- a) Os Requerentes realçam a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 102.º n.º 2 do CPPT e nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, considerando que foram notificados em 11 de Fevereiro de 2013 do indeferimento da reclamação graciosa.

2.3 DOS FACTOS RELEVANTES PARA O PRESENTE PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

Referem, a este propósito, os Requerentes que:

- a) “A Requerente Mulher, Advogada, constituiu em Outubro de 2003, com três outros sócios (... e ...), também Advogados, a ... – Sociedade de Advogados, com o Número de Identificação Fiscal ..., que ficou registada sob o n.º ... no Conselho da Ordem dos Advogados (adiante abreviadamente designada por “Sociedade de Advogados) - (Cfr. Documento que se junta sob o n.º 5).”
- b) “O capital da Sociedade de Advogados ficou repartido em partes iguais pelos quatro sócios, que subscreveram cada um, uma quota no valor nominal de € 37.500,00, representativa de 25% do respectivo capital.”

- c) E mais refere que *“foi ajustado entre os referidos sócios da Sociedade de Advogados um Regulamento de Remunerações e de participação nos Resultados, que estabeleceu um regime de distribuição de lucros à margem das percentagens detidas no respetivo capital social...”*
- d) Que esse regime era *“definido em função da idade dos sócios, da sua antiguidade na Sociedade, da dimensão da sua carteira, volumes de faturação, etc., correntemente designado ‘lock-step’ (Cfr. Documento que se junta sob o n.º 6)”*.
- e) E mais refere que nos termos da Cláusula 4.^a desse Regulamento à Requerente foi-lhe atribuída a pontuação de 18 pontos, sendo acrescida anualmente de 4 pontos até ao limite de 70 pontos.
- f) E conclui que *“à Requerente Mulher foi portanto atribuída nesse Regulamento uma percentagem inicial correspondente a cerca de 20,93% dos lucros da Sociedade”*.
- g) E mais refere que *“Apenas no ano de 2005, a título excepcional, foi atribuída uma participação igualitária de 25% dos lucros a cada sócio – em proporção da respectiva participação no capital social, - em virtude de o sócio ter estado ausente da Sociedade de Advogados”*
- h) Que *“no ano de 2007 entrou um novo sócio para a Sociedade de Advogados, ..., que subscreveu igualmente uma quota do valor nominal de € 37.500,00 (Cfr. Documento que se junta sob o n.º 7)”*.
- i) Que, por isso, *“cada um dos sócios da Sociedade de Advogados passou assim a ser titular de uma quota representativa de 20% do respetivo capital social”*.
- j) Mais é referido que nesse mesmo ano de 2007, em termos de repartição dos lucros, fruto da entrada do novo sócio, quer já de algumas divergências que viriam a culminar com a exoneração da Requerente e de *“decidiu-se não aplicar o Regulamento de Remunerações e de Participações nos Resultados, acima referida e junto como Documento n.º 6”*.
- k) E esclarece que *“foi deste modo ajustado pelos sócios para o ano de 2007 a repartição de lucros da Sociedade de Advogados de acordo com as seguintes percentagens:*

1. Para o 1.º semestre de 2007:
 - a. Pertencia à Requerente a percentagem de 15% dos lucros da sociedade;
2. Para o 2.º semestre do ano de 2007:
 - a. Os lucros a atribuir a cada sócio resultariam do lucro apurado nos serviços prestados aos respetivos clientes (regime habitualmente designado por “eat what you kill”).

E continuando, mais refere o que sucedeu em 2007, ano relevante para apreciação da causa de pedir:

- l) *“Em cumprimento do regime de distribuição de lucros acordado e supra descrito, a Sociedade de Advogados pagou e imputou à Requerente Mulher no ano de 2007 o valor de € 60.000,00 (sessenta mil euros), correspondente a uma percentagem de imputação de cerca de 11,18% da respectiva matéria colectável,...valor que a Requerente Mulher efectivamente declarou na respectiva Declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2007.”*
- m) *“Pelos respectivos extractos bancários, que ora junta como Documento n.º 8, conseguiu a Requerente mulher ter acesso a todos os valores pagos pela Sociedade de Advogados com referência ao ano de 2007, os quais totalizaram a quantia de € 66.433,12.”*

E continua a descrever o sucedido em relação a 2007:

- n) *“No entanto, parte desse valor, correspondente a € 6.433,12 correspondeu ao reembolso pela Sociedade de Advogados de despesas suportadas pela Requerente Mulher.”*
- o) As quais foram *“efectivamente as despesas incorridas pela Requerente Mulher no âmbito do exercício da sua actividade profissional eram ressarcidas de duas formas pela Sociedade de Advogados, a saber:”*
 - a. *“Ou a Requerente Mulher utilizava para pagamento de tais despesas profissionais cartão de crédito disponibilizado para o efeito pela Sociedade de Advogados ou...”*

- b. *Quando tais despesas profissionais eram suportadas pela Requerente Mulher, a mesma era posteriormente reembolsada pela Sociedade de Advogados mediante a apresentação dos respectivos comprovativos.”*
- p) *“A Requerente Mulher guardou registo pessoal de tais despesas reembolsadas, mas não poderá apresentar cópia de tais comprovativos, na medida em que os mesmos eram entregues à Sociedade de Advogados, estando arquivados junto da respectiva documentação contabilística.”*
- q) *“E fruto de divergências com os anteriores sócios, que culminaram na sua exoneração da Sociedade de Advogados com efeitos a 31 de Dezembro de 2007, não teve até ao presente a Requerente Mulher acesso a quaisquer elementos contabilísticos e fiscais da Sociedade de Advogados relativos ao ano de 2007.”*
- r) *“Verifica-se nestes termos que a quantia efectivamente paga e imputada pela Sociedade de Advogados, tendo em conta os respectivos lucros no ano de 2007, correspondeu a € 60.000,00 ...montante esse bastante inferior aos valores resultantes das percentagens que a Administração Tributária tem vindo a imputar à Requerente Mulher, primeiramente correspondente a 37,50%, posteriormente a 38,75% e agora a 20%...”*
- s) *“...pelo que a Requerente Mulher rejeita pagar imposto sobre um valor correspondente a € 107.322,37 que nunca lhe foi devido,”*
- t) *“Foi desde logo com absoluta perplexidade que a Requerente Mulher recebeu o Ofício n.º ..., datado de 9 de Setembro de 2010, da Administração Tributária, no âmbito do qual tomou conhecimento de que lhe tinham sido imputados pela Sociedade de Advogados, na respectiva declaração anual, rendimentos correspondentes a 37,5% da respectiva matéria colectável no ano de 2007, no ano de € 201.229,44 (Cfr. Documento que se junta sob o n.º 9).”*
- u) *Entretanto a Requerente, logo que foi notificada para apresentação de uma declaração de substituição relativa ao ano de 2007, por alegada omissão de rendimentos no valor de € 141.229,44 (€ 201.229,44 - € 60.000,00), “teve o cuidado de trazer ao processo as explicações e documentos com relevância para o mesmo, designadamente por meio da Exposição de 19 de Outubro de 2010 (Cfr. Documento que junta sob o n.º 10).”*

- v) Mais refere a Requerente *“que desde que se exonerou da Sociedade de Advogados, a Requerente Mulher deixou de ter contacto com anteriores sócios, tendo deixado de ter qualquer participação na gestão da mesma e não tendo tomado parte em nenhuma deliberação de encerramento de contas do ano de 2007, não lhe tendo sido dado conhecimento de qualquer elemento contabilístico, nem tendo acompanhado o processo de entrega de quaisquer declarações fiscais relativas a esse ano.”*
- w) E realça que *“não tinha inclusivamente conhecimento, à data da entrega da respectiva Declaração de IRS do ano de 2007 e até à notificação do Ofício n.º ... (datado de 9 de Setembro de 2010, recorde-se), de quais os valores, respeitantes ao exercício de 2007, declarados pela Sociedade de Advogados relativamente à respetiva matéria colectável e percentagem de imputação.”*
- x) A Requerente alega ainda *“que fez constar da sua Declaração de IRS o valor que lhe foi imputado e pago pela Sociedade de Advogados no ano da sua exoneração, correspondente a 11,18% da respectiva matéria colectável – apurado nos respectivos extractos bancários com prévia dedução do montante correspondente a despesas reembolsadas ...e que foi acertado entre a ex-sócia e actuais sócios como o valor devido face aos lucros obtidos no ano de 2007 e ao prévio acordo de repertição dos mesmos.”*
- y) E a Requerente esclarece que *“indicou uma percentagem de imputação correspondente a 16%, quando apenas lhe foi efectivamente imputada uma percentagem correspondente a cerca de 11,18%,”* realçando que o fez *“por desconhecer a matéria colectável da Sociedade de Advogados referente ao ano de 2007 anteriormente ao processo de inspeção fiscal, estando nestes termos justificada tal discrepância”*.
- z) E continua esclarecendo que a contradição entre a postura que os actuais sócios da Sociedade de Advogados assumiram desde sempre e inclusivamente no litígio havido entre os actuais sócios da Sociedade de Advogados e a Requerente, que ocorreu na ... e que terminou com a absolvição dos réus da instância, tendo, aliás, a Requerente, na contestação-reconvenção defendido que ainda teria direito a mais € 6.962,00 por conta dos lucros do seu Núcleo correspondente ao 2.º semestre, que os actuais sócios se recusaram a reconhecer.
- aa) E a Requerente esclarece que *“mesmo tendo em conta os € 6.962,00 em litígio que a Requerente Mulher entendia serem-lhe ainda devidos pela sociedade de Advogados – valor que, recorde-se, sempre foi negado pelos actuais sócios*

como devido – ainda assim a sua percentagem de imputação corresponderia apenas a cerca de 12,48%...pelo que, conforme procurou desde logo demonstrar na respectiva Exposição, afigura-se totalmente desconforme com a realidade dos factos a percentagem de 37,5% imputada à Requerente Mulher pela Sociedade de Advogados na respectiva declaração anual.”

- bb) E alega que lhe foi desconsiderada a Exposição apresentada e que não lhe foi concedida oportunidade pela AT para se pronunciar sobre as correções que lhe foram efetuadas.
- cc) E esclarece que foi notificada pelo Ofício n.º ..., de 4 de Novembro de 2011, do relatório final da inspeção (Cfr. documento n.º 12), que a informou que aquele relatório tinha convertido em definitivo as correções efetuadas, sem prévio conhecimento aos Requerentes e sem possibilidade do exercício do direito de audição prévia, imputando à Requerente um rendimento adicional de € 145.897,97 e uma percentagem correspondente a 38,37% da matéria colectável da Sociedade de Advogados.
- dd) E mais refere a Requerente que a AT “*desconsidera, todavia, nesse relatório de inspeção a percentagem de 37,50% que lhe foi imputada à Requerente Mulher na declaração anual apresentada pela Sociedade de Advogados...e considerando agora uma percentagem correspondente a 38,37%, sem justificar a razão dessa discrepância de valores.*”
- ee) E clarifica a Requerente que “*tal correção concretizada pela Administração Tributária assentou unicamente numa acta da assembleia da Sociedade de Advogados de aprovação de contas do ano de 2007, conforme se pode concluir da fundamentação do Relatório de Inspeção,...assembleia de aprovação de contas essa que, para além de manifestamente ilegal, e portanto inválida, tendo sido realizada à margem dos preceitos legais e sem a intervenção dos ex-sócios com interesse na mesma – que sempre teriam de ser convocados para estarem presentes na assembleia que supostamente decidiria da sua participação nos resultados de 2007...se mostra absolutamente inconsistente com os valores anteriormente declarados pela Sociedade de Advogados na respectiva declaração anual relativa ao ano de 2007.*”
- ff) E refere ainda a Requerente que a Sociedade de Advogados, notificada pela AT para clarificar a discrepância, não fez qualquer prova da percentagem imputada à Requerente na declaração anual da Sociedade de Advogados do ano de 2007, apenas tendo juntado cópia de uma certidão emitida pela Ordem dos

Advogados, comprovando a exoneração da Requerente com efeitos a 31 de Dezembro de 2007.

- gg) Também refere que foi enviada à AT cópia da acta n.º 8, datada de 1 de Abril de 2009 (!) – mais de um ano após o prazo para prestação de contas legalmente previsto – onde foi deliberada a distribuição de lucros da Sociedade de Advogados relativa ao ano de 2007 (Cfr. Documento n.º 13), em cuja acta era imputada à Requerente uma percentagem correspondente a 38,37%, que se distanciava da percentagem de 37,50% que surge indicada na declaração anual da Sociedade de Advogados.
- hh) Daí se comprovando que *“para além de não terem apresentado a prova requerida pela Administração Tributária, os actuais sócios da Sociedade de Advogados mencionaram na acta de aprovação de contas uma nova percentagem de imputação sem explicar devidamente a respectiva proveniência.”*
- ii) E realça também que tal facto não tenha, estranhamente, sido colocado em causa pela Administração Tributária, nem tenha sido notificada a Sociedade de Advogados para justificar a discrepância, antes tenha notificado a Requerente para apresentar declaração de substituição de IRS, pelas incongruências e omissões, dando, assim, prevalência à posição da Sociedade de Advogados.
- jj) Por outro lado, a Requerente alega que *“por Requerimento enviado no dia 28 de Novembro de 2011 à Direcção de Finanças de ... (Cfr. Documento junto n.º 14), os Requerentes solicitaram à Administração Tributária que indagasse junto dos CTT a razão da não entrega de notificação para o exercício respectivo de audição prévia...na medida em que como os mesmos devidamente demonstraram, não foram notificados da carta com o registo n.º a que a Administração Tributária faz referência no Relatório de Inspeção (Cfr. Documento que se junta sob o n.º 15), o que não sucedeu em virtude de qualquer facto que lhes possa ser imputado.”*
- kk) E mais refere a Requerente que *“nesse requerimento à Administração Tributária que lhes concedesse o efectivo direito de audição prévia antes da conclusão do Relatório de inspeção, notificando-os novamente do prazo para exercício de tal direito, por forma a que os elementos que pretendiam trazer ao processo pudessem ser relevados na respectiva decisão administrativa.”*

- ll) Alegam os Requerentes que *“receberam apenas em 6 de Dezembro de 2011 uma curta resposta da Administração Tributária na qual se informava que o requerimento era extemporâneo, verificando-se que os primeiros tinham sido já notificados do relatório final de inspeção”* – o que reputam de manifestamente ilegal.
- mm) E reafirmam que *“não tiveram os Requerentes, antes da conclusão da acção inspectiva, oportunidade de alegar que as correções propostas pela Administração Tributária com o único fundamento no acolhimento do conteúdo de uma de uma acta de prestação de contas inválidas, não poderiam substituir.”*
- nn) E realçam os Requerentes a constatação da prevalência de credibilidade dada à Sociedade de Advogados em detrimento dos Requerentes, pese embora aquela Sociedade apresentar incongruências e omissões ostensivas.
- oo) E mais referem ainda que no Relatório de Inspeção não foram relevadas essas *“inúmeras inconsistências e incoerências, evitando confrontar-se com o facto de as correções por si propostas se encontrarem indevidamente fundamentadas nos termos legais...”*
- pp) Mais realçando que *“estando a Administração Tributária perante um litígio entre (ex)-sócios, em que uma das partes nitidamente utilizou declarações fiscais e deliberações sociais como arma de arremesso conta a outra, seria de todo conveniente o exercício do direito de audição prévia por parte dos Requerentes.”*
- qq) E *“na sequência do Relatório de Inspeção foram os Requerentes notificados no mês de Dezembro de 2011 da demonstração de liquidação de IRS n.º ..., através da qual tomaram conhecimento de ter sido liquidada adicionalmente pela Administração Tributária a quantia de € 80.343,07, referente a rendimentos da Requerente Mulher do ano de 2007 (Cfr. Documento que se junta sob n.º 17).”*
- rr) Do mesmo modo, *“nesse mesmo mês foram também os Requerentes notificados da demonstração da liquidação de juros alegadamente devidos e da demonstração de acerto de contas (Cfr. Documentos que juntam sob os n.ºs 18 e 19 respectivamente).”*

- ss) E foi *“através da demonstração de acerto de contas que os Requerentes foram informados de que teria sido anulada a liquidação de IRS de 2007 (n.º ...) e liquidado adicionalmente o IRS e os juros compensatórios acima referidos, o que resultava num pretense saldo a favor da Administração Tributária no valor de € 69.752,64.”*
- tt) Como os Requerentes pretendiam reagir contra a liquidação, não pagaram voluntariamente a dívida e solicitaram a fixação do montante da garantia.
- uu) Salientam ainda os Requerentes que *“para além de não lhes ter sido permitido trazer ao processo elementos relevantes para a decisão do mesmo, a Administração Tributária não deu devido conhecimento aos Requerentes de elementos que a seu ver deveriam integrar o relatório de inspeção fiscal ...”*
- vv) *“... tais como cópias integrais da Declaração Anual e da Declaração Modelo 22 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) da Sociedade de Advogados relativas ao ano de 2007, de suas eventuais declarações de substituição, e referência às datas em que as mesmas foram entregues...”*
- ww) *“... presumindo os Requerentes que, face à desconformidade entre as percentagens da imputação mencionadas na acta n.º 8 e na declaração anual da Sociedade de Advogados, certamente tal teria originado a entrega de uma Declaração anual de substituição relativa ao ano de 2007.”*
- xx) Mais referem que desde a exoneração da Requerente que deixou de ter acesso a quaisquer elementos da que foi a sua Sociedade, designadamente o cumprimento ou não, por parte desta, das obrigações fiscais declarativas do ano de 2007.
- yy) Daí que em 23 de Abril de 2012 tenha solicitado ao Serviço de Finanças de ... o acesso aos elementos apresentados pela Sociedade de Advogados *“por considerar essenciais ao exercício do seu direito de defesa.”*
- zz) O seu pedido foi deferido, tendo-lhe sido enviada certidão com cópia integral da Declaração mod. 22 de IRC (e não IRS como é referido) e da Declaração Anual do exercício de 2007, com informação de que não teriam sido apresentadas declarações de substituição (Cfr. Documento que se junta sob o n.º 22).

- aaa) Mais referem os Requerentes que “no dia 24 de Maio de 2012 apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação adicional de IRS n.º ... (Cfr. Documento n.º 23), tendo alegado a ilegalidade decorrente de preterição do exercício do direito de audição prévia antes da conclusão do Relatório de Inspeção.”
- bbb) Do mesmo modo alegaram “a ilegalidade das liquidações adicionais de IRS e juros compensatórios promovidas pela Administração Tributária por vício de violação de lei decorrente de falta de fundamentação substancial.”
- ccc) E tudo isto porque “A Administração Tributária baseou toda a sua fundamentação numa acta ilegal e que mencionava valores sem qualquer correspondência com a realidade...”
- ddd) “...tendo inclusivamente ignorado as inconsistências para as quais a Requerente Mulher desde logo alertou...”
- eee) “...designadamente o facto de a declaração anual entregue pela Sociedade de Advogados no dia 21 de Julho de 2010 – fora do respectivo prazo legal e mais de um ano após a alegada assembleia geral de aprovação de contas (!) – referir, na respectiva página 18, que a deliberação de aprovação de contas teve lugar no dia 31 de Março de 2008 (!)...”
- fff) “...a que acrescia o facto de, até à presente data de apresentação da reclamação graciosa, a Sociedade de Advogados, violando expressamente o disposto no n.º 3 do art.º 30.º do Decreto-Lei n.º 229/2004, de 10 de Dezembro, não ter ainda depositado as contas de 2007 na Ordem dos Advogados (Cfr. Documento que se junta sob o n.º 24)...”
- ggg) “...verificando-se ainda serem absolutamente incongruentes os valores referidos na acta n.º 8 e na declaração anual da Sociedade de Advogados, relativamente aos valores imputados aos respetivos sócios.”
- hhh) Relevam ainda que a Sociedade de Advogados “tendo tido conhecimento da intenção da Requerente Mulher e ..., também na qualidade de ex-sócio da Sociedade de Advogados, de impugnar a deliberação relativa à distribuição de resultados de 2007, os actuais sócios da Sociedade de Advogados procederam à sua anulação (Cofr. Documento n.º 25).”

- iii) E por este documento ser relevante para apreciação da reclamação graciosa em apreciação “*Os Requerentes requereram a sua junção ao respectivo processo (Cfr. Documento n.º 26)...*”
- jjj) “*... tendo reiterado a anulação das liquidações de IRS e juros compensatórios pelos argumentos anteriormente alegados na reclamação graciosa, verificando-se não poderem ser mantidas as liquidações cuja respectiva fundamentação se baseava única e exclusivamente numa acta inválida e entretanto anulada*”.
- kkk) Que a AT deu provimento parcial à Reclamação graciosa, dado que os valores fornecidos pela Sociedade de Advogados não eram fidedignos e, em consequência, a AT teve de abandonar a regra geral plasmada na primeira parte do n.º 3 do artigo 6.º do CIRC e de utilizar a presunção prevista na parte final do mesmo preceito.
- lll) Ou seja, que a AT procedeu à imputação à sócia Requerente Mulher do lucro da sociedade de advogados de € 536.611,85, correspondente à percentagem de 20% que lhe cabia na sociedade, ou seja o valor de € 107.323,37.
- mmm) Os Requerentes mantiveram a sua argumentação de preterição do direito de audição prévia e realçaram o facto de a Administração Tributária utilizar os elementos declarados pela sociedade de advogados, sabendo que eram injustificados e contraditórios, pelo que deveriam ter sido desconsiderados.
- nnn) Mais referem os Requerentes que “*em 11 de Fevereiro de 2012 foram notificados da decisão final de deferimento parcial da reclamação graciosa apresentada...a qual mantém os mesmos argumentos do Projeto de decisão*” já anteriormente enviado, com o que não concordam, pelos fundamentos já aduzidos.

2.4 DO DIREITO RELEVANTE PARA O PRESENTE PEDIDO ARBITRAL

2.4.1 – DO VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI DECORRENTE DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO SUBSTANCIAL DA LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRS E DA LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS

- a) Os Requerentes realçam o disposto no artigo 75.º, n.º 1 da LGT, que remete para a presunção da verdade das declarações dos contribuintes, até prova em contrário.

- b) E que o *“ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”*
- c) E reforça os seus argumentos com o que dispõe o artigo 77.º, n.º 1 da LGT sobre a necessidade de fundamentação das razões de facto e de direito que fundamentam as decisões da administração tributária.
- d) E os Requerentes trazem também à colação o disposto no art.º 125.º, n.º 1 do CPA – Código de Procedimento Administrativo aplicável subsidiariamente quanto à necessidade e forma de fundamentação.
- e) E realçam o que dispõe o n.º 2 do mesmo artigo 125.º, no sentido de que *“equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.”*
- f) E citam ainda, em reforço da sua tese, o que refere sobre o assunto Mário Esteves de Oliveira, Pedro Gonçalves e J. Pacheco de Amorim *in* CPA, Comentado, 2.ª edição, Almedina, página 602, bem como a Jurisprudência do STA no Proc. 116/02, de 6 de Dezembro.
- g) Tudo para realçar que todas estas posições doutrinárias e Jurisprudenciais não foram respeitadas pela Administração Tributária por basear *“toda a sua fundamentação da liquidação adicional de IRS única e exclusivamente numa acta ilegal, na qual eram mencionados valores incoerentes e injustificados e inclusivamente contraditórios com aqueles que tinham posteriormente sido declarados na declaração anual da Sociedade de Advogados relativa ao ano de 2007.”*
- h) E realçando também os Requerentes que *“no Projecto de decisão a Administração Tributária assumiu entretanto valores fornecidos pela Sociedade de Advogados na acta de imputação de resultados (entretanto anulada pelos actuais sócios, porque ilegal) e na Declaração Anual relativa ao ano de 2007,”* porque não sendo fidedignos, devem ser desconsiderados.
- i) Razão porque não compreendem os Requerentes a atitude da Administração Tributária, até porque *“não prova não serem os elementos declarados pela Requerente Mulher fidedignos...”*

- j) *“...Não tendo a última conhecimento de que tenham sido solicitados esclarecimentos à Sociedade de Advogados que provem a falta de veracidade de tais elementos, designadamente por via da consulta da documentação contabilística relevante da mencionada Sociedade e da documentação relativa aos respectivos sócios ao ano de 2007...”*
- k) *“...na medida em que tais elementos são comprovadamente necessários ao exercício de respetivo direito de defesa.”*
- l) E os Requerentes esclarecem que foram notificados pela AT para informação de que não se encontra junto ao processo de execução fiscal qualquer troca de correspondência havida com a Sociedade de Advogados, dando, assim, resposta a um pedido de certidão sobre essa eventual troca de correspondência.
- m) Os Requerentes alegam que a AT não só não cumpriu o prazo legal para a passagem de certidões, como não fez prova da veracidade das declarações da Requerente Mulher, como ainda não lhe foi disponibilizada informação recebida da Sociedade de Advogados.
- n) Realçam que a AT refere na decisão da Reclamação Graciosa que a *“Requerente declarou na respectiva Declaração de IRS o valor de € 60.000,00, montante que lhe foi imputado com respeito ao 1.º semestre de 2007...”*
- o) *“... acrescentando que, quanto ao 2.º semestre de 2007, nada foi declarado pela Requerente Mulher, nem juntos documentos, na medida em que a mesma se limita a alegar que lhe seriam devidos € 6.962,40 por conta de lucros de tal semestre.”*
- p) Dizem os Requerentes que *“Sucede que o valor declarado pela Requerente Mulher correspondeu ao valor que lhe foi pago e imputado no ano de 2007 e não apenas no 1.º semestre desse ano.”*
- q) Realçam que *“A Administração Tributária determina ainda na pág. 5 da decisão de deferimento parcial em apreço que o critério de repartição dos lucros da Sociedade de Advogados pelos respectivos sócios teria de constar dos respectivos Estatutos,...”*
- r) *“... sendo ilegal o acordo alcançado no ano de 2007 pelos sócios relativamente à repartição dos lucros de tal ano.”*

- s) Contrapõem os Requerentes referindo que o artigo 32.º do Regime Jurídico das Sociedades de Advogados determina que:
- t) *“1 – A distribuição dos lucros é deliberada em assembleia geral, segundo o que se encontrar estabelecido no contrato de sociedade ou em acordo escrito de todos os sócios.*
- 2 – A divisão dos lucros entre os sócios pode não ser proporcional ao valor das participações de cada um, ...”*
- u) *Termos em que aos Requerentes “ se afigura legítimo o acordo alcançado pelos sócios da Sociedade de Advogados relativamente aos lucros do ano de 2007.”*
- v) Realçam ainda os Requerentes *“que a correcção preconizada pela AT é motivada pela divergência das informações prestadas pela Requerente Mulher e pela Sociedade de Advogados...”*
- w) *“... mas não explica de que forma se mantém tal divergência quando descredibiliza os elementos declarados pela Sociedade de Advogados, não lhes atribuindo qualquer relevância...”*
- x) *“O que constitui vício de falta de fundamentação substancial a que a Requerente Mulher se refere não é um mero vício de forma mas sim material, havendo que distinguir os diferentes vícios de falta de fundamentação.”*
- y) E os Requerentes fundamentam estas diferenças com base na doutrina de José Carlos Vieira de Andrade *in O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*, Coleção Teless, Almedina, Coimbra, 2007 e também na Jurisprudência do STA, citando o Acórdão relativo ao Proc. N.º 494/11, de 28/9/2011, por entenderem ser relevante a distinção entre vício de forma e vício substancial e as suas consequências.
- z) E precisam que os Requerentes *“não discordam da Administração Tributária quando esta refere no Projecto de decisão já junto como Documento n.º 27, que lhes foi dado conhecimento dos fundamentos/motivos em que assenta a liquidação adicional de IRS em apreço – relacionados com a alegada divergência das informações prestadas pela Requerente Mulher e pela Sociedade de Advogados.”*

- aa) E em termos de conclusão *“Os Requerentes consideram sim que tais fundamentos não legitimam a correção preconizada, verificando-se que a Administração Tributária persiste na não apreciação de todos os elementos de facto e de direito, desinteressando-se pela verdade.”*
- bb) Assim, referem os Requerentes, *“pelos motivos apontados afigura-se-me totalmente desconforme com a realidade dos factos, e sem qualquer justificação plausível, a percentagem de 20% imputada pela Administração Tributária.”*
- cc) E citando o que se dispõe no artigo 6.º, n.º 3 do Código do IRC, *“alegado pela Administração Tributária para fundamentar a correção preconizada, que a imputação é feita aos sócios nos termos que resultarem dos estatutos do acto constitutivo ou, na falta de elementos, em partes iguais!*
- dd) Ora, reafirmam os Requerentes que *“A Administração Tributária tem pleno conhecimento do regime de distribuição de lucros acordada para o ano de 2007, nos termos do respectivo acto constitutivo que determinava que os sócios quinhavam nos ganhos e perdas da sociedade e do acordo pelos mesmos alcançado quanto às condições de remuneração para o ano de 2007.”*
- ee) Pelo que afirmam: *“Nestes termos, os valores imputados, recebidos e declarados pela Requerente Mulher poderiam ser devidamente confirmados e provados pela Administração Tributária, por esclarecimentos solicitados à Requerente Mulher, à Sociedade de Advogados e inclusivamente aos actuais sócios.”*
- ff) Pelo que, em consequência, *“Os Requerentes nunca defenderam que a Administração Tributária deveria considerar percentagens de imputação iguais para cada um dos sócios da Sociedade de Advogados, já que o artigo 6.º, n.º 3, do Código do IRC, determina que tal apenas deverá ser efectuado **na falta de elementos.**”*
- gg) E concluem que *“no caso em apreço existem, de facto, elementos declarados que deverão ser devidamente analisados e ponderados pela Administração Tributária, nos termos supra expostos, devendo ser dado a conhecer aos Requerentes os motivos que legitimamente justificam a sua não aceitação.”*
- hh) E realçam que *“mesmo que a presunção estabelecida na falta de elementos para aferir a matéria colectável imputada a cada um dos sócios, sempre teriam*

de ser consideradas partes iguais para cada um dos sócios e não um outro qualquer critério arbitrário.”

- ii) *E mais referem os Requerentes que “acresce que mesmo a presunção estabelecida na falta de elementos para aferir a matéria colectável imputada aos sócios, poderá ser ilidida, nos termos admitidos no recente Acórdão do STA, de 29 de Fevereiro de 2012, relativa ao Processo n.º 0441/11, disponível em www.dgsi.pt, pelo que sempre a Administração Tributária teria de considerar tal possibilidade no caso de aplicação da mencionada presunção – inaplicável ao caso em apreço, conforme analisado”*

- jj) *E realçam que “A Requerente mulher não pode ser violentada com a obrigação de pagar imposto por conta de lucros que não lhe foram imputados ou pagos e que nunca lhe foram devidos, dado que tal será manifestamente violador do princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 104.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa.”*

- kk) *E realçam que se verifica, deste modo, “que a suposta omissão de rendimentos da Requerente Mulher não tem qualquer razão de ser, resultando sim de uma manifesta incorreção no preenchimento da declaração anual relativa ao ano de 2007 da Sociedade de Advogados e de uma acta da assembleia geral dessa Sociedade cujo conteúdo se afigurava falso e ilegal, motivo pelo qual a mesma foi anulada.”*

- ll) *E clarificam os Requerentes referindo que “mesmo tendo em conta os € 6.962,00 que a Requerente Mulher entende serem-lhe devidos mas que os actuais sócios da Sociedade de Advogados contestam, a sua percentagem de imputação corresponderia apenas a 12,48%, valor muito longe da percentagem de 20% imputada pela Administração Tributária.”*

- mm) *Assim, realçam que “no caso em apreço, não tendo a Administração Tributária ponderado devidamente todos os elementos de facto e de direito que lhe permitiriam fundamentar nos termos legais a liquidação adicional de IRS em apreço, verifica-se falta de fundamentação substancial nos termos previstos no artigo 77.º da LGT e 125.º do CPA.”*

- nn) *Termos em que os Requerentes entendem que “a liquidação adicional de IRS correctiva e respectivos juros compensatórios deverão ser anulados, por vício de violação de lei por falta de fundamentação substancial, o que desde já*

requerem nos termos do artigo 99.º, alínea c), do CPPT, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.”

2.4.2 DO VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI DECORRENTE DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA BOA FÉ PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DE DEMAIS PRINCÍPIOS A QUE SE ENCONTRA VINCULADA

- a) Os Requerentes realçam a conduta da Administração Tributária, acusando-a do uso de *“variados subterfúgios processuais imprópria e ilegalmente utilizados pela AT para cercear as suas garantias enquanto contribuintes e o seu direito a uma tutela jurisdicional efectiva, tal como se encontra garantido constitucionalmente no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa.”*
- b) E realçam que essa conduta da AT *“foi efectivamente posta em prática sob diversas vestes, designadamente pelo exercício negligente de competências e do dever legal de decidir”*, dada a violação do dever de fundamentação e *“pela omissão do cumprimento de deveres a que a Administração Tributária se encontra vinculada, impossibilitando o exercício do direito de audição prévia antes da finalização do relatório de Inspeção.”*
- c) Os Requerentes põem em realce o facto de apenas os sócios que se exoneraram da Sociedade de Advogados em 2007 terem sido submetidos a fiscalização, quando deveriam tê-lo sido todos, violando, entre outros os princípios da legalidade, da igualdade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, conforme determina o art.º 55.º da LGT.
- d) E violando também o que dispõe o artigo 58.º da LGT que determina que *“A Administração Tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material (...).”*
- e) E mais argumentam os Requerentes que a Administração Tributária violou também os princípios da boa-fé e da cooperação e que conduzem à invalidade da liquidação adicional de IRS e dos respectivos juros compensatórios.
- f) Para o efeito, citam António Lima Guerreiro, in Lei Geral tributária anotada, rei dos Livros, pagina 201, sobre as consequências da inobservância do dever geral de cooperação da Administração Tributária e também Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in Lei Geral Tributária comentada e anotada, 2.ª edição, Vislis Editores, página 250, sobre a

inobservância do mesmo princípio da cooperação que pode consistir vício autónomo de violação de lei.

- g) E em matéria do princípio da boa-fé também violado pela *Administração Tributária*, é citada a *Jurisprudência dos Acórdãos* do STA nos Processos n.ºs 23049, de 12/11/91, 22871, de 2/5/1995, 32156, de 11/12/1966 e 47275/02, de 30/4/2003.
- h) E concluindo estes ponto, referem os Requerentes que ***“se percebe imediatamente que a conduta da administração Tributária não cumpre com os ditames da boa-fé, razão pela qual sempre deverão a liquidação adicional de IRS correctiva em apreço e respectivos juros compensatórios ser anulados por manifesta violação de lei, o que desde já os Requerentes requerem nos termos do artigo 89.º, alínea a) do regime da arbitragem em Matéria Tributária.”***

2.5 DO DIREITO DOS REQUERENTES A INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA E DO PEDIDO DE CONDENAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM RESPONSABILIDADE CIVIL EXTRACONTRATUAL

- a) Esclarecem os Requerentes que *“prestaram garantia consistente em hipoteca voluntária sobre bem imóvel da propriedade da Requerente Mulher no mês de Agosto de 2012, no valor de € 89.899,90, com vista à suspensão do processo de execução fiscal.”*
- b) E, assim sendo, defendem os Requerentes que *“por erro imputável aos Serviços da Administração Tributária abundantemente demonstrado, determinante da ilegalidade da liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 2007 em discussão, têm os Requerentes direito a ser indemnizados pelos prejuízos causados resultantes da prestação de tal garantia – válida por tempo ilimitado e enquanto não findar o processo de execução fiscal -, nos termos do art.º 53.º da LGT.”*
- c) E os requerentes pretendem ser ressarcidos de todos os custos incorridos com a prestação da garantia, atuais e futuros.
- d) E pela alegada incorreção da atuação da Administração Tributária, *“prevê o artigo 10.º da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro que a culpa dos titulares de órgãos, funcionários e agentes deve ser apreciada pela diligência e aptidão que*

seja razoável exigir, em função das circunstâncias de cada caso, de um titular de órgão, funcionário ou agente zeloso e cumpridor.”

- e) *O que, “entendem os Requerentes, nestes termos, que deverão ser reparados os prejuízos incorridos com apresentação de todos os meios de defesa, e que se consubstanciam nos custos da defesa em que tiveram de incorrer com honorários dos Advogados que os aconselharam, no valor que evidentemente apenas poderá ser apurado quando se encontrar decidido o presente pedido de pronúncia arbitral.”*

2.6 EM CONCLUSÃO – DO PEDIDO

Os Requerentes, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria tributária, requerem, com as legais consequências:

- a) *“A anulação da liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 2007 e respectivos juros compensatórios, verificando-se que as correcções promovidas pela Administração Tributária não se encontram devidamente fundamentadas nos termos legais, padecendo do vício de violação de lei por falta de fundamentação substancial, nos termos dos artigos 74.º, n.º 1 e 77.º da LGT e artigo 125.º do CPA.”*
- b) *“A título subsidiário, caso não se atenda ao pedido formulado no ponto anterior – o que apenas por mera cautela de patrocínio se concede face aos argumentos supra aduzidos -, a anulação da liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 2007 e respectivos juros compensatórios por ilegalidade decorrente do vício de violação de lei por não cumprimento pela administração Tributária dos princípios a que se encontra vinculada, nos termos dos artigos 55.º e 56.º da LGT, e designadamente do princípio geral de boa-fé previsto no artigo 6.º-A do CPA;*
- c) *“Adicionalmente, requer-se ainda a condenação da Administração Tributária a pagar aos Requerentes uma indemnização por prestação de garantia indevida nos termos do artigo 53.º da LGT, no valor até ao momento apurado de € 739,40, a indemnizar os ora Requerentes, a título de responsabilidade civil extracontratual do Estado, pelos prejuízos que excedam a mencionada indemnização, que deverão ser devidamente contabilizados quando se encontrar decidido o presente pedido de pronúncia arbitral.”*

**

3. **RESPONDE A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, em síntese, nos seguintes termos:

3.1 DOS FACTOS

- a) Os Requerentes deduzem pedido de pronúncia arbitral *“do deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ..., proferido em 29/1/2013, tendo por objecto (mediato) a consequente liquidação n.º ..., de 01/03/2013, cuja ilegalidade pretende seja declarada, com fundamento em vício de preterição de formalidade essencial, por falta de notificação para o exercício do direito de audição prévia sobre o projecto de correções da inspeção tributária, e vício de violação de lei por falta de fundamentação substancial.”*
- b) Como confirma a Requerida, está *“em causa nos presentes autos a imputação à Requerente, em sede de IRS, da matéria colectável da ... – Sociedade de advogados (adiante Sociedade), com o NIPC ..., nos termos do regime de transparência fiscal previsto no art.º 6.º do CIRC e art.º 20.º do CIRS.”*
- c) E a Requerida refere em síntese que a reclamação graciosa antes referida, apresentada pelos Requerentes foi julgada parcialmente procedente, nela se tendo decidido pela imputação à Requerente mulher do montante de € 107.323,07, correspondente a 20% da matéria coletável da Sociedade, num total de € 536.611,85, em vez do valor inicialmente imputado de € 141.229,44, correspondente a 34,30% da matéria coletável da sociedade.
- d) No entanto, os Requerentes defenderam em sede de Reclamação Graciosa e continuam a defender que apenas é imputável à Requerente mulher um rendimento de € 60.000,00 e, em consequência, procederem à impugnação arbitral daquele valor de imputação de € 107.323,07.
- e) A Requerida pretende fixar a matéria de facto, referindo que a Requerente mulher foi sócia da ...– Sociedade de Advogados, com o NIPC ..., sujeita ao regime da transparência fiscal previsto no art.º 6.º do CIRC.
- f) Que no ano de 2007 cada um dos 5 sócios passou a ser titular de uma quota representativa de 20% do capital social.

- g) E que a 31/12/2007 a Requerente se exonerou da referida Sociedade.
- h) Mais refere a Requerida que “*Os Estatutos da Sociedade determinam no seu artigo 5.º que os sócios participam na sociedade com a sua indústria e também com participações de capital e quinhão nos ganhos e perdas da sociedade conforme for deliberado em Assembleia Geral.*”
- i) Por outro lado, refere a Requerida que “*O Regulamento de admissões, remunerações e de participação nos resultados de Setembro de 2003 determina, quanto à participação dos sócios no resultado da Sociedade, conforme cláusula 2.ª, o seguinte:*
1. *Os sócios participam nos lucros da ... na proporção que lhes é atribuída no presente regulamento e de acordo com a evolução nele prevista.*
 2. *Poderão ser admitidos novos Sócios mediante deliberação da Assembleia Geral da ... aprovada por unanimidade.*
 3. *Admitido um novo Sócio, será aumentado o capital na medida correspondente à nova entrada.*
 4. *A participação inicial nos lucros e a remuneração mensal, parte integrante daquela, serão fixados na deliberação que admitir o Sócio”.*
- j) E a Requerida passa a narrar o evoluir do procedimento tributário a partir da entrega pelos Requerentes da sua declaração mod. 3 de IRS de 2007, onde a Requerente mencionou a título de rendimento imputável pela referida Sociedade o montante de € 60.000,00, que originou a liquidação de IRS n.º ..., de 14/11/2008.
- k) Porém, face à declaração anual de rendimentos e à informação empresarial simplificada da Sociedade de Advogados entregues, respetivamente, em 30/5/2008 e 21/7/2010, onde constavam a matéria coletável respeitante ao ano de 2007 de € 536.611,85 e a imputação à Requerente de € 201.223,59, que representam 35,70%, cfr. PA junto aos autos – fls. 13 do PA1 e à divergência com os rendimentos declarados na mod. 3 de IRS, foi aberta ação de inspeção tributária em 2010.
- l) A referida ação foi efetuada ao abrigo da ..., notificada à Requerente pelo Ofício n.º ..., de 9/9/2010, com registo nos CTT n.º ..., tendo a Requerida calculado como valor de rendimentos a imputar à Requerente o de € 201.229,44, corresponde a 37,40% da matéria coletável da sociedade,

conforme, aliás, constava dos documentos apresentados pela Sociedade de Advogados.

- m) A esta imputação reagiu a Requerente, referindo (no ponto 24 da Petição Arbitral – “P.A.”) qual o critério de repartição de lucros entre os sócios, conforme deliberação dos sócios, mas sem apresentação de qualquer comprovativo e realçando a Requerente que tinha em preparação ação arbitral a deduzir contra a Sociedade, sendo um dos objetos da ação o critério de repartição dos lucros – cfr. ponto 28 da P.A.
- n) Refere a Requerida que *“foi solicitada a colaboração da Sociedade que apresentou cópia da acta n.º 8 datada de 1 de Abril de 2009 onde (...) se encontra devidamente justificada a distribuição e imputação realizadas”*.
- o) Da teor da referida ata, diz a Requerida, que *“resulta que foi aprovado por unanimidade de todos os sócios o Relatório de Gestão, o Balanço e as Contas do exercício, refletindo um resultado líquido positivo de € 519.881,18, mais se deliberando por unanimidade que o montante a que a Requerente tem direito com referência aos lucros é de € 199.4503,75”*.
- p) Mais declara a Requerida que a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório pelo Ofício n.º ..., de 30/9/2011, da Direção de Finanças de ..., com o registo nos CTT n.º ..., de 3/10/2011, para exercer o seu direito de audição prévia – o que não fez - pelo que o Relatório se converteu em definitivo, com correções à matéria tributável da Requerente de € 141.229,44, passando o valor de imputação declarado de € 60.000,00 para € 201.229,44, o que originou a liquidação adicional de IRS n.º ..., de € 69.752,64.
- q) Mais se esclarece que os Requerentes deduziram reclamação graciosa contra a referida liquidação adicional em 24/5/2012, apresentada no Serviço de Finanças de ..., tendo apresentado como documento n.º 20, correspondência dirigida à Sociedade em 5/4/2010, onde a Requerida refere que a sua quota-parte nos lucros relativos ao exercício de 2007...

“se inclui o valor de serviços por nós prestados durante o segundo semestre de 2007 e cujo pagamento foi indevidamente retido pela V/sociedade, e ainda o valor dos serviços já prestados e ainda não facturados em 31 de Dezembro desse ano e que para além dos adiantamentos por conta de lucros que fomos recebendo ao longo do ano

de 2007, nada mais foi liquidado pela sociedade, que assim se encontra em avultado débito para connosco”.

- r) A Requerida salienta que a Requerente volta a referir a instauração da competente ação contra a Sociedade para resolver o litígio quanto à imputação de lucros daquele exercício, mais nenhuma informação adicional voltou a ser prestada, muito embora a Requerente tenha solicitado, em sede de reclamação graciosa, a junção de um documento assinado pelos sócios da Sociedade, sem data (que, conforme Requerida, faz supor que seja posterior a 5/4/2012), do qual consta que:

“tendo em consideração que se encontra pendente uma ação tendo por objeto, entre outros aspectos, a determinação da imputação dos resultados do exercício de 2007, a cada um dos então sócios (...), acordam em dar sem efeito a deliberação da acta n.º 8 da sociedade, datada de 1 de Abril de 2009, na parte em, referente ao exercício de 2007, procede à imputação a cada um dos então sócios”.

- s) A Requerida procedeu à notificação da Sociedade, em sede de reclamação graciosa, para prestar esclarecimentos sobre o objeto da mesma, tendo a Sociedade apresentado em 21/11/2012 uma exposição onde refere que:

“ a soma dos valores pagos pela sociedade a todos os sócios é bastante inferior ao resultado da sociedade porquanto grande parte das facturas emitidas por serviços prestados em 2007 apenas foram pagas pelos clientes em 2008 sendo que só nessa data é que a sociedade estaria em condições de pagar...”

E a exposição da Sociedade prossegue referindo ainda que;

“...a partir do início do segundo semestre de 2007 os então sócios ... e A... passaram a emitir e receber diretamente o valor das facturas dos clientes que trabalhavam...”

E mais refere a exposição da Sociedade que tendo aqueles, para o efeito aberto...

“...uma conta bancária nova (...) na qual os clientes que trabalhavam pagavam os valores das facturas...”

E concluído:

“... porque as partes não concordam com a imputação dos resultados é que o assunto é objeto de litígio judicial entre os sócios”.

- t) A Requerida esclarece que face à análise dos esclarecimentos e documentação da Sociedade, se conclui não serem fidedignos os valores fornecidos pela Sociedade e, em consequência, no Projeto de decisão da reclamação graciosa foi esta deferida parcialmente, imputando à Requerente 20% da matéria coletável da matéria coletável da Sociedade, ou seja, o montante de € 107.322,27 (€ 536.611,85 X 20%), em vez dos € 201.229,44 constantes do Relatório definitivo da Inspeção Tributária.
- u) Notificada a Requerente do referido Projeto de decisão para exercício de audiência prévia pelo ofício n.º ..., de 5/12/2012, através de carta registada ..., aquela respondeu através de exposição que foi considerada na decisão definitiva, sem que, no entanto, tenha conseguido alterar o sentido do projeto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa.
- v) Esta decisão definitiva foi notificada aos Requerentes por carta registada com aviso de receção n.º ..., recebida a 11/2/2013, originando a liquidação corretiva identificada com o n.º ..., de 1/3/2013, cujo IRS e juros compensatórios exigidos são do montante de € 22.697,55.

E sobre o conteúdo da Impugnação a Requerida faz a sua apreciação, na matéria considerada relevante em relação ao ano de 2007:

- w) Nada a referir quanto à tempestividade do pedido.
- x) Relativamente ao conteúdo dos artigos **20.º e 21.º da PI**, mostra-se *“comprovado que com a entrada de um novo sócio no ano de 2007 a Sociedade passou a ter cinco sócios, cada um titular de uma quota representativa de 20% do se capital”*.
- y) Quanto ao *“aduzido nos artigos 22.º e 23.º da PI, que se impugna, não consta minimamente demonstrado nos autos qual foi o regime de repartição de lucros acordado entre os sócios”*.
- z) A requerida realça que

“se é certo que não poderia ser o regime constante do regulamento de admissões, remunerações e de participação nos resultados inicialmente acordado pelos quatro sócios fundadores, pois em 2007 a Sociedade tinha cinco sócios...”

“...a Requerente também não apresenta qualquer documento comprovativo de um novo ajustamento entre os sócios que contemple a entrada do novo sócio, nem esclarece a razão por que não apresenta qualquer documento comprovativo ou tão-pouco desenvolve as razões que poderiam levar ao ajustamento de diferentes critérios para os dois semestres de 2007 nos moldes que refere no art.º 23.º da PI”.

aa) A Requerida salienta, quanto a este ponto do articulado inicial, que:

“não obstante a exposição apresentada pela Sociedade na reclamação graciosa, supra referida no ponto 30 (da Resposta da Requerida), a Requerente não se refere à existência de facturas emitidas por serviços prestados em 2007 que apenas tenham sido pagas pelos clientes em 2008, o que é sempre expectável que aconteça, nem se refere ao facto de a partir do segundo semestre de 2007 ter passado a emitir e receber directamente o valor das facturas dos clientes que trabalhavam usando uma conta bancária aberta para o efeito”.

bb) E a Requerida mais realça que:

“na verdade, atento o supra exposto no ponto 26 (da Resposta da Requerida), impunha-se à Requerente que, ao abrigo do princípio da boa-fé por si tão reiteradamente aclamado, tivesse referido na sua PI qual o valor de serviços prestados em 2007 e cujo pagamento foi indevidamente retido pela sociedade, assim como o valor dos serviços já prestados e ainda não facturados em 31 de Dezembro desse ano”.

cc) E sobre o aduzido pelos Requerentes nos artigos 24.º a 35.º da PI, a Requerida salienta que *“não consta minimamente comprovado que a Sociedade apenas tenha imputado e pago à Requerente o valor de € 60.000, a título de rendimentos e a importância de € 6.433,12 a título de pagamento de despesas”.*

dd) E a Requerida faz notar que *“...a imputação da matéria colectável da sociedade aos sócios não se confunde com distribuição de lucros, sendo que a*

imputação respeita à participação dos sócios nos lucros, a qual respeita aos critérios fixados pelos sócios de acordo com o estatuído no pacto social, ao passo que a distribuição dos lucros aos sócios pode ocorrer em montante inferior ao seu direito nos lucros nem ocorrer de todo”.

- ee) E mais refere a Requerida que “...quanto às importâncias pagas pela Sociedade à Requerente, não se vislumbra que os extractos bancários juntos permitam aferir conclusivamente sobre a totalidade dos pagamentos recebidos, pois as transferências não esgotam os meios de recebimento ao alcance da Requerente, nem se pode concluir que outras rubricas referentes a depósitos/cheques e pagamentos em numerário aí constantes sejam alheias a esses recebimentos ou tão-pouco comprovar qual a parte que respeita ao pagamento de rendimentos devidos pela Sociedade ou ao reembolso de despesas efectuadas pela Requerente”.
- ff) E a Requerida mais refere que “os extractos bancários juntos respeitam todos ao ano de 2007 e a distribuição de lucros, quando estes não se esgotem nas remunerações já recebidas por conta, ocorre, por regra no ano seguinte, o que no caso dos autos se confirma em face da exposição supra referida...”
- gg) E quanto ao referido pelos Requerentes nos **artigos 36.º a 47.º da PI**, a Requerida realça que “não consta minimamente comprovado qual a percentagem de imputação de matéria colectável da Sociedade à Requerente...”
- hh) “...nem se afigura que tal percentagem de imputação, com referência ao exercício de 2007, seja susceptível de ser determinada”, até pelo facto de existir um litígio entre a Requerente e a Sociedade...”
- ii) Assim, realça a Requerida que “havendo entre as partes um diferendo quanto à imputação da matéria colectável aos sócios...não cabe à AT resolver esse litígio...”
- jj) Por outro lado, a Requerida evidencia o facto referido pela Requerente nos seu art.º 44.º da PI quanto à indicação da importância de € 60.000,00, que foi acertada com os restantes sócios como o valor devido face aos lucros obtidos pela Sociedade em 2007, sem que, no entanto, tenha apresentado qualquer prova documental desse acerto ou acordo prévio, nem é esclarecida a razão por que tal acontece.

- kk) Relativamente ao aduzido pelos Requerentes nos seus **artigos 48.º a 52.º da PI**, em que se refere à existência do litígio entre a parte, relativamente aos valores que lhe são devidos em virtude da sua exoneração como sócia em 31/12/2007, defendendo que para além dos € 60.000,00 são-lhe ainda devidos mais € 6.962,00.
- ll) Assim, a Requerida refere que, à cautela, e face ao informado pela Requerente, no mínimo, os referidos € 6.962,00 devem ser adicionados aos € 60.000,00 declarados.
- mm) Quanto ao deduzido pelos Requerentes nos **artigos 53.º a 60.º da PI**, de que a Inspeção Tributária não tenha considerado os esclarecimentos prestados pela Requerente ou de que tenha preterido o seu direito de audição prévia, *“afigurando-se razoável que a correção efetuada tenha assentado na acta da assembleia geral da Sociedade relativa à aprovação de contas do ano de 2007, a qual só posteriormente foi anulada pelos sócios que nela deliberaram”*.
- nn) E a Requerida esclarece que os interessados poderiam ter ilidido as presunções contidas em normas de incidência, como vem a ser o caso do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC.
- oo) Assim, realça a requerida que *“a Inspeção Tributária concluiu, e bem, estarem reunidos os pressupostos para aplicação do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, não tendo a Requerente logrado efectuar qualquer prova susceptível de afastar essa presunção, quer em sede administrativa, quer na presente instância arbitral”*.
- pp) Quanto ao facto que a Requerente acha insólito, de a AT ter desconsiderado o teor da Acta n.º 8, que apresentava valores diferentes dos declarados pela Sociedade na sua mod. 22 e na sua declaração anual, argumenta a Requerida que *“só em sede da reclamação graciosa puderam os Serviços concluir pela sua desconsideração, atento o facto de os próprios sócios que deliberaram a terem considerado sem qualquer efeito quanto à questão aqui controvertida”*.
- qq) Relativamente à questão constante dos **artigos 44.º a 80.º da PI**, em que a Requerente alega não ter sido notificada para exercer o seu direito de audição prévia sobre o projecto de relatório da inspeção tributária, a Requerida responde que, *“conforme consta demonstrado no PA junto, a mesma foi efectuada por carta registada ..., de 3/10/2011, constando do site dos CTT a seguinte informação:*

- em 3/10/2011, aceite pelos CTT – estação CTT Cabo Ruivo (Lisboa);
 - em 4/10/2011, colocado em distribuição ao destinatário;
 - em 4/10/2011 chegou à estação de depósito;
 - em 6/10/2011 foi tentada a sua entrega ao destinatário, a qual não foi conseguida com fundamento em destinatário ausente e com a menção de que o referido objecto permaneceu “Avisado na Estação”, a aguardar o seu levantamento da mesma;
 - em 14/10/2011, o referido objecto foi devolvido ao remetente por “não reclamado”;
 - em 18/10/2011, foi colocado em distribuição e entregue ao remetente – cfrf. PA junto aos autos, a fls. 83 do PA4”.
- rr) E a Requerida vem invocar o referido nos art.º 43.º, n.º 4 da LGT e 43.º, n.º 1 do RCPIT, quanto à forma e local para o exercício do direito de audição – em carta registada para o domicílio fiscal – havendo presunção de notificação se a carta registada enviada para o domicílio fiscal declarado pelo sujeito passivo ter sido devolvida por não ter sido levantada.
- ss) E a Requerida realça que à presente situação não se aplica o regime previsto nos artigos 38.º e segts. do CPPT, em que apenas se presume que a carta foi notificada nos 3 dias seguintes, nos casos em que esta tenha sido efectivamente recebida pelo destinatário.
- tt) E mais refere que no âmbito do procedimento de inspeção tributária, nos termos do RCPIT, “vigora uma presunção de notificação aplicável aos casos em que a carta tenha sido devolvida ao remetente com a indicação de ‘não reclamada’, desde que se comprove que esta foi enviada para o domicílio fiscal declarado pelo sujeito passivo à AT, como foi neste caso”. Cita a este respeito a Jurisprudência do Acórdão do STA, de 13/3/2013, Processo n.º 01394/12, que é evidente neste ponto em especial, quanto à prevalência do RCPIT sobre o CPPT.
- uu) Donde resulta a conclusão, diz a Requerida, de que “o exercício desse direito foi devidamente acautelado nos termos legalmente exigíveis, na medida em que

embora a carta tenha sido devolvida ao remetente, verificaram-se os pressupostos legais de que a lei faz depender a presunção de notificação...razão pela qual, a ora Requerente se considera legalmente notificada para exercer o direito de audição prévia, mais se concluindo pela impossibilidade de exercer esse direito, após o prazo legalmente conferido para o efeito e depois de o relatório final se encontrar concluído e devidamente sancionado e notificado ”.

- vv) Em resposta aos **artigos 89.º a 94.º da PI**, a Requerida confirma que os Requerentes prestaram garantia no processo de execução fiscal n.º ... através de uma hipoteca voluntária no montante de € 89.899,92 sobre ½ do imóvel inscrito sob o artigo ... da freguesia de ..., sito na Rua ..., hipoteca essa “*registada na Conservatória em 5/8/2013 (¹), mas que foi cancelada em 23/7/2012 (²), na sequência do despacho da Chefe do SF de ..., datado de 22/7/2013 que determinou o levantamento da mesma por pagamento voluntário da quantia exequenda, razão pela qual o respectivo processo de execução fiscal se encontra igualmente extinto, por pagamento e anulação”.*
- ww) Sobre a invocada recusa de informação a que tivessem direito por parte da AT constante dos **artigos 95.º a 100.º da PI**, a Requerida responde que “*em nada tendo a AT prejudicado o exercício da Requerente ao seu direito de defesa”.*
- xx) Relativamente ao aduzido nos **artigos 111.º a 117.º da PI**, sobre o facto de a AT não ter retirado as devidas consequências do ato praticado pelos sócios da Sociedade ao darem sem efeito a deliberação consignada em acta, na parte referente à imputação dos resultados aos sócios, a Requerida responde que “*carecendo a Requerente de qualquer razão quando invoca a validade da acta, uma vez que essa invalidade nunca ficou provada, atenta a inexistência de ação interposta com esse propósito, não se podendo confundir a invalidade de uma decisão com a sua anulação por acordo dos sócios”.*
- yy) E assim, porque a anulação daquela deliberação consignada na acta n.º 8, deixa sem sustentação a imputação dos Resultados da Sociedade no exercício de 2007, diz a Requerida que teve de concluir pela falta de credibilidade dos elementos apresentados pela Sociedade e, em consequência, de aplicar o disposto na parte final do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, imputando à Requerente

¹ A Requerida mencionou por lapso a data do registo da garantia na Conservatória como sendo 5/8/2013, quando na verdade foi em 5/8/2012.

20% do rendimento coletável do exercício, ou seja, € 107.322,37, de um total de € 536.611,85 respeitante à matéria coletável da sociedade.

- zz) A Requerida explicita que a adoção deste mecanismo legal de presunção de imputação da matéria coletável da Sociedade de forma igual entre todos os sócios, ao abrigo do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, fica a dever-se ao facto de, por um lado, a matéria coletável apurada na sociedade não ter sido posta em causa e, por outro, pela tentativa da requerente de retirar credibilidade aos elementos apresentados pela Sociedade, designadamente com a apresentação, em sede de reclamação graciosa, do acordo entre os sócios para dar sem efeito a deliberação vertida em acta.
- aaa) E realça a Requerida que foi a impossibilidade de comprovação pela Requerente de que o critério de distribuição dos resultados de 2007 fosse o apresentado no seu artigo 23.º da PI, (onde constava a imputação de 15% da matéria coletável à Requerente) que levava, segundo a Requerente, à imputação de € 66.962,00, que levou a AT à aplicação da presunção legal do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC e que a Requerente não conseguiu ilidir.
- bbb) Quanto ao invocado vício de falta de fundamentação substancial das correções efetuadas pela Inspeção Tributária, responde a Requerida que é infundado porquanto a ata em que as correções se sustentaram não havia sido ainda objecto de qualquer anulação, nem consta nos autos qualquer prova de que a mesma fosse ilegal ou, tão-pouco, objecto de uma decisão jurisdicional.
- ccc) Relativamente à alegada recusa de disponibilização de elementos por parte da AT à Requerente, responde a Requerida que inexistente qualquer situação comprovada de recusa, mas que a Requerida dispõe de meios próprios para intimar a AT à sua emissão.
- ddd) E respondendo ao aduzido pelos Requerentes nos seus **artigos 157.º a 169.º da PI**, a Requerida lembra que *“competia à Requerente comprovar a sua percentagem de imputação quanto aos rendimentos da Sociedade de que era sócia, o que não fez minimamente, sendo que a imputação que lhe cabe naqueles rendimentos não se confunde com os rendimentos efetivamente pagos, conforme parece pretender a Requerente”*.

² Também aqui mencionou, por lapso a data de cancelamento da hipoteca como tendo sido em 23/7/2012, quando foi em 23/7/2013.

- eee) Sobre a alegada falta de fundamentação em que assenta o deferimento parcial da reclamação graciosa e a respetiva liquidação corretiva, uma vez que não são apreciados os elementos de facto e de direito carreados pela Requerente, desinteressando-se pela verdade material, conforme aduziu nos seus artigos 170.º a 177.º, responde a Requerida que este entendimento não colhe.
- fff) De facto, diz a Requerida que nunca teve conhecimento dos critérios fixados pelos sócios quanto à imputação dos resultados para o ano de 2007.
- ggg) E sobre as condições de remuneração para o ano de 2007 aludidas pela Requerente nos artigos 179.º a 181.º da PI, a Requerida diz não serem *“susceptíveis de esclarecimento junto dos sócios ou da Sociedade, porquanto tal situação, assim como outras responsabilidades decorrentes da exoneração da Requerente com efeitos a 31/12/2007, estavam pendentes de litígio entre as partes envolvidas, conforme é reiteradamente repetido pela Requerente”*.
- hhh) Sobre a não destruição da presunção da veracidade da declaração apresentada pelos Requerentes por parte da AT, como lhe competia, responde a Requerida que é ela própria Requerente que põe em causa essa veracidade ao invocar que não declarou o montante de € 66.692,00 que entende ser-lhe imputável, sem identificar a ação judicial/arbitral que tenha acionado para o efeito e qual a fase em que a mesma se encontra.
- iii) E porque a Requerente não comprovou minimamente a percentagem de imputação a cada um dos sócios, para efeitos da correspondente tributação nos termos do preconizado regime de transparência fiscal, apesar do aduzido nos artigos **183.º a 186.º da PI**, a Requerida reitera mais uma vez essa não comprovação como fundamento para aplicação da presunção contida no n.º 3 do art.º 6.º do CIRC.

3.2 DO DIREITO

- jjj) Esclarece a Requerida que nos termos do n.º 1 do art.º 6.º do CIRC, a matéria coletável da sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal é imputado aos sócios, ainda que não tenha havido distribuição de lucros, o que se harmoniza com o relatório preambular do CIRC.
- kkk) Torna-se assim claro, diz a Requerida, que *“este regime contém uma clara distinção entre, por um lado, a imputação aos sócios dos lucros a que tem direito, de acordo com a participação que lhe corresponde sobre os mesmos, e,*

por outro, aquilo que é o pagamento aos sócios dessa participação nos lucros a que tenham direito”.

lll) E prossegue a Requerida o seu esclarecimento deste regime, referindo que *“muito embora a distribuição dos lucros seja, em regra, deliberada no ano seguinte, mais resultando que o critério de imputação dos rendimentos aos sócios, a fixar de harmonia com o estabelecido no Pacto Social e na lei, não está na livre disponibilidade das partes de acordo com as conveniência que, a final do exercício e de acordo com a situação jurídico-tributária, possam ajustar entre si”.*

mmm) E a Requerida reforça o entendimento que faz da lei, transcrevendo, um excerto da jurisprudência do STA, de 29/2/2012, Processo N.º 0411/11, donde se conclui que:

“um regime de transparência fiscal se caracteriza pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição”.

nnn) A Requerida transcreve também um excerto de Rui Morais, in Sobre o IRS, 2.ª ED., Almedina, 2008, sobre esta matéria, em que refere que:

“A obrigação de imputação existe independentemente de qualquer distribuição efetiva (429) o que, reconheça-se, pode originar dificuldades aos sujeitos passivos (sócios) que podem ter de pagar imposto por um rendimento que não receberam, p.ex. por a maioria, em assembleia geral, ter decidido não haver lugar a qualquer distribuição de lucros (ou uma distribuição em montante inferior ao necessário para o pagamento do imposto. IBIDEM, PP214 E 215”.

ooo) Assim, conclui a Requerida que, *“nestes termos, resulta evidente que a pretensão deduzida pela Requerente incorre em erro quanto à interpretação do direito, ao pretender efectuar a prova da sua participação nos lucros da Sociedade através das importâncias que, alegadamente, terá recebido no decurso do ano de 2007, e não através de elementos susceptíveis de comprovar a sua participação nos ganhos da Sociedade”.*

ppp) Porém, esclarece a Requerida que *“é Jurisprudência firmada que as presunções contidas em normas de incidência objectiva são ilidíveis pelos interessados”.*

- qqq) E esclarece a Requerida que *“determina o n.º 3 do art.º 6.º do CIRC que a imputação é feita aos sócios nos termos que resultarem do acto constitutivo da Sociedade ou, na falta de elementos, em partes iguais. Trata-se de uma presunção legal que se destina, por um lado, a obviar a eventuais obstáculos que dificultem a tributação da matéria colectável da Sociedade na esfera dos respetivos sócios, e, por outro, a acautelar a capacidade contributiva revelada pelo direito dos sócios aos lucros de acordo com o critério de imputação fixado ao abrigo do Pacto Social”*.
- rrr) E mais refere a Requerida que, para tanto, é *“importante verificar se a prova efectuada pela Requerente, em sede quer administrativa quer na presente sede arbitral, logrou afastar os pressupostos legais que determinam a aplicação daquela presunção, carreando elementos susceptíveis de determinar qual a imputação que lhe corresponde nos lucros da Sociedade”*.
- sss) O que se verifica, diz a Referida, é que *“a prova efetuada pela Requerente não foi minimamente susceptível de afastar aquela presunção uma vez que o pacto social da Sociedade dispõe no seu art.º 5.º que os sócios ‘quinhoam nos ganhos e perdas da sociedade conforme deliberado em Assembleia Geral’*. “
- ttt) E salientando que *“inexistindo qualquer comprovativo do ajustado entre os sócios quanto à sua participação nos resultados, uma vez que o Regulamento de admissões, remunerações e de participação nos resultados não seria aplicável no exercício de 2007, pois nos termos do n.º 4 da cláusula 2.ª daquele Regulamento a admissão nesse ano de um novo sócio obrigava a nova deliberação quanto ao critério de imputação de resultados...deliberação essa cujo teor não consta minimamente comprovada nos autos”*.
- uuu) E clarifica a Requerida que *“da redação do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC resulta que a ilisão da presunção aí contida, na falta de pacto social, depende de outros elementos que, em complemento daquele pacto e nos termos legais, determine o critério fixado quanto à imputação dos resultados aos sócios, independentemente do que venha a ser deliberado quando à efectiva distribuição de lucros”*.
- vvv) E a Requerida transcreve, a este propósito, o excerto do Acórdão do STA, de 29/2/2012, no processo n.º 0411/11:

“Com efeito, daquele preceito resulta claramente que o legislador não pretendeu deixar a imputação da matéria colectável na disponibilidade dos sócios e que tal imputação só pode ocorrer de acordo com as regras estabelecidas no pacto constitutivo da sociedade, ou, na ausência delas ou de outros elementos, em partes iguais”.

www) E a Requerida volta a realçar que *“a Requerente não apresentou elementos minimamente susceptíveis de comprovar a sua participação nos lucros da sociedade, o que, como vimos, é independente da distribuição dos lucros que possa ocorrer”.*

xxx) Por outro lado, *“ao contrário do que refere a Requerente na sua PI, a correção efectuada pela AT não prejudicou o princípio da capacidade contributiva no âmbito do regime da transparência fiscal”.*

yyy) E a Requerida justifica a atuação da AT referindo que *“subsistindo dúvidas, como veio a ser o caso dos presentes autos, sobre o montante a imputar aos sócios, decorre da lei a aplicação do critério consignado na parte final do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC”.*

zzz) E realça ainda a Requerida que a presunção contida no n.º 3 do art.º 6.º do CIRC sofreu uma redução em sede de Reclamação Graciosa, por ter sido então apresentada *“uma deliberação daquela Sociedade que deu sem efeitos a aludida acta n.º 8”*, deliberação essa que é posterior ao prazo previsto no art.º 45.º da LGT, donde resulta a impossibilidade de proceder às liquidações corretivas consignadas no art.º 92.º do CIRC”.

aaaa) E sobre a acusação de má-fé da AT por parte da Requerente, responde a Requerida que se alguém saiu inquestionavelmente lesado deste litígio entre os sócios da referida Sociedade foi o erário público.

bbbb) E porque constituía interesse da Requerente ilidir a presunção do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, atenta a falta de elementos credíveis do critério de imputação da matéria coletável, *“cabia-lhe a ela acionar os mecanismos judiciais/arbitrais disponíveis para solucionar o diferendo existente entre os sócios, o que não fez, ou se o fez não deu de tal facto qualquer conhecimento”.*

cccc) Assim sendo, a Requerida refere que, nessa impossibilidade, restou-lhe proceder à imputação à Requerente da matéria coletável da sociedade *“na proporção do capital efetivamente detido por esta”.*

dddd) E conclui a Requerida que *“inexiste qualquer preterição de formalidade essencial referente ao direito de audição prévia consignado na alínea a) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT”*.

eeee) E também que *“inexiste qualquer vício de violação de lei, por falta de fundamentação substancial do Relatório Final da Inspeção Tributária”*.

ffff) E, por conseguinte, é de *“manter a liquidação adicional decorrente daquelas correções à matéria colectável da Requerente, na parte em que as mesmas não foram anuladas pela decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, consubstanciada na liquidação correctiva n.º ..., de 1/1/2013”*.

gggg) E sobre o alegado vício de violação de lei que a Requerente alega, a Requerida entende que a AT *“incorre em erro de interpretação e aplicação do direito ao pretender que as diligências efectuadas pela inspeção tributária, e posteriormente em sede de reclamação graciosa, não foram as necessárias e suficientes à descoberta da verdade material, de acordo com o ónus da prova e o princípio do inquisitório que lhe incumbe, e ainda que a AT teria procedido em violação do princípio da boa-fé ao preterir os elementos prestados pela Requerente a favor dos elementos apresentados pela Sociedade”*.

hhhh) A Requerida vem responder à Requerente nos seguintes termos:

1. *“Que decorre do art.º 6.º do CIRC que o critério de imputação da matéria colectável aos sócios há-de resultar do pacto social e de outros elementos que comprovem o ajustamento efectuado quanto ao seu direito a participar nos lucros da Sociedade, sendo que a fixação desse critério não se confunde com a deliberação dos sócios sobre a distribuição e pagamento dos lucros aos sócios, sob pena de distorcer o regime de transparência fiscal e os fins que este pretende alcançar”*.
2. E que *“consequentemente, no que aos presentes autos interessa, a AT efectuou as diligências adequadas e suficientes com vista ao esclarecimento que se impunha, obtendo junto da Sociedade com a apresentação da aludida acta n.º 8, documento este que, em complemento com estatuído no pacto social se afigurava perfeitamente idóneo à prova pretendida”*.

3. Mas que esta prova *“nada tinha a ver com as importâncias efectivamente recebidas pela Requerente da Sociedade no ano de 2007, pois a distribuição de lucros referente àquele exercício, para além de, em regra, não se concluir naquele período, poderá ainda não coincidir com o direito do sócio aos lucros da Sociedade”*.
4. E que, portanto, *“em sede de acção inspectiva, a AT cumpriu com o seu ónus de prova que sobre ela impendia com vista à correcção da matéria colectável declarada pela Requerente em sede de IRS, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT e 6.º do CIRC, inexistindo qualquer base legal para a AT poder desconsiderar o teor da referida acta n.º 8, tanto mais que, à data, a mesma não se encontrava impugnada, não sendo a sua validade questionada em sede judicial”*.

iii) Quanto à **indemnização por prestação de garantia indevida** pretendida pelos Requerentes, na importância de € 739,40, acrescida de juros à taxa legal calculados sobre esses custos e contados desde a data em que tenham sido incorridos até à data em que seja autorizado o levantamento da garantia, a Requerida responde nos termos seguintes, citando as normas conjugadas do actual art.º 53.º da LGT e do art.º 171.º do CPPT:

1. Quanto ao art.º 53.º da LGT, refere a Requerida que este contempla duas situações distintas que dão lugar à indemnização por prestação de garantia indevida.
2. Assim, dispõe o n.º 1 daquele preceito que *“o devedor que, para suspender a execução, oferece garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, **caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida”***.
3. Por outro lado, o n.º 2 do mesmo preceito estabelece que *“O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, **que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo”***.
4. Ou seja, o sujeito passivo tem direito a indemnização por prestação de garantia indevida em duas situações:

- a. *“Nos casos em que a garantia se tenha mantido por período superior a três anos”, ou*
- b. *“Independentemente do período durante o qual esta se manteve, nos casos em que, em reclamação ou impugnação se verifique que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo”.*
- c. *“No caso em apreço, cfr. certidão do Serviço de Finanças de ... - constante do Doc. 2 junto à presente Resposta, a garantia em causa foi prestada em 5/8/2012 e cancelada em 22/7/2013”.*

jjjj) E conclui a Requerida que, assim sendo, apenas a existência de erro dos serviços conferiria o direito à indemnização e que face à argumentação por si produzida *“é evidente a conformidade legal dos actos objecto do presente pedido, razão pela qual não se verifica erro imputável aos serviços”.*

Kkkk) Relativamente à **Responsabilidade civil extracontratual do Estado**, cujo pedido dos Requerentes é deduzido **nos termos do art.º 246.º a final da PI**, exigindo o pagamento de uma indemnização pelos prejuízos causados no âmbito de todo o processo de liquidação adicional de IRS de 2007, ao abrigo da responsabilidade civil extracontratual do Estado por danos resultantes do exercício da função administrativa, a Requerida responde nos seguintes termos:

1. *“Trata-se de matéria que extravasa o âmbito de competências do Tribunal Arbitral constituído sob a égide do CAAD, conforme resulta do disposto no art.º 2.º, n.º 1 do RJAT”.*
2. E mais refere a Requerida *“que o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas (RRCEE), aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 4 de Dezembro (que veio substituir o regime constante do Decreto-Lei n.º 48051, de 21/11/1967), aplica-se à efectivação da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais pessoas coletivas de direito público, (artigo 1.º, n.º 1), pelo que se insere no seu âmbito de aplicação a **responsabilidade civil da Administração Tributária por actos praticados fora do âmbito de relações obrigacionais**”.*
3. *“Nos processos em que esteja em causa a responsabilidade extracontratual do Estado e das demais pessoas colectivas públicas, a **representação do Estado é assegurada pelo Ministério Público**,*

conforme alude o disposto no n.º 2 (1.ª parte) do artigo 11.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)”.

4. *“Prescreve ainda a este propósito o artigo 20.º de Processo Civil (CPC), que o Estado é representado pelo Ministério Público, sendo que, nas situações em que o objecto do processo incida sobre a responsabilidade extracontratual do Estado (ministérios ou órgãos), a representação cabe em exclusivo ao Ministério Público”.*
5. Por todo o exposto *“não cabe nesta instância a discussão dos pressupostos da responsabilidade civil de que depende a pretendida condenação da AT no pagamento de uma indemnização por prejuízos causados”.*

III)

Deste modo e nos termos supra expostos e nos demais de Direito, conclui a Requerida que:

1. Deve a presente ação ser julgada improcedente e, em consequência, deve manter-se a liquidação efetuada, na parte em que a mesma não foi anulada pela decisão que deferiu parcialmente a reclamação graciosa consubstanciada na liquidação n.º ..., de 1/3/2013,
2. Deve improceder o pedido de condenação da AT no pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia; e
3. Declarar a incompetência do tribunal arbitral para conhecer do pedido de condenação da AT ao abrigo da responsabilidade civil extracontratual do Estado.

4. DA JUNÇÃO PELOS REQUERENTES DOS ARTIGOS 142.º A 148.º DA PETIÇÃO INICIAL – QUE POR LAPSO NÃO HAVIA JUNTADO

Os Requerentes solicitaram a junção da pág. 26 da P.I., que por lapso não haviam juntado ao pedido, que contém os artigos 142.º a 146.º e que, em síntese, referem o seguinte:

- a) Que a AT poderia ter solicitado à Sociedade de Advogados elementos que lhe permitissem comprovar os valores pagos e imputados à Requerente e o montante das despesas reembolsadas, bem como os valores efetivamente pagos e, assim, poder comprovar o valor recebido de € 60.000,00 relativamente ao ano de 2007.
- b) E mais referem que os documentos que a AT reuniu levaram à desconsideração do valor declarado pelos Requerentes na sua declaração de IRS de 2007.
- c) E que os Requerentes tinham já solicitado no último direito de audição, junto como doc. n.º 28, que a AT os notificasse de toda a correspondência trocada com a Sociedade de Advogados, nos termos do art.º 64.º, n.º 4 da LGT.

5. DA RESPOSTA DA REQUERIDA A ESTES ARTIGOS DA PETIÇÃO INICIAL

A Requerida vem responder aos argumentos aduzidos nestes artigos constantes da referida pág. 26 da PI, posteriormente junta aos autos, nos seguintes termos:

- a) Que a Requerente nunca contestou o rendimento coletável apurado pela Sociedade de Advogados e refletido na sua declaração mod. 22 do ano de 2007.
- b) E realça que a Requerente insiste, interpretando de forma errónea o regime legal de transparência fiscal, insistindo nos rendimentos que efetivamente tenham sido pagos ou recebidos, **quando o regime legal é o dos rendimentos imputados**.
- c) E esclarece que a AT solicitou à Sociedade de Advogados esclarecimentos quanto ao critério de imputação dos rendimentos aos sócios, tendo a Sociedade apresentado a Acta n.º 8, de 1/4/2009, onde se encontra devidamente justificada a distribuição e imputação realizadas.
- d) E realça que a AT considera *“esse documento fidedigno, por respeitar ao Relatório de Gestão, Balanço e Contas do exercício de 2007, aprovado por unanimidade de todos os sócios da Sociedade, a que acresce o facto de o mesmo só ter sido desconsiderado sem quaisquer efeitos pelos respetivos sócios, na parte com interesse para os presentes autos, em data posterior à correção efetuada pela Inspeção Tributária”*.

- e) Relativamente aos esclarecimentos que cumpria à Requerente prestar quer em sede administrativa, quer agora na presente sede arbitral, salienta a Requerida o seguinte:
1. Que a Requerente nunca juntou elementos suscetíveis de comprovar que fosse outro o critério de imputação de rendimentos da Sociedade aos sócios, insistindo sempre em comprovar os rendimentos que lhe teriam sido pagos em 2007.
 2. Que a Requerente nunca esclareceu qual o destino da ação arbitral que referiu pretender intentar contra a Sociedade de Advogados.
 3. Que os sócios viriam a concordar em dar sem efeito a deliberação contida na Acta n.º 8, de 1/4/2009, na parte referente à imputação dos seus rendimentos aos sócios, justamente por se encontrar pendente uma ação arbitral destinada a resolver o litígio entre os sócios, mas sobre esta ação não foi trazida mais informação aos autos.
 4. Quanto ao desconhecimento da correspondência trocada entre a AT e a Sociedade de Advogados, nunca a AT recusou a consulta ao processo inspetivo ou de reclamação graciosa que lhe dizem respeito e onde essa correspondência se encontrava.
 5. Mais esclarece a Requerida sobre esta parte que a certidão requerida no Serviço de Finanças de ..., porque apresentada no âmbito do processo de execução fiscal referente ao IRS do ano de 2007 e então em curso, não continha a especificação concreta dos elementos pretendidos, mas, no entanto, acabou por ser emitida com o teor que consta dos autos.
 6. Sobre o pedido efetuado pela Requerente para apresentar prova adicional e para alargar o rol de testemunhas, entende a Requerida que tal não se justifica, por não haver razão superveniente que habilite a Requerente a proceder desta forma.
 7. De qualquer forma, a Requerida sempre refere sobre o “*print*” em forma de “*e-mail*”, sem destinatários identificados, que o mesmo em nada contribui para o esclarecimento da matéria de facto, por constituir um mero “*exercício sobre possíveis distribuições*” de rendimentos para “*apreciação e análise*”, sem a identificação de circunstâncias concretas, sendo vago, incompreensível e inconclusivo.

8. Quanto ao arrolamento da testemunha ..., esclarece a Requerida que o mesmo é Requerente no processo arbitral em todo similar a este, com o n.º 109/2013-T e, daí, o pedido ao Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para que ambos fossem decididos pelo mesmo árbitro – pedido que veio a ser indeferido.
9. Por outro lado, a Requerida realça que a matéria que a Requerente pretende comprovar com a inquirição testemunhal, respeita a factos suscetíveis de prova documental, daí achar que deveria ser recusado o pedido, tanto mais que existem laços familiares entre ambos, ..., pelo que a ser ouvida esta testemunha, deve advir consequência na valoração desta prova testemunhal.

6. DA INQUIRÇÃO DE TESTEMUNHAS ARROLADAS

A 27/11/20013, pelas 10,37 H, conforme previamente fixado, foram ouvidas as testemunhas arroladas pelos Requerentes, as duas primeiras na petição inicial e a terceira em petição posterior que foi deferida pelo Tribunal no momento das audições, mostrando-se gravados os depoimentos a pedido da Requerente, que referiram sumariamente o seguinte:

- a) Pela testemunha ..., técnica da Autoridade Tributária e Aduaneira dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., com domicílio profissional na ..., foi respondido às seguintes questões colocadas pelo Mandatário da Requerente:
 1. Quanto à notificação da Requerente por duas vezes do direito de audição sobre o Relatório de Inspeção, a testemunha respondeu que não sabe, porque já não estaria no processo, até porque essas diligências são da competência dos Serviços Internos da AT, a partir do momento em que ocorre a devolução da carta registada para efeitos de notificação.
 2. Sobre os elementos que fundamentaram as correções, foi referido pela testemunha que foi o Anexo G da IES e a Acta que foi solicitada à Sociedade de Advogados, até porque a matéria coletável da sociedade nunca foi posta em causa.
 3. Sobre se a Sociedade enviou outros elementos para além da Acta, respondeu que não se lembra.

4. Quantos às divergências que encontrou, referiu que seguiu os da Acta.
 5. **Sobre os dois novos sócios que entraram em 2007, se não se questionou pelo facto de a Acta só se referir a cinco, respondeu que não sabia.**
 6. Sobre se a Sociedade não enviou outros elementos de contabilidade, respondeu que não, porque não está em causa o que é pago.
 7. Sobre se havia divergências quanto a outros sócios, respondeu que só tinha elementos da Requerente.
 8. Pelo Tribunal foi-lhe pedido que descrevesse o itinerário de uma ação de inspeção, o que fez de forma sucinta mas clara, relevando a notificação do sujeito passivo para justificar as divergências e também do Projeto de Relatório e Relatório Final, sendo posteriormente o processo entregue nos Serviços.
- b) De seguida foi ouvida a segunda testemunha, ..., Chefe do Serviço de Finanças de ..., com domicílio profissional ..., que respondeu às perguntas da Mandatária da Requerente da forma seguinte:
1. Sobre o pedido de certidão que lhe foi feito em Abril de 2013, respondeu que tem ideia disso e que a certidão emitida continha todos os elementos constantes do processo de execução, que são muito reduzidos, visto que não há troca de correspondência em processo de execução fiscal.
- c) Finalmente foi ouvida a terceira testemunha, ..., que foi também sócio da mesma Sociedade de Advogados, Ao Mandatário da Requerente respondeu nos seguintes termos:
1. À pergunta sobre o critério de repartição dos lucros de 2007 e em especial quanto aos auferidos no 2.º semestre, respondeu que era também sócio em 2007 e saiu tal como a A.... no final do ano, realçando que havia dois núcleos de sócios, sendo um deles e que foi acordado que no 2.º semestre a participação nos lucros se faria em função dos proveitos realizados por cada um. Mais referiu que em função desse critério foi aberta conta no ..., a que todos tinham acesso, sendo movimentada com 2 assinaturas, sendo uma a da Secretária.

2. Relativamente à pergunta sobre o que a Sociedade de Advogados refere quanto a valores ainda não pagos em 2007, foi respondido que havia um cliente que só foi faturado em 2008.
3. Sobre se havia uma ação arbitral em curso, respondeu que há uma confusão entre pagamentos efetuados aos sócios. Realçou que não estão a reclamar lucros não pagos.
4. Respondeu ainda a algumas questões postas pelo Tribunal, designadamente sobre o acordo de repartição, sobre o acesso à conta e sobre alteração que possa ter havido ao critério de imputação, ao que a testemunha respondeu, mas sem relevância para os autos para além da matéria já conhecida.

7. ALEGAÇÕES ESCRITAS

7.1 - DOS REQUERENTES

Os Requerentes apresentaram as suas alegações por escrito, que de forma sistemática vêm reforçar a sua argumentação em sede de Petição Arbitral e de que se destaca o seguinte:

10.1.1 – DAS ALEGAÇÕES ESCRITAS

- a) Que mantêm todos os pedidos e argumentos da sua petição inicial, que se mantêm válidos por não terem sido devidamente ponderados pela AT na sua Resposta.
- b) Mantêm que os Requerentes não foram notificados para efeitos do exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspeção tributária, facto que acarretou a preterição de formalidade legal essencial, invalidante do acto de liquidação adicional em apreço.
- c) Que não foi ilidida a presunção pela AT da presunção da verdade da declaração de rendimentos, não tendo cumprido o seu ónus de prova relativamente aos factos constitutivos do direito de emitirem a liquidação adicional.

- d) E que a AT não logrou provar a verificação dos pressupostos da aplicação da presunção prevista no artigo 6.º, n.º 3 do Código do IRS, tendo recorrido de forma ilegal a tal mecanismo.
- e) E que, de qualquer forma, ainda que se admita, por mera cautela, a possibilidade de recurso à referida presunção, sempre será de concluir que a AT incorreu em erro sobre os pressupostos de facto quanto ao número de sócios da Sociedade de Advogados ... no ano de 2007.
- f) E alegam os Requerentes que é por tudo isto que o erro grosseiro cometido pela AT na quantificação da matéria coletável conduz à anulação total do acto de liquidação adicional de IRS.

7.1.2 – DAS ALEGAÇÕES DE FACTO – DOS ERROS, INCONSISTÊNCIAS E INCONGRUÊNCIAS DA RESPOSTA DA AT

Apresentam de seguida os Requerentes as suas alegações em matéria de facto, referindo-se aos erros, inconsistências e incongruências da Resposta da AT, que se sintetizam nos termos seguintes, relevando os aspetos determinantes para uma correta decisão a tomar:

- g) Uma das situações de erro alegada pelos Requerentes contidos na Resposta da Requerida tem a ver com a referência à correção do “*rendimento do rendimento declarado pela Requerente para o montante de € 141.229,44, correspondente a 34,30% da matéria coletável da Sociedade*”, quando a percentagem da matéria coletável corrigida pela AT é de “38,32%”.
- h) Também nos artigos 13.º e 14.º da Resposta a AT refere-se agora às percentagens de 35,7% e de 37,4%, em vez de referir a percentagem considerada no âmbito do procedimento inspetivo de 37,50%.
- i) Relativamente à alegada falta de notificação do Projeto de Relatório da Inspeção alegadamente efetuada pelo Ofício correspondente ao Registo nos CTT n.º, de 3 de Outubro de 2011, para efeitos do exercício do direito de audição, alegam os Requerentes que a AT também não demonstrou a sua efetivação, sem que se possa imputar aos Requerentes qualquer culpa a título de dolo ou negligência.
- j) Também quanto ao valor da correção da matéria coletável correspondente ao direito nos ganhos da Sociedade referida pela AT de € 201.229,44, acrescentando

€ 141.229,44 ao montante declarado de € 60.000,00, existe um erro de cálculo, atendendo a que os valores corretos corresponderam a € 205.897,97 e € 145.897,97, respetivamente.

- k) E mais alegam os Requerentes que *“a realidade é que no ano de 2007 entraram dois novos sócios para a sociedade: o Dr. ... e o Dr. ...”*.
- l) E esta circunstância trazida pela primeira vez pela Requerente, pese embora o facto de isso constar já do documento n.º 7 anexo à PI, mas sem que faça nela referência expressa a este sexto sócio alega a Requerente que este facto *“prejudica a consideração de apenas cinco sócios no ano de 2007, cada um titular de uma quota representativa de 20% do capital social da sociedade, atendendo a que com a entrada dos dois novos sócios no ano de 2007, o número de sócios ascendeu a 6, cada um com uma quota de 16,67%”*.
- m) Por isso, solicitam ao Tribunal que, nos termos do artigo 146.º, n.º 1 do CPC, aplicável ex-vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, admita a retificação dos erros de escrita e de cálculo em apreço, revelados no contexto da PI apresentada, **penitenciando-se pelo lapso e pela sua correção tardia**, até porque, nos termos do art.º 5.º, n.º 2, alínea e) do RJAT, *“Além dos factos articulados pelas partes, são ainda considerados pelo juiz: c) Os factos notórios e aqueles que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções”*.
- n) **Muito embora, quanto à entrada dos 2 novos sócios em 2007 já a certidão emitida pelo Conselho Geral da Ordem dos Advogados a 3 de Julho de 2009 e junta à PI como Doc. N.º 7, se referisse à entrada de 2 novos sócios em 1/1/2007.**
- o) Outra contradição referida resulta do facto de a testemunha ... ter alegado que os Requerentes não apresentaram quaisquer esclarecimentos no âmbito do procedimento, quando os Requerentes prestaram os devidos esclarecimentos para o apuramento da verdade, conf, doc. N.º 10 junto à PI, relativo a Cópia da Exposição dos Requerentes.
- p) Relativamente ao regime de repartição dos lucros, alegam os Requerentes que demonstraram cabalmente qual o regime, que também foi admitido pela Sociedade de Advogados, conforme resposta enviada em ...2012, à direção de finanças de ..., da qual os Requerentes apenas tiveram conhecimento através do processo administrativo junto aos autos em sede de resposta da AT.

- q) E é nessa Resposta da Sociedade de Advogados que se confirma expressamente que *“a partir de 1/7/2007, os sócios da sociedade acordaram que a sociedade passaria a funcionar em moldes diferentes daqueles que havia, até então, funcionado”*, acrescentado que *“passaria a haver dois núcleos autónomos na sociedade, sendo que um deles seria constituído pelos sócios ... e A...”*.
- r) Já quanto ao referido pela Sociedade de Advogados relativamente à conta aberta no ... a que apenas o núcleo da Requerente Mulher tinha acesso e movimentava, os Requerentes reputam tal afirmação como absolutamente falsa, dado que tratando-se de conta bancária da Sociedade de Advogados é óbvio que todos os sócios tinham conhecimento dos valores referentes à mesma e atendendo a que tais valores evidenciados na contabilidade da Sociedade seriam sempre faturados pela mesma.
- s) Quanto à questão do critério de imputação dos lucros no exercício de 2007, a testemunha inquirida ... referiu que no primeiro semestre de 2007 os lucros eram imputados segundo a percentagem de cada um dos sócios e no segundo semestre os lucros imputáveis à Requerente e ao inquirido correspondiam valores faturados aos Clientes com quem os mesmos trabalhavam, os quais eram faturados pela sociedade e inscritos na contabilidade da mesma, sendo depois transferidos para a referida conta bancária no BPI.
- t) Que a testemunha inquirida ... confirmou não ter assinado qualquer documento escrito entre os sócios relativamente à imputação dos resultados do ano de 2007, tratando-se de um documento meramente verbal, que não obstante foi diligentemente cumprido por todos os sócios.
- u) Relativamente ao facto alegado pela Requerida, de a Requerente não indicar *“qual o valor dos serviços prestados durante o segundo semestre do ano de 2007 e cujo valor foi indevidamente retido pela Sociedade”* existe uma contradição com o que afirma posteriormente quando diz que *“é referido pela Requerente que se mantém um litígio referente aos valores que lhe são devidos em virtude da sua exoneração com efeitos a 31/12/2007, em cuja sede defende que para além da importância já declarada de € 60.000,00 lhe são ainda devidos mais € 6.962,00”*.
- v) Daí que não entenda a Requerente a referência da AT quando no seu artigo 38.º da respetiva resposta se refere ao *“valor de serviços já prestados e ainda não faturados em 31 de dezembro desse ano”* e isto porque tendo tais valores sido

apenas faturados e pagos no ano de 2008 não integraram os resultados da Sociedade de Advogados no ano de 2007, sendo esta a única questão em apreço na liquidação adicional de IRS ora contestada a imputação de tais resultados de 2007.

- w) A Requerente alega que a AT baseou as suas correções na Acta n.º 8 da sociedade de Advogados, que contém realidades diversas, tais como empréstimos feitos pela Sociedade, adiantamentos de lucros e montantes devidos a títulos de lucros, tendo ignorados os elementos carreados pela Requerente para apuramentos dos factos, designadamente os extratos bancários.
 - x) A Requerente vem clarificar que o litígio pendente no Tribunal Arbitral entre os sócios e a Sociedade de Advogados não versa sobre matéria de imputação de lucros do ano de 2007, com exceção para o remanescente do lucro a que tinha direito a receber de € 6.962,00, mas sobre outros aspetos decorrentes da sua saída da sociedade, tais como compensações devidas, valores cobrados a clientes pela Requerente, sua quota-parte nas reservas, etc., conf. doc. 20 junto à Reclamação Graciosa.
 - y) Daí que a AT incorre em erro sobre os pressupostos de facto quando afirma a **impossibilidade de determinação da percentagem de imputação à Requerente com fundamento em tal matéria ser objeto de litígio.**
 - z) E mais alega a Requerente que se a Acta n.º 8 fosse efetivamente válida e tomada por unanimidade entre todos os sócios, a mesma não teria sido anulada pelos atuais sócios da Sociedade de Advogados, após terem tomado conhecimento da intenção de a Requerente a impugnar, o que, portanto, a torna manifestamente ilegal e, portanto, inválida, até porque se mostra absolutamente inconsistente com os valores declarados pela Sociedade de Advogados na sua declaração anual.
- aa) E o facto de existir esta discrepância entre a Acta n.º 8 e a declaração anual da Sociedade seria o suficiente para gerar uma dúvida à AT sobre a sua fiabilidade.**
- bb) A Requerente tece considerações diversas sobre os artigos 74.º a 76.º, 79.º a 83.º, 86.º e 87.º da Resposta da Requerida, realçando que a AT concluiu tardiamente que os elementos da Sociedade careciam de credibilidade para descredibilizar a declaração de rendimentos da Requerente, o que acarreta o vício da falta de fundamentação substancial e que o recurso à presunção do art.º**

6.º, n.º do CIRC consubstancia uma última *ratio fiscali* aplicável nos casos em os elementos disponíveis não permitem à AT confirmar as percentagens de imputação efetiva, o que não sucedendo no caso em apreço, a declaração apresentada tem de se presumir como verdadeira, não podendo, portanto a AT, por não se verificar nenhuma das circunstâncias previstas no n.º 2 do art.º 75.º da LGT, ilidir tal presunção legal com recurso a outra presunção legal, por se inadmissível no ordenamento jurídico.

7.1.3 – DA PRETERIÇÃO DE FORMALIDADE LEGAL ESSENCIAL – AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PARA EFEITOS DE EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA ANTES DA CONCLUSÃO DO RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

cc) Os Requerentes alegam que ficou sobejamente provada que a AT não procedeu à notificação dos Requerentes para exercerem o direito de audiência prévia antes da conclusão do Relatório da Inspeção Tributária, porquanto a carta registada foi devolvida como a AT reconhece e que não indagou junto dos CTT a razão da não entrega, sendo que não pode ser imputada qualquer culpa aos Requerentes por tal facto.

7.1.4 – DA ATUAÇÃO DA AT AO LONGO DO PROCESSO E, DESIGNADAMENTE, NO ÂMBITO DO PROCEDIMENTO INSPETIVO

dd) Alegam também os Requerentes que na sua declaração de rendimentos a Requerente Mulher indicou valores que correspondiam a 16% com base no que julgava ser a matéria coletável da Sociedade, quando o valor por si declarado apenas correspondia a cerca de 11,18% daquela, ou, no limite, considerando os € 6.962,00 em litígio, corresponderia a uma imputação de cerca de 12,48%.

ee) Alegam ainda que notificou os Requerentes para apresentarem declaração de substituição, mas nunca notificaram a Sociedade para justificar a discrepância nas percentagens de imputação entre a Acta n.º 8 e a declaração anual da Sociedade.

ff) E alegam ainda que a AT poderia ter solicitado elementos contabilísticos à Sociedade de Advogados que permitissem comprovar os valores pagos e o montante das despesas reembolsadas, assim como aos restantes sócios, mas não o tendo feito não reuniu qualquer documentação para desconsiderar o valor dos rendimentos declarados pela Requerente.

- gg) E alegam ainda que a declaração anual da Sociedade de Advogados do ano de 2007 apenas foi apresentada em 2010.
- hh) E que a testemunha ..., dos Serviços de Inspeção confirmou que foi apenas com base na Acta n.º 8 que procedeu às correções à declaração de rendimentos, apesar de ser relevante a informação contida na certidão emitida pelo Conselho Geral da ordem dos Advogados em 9/7/2008, junta pela Sociedade de Advogados quando do envio da referida Acta, designadamente quanto à entrada de dois novos sócios.

7.1.5 – DAS ALEGAÇÕES DE DIREITO – DA QUESTÃO PRÉVIA DO VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI RESULTANTE DA PRETERIÇÃO DE FORMALIDADE ESSENCIAL – AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PARA EFEITOS DE EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA ANTES DA CONCLUSÃO DO RELATÓRIO DA INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

- ii) E em matéria de Direito, alegam também os Requerentes um conjunto de questões, que iniciam pela questão do princípio do inquisitório, como princípio constitucionalmente consagrado, citando SALDANHA SANCHES E JOÃO TABORDA DA GAMA e, ainda MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, para além do art.º 60.º da LGT e do RCPIT, e que a AT não respeitou ao não proceder à notificação do sujeito passivo do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, o que conduz à anulabilidade do procedimento inspetivo e da liquidação correspondente.
- jj) E como reforço dessa conclusão, citam também a Jurisprudência dos Acórdãos do STA de 14/5/2003 proferido no Recurso n.º 317/03, de 15/10/2003, o proferido no Recurso n.º 610174, de 26/11/2008, no Recurso 0377/07, de 10/9/2009, o proferido no Recurso n.º 09040/08, de 16/12/2010 e ainda o proferido no âmbito do Recurso n.º 0623/10, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.
- kk) E alega que em conformidade com a “*Jurisprudência pacífica do STA*” a preterição de uma formalidade no âmbito do procedimento – preterição do direito de audição – envolve anulabilidade do procedimento e da liquidação consequente.
- ll) E alegam que, porque é confirmado pelos Serviços da AT que a carta registada para efeitos da notificação em causa, foi devolvida pelos CTT, é de aplicar o regime dos n.ºs 1 e 2 do art.º 39.º do CPPT.

mm) E alega que, conforme Acórdão citado pela AT, o disposto no art.º 43.º, n.º 1 do RCPIT é uma mera presunção ilidível de notificação, que deverá ser afastada nos casos em que se demonstre que o aviso não foi deixado ao destinatário, como aconteceu no presente caso, porquanto os Requerentes não receberam qualquer aviso e que a AT não procedeu a uma segunda notificação.

nn) O que levou a que os Requerentes não pudessem com a sua argumentação influenciar a decisão tomada pela AT, o que inquina a liquidação em apreço e respetivos juros de vício de violação de lei e que determina a respetiva anulabilidade.

7.1.6 – DO INCUMPRIMENTO DO ÓNUS DA PROVA DOS PRESSUPOSTOS CONSTITUTIVOS DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO, DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO SUBSTANCIAL DA LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRS E DE JUROS COMPENSATÓRIOS E DE ERRO SOBRE OS PRESSUPOSTOS DE FACTO NA APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO PREVISTA NO ART.º 6.º, N.º 3 DO CÓDIGO DO IRC

oo) Sobre o invocado pela AT quanto ao que esta refere sobre o erro em que a Requerente incorre quando pretende efetuar a prova da sua participação nos lucros da Sociedade baseada no que efetivamente recebeu em 2007 e não no direito à sua participação nos lucros da Sociedade, a Requerente alega que isso constitui um afastamento da factualidade, designadamente porque a mesma foi exonerada da Sociedade em 31/12/2007 e que nos termos do art.º 21.º, n.º 8 da Regime Jurídico das Sociedades de Advogados “*o sócio exonerado tem direito a receber da sociedade a quantia apurada nos termos previstos no contrato de sociedade em acordo escrito de todos os sócios*”.

pp) E mais alega a Requerente que o montante efetivamente recebido da Sociedade em 2007 correspondente a € 66.433,12, dos quais € 6.433,12 terão de ser subtraídos ao cálculo por respeitarem a reembolso de despesas, e que o único acerto final respeita aos € 6.962,00 reclamados em sede arbitral, mas nunca reconhecidos como devidos pela Sociedade, muito embora também alegue a Requerente que existem outros valores em dívida pela Sociedade decorrentes da sua exoneração, mas que respeitam a outras realidades e não aos lucros de 2007.

qq) E mais alegam os Requerentes que mesmo a admitir que os elementos são insuficientes, tal resulta tão-só do incumprimento da AT do ónus da prova dos

factos constitutivos do seu direito a emitir a liquidação adicional de IRS em causa e do incumprimento grosseiro do seu dever de investigação enquanto corolário lógico do princípio do inquisitório previsto no art.º 58.º da LGT.

- rr) E neste âmbito os Requerentes vão fundamentando a sua posição com a citação dos normativos legais aplicáveis e com uma nota de citação de ELISABETE LOURO MARTINS, que refere que *“quando surjam dúvidas sobre os factos declarados pelo Sujeito Passivo na declaração de rendimentos, caso todas as questões suscitadas pela Administração Fiscal tenham ficado resolvidas em sede de inspeção tributária ou em sede de exercício do dever de prestação de esclarecimentos através da análise dos documentos apresentados pelo mesmo, não será legítimo à Administração Fiscal actuar através da prática do acto tributário, sem apresentar qualquer prova que indicie objectivamente o vício formal ou material verificado, nos termos do artigo 350.º, n.º 2, do CC, uma vez que às presunções legais é atribuída uma força probatória plena”*.
- ss) O que, afirma a Requerente que se o contribuinte apresentar a sua declaração de rendimentos e demais documentos de suporte – como sucedeu no caso *sub judicio* – caberá à AT provar os factos que fundamentam a sua desconfiança e provar os vícios, irregularidades, inexatidões, incorreções ou incongruências, procurando ilidir a presunção, cujo ónus cabe à AT, desenvolvendo todas as atividades de investigação pertinentes e suficientes – o que não sucedeu no caso em apreço.
- tt) E alega que apesar de a AT não ter analisado devidamente todos os elementos ao seu dispor, designadamente quanto ao número de sócios, a verdade é que cada um dos sócios da Sociedade de Advogados no ano de 2007 passou assim a ser titular de uma quota representativa de aproximadamente 16,7% do respetivo capital social, conforme decorre da certidão emitida pelo Conselho Geral da Ordem dos Advogados.
- uu) E isto porque, segundo a Requerente, apesar da exoneração do sócio ... tenha sido comunicada e aceite pela Sociedade de Advogados a 30 de Março de 2007, só produz decorridos 30 dias sobre a data do registo da deliberação na Ordem dos Advogados, nos termos do art.º 22.º, n.º 3 do Regime Jurídico das Sociedades de Advogados, alegando que tal registo só ocorreu a 6 de Maio de 2008.
- vv) Nestes termos, alegam os Requerentes que o valor da participação social da Requerente Mulher no ano de 2007 seria inferior (16,67%) ao valor resultante

da percentagem que a AT acabou por imputar à mesma (20%), nos termos do artigo 6.º, n.º 3 do Código do IRC.

- ww) E alega que o uso desta presunção legal assenta em erro sobre os pressupostos de facto, porque a AT nunca procurou os elementos de prova juntos que conduziam a outra atuação e a outra imputação, qual seja a de 16,67% em vez dos 20%, porquanto “a figura da presunção exige, para além da certeza relativamente ao facto base, umnexo preciso e directo entre o facto base e o presumido...”.
- xx) E assim não tendo a AT considerado o número de sócios existentes na Sociedade em 2007, em número de seis, incorreu em erro de pressupostos de facto que inquina a acto de liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios por vício de violação de lei, o que determina a sua anulabilidade.

7.1.7 – DO VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI DECORRENTE DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA BOA FÉ PELA AT E DEMAIS PRINCÍPIOS A QUE SE ENCONTRA VINCULADA

- yy) Os Requerentes solicitam ainda, a título subsidiário, a anulação da liquidação de IRS em causa, por violação também do princípio geral da boa-fé, face às condutas evidenciadas ao longo do procedimento tributário.
- zz) E alegam que assim sucedeu porque violou os princípios a que a AT se encontra vinculada, recusando cumprir o ónus da prova exigido pelos artigos 74.º, n.º 1 e 75.º, n.º 1, ambos da LGT e também porque utiliza uma dualidade de critérios, aceitando todos os atrasos nas respostas da Sociedade de Advogados e respetivas explicações pouco consistentes e até incongruentes e contraditórias e desconsiderando todos os elementos declarados pelos Requerentes e todos os esclarecimentos prestados, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, ao abrigo do ser dever de colaboração.
- aaa) Para além disso, alegam os Requerentes que a AT apenas instaurou processos a dois sócios da Sociedade de Advogados, quando a questão da imputação se colocava em relação a todos eles.
- bbb) E alega, em consequência, que o incumprimento do princípio da boa-fé e de outros deveres e princípios a que a AT está vinculada, como demonstrado pelos

Requerentes, fundamenta, autonomamente, a invalidade da liquidação adicional de IRS corretiva e respetivos juros compensatórios, o que volta a reiterar-se.

7.1.8 – DA IMPOSSIBILIDADE DE ANULAÇÃO MERAMENTE PARCIAL DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRS EM APREÇO E RESPETIVOS JUROS COMPENSATÓRIOS

ccc) E os Requerentes vêm alegar também, com fundamentos diversos, a impossibilidade de anulação meramente parcial do acto de liquidação adicional, por não serem divisíveis os actos de liquidação dos tributos, por se tratar de um acto afetado pelo vício de ilegalidade e, em consequência, deverá o Tribunal anular ou declarar nulos ou inexistentes actos que lesem direitos ou interesses dos destinatários, e não substitui-se à Administração na aplicação de outros cálculos da matéria coletável.

ddd) Caberá, sim, à AT a prática de novo acto, desprovido de erro.

7.1.9 – DO DIREITO DOS REQUERENTES A INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA E DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

eee) Finalmente, alegam os Requerentes o seu direito a indemnização por prestação de garantia indevida, como já o solicitaram na sua Petição Arbitral, não tendo nesta sede trazido nada de novo.

7.1.10 – CONCLUSÕES DAS ALEGAÇÕES DOS REQUERENTES

E deste modo e em conclusão, vêm os Requerentes manter em sede de alegações todos os pedidos constantes da Petição Arbitral, por se manterem válidos os argumentos aduzidos e em particular:

- a. Manter que não foram notificados do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária;
- b. Manter que a AT não logrou ilidir a presunção legal de veracidade da declaração apresentada;
- c. Ter a AT incumprido o ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito a emitir a liquidação adicional de IRS, apesar de os Requerentes terem carreado para o processo administrativo todos os elementos e

esclarecimentos necessários para demonstrar a efetiva imputação de lucros com referência ao ano de 2007;

- d. Que a AT não indagou nem ponderou devidamente todos os elementos de facto e de direito que lhe permitiriam fundamentar a liquidação adicional em causa, violando o disposto no artigo 268.º, n.º 3 da CRP, no artigo 125.º do CPA e no artigo 77.º, n.º 1 da LGT;
- e. Que a AT incorreu de forma ilegal e ilegítima, ao mecanismo subsidiário previsto no art.º 6.º, n.º 3, do Código do IRC, não tendo demonstrado a inexistência de elementos suficientes que legitimasse, tal recurso;
- f. Que a ser admitido pelo Tribunal o recurso a tal presunção, a AT incorreu em erro sobre os pressupostos de facto na aplicação da presunção prevista no art.º 6.º, n.º 3, do Código do IRC;
- g. Que a AT aplicou uma percentagem de imputação presumida correspondente a 20%, ao invés de aplicar uma percentagem de apenas 16,67%, tendo em conta os seis (6) sócios da Sociedade de Advogados no ano de 2007;
- h. Que ao longo do procedimento tributário a AT atuou de forma ilegal, violando os princípios a que se encontra adstrita nos termos dos artigos 55.º e 56.º da LGT e, designadamente, o princípio da boa-fé consagrado no art.º 6.º-A do CPA;
- i. Que o vício de falta de fundamentação substancial e de todos os demais erros grosseiros na quantificação da matéria coletável dos ora Requerentes acarretam, inelutavelmente, a anulação total do acto de liquidação adicional de IRS e respetivos juros compensatórios, não havendo, no caso *sub judicio* lugar à anulação meramente parcial, atendendo, atendendo a que as ilegalidades invocadas afetam o acto tributário no seu todo;
- j. Que tal impossibilidade de anulação meramente parcial resulta, igualmente, da indivisibilidade do acto tributário e da natureza de contencioso anulatório do pedido de pronúncia arbitral bem como da impossibilidade de o árbitro juiz se substituir à AT na emissão de nova liquidação sem os vícios que a inquinaram.

Termos em que deve ser anulada a liquidação adicional de IRS do ano de 2007 e dos respetivos juros compensatórios e que seja condenada a AT ao pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo dos artigos 55.º e 56.º da LGT e 6.º do CPA e, ainda, ao pagamento de uma indemnização por prestação da garantia indevida nos termos do art.º 53.º da LGT, no valor total de € 739,40.

7.2 - DA REQUERIDA – A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou as suas ALEGAÇÕES nos termos que, em síntese, passa a referir-se:

7.2.1 - DO “QUANTUM” DA ANULAÇÃO PRETENDIDA

- a) O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a liquidação adicional de IRS n.º ..., de 01/03/2013.
- b) Está em causa a imputação do montante de € 107.322,37, à Requerente Mulher, em sede de IRS, da matéria coletável da Sociedade de Advogados ..., com o NIPC ..., sujeita o regime de transparência fiscal previsto no art.º 6.º do Código do IRC e artigo 20.º do Código do IRS, com referência ao exercício de 2007.
- c) Os Requerentes reagem com a referida imputação, correspondente a 20% da matéria coletável da Sociedade, num total de € 536.611,85, sendo que este valor de matéria coletável não foi minimamente contestado.
- d) Os Requerentes não obstante terem declarado na sua declaração mod. 3 de IRS lucros imputados da Sociedade no montante de € 60.000,00, vêm nos presentes autos mencionar ainda uma importância de € 6.962,00, em litígio com a Sociedade.
- e) Assim, os Requerentes pretendem a anulação daquele montante de € 107.323,37 apurado pela AT, na parte em que o mesmo excede a importância de € 66.962,00, que os Requerentes defendem ser o rendimento em 2007 com o enquadramento no art.º 6.º do CIRC.

7.2.2 - DOS FACTOS – DISTRIBUIÇÃO DO ÓNUS DA PROVA

- f) Entendem os Requerentes que a AT não logrou provar a falsidade dos elementos declarados, nem solicitou à Sociedade elementos que permitissem comprovar o montante dos valores pagos, não tendo, por conseguinte, reunido os pressupostos necessários para ilidir a presunção de veracidade do declarado consignada no art.º 75.º da LGT e aplicar o mecanismo previsto no n.º 3 do art.º do CIRC.
- g) A Requerida esclarece desde logo que *“a correção efetuada pela AT ao abrigo do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC não pressupõe a prova da falsidade dos montantes declarados pelos Requerentes na sua declaração mod. 3, mas antes a verificação de uma divergência relevante, suscetível de justificar o dever de colaboração dos Requerentes no esclarecimento da sua situação jurídico-tributária, sob pena de aplicação do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, caso se conclua pela falta de elementos”*.
- h) A Requerida refere que se lhe afigurou sobejamente relevante a divergência detetada entre a decl. mod. 3 de IRs de 2007 entregue pelos Requerentes e o direito de cada sócio a participar nos lucros da Sociedade de Advogados e, por conseguinte, verificada a divergência, *“cessa a presunção da veracidade de que gozava a declaração, cabendo aos Requerentes o ónus de comprovar que os rendimentos declarados correspondem à realidade, devendo prestar a colaboração necessária ao esclarecimento da sua situação tributária, conforme resulta do disposto no art.º 75.º da LGT”*.
- i) E a Requerida realça que a propósito de divergência da declaração, são os próprios Requerentes a admitir nos autos que não declararam o montante de € 6.962,00, dada a pendência de litígio.
- j) E mais alega a Requerida que não estando em causa, como jamais esteve, o lucro tributável da Sociedade de Advogados, *“a questão decidenda consiste em determinar a percentagem desse rendimento imputa à Requerente Mulher para efeitos do art.º 6.º do CIRC...”*
- k) *“...sendo que os Requerentes nunca apresentaram qualquer elemento escrito minimamente suscetível de comprovar a imputação de rendimentos em discussão”*.
- l) E a Requerida remete, para o efeito, para o art.º 43.º das Alegações dos Requerentes *“onde vem mencionado que a imputação dos resultados do ano de 2007 foi verbalmente acordada entre os sócios, sem que conste em qualquer*

documento escrito, solução que se nos afigura estar à margem dos Estatutos da Sociedade e dos interesses dos terceiros, constituindo um obstáculo sério à determinação da situação jurídico-tributária dos sócios, no caso da Requerente Mulher, justificando, plenamente, a aplicação pela AT do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC por falta de elementos”.

- m) E mais alega a Requerida que “quanto às importâncias pagas pela Sociedade à Requerente Mulher, não se vislumbra que os extratos bancários juntos permitam aferir conclusivamente sobre a totalidade dos pagamentos recebidos atendendo ao seguinte”:
- a. *“As transferências bancárias aí assinaladas não esgotam os meios de recebimento ao alcance da Requerente, nem se pode concluir que outras rubricas referentes a depósitos/cheques e pagamentos em numerário aí constantes sejam alheias a esses recebimentos, ou tão-pouco comprovar qual a parte que respeita ao pagamento de rendimentos devidos pela Sociedade ou ao reembolso de despesas efetuadas pela Requerente”;*
 - b. *“Os extratos bancários juntos respeitam todos ao ano de 2007 e a distribuição de lucros, quando estes não se esgotam nas remunerações já recebidas por sua conta, ocorre necessariamente no ano seguinte, com o encerramento e aprovação das contas da Sociedade”.*
- n) Salienta a Requerida que “a importância declarada de € 60.000,00 corresponde ao somatório anual das importâncias de € 5.000,00 pagas mensalmente pela Sociedade à Requerente Mulher (5.000,00 X 12 meses = 60.000,00) a título de retribuição fixa mensal por conta dos lucros a que tem direito e que, desse modo, foram antecipadamente distribuídos”.
- o) Alega e realça a Requerida que “**conforme os próprios Requerentes referem que o montante total dos lucros a receber da sociedade excede em quantia avultada o montante já recebido de remunerações mensais por conta de lucros, sem comprovar minimamente que essa importância perfaz a quantia mencionada de € 6.962,00**”.

7.2.3 - DA ACTA N.º 8 DA SOCIEDADE

- p) Realça a Requerida que “conforme esclareceu a testemunha ..., não foram solicitados quaisquer elementos contabilísticos à Sociedade porque, por um lado a Requerente Mulher não colocou em causa o lucro tributável da Sociedade na sua contabilidade e evidenciado na respetiva declaração modelo 22 e, por outro lado, porque o regime jurídico da transparência fiscal em vigor à data não se interessava pelo montante dos lucros efetivamente distribuídos ou pagos aos sócios, mas antes pelos montantes dos lucros imputados, de acordo com o seu direito de participação nos lucros da Sociedade, independentemente da distribuição ou pagamento a que houvesse lugar”.
- q) A Requerida alega que foi solicitada a colaboração da Sociedade e esta apresentou “cópia da Acta n.º 8 datada de 01 de abril de 2009 onde (...) se encontra devidamente justificada a distribuição e imputação realizadas”, dela constando que foi aprovado por unanimidade de todos os sócios o relatório de Gestão, o Balanço e as Contas do exercício, com um resultado líquido positivo de € 519.881,18, mais se deliberando por unanimidade que o montante a que a requerente Mulher tem direito com referência aos lucros é de € 199.503,75.
- r) Assim, alega a Requerida que “atento o disposto no art.º 6.º do CIRC, a acta n.º 8 apresentada pela Sociedade, constituía o instrumento apto e idóneo a conter a deliberação validamente tomada pela Sociedade.
- s) E ainda que nunca existiu qualquer indício de que a referida acta fosse ilegal e nem o facto de os sócios terem posteriormente decidido posteriormente pela sua revogação, apenas nesta parte da matéria em discussão, isso seja minimamente comprovativo de alguma invalidade da mesma, até porque se mantém em vigor para as restantes deliberações aí contidas.
- t) E a revogação da acta, nesta parte da imputação dos lucros aos sócios, em razão do litígio quanto aos direitos dos sócios nos lucros da Sociedade, foi o fundamento que motivou a impossibilidade de determinação da matéria coletável imputada à Requerente Mulher pela Sociedade e levou à aplicação do mecanismo previsto no n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, por falta de elementos.
- u) E a Requerida realça que foi por tal facto, contrariamente ao alegado pelos Requerentes, que “estes nunca tenham apresentado quaisquer elementos minimamente suscetíveis de esclarecer a sua situação jurídico-tributária, nem tão-pouco as importâncias que estariam a ser discutidas no âmbito do litígio existente entre os sócios e se o mesmo logrou alcançar alguma resolução e, em caso afirmativo, em que termos”.

7.2.4 DIFERENÇA ENTRE IMPUTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DA SOCIEDADE AOS SÓCIOS

- v) A Requerida vem realçar, nas suas alegações, que os Requerentes confundem a imputação aos sócios da matéria coletável da Sociedade de acordo com o seu direito de participação nos lucros com a distribuição ou pagamento aos sócios dos lucros que lhe são devidos.
- w) E precisa a Requerida que se trata de duas realidades distintas, ou seja, uma tem a ver com a imputação que é proporcional à participação dos sócios nos lucros, de acordo com os critérios fixados ao abrigo do pacto social e é objeto de deliberação da Sociedade, a outra realidade é a distribuição dos lucros aos sócios que pode ocorrer em montante inferior ao seu direito nos lucros ou nem ocorrer.
- x) Daí que os Requerentes insistem em calcular uma percentagem de imputação para efeitos do art.º 6.º do CIRC, tendo como referência as importâncias efetivamente recebidas da Sociedade.
- y) E a Requerida vem remeter para a correspondência enviada pela Requerente à Sociedade em 5/12/2012, conf. doc. n.º 20 junto à Reclamação Graciosa, onde refere que na sua quota-parte nos lucros relativos ao exercício de 2007, *“se inclui o valor de serviços por nós prestados durante o segundo semestre de 2007 e cujo pagamento foi indevidamente retido pela V/Sociedade, e ainda o valor dos serviços já prestados e ainda não faturados em 31 de dezembro desse ano”* mais referindo a Requerente que *“para além dos adiantamentos por conta de lucros que fomos recebendo ao longo do ano de 2007, nada mais nos foi liquidado pela Sociedade, que assim se encontra em avultado débito para connosco”* e no final refere a instauração da competente ação em Tribunal Arbitral com vista, entre outros, a resolver o litígio quanto à imputação dos lucros daquele exercício.
- z) E por isso, alega a Requerida, que os extratos bancários juntos apenas refletem adiantamentos por conta de lucros que a Requerente recebeu ao longo do ano de 2007, existindo ainda um montante avultado em dívida respeitante quer aos serviços prestados em 2007 que não foram pagos à Requerente, quer serviços já prestados que ainda não foram faturados a 31/12/2007 – o que contradiz o aduzido pela Requerente nos art.ºs 46.º e 47.º das suas alegações.

- aa) E a Requerida realça nas suas alegações que a Requerente jamais comprovou o “quantum” que lhe é devido com referência aos lucros de 2007, mas que ainda não lhe foi pago.

7.2.5 - FALTA DE ELEMENTOS

- bb) A Requerida salienta que a 31/7/2012 a Requerente pediu a junção à reclamação Graciosa de documento assinado pelos então sócios da Sociedade, e não datado, onde consta que *“tendo em consideração que se encontra pendente uma ação tendo por objeto, entre outros aspetos, a determinação da imputação dos resultados do exercício de 2007, a cada um dos então sócios (...), acordam em dar sem efeito a deliberação contida na Acta n.º 8 da Sociedade, datada de 1 de abril de 2009, na parte em que, referente ao exercício de 2007, procede à imputação a um dos então sócios”*.
- cc) A Requerida alega que face ao referido e face à falta de informação quanto a nova deliberação ou quanto ao resultado do litígio, a AT concluiu pela impossibilidade de determinação da matéria coletável a considerar para efeitos do disposto no n.º 1 do art.º 6.º do CIRC.
- dd) E a Requerida traz à colação o art.º 5.º dos respetivos Estatutos da Sociedade de Advogados que determina que *“os sócios participam na sociedade com a sua indústria e também com participações de capital e quinhão nos ganhos e perdas da sociedade conforme for deliberado em Assembleia Geral”*.
- ee) Donde, conclui a Requerida, que *“a participação da Requerente nos lucros é sempre fixada pelos Sócios da Sociedade reunidos em Assembleia geral, sem o que não se poderá concluir por uma deliberação validamente tomada para todos os efeitos legais, incluindo para os efeitos jurídico-tributários aqui em discussão”*.
- ff) A Requerida alega que tendo sido instada a Sociedade a prestar esclarecimentos, esta apresentou em 21/11/2012 uma exposição onde refere que *“a soma dos valores pagos pela sociedade a todos os sócios é bastante inferior ao resultado da sociedade porquanto grande parte das faturas emitidas por serviços prestados em 2007 apenas foram pagas pelos clientes em 2008, sendo que só nessa data é que a sociedade estaria em condições de pagar”* e prosseguindo que *“partir do início do segundo semestre de 2007 os então sócios ... e A... passaram a emitir e receber diretamente o valor das faturas dos clientes que trabalhavam”* tendo para o efeito aberto *“uma conta*

bancária nova (...) na qual os clientes que trabalhavam pagavam os valores das faturas”, concluindo... “porque as partes não concordam com a imputação dos resultados é que o assunto é objeto de litígio judicial entre os sócios”.

- gg) A Requerida alega que foi face a estes esclarecimentos e na ausência de outros elementos, que a Reclamação Graciosa foi parcialmente deferida com a imputação à Requerente de 20% da matéria coletável da Sociedade, ou seja, o montante de € 107.322,27 (€ 536.611,85 x 20%), mediante a aplicação do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC.

7.2.6 - SÓCIO

- hh) Relativamente ao **invocado erro praticado pela AT na aplicação do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, por ter entrado em 1/1/2007 e saído em 30/3/2007**, por amortização da sua quota, um novo sócio, ..., a Requerida vem alegar que o que a Requerente apelida de lapso “*não pode deixar de configurar uma distorção da verdade dos factos carreados para o presente processo arbitral, neste caso por si na qualidade de mandatária em causa própria, atento o teor do aduzido nos art.ºs 20.º a 23.º da PI, onde expressamente é referida a entrada de um único sócio em 2007 e que cada um dos cinco sócios passou a ser titular de uma quota representativa de 20% do capital*”.
- ii) E precisa a Requerida nas suas alegações que “*afinal, o sócio ... permaneceu na Sociedade durante o 1.º trimestre de 2007, razão pela qual deveria constar da discriminação apresentada pela Requerente no art.º 23.º do seu pedido de pronúncia arbitral na parte referente ao critério de imputação dos lucros para o 1.º semestre, o que inexplicavelmente não sucedeu*”.
- jj) E conclui a Requerida que “*com lapsos desta relevância, o que se nos oferece dizer, sem retirar consequências de maior dessa conduta processual, é que tudo o resto que vem alegado pelos Requerentes nas suas peças processuais carece de credibilidade*”.
- kk) E a Requerida releva que se a AT podia ser induzida em erro quanto ao número de sócios em 2007, visto que nem a sociedade nem a Requerente Mulher referem a existência desse Sócio para efeitos de imputação de lucros em discussão, o mesmo já não se poderá dizer da requerente Mulher que, na qualidade de sócia, não tem nenhuma razão desculpável para só agora pedir a “correção” daquilo que designa “por lapso”.

- ll) E a Requerida alega que mesmo que a AT não concorde que da aplicação do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC aos factos comprovados nos autos resulte na imputação à Requerente de apenas 1/6 do total da matéria coletável da sociedade, uma vez que a 31/12/2007 existiam efetivamente 5 sócios.
- mm) Por tudo isso e face ao disposto no n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, que prevê que na falta de elementos, a imputação dos lucros da Sociedade aos sócios se faça em partes iguais, o que tem implícito, atendo o princípio da capacidade contributiva, que todos participam de igual modo, seja com indústria seja com capital.
- nn) E conclui a Requerida que tendo o sócio amortizado a sua quota a 30/3/2007, terá também em consequência, cessado a sua participação quer de capital quer de indústria, donde resulta legítimo concluir que a relevância deste sócio para efeitos da presunção contida no n.º 3 do art.º 6.º do CIRC cessa, também, a 30/3/2007.
- oo) Mas, precisa a Requerida, se o Tribunal concluir que a AT incorreu em excesso de quantificação da matéria coletável imputável à Requerente, deverá o pedido de pronúncia arbitral ser deferido na proporção que se afigure excessiva, mantendo-se o acto impugnado na parte restante.
- pp) Até porque, alega a Requerida, em processo de impugnação judicial, os actos tributários de liquidação têm uma natureza divisível, conforme profusa Jurisprudência do STA em vários Acórdãos, citando o de 26/3/2003, no proc. 1973/02, o de 27/9/2005, no proc. N.º 287/05, o de 10/4/2013, no proc. 0298/12 e, finalmente, o Acórdão de 13/11/2013, no processo n.º 0285/13, entre outros.
- qq) E Alega que seguindo a Jurisprudência dos referidos Acórdãos retira-se que “*se o Juiz reconhecer que o acto tributário está inquinado de ilegalidade que só em parte é válida, deve anulá-lo só nessa parte, deixando-o subsistente, no segmento em que nenhuma ilegalidade o fira, isto no caso de o Tribunal Arbitral decida pela existência de excesso de quantificação da matéria coletável, a qual, por aplicação estrita do disposto no n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, há-de ser proporcional à percentagem do lucro tributável da sociedade que cabe à Requerente, dividindo aquele lucro em igual parte por todos os sócios*”.

- rr) E, face ao anteriormente referido, a Requerida alega que, atendendo a que o sexto sócio se exonerou da sociedade a 30/3/2007, “*deverá a matéria coletável ser dividida em duas partes, uma proporcional ao primeiro trimestre (€ 536.611,85 X 25%), a qual é imputada à Requerente na percentagem de 16,67% e outra proporcional ao período restante (€ 536.611,85 X 75%), a qual é imputada à Requerente na percentagem de 20%*”.
- ss) Assim, alega a Requerida, que a ser assim decidido, deve ser “*anulado o acto impugnado na parte em que reflete uma matéria coletável que excede a importância de € 102.850,60, cujo cálculo pondera a permanência na Sociedade de um 6.º sócio no decurso do 1.º trimestre de 2007 $\{[(€536.611,85*0,25)/6] + [(€536.611,85*0,75)/5] = € 22.338,82 + € 80.491,78 = € 102.850,60\}$* ”.
- tt) E mais alega que caso o Tribunal considere que o 6.º sócio deve ser considerado como permanecendo no decurso de todo o ano de 2007, então “*deverá o acto impugnado ser parcialmente anulado na parte em que reflete uma matéria coletável que excede a importância de € 89.453,50, cujo cálculo considera a existência de um 6.º sócio a 31/12/2007 (€ 536.611,85/6)*”.

7.2.7 - INQUIRICAÇÃO DAS TESTEMUNHAS ARROLADAS E JUNCÃO SUPERVENIENTE DE DOCUMENTO

- uu) Sobre o documento cuja junção superiormente foi requerida pela Requerente, sem que o Tribunal se tivesse pronunciado sobre a sua admissão, reitera-se o anteriormente exposto em 4/11/2013, salientado que o mesmo respeita a um “*print*” em forma de “*e-mail*” e sem destinatários identificados, não vislumbrando a Requerida qualquer contributo útil para o esclarecimento da matéria de facto, tanto mais que do seu teor consta um mero “*exercício sobre possíveis distribuições*” de rendimento para “*apreciação e análise*”, sem a identificação de circunstâncias concretas, vago, incompreensível e inconclusivo.
- vv) A Requerida alega que o arrolamento da testemunha ..., ... intentou no CAAD idêntico pedido arbitral e, portanto, “*o seu interesse aproxima a sua inquirição, em substância, a um verdadeiro depoimento de parte*”, não tendo os seus esclarecimentos com relevo para a boa decisão da causa.

³ Por lapso, a AT indicou como resultado o valor de € 102.650,60 em vez de € 102.850,60 como referiu no texto corretamente.

- ww) Quanto à inquirição de ..., alega a Requerida que *“esta corroborou a posição da AT quanto à legalidade das conclusões alcançadas em sede de inspeção tributária, incluindo os procedimentos legais adoptados quanto à devolução do registo enviado para o exercício do direito de audição prévia ao abrigo do art.º 43.º da LGT”*.
- xx) Relativamente à inquirição de ..., alega a Requerida que *“foi elucidativa a falta de identificação dos elementos concretamente pretendidos com o pedido de certidão requerida junto do serviço de Finanças de ..., cabendo esclarecer que a Requerente nunca foi impedida de consultar os procedimentos tributários que lhe dizem respeito e de pedir certidão dos elementos concretamente pretendidos”*.
- yy) Assim, alega a Requerida que *“os meios de prova oferecidos pelos Requerentes não lograram, deste modo, alcançar a prova pretendida”*.

7.2.8 – DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA

- zz) Relativamente à invocada preterição de uma formalidade essencial do procedimento inspetivo por falta de notificação do projeto de relatório da inspeção, dado que a carta registada ..., de 3/10/2011 foi devolvida, o que obrigava à repetição da notificação, alega a Requerida que do *site* dos CTT consta que de facto se verificou uma devolução, mas que em 18/10/2011, o registo *“foi colocado em distribuição e entregue ao remetente”*.
- aaa) E sobre a obrigatoriedade de repetição da notificação, a Requerida vem alegar que a legislação e Jurisprudência invocada pela Requerente não é a adequada, porquanto para a situação em apreço rege o disposto no art.º 43.º do RCPIT e não o art.º 39.º do CPPT e a Jurisprudência do acórdão invocada não respeita *“a uma audição prévia sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção previsto no n.º 1 do art.º 60.º do RCPIT”*, mas a uma *“audiência prévia sobre o projeto de decisão de determinar a matéria coletável através de métodos indiretos, prevista no n.º 3 do art.º 82.º da LGT”*.
- bbb) E, por isso, alega a Requerida que, por um lado, *“o art.º 60.º da LGT dispõe que o direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela AT em carta registada enviada para o efeito para o domicílio e que, por outro, o art.º 43.º, n.º 1 do RCPIT consagra a aplicação, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, de uma presunção de notificação (de acordo com a epígrafe do preceito) que vigora nos casos em que os sujeitos passivos e demais obrigados*

tributários sejam notificados por carta registada e em que esta tenha sido remetida para o domicílio fiscal declarado pelo sujeito passivo à administração tributária e tenha sido devolvida como não levantada”.

ccc) Assim, ao contrário do regime previsto no art.º 38.º e segts. do CPPT, no regime previsto no art.º 43.º, nº1 do RCPIT, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, *“vigora uma presunção de notificação aplicável aos casos em que a carta tenha sido devolvida ao remetente com a indicação de “não reclamada”, desde que se comprove que esta foi enviada para o domicílio fiscal declarado pelo sujeito passivo, como foi neste caso”.*

ddd) E, para tanto, a Requerida invoca a Jurisprudência do Acórdão do STA, de 13/3/2013, Processo n.º 01394/12, que cita, e que respeita ao não levantamento pelo destinatário de uma carta na estação dos correios onde a carta foi depositada, apesar do aviso, donde se salienta a seguinte passagem por relevante e por síntese”...*Não há sequer, contrariamente ao que parece sustentar a Juíza do Tribunal a quo, que invocar aqui (no referido processo) o disposto no n.º 5 do art.º 39.º do CPPT, pela simples razão de que, no que respeita à presunção de notificação no caso em que esta é a efectuar por carta registada, o RCPIT dispõe de norma própria, o que parece significar que o legislador quis optar por um regime diferente, porventura menos rigoroso, do que o estabelecido no CPPT para a generalidade dos actos em matéria tributária (lex specialis derogat legi generali)”.*

eee) E a Requerida continua a citar o referido Acórdão, que refere que *“não se diga que o CPPT, porque ulterior ao RCPIT, terá derogado o regime neste previsto. Desde logo, porque o art.º 7.º do CC dispõe, no seu n.º 3, que (a) lei geral não derroga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador...e depois porque o RCPIT, após a entrada em vigor do CPPT, conheceu alterações e o art.º 43.º, n.º 1 do RCPIT manteve-se inalterado...e finalmente, porque está garantida ao destinatário a possibilidade de ilidir a presunção, afastando, assim, dúvida quanto à conformidade constitucional desta solução”.*

fff) E conclui a Requerida que na situação controvertida o exercício do direito de audição prévia foi devidamente acautelado, por verificados os pressupostos legais de que a lei faz depender a presunção da notificação e, portanto, essa é a razão pela qual os Requerentes se consideram legalmente notificados para exercerem o seu direito de audição prévia.

7.2.9 – REGIME DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

- ggg) Alega a Requerida que *“dispõe o n.º 1 do art.º 6.º do CIRC que a matéria coletável da sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal é imputada aos sócios, ainda que não tenha havido distribuição de lucros, o que se harmoniza com o relatório preambular do CIRC que, sobre este regime, esclarece que o mesmo caracteriza-se pela imputação dos sócios de parte dos lucros que lhe corresponder, independentemente da sua distribuição”*.
- hhh) E mais alega que *“a pretensão deduzida pela Requerente incorre em erro quanto à interpretação do direito, ao pretender fazer a prova da sua participação nos lucros da Sociedade através das importâncias que, alegadamente, terá recebido no decurso do ano de 2007, e não através de elementos susceptíveis de comprovar a sua participação nos ganhos da Sociedade”*.
- iii) E alega também que *“é Jurisprudência firmada que as presunções contidas em norma de incidência objetiva são ilidíveis pelos interessados”*.
- jjj) E mais alega que *“como determina o n.º 3 do art.º 6.º do CIRC a imputação é feita aos sócios nos termos que resultarem do acto constitutivo da Sociedade ou, na falta de elementos, em partes iguais. Trata-se de uma presunção legal que se destina, por um lado, a obviar a eventuais obstáculos que dificultem a tributação da matéria coletável da Sociedade na esfera dos respetivos sócios, e, por outro, a acautelar a capacidade contributiva revelada pelo direito dos sócios aos lucros de acordo com o critério de imputação fixado ao abrigo do Pacto Social”*.
- kkk) Alega ainda a Requerida que competia à Requerente afastar os pressupostos legais que determinam a aplicação da referida presunção – o que não logrou fazer, tanto mais que o pacto social da Sociedade dispõe no seu art.º 5.º que os sócios *“quinhoam nos ganhos e perdas da sociedade conforme deliberado em Assembleia Geral”*, e porque, alega ainda a Requerida, não existe qualquer comprovativo do ajustado entre os sócios quanto à sua participação nos resultados da Sociedade.
- III) E alega ainda que *“constituindo interesse da Requerente ilidir a presunção do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, atenta a falta de elementos, cabia-lhe a ela acionar os mecanismos judiciais/arbitrais disponíveis para solucionar o diferendo existente entre os sócios de acordo com o respetivo pacto social”*.

7.2.10 – Do princípio da boa fé previsto no art.º 6.º-A do CPA

mmm) Alega a requerida que “a AT não violou quaisquer princípios por que deve reger a sua atividade, ponderando os esclarecimentos apresentados com isenção e imparcialidade, numa estrita aplicação da lei aos factos comprovados em procedimento administrativo”.

7.2.11 – DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DE GARANTIA

nnn) A Requerida, quanto a este ponto, remete para o aduzido na sua Resposta.

7.2.12 – DA RESPONSABILIDADE CIVIL EXTRA CONTRATUAL

ooo) Sobre o pedido de condenação da AT ao pagamento de uma indemnização pelos prejuízos causados no âmbito de todo o processo de liquidação adicional de IRS de 2007, ao abrigo da responsabilidade civil extracontratual do Estado por danos resultantes do exercício da função administrativa, “reitera a incompetência do Tribunal Arbitral constituído sob a égide do CAAD, conforme resulta do disposto no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, para conhecer tal pedido, mas salientando que a AT actuou no decurso de todo o processado no estrito cumprimento dos deveres a que está obrigada”.

7.2.13 – CONCLUSÕES

ppp) A Requerida conclui que a presente ação deve ser julgada improcedente,

- a) Mantendo na ordem jurídica o acto de liquidação impugnado, que reflete um rendimento imputado à Requerente de **€ 107.322,37** (€ 536.611,85 * 20%);
- b) Caso assim não se entenda, anulando parcialmente o acto impugnado na parte em que a matéria coletável excede a importância de **€ 102.850,60**, cujo cálculo pondera a permanência na Sociedade de um 6.º sócio no decurso do 1.º semestre de 2007 $\{[(€536.611,85 * 0,25)/25\%] + [(€536.611,85 * 0,75)/5]\} = € 22.358,82 + € 22.491,78 = € 102.650,60$;
- c) Caso assim não se entenda, anulando parcialmente o acto impugnado na parte em que a matéria coletável exceda a importância de **€ 89.453,30**,

cujo cálculo considera a existência de um 6.º sócio a 31/12/2007 (€ 536.611,85/6);

- d) Caso assim não se entenda, anulando parcialmente o acto impugnado na parte que a matéria coletável excede a importância de **€ 66.962,00** a que a Requerente alega ter direito com referência aos lucros da Sociedade em 2007.

8. DOS NOVOS PEDIDOS DA REQUERENTE PARA JUNÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS

8.1 DO PRIMEIRO PEDIDO

A 30 de Janeiro de 2014, a Requerente solicitou ao Tribunal a junção aos autos do PEDIDO DE REFORMA da decisão que havia sido proferida no Proc. 114/2013-T, que correu seus termos no CAAD, apresentado pelo ... da ora Requerente naquele processo, alegando existência de lapsos na decisão ali proferida, no que respeita à prova documental.

O Tribunal aceitou a junção aos autos do pedido e determinou a notificação da Requerida.

8.2 DA RESPOSTA DA REQUERIDA

A Requerida respondeu no sentido de que o pedido deveria ser rejeitado, por constituir um articulado anómalo, extemporâneo e inoportuno e por desrespeitar as regras que definem a tramitação processual, não obstante o princípio da autonomia dos árbitros, e por pôr em causa a celeridade processual, para além de não existir qualquer circunstância superveniente suscetível de justificar uma alteração à tramitação processual já definida pelas partes e encerrada com a produção das alegações finais.

8.3 DO 2.º PEDIDO DA REQUERENTE

A 7 de Março de 2014, veio de novo a Requerente solicitar ao Tribunal a aceitação de novo Requerimento e a junção dos elementos anexos ao mesmo.

O Tribunal deferiu o pedido na mesma data e determinou a notificação da Requerida para se pronunciar sobre os mesmos, no prazo de 8 dias úteis.

Justifica a Requerente o seu pedido e a junção de uma Ata avulsa de uma Reunião da assembleia geral da Sociedade de Advogados, contendo uma Deliberação de 2 de Janeiro de 2007, em que um dos pontos da ordem de trabalhos, que interesses aos autos, é a deliberação sobre o aumento de capital social da sociedade, mediante entradas em espécie a subscrever por dois novos sócios, com inerente alteração dos Artigos 1.º e 16.º dos estatutos da Sociedade de Advogados

E alega que esta realidade tem em vista clarificar, ao abrigo do princípio da cooperação e para correto apuramento da verdade material dos factos, para que o Tribunal melhor possa decidir, conforme se dispõe na al. e) do artigo 16º do RJAT.

O que está em causa é a comprovação da entrada efetiva de dois novos sócios em 2 de Janeiro de 2007, sendo um o Dr. ..., e outro o Dr. ..., ambos com entradas em espécie, no valor de € 37.500,00 cada, tendo o capital social aumentado de € 150.000,00 para € 225.000,00, conforme tudo consta da referida Ata avulsa.

Que assim sendo, o capital social da Sociedade de Advogados ..., no montante de € 225.000,00 passou a ser detido, no início de 2007, por seis sócios, a saber:

- ..., com uma participação de capital realizada a dinheiro de € 37.500,00;
- A..., com uma participação de capital de € 37.500,00;
- ..., com uma participação de capital realizada em dinheiro de € 37.500,00;
- ..., com uma participação de capital realizada em dinheiro de € 37.500,00;
- ..., com uma participação de capital de € 37.5000,00 realizada em espécie.
- ..., com uma participação de capital de € 37.500,00 realizada em espécie.

E realça a Requerente que, deste modo, cada um dos seis sócios passa a ser titular de uma quota representativa de aproximadamente 16,67 % do respetivo capital social.

8.4 DA RESPOSTA DA REQUERIDA

Em Resposta ao pedido da Requerente de junção de novos elementos aos autos – o que o Tribunal deferiu preliminarmente – vem a Requerida tecer várias considerações sobre este facto, nos termos seguintes.

Que o pedido da Requerente é feito ao arrepio dos princípios que regem o processo arbitral em matéria tributária, sobretudo o da celeridade e do respeito pela tramitação definida pelo Tribunal Arbitral Singular, em reunião com as partes.

Mais refere que se está perante um articulado anómalo, extemporâneo e inoportuno, cuja admissão deverá ser rejeitada.

Referem, no entanto, que embora o RJAT adote “um processo sem formalidades especiais, conferindo ao árbitro autonomia na sua condução, teve em vista assegurar à arbitragem tributária a necessária celeridade processual”.

Adiantando a Requerida que, *“sem que daí, dessa celeridade, possa resultar qualquer atropelo aos princípios consagrados no art.º 16.º do RJAT, máxime o princípio do direito ao contraditório e da igualdade das partes, ou tão-pouco o desrespeito pelas regras que definem a tramitação processual, a qual deverá ser definida em reunião com as partes, em função das circunstâncias e da complexidade do processo, conforme dispõe expressamente o artigo 18.º do RJAT”*.

E a Requerida tece ainda alguns considerandos sobre a indispensável celeridade processual, como um dos objetivos principais da arbitragem tributária, sobre o facto de a discussão da matéria de facto e de direito ter ficado encerrada com a produção das alegações escritas pelas partes...

...E considerando também que inexistente qualquer circunstância superveniente suscetível de justificar uma alteração à tramitação processual já definida pelas partes e encerrada com a produção das alegações finais.

A AT entende que o Tribunal Arbitral não deverá admitir a junção aos autos da certidão emitida pelo Conselho Geral da Ordem dos Advogados.

E a AT, em defesa da sua tese cita o que foi decidido pelo Tribunal Arbitral no Proc. n.º 86/2012-TCAAD, bem como a decisão nele proferida, no sentido do indeferimento de novos elementos, por ferir os princípios definidos nos artigos 10.º, 17.º e 18.º do RJAT.

E a AT termina por fazer, sobre o pedido da Requerente, as seguintes considerações, caso o Tribunal entenda deferir o pedido.

A AT pretende desde logo remeter para o decidido no Processo n.º 109/2013-T, indeferindo idêntico pedido, por o Tribunal considerar que não houve qualquer lapso na apreciação da prova.

Que relativamente à certidão de registo do Conselho Geral da Ordem dos Advogados apenas faz prova de que lhe foram apresentados para registo atos e outros documentos de suporte, conforme art.º 371.º/1 do CPC, não constituindo, porém, de todo, prova plena de esses mesmos factos ocorrerem, dado que eles não foram praticados ou percecionados pela entidade registante, conforme Jurisprudência que citam.

Que a prova de que não existiu qualquer lapso na apreciação da prova produzida no processo arbitral já referido n.º 109/2013, resulta da explicitação fundamentada que o douto Tribunal Singular fez constar do indeferimento do pedido de reforma da sentença.

E mais refere a Requerida que o que a Requerente pretende indiciar de substancial é o facto de ter sido ou não sócio da sociedade ... o sócio ..., por um período de 3 meses, salientando que o próprio Requerente nunca deu conta da sua existência até às alegações escritas.

E em conclusões realça a Requerida que nem o Requerente ..., no citado processo 109/2013-T, nem a Requerente nos presentes autos deram conta da existência do sócio em causa até à apresentação das alegações.

10. DO SANEAMENTO

Os Requerentes optaram por não designar árbitro, pelo que o Conselho Deontológico do CAAD procedeu à designação do árbitro José Rodrigo de Castro, que foi aceite pelas partes – Requerentes e Administração Tributária e Aduaneira.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 16-7-2013, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da respetiva ata.

O pedido é legítimo e foi apresentado em 15 de maio de 2013, dentro do prazo legalmente estabelecido, considerando que os Requerentes foram notificados a 11

de Fevereiro de 2013 da decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa oportunamente apresentada.

Há exceções a decidir, o que será feito em momento próprio.

9. MATÉRIA DE FACTO

O Tribunal valorou todos os elementos carreados para os autos, tendo aceiteado todos os que vieram ao seu conhecimento, quer pela intervenção das partes quer pelos pedidos de junção de novos elementos, independentemente do momento em que foram feitos, pois teve sempre em vista a descoberta da verdade material, em nome da Justiça.

10.1 FACTOS DADOS COMO PROVADOS

A Requerente Mulher foi, durante todo o ano de 2007, sócia da Sociedade de Advogados ..., com o NIPC ..., enquadrada no regime de transparência fiscal previsto no art.º 6.º do CIRC.

Conforme artigo 7.º do Contrato da Sociedade, datado de Setembro de 2003, junto aos autos, o capital social da citada Sociedade de Advogados era de € 150.000,00, subscrito pelos seus então 4 sócios, no valor de € 37.500,00 cada, entre os quais a Requerente Mulher, A....

Que da PI foi inicialmente conhecido do Tribunal que a 2 Janeiro de 2007 entrou para a Sociedade um novo sócio, o Dr. ..., tendo o capital social aumentado de € 150.000,00 para € 187.500,00, mantendo-se a percentagem de cada sócio no capital social de € 37.500,00, passando a quota de cada sócio a ser de 20%, citando o doc. n.º 7.

Não se referiu a Requerente na sua PI à entrada de um sexto sócio, em Janeiro de 2007, o Dr. ..., **conforme também constava, de facto, do doc. n.º 7 junto com a PI**, conforme Livro de Averbamentos das Sociedades de Advogados.

Mais tarde, em sede de alegações, veio a Requerente invocar, cfr. artigo 184.º a 191.º, que nessa mesma data de 2 de Janeiro de 2007 foi deliberado pela Sociedade a entrada de um sexto sócio, o Dr. ..., tendo originado um novo aumento do capital social da Sociedade de Advogados em mais € 37.500,00, correspondente à sua entrada, mas tendo-se exonerado a 30 de Março de 2007, e, conseqüentemente, sido

reduzido o capital social da Sociedade no mesmo montante, em consequência da sua exoneração, conforme também consta do referido doc. n.º 7..

De salientar que a entrada e saída deste último sócio Dr. ... só foi trazida, pela primeira vez aos autos pela Requerente, em sede de alegações, **muito embora, de facto já constasse do doc. n.º 7 junto com a PI e devidamente certificado pela Ordem dos Advogados.**

Mais tarde, veio este Tribunal a comprovar o já referido, através da junção de uma Certidão do Conselho Geral da Ordem dos Advogados, de uma Ata avulsa datada de 2 de Janeiro, a pedido da Requerente apresentado a 7 de Março de 2014, com vista a reconfirmar a entrada deste último sexto sócio em 2 de Janeiro de 2007.

Aliás, o Tribunal já tinha conhecimento deste facto e da exoneração do referido 6.º sócio em 30 de Março de 2007, a partir da chamada de atenção para o facto em sede de alegações, **embora também conste do aludido doc. n.º 7 junto à PI**, razão pela qual o Tribunal decide, tendo em atenção o disposto nos artigos 16.º, alíneas c) e e) e 19.º do RJAT, dar o facto como provado.

A Requerente exonerou-se também de sócia da referida Sociedade em 31 de Dezembro de 2007.

Na declaração mod. 3 de IRS do ano de 2007 a Requerente Mulher indicou no respetivo Anexo D respeitante à transparência fiscal, o montante de € 60.000,00, a título de rendimentos imputados pela referida Sociedade.

Face aos referidos elementos declarados e os demais constantes da declaração mod. 3 do ano de 2007, foi efetuada pela AT a liquidação de IRS n.º ..., de 14/11/2008.

Que o valor de imputação declarado pela Requerente Mulher de € 60.000,00 não representa qualquer valor de imputação da matéria coletável da Sociedade de Advogados, mas tão só o valor dos pagamentos mensais efetuados pela Sociedade de Advogados a que pertenceu a Requerente Mulher durante todo o ano de 2007, ou seja, € 5.000,00 X 12 meses, conforme respetivos extratos bancários.

De relevar que da declaração mod. 22 do ano de 2007 apresentada pela Sociedade de Advogados consta o lucro tributável de € 519.881,61 e a matéria coletável de € 536.611,85, não tendo sido questionada quer pela AT quer pelos Requerentes.

E que no Anexo G à referida declaração mod. 22, consta a imputação da referida matéria coletável da Sociedade aos 5 sócios então existentes em 2007, sendo que relativamente à sócia A..., consta a percentagem de imputação de 37,50% com um valor de € 201.223,59 e quanto aos restantes quatro sócios as percentagens de 16,06%, 4,94%, 7,20%, 34,30% e 37,50%, a que correspondem, respetivamente, os valores de € 86.184,92, € 26.484,85, € 38.660,47 e € 184.058,02, o que totaliza 100% de imputação da matéria coletável da Sociedade de € 536,611,85.

Que a Requerente mantém um litígio judicial com a Sociedade de Advogados referente aos valores que lhe são devidos, relativamente a várias situações para além da sua parte nos lucros ainda não paga, em virtude da sua exoneração em 31/12/2007, para além da importância declarada, assumindo a Requerente Mulher que pelo menos ainda lhe são devidos € 6,962,00 que não foram declarados.

Tudo conforme consta da Acta n.º 8 da Assembleia Geral da Sociedade de Advogados ..., realizada a 1/4/2009 e respeitante ao exercício de 2007, na qual consta que “O Relatório de Gestão, o Balanço e as Contas com os respetivo Anexos, respeitantes ao exercício de **dois mil e seis**,⁽⁴⁾ refletindo um resultado líquido positivo de € 519.881,81.

E que na mesma Acta, a fls. 18, é referido que:

“por fim, ficou, ainda, inequivocamente assumido pelos sócios que o recebimento daquilo que vier a ser determinado pelo Tribunal Arbitral a constituir relativamente ao litígio pendente entre os cinco sócios da Sociedades durante o exercício de 2007 deverá dar lugar à correlativa alteração das matérias colectáveis de cada um dos sócios, no exacto e preciso montante que cada um dos actuais três sócios vier a receber dos Senhores Drs. A... e ...e tendo em consideração todos os factores supra mencionados, são os seguintes montantes globais a que cada um dos sócios tem direito:

- a)...*
- b)...*
- c)...*
- d) ... A... - € 199.503,75*
- e)...*”

⁴ O ano de 2006 deve ter sido mencionado por lapso, pois tratava-se da Assembleia Geral de aprovação das contas do ano de 2007.

Que esta Acta n.º 8 veio, à data de 19 de Julho de 2012, a ser dada sem efeito por deliberação dos únicos sócios que a esta data integravam a Sociedade de Advogados, quais sejam, ..., ... e ..., com o seguinte fundamento:

“tendo em consideração que se encontra pendente uma acção tendo por objecto, entre outros aspectos, a determinação da imputação dos resultados do exercício de 2007, a cada um dos então sócios ..., ..., ..., ... e A..., acordam em dar sem efeito a deliberação contida na acta n.º 8, datada de 1 de Abril de 2009, na parte em que, referente ao exercício de 2007, procede à imputação a cada um dos então sócios”.

No Contrato de Sociedade, celebrado em 22/9/2003, celebrado pelos sócios ..., que usa o nome profissional de ..., A..., que profissionalmente usa o nome de A..., ..., que profissionalmente usa o nome de ... e ..., consta do seu art.º 5.º, na parte que importa, que:

- “1. Os sócios da sociedade são sócios de capital, podendo contribuir para a actividade da sociedade outros advogados sem o estatuto de sócios.*
- 2. Os sócios participam na sociedade com a sua indústria e também com participações de capital e quinhão nos ganhos e perdas da sociedade conforme for deliberado em Assembleia Geral.*
- 3. Os advogados que contribuem para a actividade da sociedade sem o estatuto de sócios....”*

Que foi também junto aos autos o Regulamento de admissões, remunerações e de participação nos resultados, celebrado também em Setembro de 2003, (não se mostrando subscrita por qualquer dos sócios a cópia junta aos autos) cuja Cláusula 4.ª, com a epígrafe de Participação nos resultados, e na parte relevante para os autos, é referido o seguinte:

- “1. Todos os sócios terão a sua participação nos resultados definida em função de uma pontuação relativa (regime de Lock Step) sendo a seguinte a participação inicial:*
 - a) ... – 40 pontos*
 - b) A... – 18 pontos*
 - c) ... – 18 pontos*
 - d) ... – 10 pontos*
- 2. A participação de cada Sócio será anualmente acrescida de 4 pontos, até ao limite de 70 pontos.*
- 3. Excepcionalmente, e com referência exclusiva a determinado ano, poderá ainda a participação dos Sócios ser aumentada ou diminuída do número de*

pontos que a Assembleia Geral deliberar, com base em algum, ou alguns, dos factores a seguir indicados:

- a) Qualidade...*
- b) Produtividade....*
- c) Participação na gestão...*
- d) Esforço colectivo..."*

Os Requerentes foram objeto de uma da ação inspetiva, relativamente aos rendimentos do ano de 2007, ao abrigo da ..., tendo os Serviços de Inspeção Tributária detetado omissão de rendimentos com origem na Sociedade de Advogados, tendo sido apurado o valor da omissão, no âmbito dos rendimentos declarados pela Requerente Mulher A..., de € 141.229,44, ou seja, € 201.229,44 correspondentes a 37,4% da matéria coletável da Sociedade, deduzida da importância declarada no respetivo Anexo D à decl. mod 3 de € 60.000,00.

A Requerente foi notificada pelo ofício n.º ..., de 30/9/2001, da Direção de Finanças de ..., com registo nos CTT n.º ..., de 3/10/2011, (cuja validade é demonstrada na parte da matéria de direito) para exercer o seu direito de audição prévia sobre o projeto de Relatório, direito que não exerceu.

Desta correção, tornada assim definitiva, resultou a liquidação adicional de IRS n.º ..., no valor de € 69.752,64.

Os Requerentes deduziram em 24/5/2012 reclamação graciosa contra a referida liquidação, contestando o valor da imputação pela Inspeção Tributária, juntando documento remetido pela Requerente à Sociedade, (doc. n.º 20), donde consta que na sua quota-parte nos lucros da Sociedade:

*“se inclui o valor dos serviços por nós prestados durante o segundo semestre de 2007 e cujo pagamento foi indevidamente retido pela V/Sociedade, e ainda o valor dos serviços já prestados e ainda não facturados em 31 de Dezembro desse ano....”*e que: *“para além dos adiantamentos por conta de lucros que fomos recebendo ao longo do ano de 2007, nada mais foi liquidado pela sociedade, que assim se encontra em avultado débito para connosco”*.

Notificada a Sociedade para prestar esclarecimentos sobre a reclamação graciosa da Requerente, aquela apresentou em 21/11/2012 uma exposição onde refere que:

“a soma dos valores pagos pela sociedade a todos os sócios é bastante inferior ao resultado da sociedade porquanto grande parte das facturas emitidas pelos serviços prestados em 2007 apenas foram pagas pelos

clientes em 2008 sendo que só nessa data é que a sociedade estaria em condições de pagar...”,

e prosseguindo, mais refere a Sociedade que:

“a partir do início do segundo semestre de 2007 os então sócios ... e A... passaram a emitir e receber directamente o valor das facturas dos clientes que trabalhavam...”

e mais refere a Sociedade que tendo os referidos sócios aberto para o efeito...

“...uma conta bancária nova (...) na qual os clientes que trabalhavam pagavam os valores das facturas”,

concluindo a Sociedade:

“porque as partes não concordam com a imputação dos resultados é que o assunto é objecto de litígio judicial entre os sócios”.

Que os Serviços de Inspeção Tributária não receberam dos Requerentes elementos suficientemente clarificadores da divergência entre os rendimentos constantes como imputados pela Sociedade no referido Anexo G e os indicados pela Requerente Mulher no Anexo D à sua declaração mod. de IRS do ano de 2007, como se comprova por tudo quanto vem sendo referido.

Em sede de alegações - posteriormente, portanto, à decisão da reclamação graciosa, em que é referido que só terá sido conhecida a existência de 5 sócios - foi alegada pela Requerente a existência em 2007 de um sexto sócio, que entrou em 2 de janeiro de 2007 e se exonerou em 30 de Março do mesmo ano, tendo entrado com o mesmo capital social dos restantes sócios de € 37.500,00, capital que foi amortizado na data da sua exoneração.

Que, assim sendo, e também porque os valores imputados pela Sociedade, conforme consta da Acta n.º 8 que entretanto foi anulada, e conforme Regulamento de admissão, remunerações e de participação nos resultados, suscitam dúvidas fundadas, tanto mais que também não condizem com o estabelecido nos respetivos Estatutos da Sociedade, quer em percentagem imputada quer em valores e, ainda pelos esclarecimentos prestados pela Sociedade, acima transcritos, bem como pelo facto de se encontrar pendente ação de litígio contra a sociedade por não concordarem com a imputação dos resultados, foi a reclamação graciosa parcialmente deferida, por aplicação da presunção estabelecida no n.º 3 do art.º 6.º do CIRC.

Que nesses termos e porque os sócios da sociedade em 2007, à data conhecidos dos autos eram apenas 5 (cinco), foi aplicada a percentagem de imputação da matéria

coletável da Sociedade em 2007, de 20%, a que corresponde o valor de € 107.322,37, ou seja (536.611,85 X 20%).

Notificada a Requerente pelo ofício n.º ..., de 5/12/2012, da Direção de Finanças de ..., através de carta registada ..., para exercer o seu direito de audição prévia sobre o projeto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, nos termos e fundamentos supra, a Requerente apresentou exposição que foi devidamente ponderada, mas que não trouxe nada de relevante, pelo que a decisão se tornou definitiva e devidamente comunicada à interessada.

Como consequência desta decisão, resultou uma liquidação adicional corretiva de IRS e de juros compensatórios, n.º ..., no valor total de € 22.697,55.

Os Requerentes não procederam de imediato ao pagamento do IRS e juros compensatórios exigíveis, de que foram devidamente notificados, pelo que foi instaurado o competente processo de execução fiscal, tendo prestado garantia para suspenderem a marcha da execução fiscal.

Os Requerentes incorreram em custos com a garantia prestada no valor de € 739,40.

Contra a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa e da liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios no total de € 22.697,55 reagiram tempestivamente os Requerentes através de petição arbitral, ora em apreço.

Que pelo referido doc. n.º 7 junto à PI e pela Ata avulsa respeitante a uma Assembleia Geral realizada a 2 de Janeiro de 2007, junta aos autos a pedido da Requerente efetuado ao Tribunal em 7 de Março e aceite, ficou a conhecer-se documentalmente que em 2 de Janeiro de 2007 haviam entrado para a Sociedade de Advogados dois novos sócios, perfazendo, deste modo, nessa data de 2 de janeiro de 2007, o total de seis, cada um com quota de € 37.500,00, representativa de 16,67% do respetivo capital social, sendo que o 6.º sócio Dr. ... se exonerou da mesma em 30 de Março.

10.2 FACTOS NÃO PROVADOS

Quais os valores que efetivamente eram devidos em 2007 à Requerente A...pela Sociedade de Advogados, nos termos do art.º 6.º do Código do IRC e 20.º do Código do IRS, dado foram vários e diferentes os critérios de imputação

deliberados entre eles e postos em causa posteriormente pela Sociedade e pelos sócios.

Também várias foram as declarações da Requerente a referir-se a valores avultados que lhe são devidos pela Sociedade, sem que nunca tenham sido quantificados, pelo também conduzem à falta de prova idónea dos rendimentos que deveriam ter sido declarados.

E porque a Sociedade referiu que não pode apurar quais os valores devidos à Requerente relativamente a 2007, porque muitas são as faturas que não haviam sido emitidas e outras que ainda não haviam sido pagas pelos clientes, conduzem a que não se mostre provado que os rendimentos declarados pela Requerente são verdadeiros.

10. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Toda a fundamentação em matéria de facto foi fundada em todos os documentos carreados pelas partes para os autos e todos considerados em igualdade pelo Tribunal e também na argumentação expendida pelas partes nas suas diversas intervenções nos autos.

Quanto ao deferimento do pedido da Requerente, já após a fase de Alegações, da junção de uma Certidão do Conselho Geral da Ordem dos Advogados, emitida em 20 de Fevereiro de 2014, relativa a uma Ata avulsa, datada de 2 de Janeiro de 2007, para comprovar a existência de um sexto sócio, no período de 2 de janeiro a 30 de março de 2007, entendeu o Tribunal deferir o pedido de junção, por um lado porque, apesar de nada ter sido referido expressamente pela Requerente na sua PI quanto à entrada do 6.º sócio ..., tal facto já constava do mencionado doc. n.º 7 anexo à PI onde consta a entrada de um 5.º e 6.º sócios e, por outro, porque tal facto foi invocado expressamente em sede de alegações e, ainda, tendo em atenção o disposto nos artigos 16.º, alíneas c) e e) e 19.º do RJAT.

11. MATÉRIA DE DIREITO

As questões essenciais colocadas pelos Requerentes nos presentes autos são as seguintes:

- Da questão prévia da falta de notificação dos Requerentes do direito de audiência sobre o projeto de relatório da inspeção tributária.
- Da falta de fundamentação substancial da liquidação adicional de IRS e dos juros compensatórios e do erro sobre os pressupostos de facto na aplicação da presunção prevista no art.º 6.º, n.º 3, do Código do IRC.
- Da violação do princípio da boa-fé da Administração Tributária, previsto no art.º 6.º-A do CPA.

Veja-se cada um delas.

12.1 DA QUESTÃO PRÉVIA DA FALTA DE NOTIFICAÇÃO DOS REQUERENTES DO DIREITO DE AUDIÇÃO SOBRE O PROJETO DE RELATÓRIO DA INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

Sobre a presente questão, que constitui uma exceção dilatória de que depende a validade legal de todo o procedimento da inspeção tributária e, conseqüentemente, do acto de liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios, importa decidir desde já e previamente.

Os Requerentes pretendem que seja declarada a ilegalidade da liquidação n.º ..., de 1/3/2013, com fundamento em vício de preterição de formalidade essencial, por falta de notificação para o exercício do direito de audiência prévia sobre o projeto de relatório da inspeção tributária, e o vício de violação de lei por falta de fundamentação substancial.

Os Requerentes consideram que é, desde logo, perfeitamente insólito que a Administração Tributária nunca os tenha notificado para exercerem o respetivo direito de audiência prévia antes da conclusão do Relatório de Inspeção.

E, por isso, os Requerentes solicitaram à Administração Tributária, por requerimento enviado em 28/11/2011 à Direção de Finanças de ..., que indagassem junto dos CTT a razão da não entrega de notificação para o exercício do respetivo direito de audiência prévia, na medida em que, como os mesmos pretendem demonstrar, não foram notificados da carta com o registo nos CTT n.º ..., de 3/10/2011, a que a Administração Tributária faz referência no Relatório de Inspeção.

Os Requerentes solicitaram ainda nesse requerimento à AT que lhes fosse concedido o efetivo direito de audição prévia antes da conclusão do Relatório de Inspeção, notificando-os novamente para exercício de tal direito, por forma a que os elementos que pretendiam trazer ao processo pudessem ser relevados na respetiva decisão administrativa.

A AT respondeu aos Requerentes que o requerimento apresentado era extemporâneo, informando-os que já tinham sido notificados do relatório final da inspeção tributária.

Mais referem os Requerentes em sede de alegações que a AT não os notificou para efeitos de exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspeção Tributária, nos termos previstos no artigo 60.º, n.º 1, alínea e) da LGT, facto que acarretou, dizem, a preterição de formalidade legal e essencial invalidante do acto de liquidação adicional em apreço.

Afirmam os Requerentes que a própria AT reconhece que a carta registada acima identificada foi devolvida à Direção de Finanças de Lisboa no dia 14 de Outubro de 2011.

Os Requerentes citam vários Acórdãos do STA, designadamente o de 31/1/2012, proferido no âmbito do Recurso n.º 017/12, donde extrata que *“A consequência lógica que o n.º 2 do art.º 39.º do CPPT deduz do registo da carta, ou seja, que se presume que demora três dias a ser posta ao alcance do destinatário, deixa de poder ser feita, pelo menos com o mesmo grau de probabilidade, se a carta for devolvida...”* e que *“não contendo os n.ºs 1 e 2 do artigo 39.º uma resposta direta à questão dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples, deve-se aplicar o regime que esse artigo prevê para a forma de notificação com aviso de recepção, de que resulta a imposição de uma segunda carta registada e a faculdade do destinatário poder invocar o justo impedimento na recepção da carta”*

Sobre a presente matéria, a AT remete para o *site* dos CTT, onde consta a seguinte informação relativamente à carta registada acima identificada, de que o referido objeto foi:

- a. Em 3/10/2011, aceite pelos CTT – estação CTT Cabo Ruivo (lisboa);
- b. Em 4/10/2011, colocado em distribuição ao destinatário;
- c. Em 4/10/10/2011 chegou à estação de depósito;

- d. Em 6/10/2011 foi tentada a sua entrega ao destinatário, a qual não foi conseguida com fundamento em destinatário ausente e com a menção de que o referido objeto permaneceu “Avisado na Estado”, a aguardar o seu levantamento junto da mesma;
- e. Em 14/10/2011, o referido objeto foi devolvido ao remetente por “não reclamado”.
- f. Em 18/19/2011, foi colocado em distribuição e entrega ao remetente.

Para além disso, a AT refere que a Jurisprudência do Acórdão do STA de 31/1/2012, no processo n.º 017/12, não tem aplicação ao caso dos autos, por se referir uma questão de avaliação da matéria coletável prevista no n.º 3 do art.º 82.º da LGT, a que se aplica o regime do art.º 39.º do CPPT, quanto à notificação para o exercício do direito à audição prévia, quando no caso dos autos é de aplicar o art.º 43.º do RCPIT que refere:

- “1. Presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o domicílio fiscal com a indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta.*
- 2. Para efeitos do disposto no número anterior, a comunicação dos serviços postais para levantamento de carta registada remetida pela administração fiscal deve sempre conter, de forma clara, a identificação do remetente.”*

E foi o que de facto aconteceu, conforme *site* dos CTT acima extratado.

Por outro lado, reforça-se a conclusão da aplicação ao caso dos autos o disposto no artigo 43.º do RCPIT, com a Jurisprudência do Acórdão do STA, de 13/3/2013, no Processo n.º 01394/12, citado também pela AT, segundo o qual:

“II – Em face do disposto no art.º 43.º, n.º 1, do RCPIT, não há que convocar o disposto no artigo 39.º, n.º 5, do CPPT (a norma prevista naquele preceito encontra-se numa relação de especialidade à prevista neste) em ordem a indagar dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples.

...

Assente que ficou que a notificação podia ser efectuada por carta registada, não faz sentido esgrimir com a devolução da carta em ordem a demonstrar que a notificação não foi validamente efectuada, uma vez que essa devolução apenas ocorreu porque o destinatário, apesar de lhe ter sido deixado aviso para o efeito, não a foi levantar na estação dos correios onde a carta ficou depositada.

....

Não há sequer, contrariamente ao que parece sustentar a Juíza do tribunal a quo, que invocar aqui o disposto no n.º 5 do art.º 39.º do CPPT, pela simples razão de que, no que respeita à presunção da notificação no caso em que esta é a efectuar por carta registada, o RCPIT dispõe de norma própria, o que parece significar que o legislador quis optar por um regime diferente, porventura menos rigoroso, do que o estabelecido pelo CPPT para a generalidade dos actos em matéria tributária (lex specialis derogat legi generali).

Nem se diga que o CPPT, porque é ulterior ao RCPIT, terá derogado o regime neste previsto. Desde logo, porque o art.º 7.º do CC dispõe, no seu n.º 3 [a] lei geral não derroga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador.

Depois porque o RCPIT, após a entrada em vigor do CPPT, conheceu alterações e ao art.º 43.º, n.º, do RCPIT, manteve-se inalterado.

Finalmente, porque está garantida ao destinatário a possibilidade de ilidir a presunção, afastando assim qualquer dúvida quanto à conformidade constitucional desta solução”.

Por todo o exposto e porque os Requerentes não procederam à ilisão da presunção, não restam dúvidas a este Tribunal de que esta questão prévia da alegada não notificação do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária não tem qualquer sustentação legal, sendo, portando, de concluir que não decorre do procedimento da AT quanto à forma de notificação, qualquer ilegalidade do acto tributário de liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios.

12.2 DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO SUBSTANCIAL DA LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRS E DOS JUROS COMPENSATÓRIOS E DO ERRO SOBRE OS PRESSUPOSTOS DE FACTO NA APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO PREVISTA NO ART.º 6.º, N.º 3 DO CÓDIGO DO IRC.

Relativamente à alegada falta de fundamentação substancial da liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios e de erro sobre os pressupostos de facto na aplicação da presunção prevista no art.º 6.º, n.º 3 do CIRC, é de relevar o seguinte.

A Requerente põe continuamente a tónica da atuação da AT no facto de não ter afastado a presunção da veracidade da sua declaração de rendimentos consagrada no art.º 75.º, n.º 1 da LGT, como lhe competia nos termos do art.º 74.º, n.º 1 da LGT.

Veja-se, antes de mais, o que dispõem os referidos art.ºs 74.º, 75.º e 76.º da LGT, na parte que interessa para análise do que se invoca:

Art.º 74.º:

“1 – O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

2 – Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária.

3 – Em caso de caso de determinação da matéria tributável por método indirectos....”

Art.º 75.º:

“1. – Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos (⁵)

2 – A presunção referida no número anterior não se verifica quando:

a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;

b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimentos da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;

c)

d)

3 –”

⁵ Parte sublinhada aditada pela Lei n.º 80.º-C/2013, de 31 de dezembro.

Art.º 76.º:

“1 – As informações prestadas pela inspeção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei.

2 - ...

3 - ...

4 - ...”

Do conteúdo do citado art.º 75.º da LGT conclui-se que a presunção da veracidade da declaração dos Requerentes é destrutível, desde que se verifique qualquer das situações referidas no número 2.

Ora, no caso em apreço, a declaração apresentada pela Requerente não está conforme com o que dispõe o art.º 6.º do Código do IRC, relativo ao Regime da transparência fiscal, quando refere que:

Art.º 6.º do CIRC:

“1 – É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

a)

b) *Sociedades de profissionais*

c)

2 - ...

3 – A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.

4 - ...

5 - ...”

Ora, o que se verifica no caso dos autos é que a declaração mod. 3 de IRS do ano de 2007 apresentada pela Requerente não se mostra conforme com o exigível pelo disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 6.º do CIRC, porque, comprovadamente, o que foi declarado como rendimento no seu Anexo D não foi o rendimento imputado pela sociedade, mas apenas o rendimento que lhe foi sendo adiantado, por conta de

lucros, ao longo do ano de 2007 e, mesmo assim, omitiu, confessadamente, uma verba de € 6.962,00 que diz ser-lhe devida e que diz encontrar-se em litígio.

Ora, estes factos, só por si, são suficientemente esclarecedores para destruir a presunção da veracidade da declaração apresentada pela Requerente em relação ao ano de 2007, por se verificarem os pressupostos do n.º 2 do art.º 75.º da LGT, quer na alínea a) quer na alínea b), por conter comprovadamente omissões e inexactidões.

Mas, se tal bastasse, remete-se para o conteúdo do doc. n.º 20 remetido pela Requerente à Sociedade de Advogados, em que refere que na sua quota-parte *“se inclui o valor dos serviços por nós prestados durante o segundo semestre de 2007 e cujo pagamento foi indevidamente retido pela V/Sociedade, e ainda o valor dos serviços já prestados e ainda não facturados em 31 de Dezembro desse ano....”* e que: *“para além dos adiantamentos por conta de lucros que fomos recebendo ao longo do ano de 2007, nada mais foi liquidado pela sociedade, que assim se encontra em avultado débito para connosco”*.

E ainda pelo conteúdo da resposta dada pela Sociedade à AT, em esclarecimento ao solicitado em sede de reclamação graciosa:

“que a soma dos valores pagos pela sociedade a todos os sócios é bastante inferior ao resultado da sociedade porquanto grande parte das facturas emitidas pelos serviços prestados em 2007 apenas foram pagas pelos clientes em 2008 sendo que só nessa data é que a sociedade estaria em condições de pagar...”,

e prosseguindo, mais refere a Sociedade que:

“a partir do início do segundo semestre de 2007 os então sócios ... e A... passaram a emitir e receber directamente o valor das facturas dos clientes que trabalhavam...”

mais referindo a Sociedade que tendo os referidos sócios aberto para o efeito...

“...uma conta bancária nova (...) na qual os clientes que trabalhavam pagavam os valores das facturas”,

concluindo a Sociedade que:

“porque as partes não concordam com a imputação dos resultados é que o assunto é objecto de litígio judicial entre os sócios”.

Ora, todos estes factos provam à evidência que os valores declarados pela Requerente na sua declaração mod. 3 de IRS relativos aos rendimentos a imputar pela Sociedade, não sendo credíveis, mostra-se destruído inequivocamente o princípio da verdade declarativa.

Relativamente à alegada falta de fundamentação da liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios, importa conhecer se existe ou não fundamentação que a sustente legalmente.

Conforme se constata dos autos, ao longo de todo o seu vasto processado, os Serviços de Inspeção Tributária constaram, desde início, que os rendimentos da categoria B constantes da declaração da Requerente não correspondiam ao legalmente exigível pelo art.º 6.º do Código do IRC, porquanto dela constavam apenas rendimentos efetivamente auferidos e não rendimentos que lhe pertenciam por imputação da matéria coletável de 536.611,85 apurada e declarada, aliás, pela Sociedade de Advogados relativamente a 2007, a qual não foi posta em causa quer pela AT quer pela Requerente.

E face a tal situação objetiva, recorreram a todos os elementos que consideraram indispensáveis, designadamente, Contrato de Sociedade, Regulamento de admissões, remunerações e de participação nos resultados, Acta n.º 8 da Assembleia Geral de aprovação dos lucros de 2007 e da sua imputação aos sócios, decisão da Sociedade de anulação da deliberação contida na referida Acta n.º 8, na parte em que procede à imputação a cada um dos então sócios e, bem assim, todos os elementos carreados para os Autos pelos Requerentes, designadamente a informação da existência de litígio entre os sócios e a Sociedade quanto à distribuição dos lucros.

É perante este manancial de informações tão diversificado e tão contraditório entre si, de decisões, de anulação de decisões e de existência de litígios que põem, desde logo, em causa, uma correta imputação de lucros à Requerente no ano de 2007, que os Serviços de Inspeção, atendendo ao disposto no n.º 4 do art.º 65.º do CIRS, acabaram por se fundar nos elementos constantes do Anexo G à declaração mod. 22 de IRC da Sociedade de Advogados, cuja matéria coletável do ano de 2007 não foi contestada, e a imputar obrigatoriamente aos sócios, em função da sua percentagem no capital social, ainda que sem distribuição de lucros, matéria coletável essa que foi de € 536.611,85, e, portanto, imputando à Requerente a percentagem de 37,50% com o valor de € 201.223,59.

De notar que a Requerente havia declarado uma percentagem de imputação de 15%, no valor de € 60.000,00, por confundir imputação de lucros com pagamentos efetivados, contrariando o disposto no n.º 3 do art.º 6.º do CIRC.

Porém, como havia sido recebida da Sociedade de Advogados a Acta n.º 8, respeitante à Assembleia Geral do ano de 2007, realizada a 1 de Abril de 2009 e

aprovada por unanimidade, onde mencionava um lucro líquido positivo de € 519.881,81, mas esquecendo que, nos termos legais, a imputação seria de efetuar pelo valor da matéria coletável de € 536.611,85 constante do aludido Anexo G à declaração mod. 22 de IRC, os Serviços de Inspeção Tributária apuraram com base nos respetivos lucros líquidos imputados de € 199.503,75, uma percentagem de imputação de 38,37% (€ 199.503,75/519.881,88), percentagem que aplicaram à matéria coletável de € 536.611,85, tendo resultado um valor de € 205.897,97.

E, nessa base, considerou a Inspeção Tributária, com fundamento no n.º 3 do art.º 6.º do Código do IRC, que o valor a imputar à Requerente seria de € 145.897,97, ou seja, (€ 205.897,97 - € 60.000,00).

Desta correção constante do Projeto de Relatório foi dado conhecimento aos Requerentes nos termos já explicitados, por carta registada, cuja notificação não enferma de qualquer vício, como já foi demonstrado.

Não tendo sido exercido o direito de audição, foi o Projeto de Relatório transformado em definitivo, o que originou a liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios n.º, efetuada em 25/1/2012, na importância de € 69.752,64.

Não se conformando com os resultados apurados pela Inspeção Tributária e, conseqüentemente com o IRS adicionalmente exigido, apresentaram tempestiva Reclamação Graciosa, contestando a não notificação prévia do Projeto de Relatório – já sobejamente ultrapassada e fundamentada a argumentação da Requerente – e o não conhecimento concreto da atuação em que se baseou a Inspeção Tributária – também sem fundamento, como se vem demonstrando - e ainda a forma de apuramento do valor de imputação da matéria coletável da Sociedade à Requerente.

E quanto a este ponto, bem andou a entidade decisora da reclamação graciosa, ao afastar o apuramento da matéria coletável proposto pela inspeção tributária, por ter aproveitado o valor do lucro tributável para apuramento da percentagem de imputação, quando, a seguir este caminho, deveria ter respeitado os elementos constantes do Anexo G à declaração mod. 22 de IRC, porquanto os valores da referida Acta n.º 8 partiram também incorretamente do lucro líquido.

Assim, perante tanta incongruência de elementos e de omissões, quer por parte dos Requerentes, quer por parte da Sociedade de Advogados, quer quanto às percentagens de imputação quer quanto aos valores, a entidade decisora da reclamação graciosa afastou a aplicação da regra geral prevista na 1.ª parte do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC e utilizou fundamentadamente a aplicação da presunção

constante da parte final da mesma norma, determinando a imputação à Requerente de 20% da matéria coletável da Sociedade de Advogados do ano de 2007, jamais contestada, de € 536.611,85, do que resulta um valor de imputação de € 107.322,37, (€536.611,85/5sócios) deferindo, assim, parcialmente, a reclamação graciosa oportunamente apresentada.

Deste Projeto de decisão foi notificada a Requerente em 11/2/2013, tendo-se a mesma decisão tornada definitiva e dado origem à liquidação adicional corretiva de IRS e de juros compensatórios n.º ..., de 1/3/2013, no valor de a pagar de € 22.697,55, que foi objeto de Recurso Arbitral, ora em apreço.

De relevar que em sede de Alegações, posteriormente, portanto, à liquidação antes referida, os Requerentes vieram trazer ao conhecimento do Tribunal que o número de sócios da Sociedade de Advogados que consta da referida Acta n.º 8 da Assembleia Geral e do Anexo G à sua declaração mod. 22 do ano de 2007 que é de 5, com as percentagens e valores de imputação já referidos na matéria de facto, afinal os sócios eram 6 (seis) em 2007, porque havia também entrado para a sociedade um 6.º sócio, que esteve na sociedade entre 2 de Janeiro e 30 de Março do ano em causa.

Perante mais esta nova situação, só vem confirmar a falta de veracidade dos elementos constantes das declarações apresentadas pela Sociedade e da omissão por parte dos Requerentes.

Assim sendo e por todo o que vem sendo exposto, não compreende este Tribunal como podem os Requerentes argumentar falta de fundamentação substancial da liquidação efetuada e dos pressupostos de aplicação da presunção prevista na parte final do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, perante tantas incongruências e omissões, da parte da Sociedade e da Requerente, que insiste que só recebeu da Sociedade de Advogados em 2007 o valor dos € 60.000,00 e que tem direito a mais, pelo menos a importância de € 6.962,00 que não foram declarados.

Está, aliás, este Tribunal convicto de que, face às declarações prestadas pela Requerente de que a Sociedade lhe deve avultadas quantias relativamente ao ano de 2007 e face também ao referido pela Sociedade de Advogados de que perante a contestação dos sócios na imputação dos resultados do ano de 2007, acordam em dar sem efeito a deliberação contida na Acta n.º 8, em razão da pendência de litígio, de que o valor imputado à Requerente em consequência do deferimento parcial da Reclamação não corresponderá minimamente ao valor a que a Requerente terá efetivamente direito, face ao litígio entre as partes, que apesar de não estar, ao que

se conhece, resolvido, todos os elementos carreados são mais do que suficientes para formar a decisão arbitral.

Aliás, a Requerente não terá tentado ou não terá conseguido junto da Sociedade de que foi sócia clarificar a sua situação, para possibilitar a este Tribunal conhecer elementos indispensáveis e credíveis que pudessem levar à não aplicação da presunção prevista na parte final do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, mas tal não foi possível, dada a grande divergência de elementos apresentados, que vem sendo referida.

Por outro lado, as testemunhas ouvidas pelo Tribunal também não trouxeram elementos relevantes nem condicionadores da atuação da AT ou da violação por esta de quaisquer preceitos legais.

Não fica, deste modo, provada qualquer falta de fundamentação da liquidação adicional efetuada, nem dos pressupostos de aplicação da presunção prevista na parte final do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, que o legislador previu para circunstâncias idênticas à questão em apreço, por falta de certeza quantos aos vários elementos carreados para os autos, que ora dizem uma coisa, ora dizem outra.

Ora, estes factos, várias vezes invocados pela AT não podem deixar de constituir fundamento legal nos termos exigíveis pelo art.º 77.º da LGT e art.º 66.º, n.º 2 do Código do IRS, ainda que a fundamentação da atuação da AT não tenha sido aceite pela Requerente.

Quanto ao facto de vir a ser conhecida e comprovada a existência de um novo sócio no ano de 2007, durante o período de 2 de Janeiro a 30 de Março, em sede de Alegações, entende este Tribunal que a imputação dos 20% da matéria coletável à Requerente terá necessariamente de ser ajustada, para que a aplicação da presunção prevista na parte final do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC se mantenha coerente, pelos fundamentos já antes expressos.

De relevar que nos termos do art.º 10.º, n.º 3 do Contrato de Sociedade a que nos vimos referindo, consta a forma como devem ser tratados os sócios que se exoneram da Sociedade antes do final do ano, para efeitos da imputação dos correspondentes lucros do ano em causa, nele se ferindo que:

“n.º 3

O sócio que se exonerar da sociedade tem o direito de exigir da sociedade o seu quinhão nos resultados do exercício em curso na proporção do tempo já decorrido desse exercício”.

12.3 DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DEMAIS PRINCÍPIOS A QUE SE ENCONTRA VINCULADA, PREVISTOS NO ART.º 6.º-A DO CPA

Os Requerentes invocam a violação do princípio da boa-fé e demais princípios a que a AT se encontra vinculada, pelo facto de o comportamento da Administração Tributária não ter sido uniforme em relação aos demais sócios da mesma Sociedade de Advogados, tendo, deste modo, adotado uma dualidade de critérios.

Ora, o que é relevante para os autos não é o que possa ter acontecido em relação a outros sócios, mas o que aconteceu relativamente aos Requerentes e se os procedimentos da AT em relação a estes respeitaram sempre todas as exigências legais e nada em contrário foi provado pelos Requerentes.

Salienta-se que mesmo o facto de os Serviços de Inspeção Tributária terem proposto inicialmente uma imputação de acordo com o Contrato de Sociedade e com o deliberado pela Acta n.º 8, a quem conferiram credibilidade, embora posteriormente se viesse a conhecer que foi anulada na parte da imputação dos lucros à Requerente e outros sócios, não constitui qualquer violação nem do princípio da boa-fé nem de qualquer outro a que a AT se encontra vinculada.

Não assiste, portanto, também neste caso, qualquer razão aos Requerentes.

Por todo o exposto, não merece censura a liquidação adicional de IRS impugnada, sendo, porém de proceder à sua reformulação face à existência aceite por este Tribunal por comprovada, de um 6.º sócio.

E não tem qualquer fundamento legal a invocada impossibilidade de anulação meramente parcial do acto de liquidação adicional em apreço, com base na Jurisprudência do Acórdão citado do STA, de 13/11/2013, no processo n.º 0285/13.

No entanto, também neste aspeto os Requerentes não têm razão na invocação deste duto Acórdão.

Se não veja-se esta passagem do duto Acórdão:

*“...Com efeito a questão de saber se as liquidações anuladas podem ou não ser aproveitadas reconduz-se, no caso, à questão da cindibilidade dos **actos** tributários de liquidação e da possibilidade da sua anulação parcial,*

*Este Supremo Tribunal Administrativo tem entendido, em geral, que os actos administrativos que impõem a obrigação de pagamento de uma quantia, designadamente os **actos** de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial dos mesmos (art. 100º da LGT e, anteriormente, o art. 145º do CPT) - cf. entre outros, os acórdãos proferidos em 9/07/1997, no processo n.º 5874; em 22/09/1999, no processo n.º 24101; em 16/05/2001, no processo n.º 25532; em 26/03/2003, no processo n.º 1973/02; em 27/09/2005, no processo n.º 287/05; em 12/01/2011, no processo n.º 583/10 e especial o recente Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário 10/04/2013, proferido no processo 298/12. Como se disse neste último aresto do Pleno da Secção de Contencioso Tributário «se o juiz reconhecer que o acto tributário está inquinado de ilegalidade que só em parte o invalida, deve anulá-lo apenas nessa parte, deixando-o subsistir no segmento em que nenhuma ilegalidade o fira». Sendo que o critério jurisprudencial para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por determinar se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial. Assim, quando um acto de **liquidação** se baseia em determinada matéria colectável e se vem a apurar que parte dela foi calculada ilegalmente, por não dever ser considerada, não há qualquer obstáculo a que o acto de **liquidação** seja anulado relativamente à parte que corresponda à matéria colectável cuja consideração era ilegal, mantendo-se a **liquidação** na parte que corresponde a matéria colectável que não é afectada por qualquer ilegalidade... ”*

E mais se esclarece que no caso dos autos a matéria coletável a recalculer para corrigir a liquidação adicional não está sequer ferida de ilegalidade, por indevida, como acontecia no caso do Recurso citado, contendo apenas um erro de cálculo por culpa exclusiva dos Requerentes, mas que não torna o acto nulo nem inválido.

No mesmo sentido a Jurisprudência do Acórdão do STA n.º 952/13, de 30/10/2013, pelo qual se constata que:

“I - O STA tem afirmado a possibilidade de anulação parcial das liquidações sendo referência o acórdão do Pleno da SCT de 10.04.2013 tirado no processo n.º 298/12. Porém, existem situações em que, como no presente caso, ocorre, um vício substancial invalidante de todo o acto de liquidação.
II - Efectivamente, no caso dos autos, não se trata de ter ocorrido apenas um mero lapso de escrita ou irregularidade aritmética nas contas, facilmente determinável e quantificável, meramente gerador de uma desconformidade

legal insusceptível de invalidar a totalidade do acto.

III - Ao invés, sucede que a Fazenda Pública nunca antes do recurso invocou que a quantificação da matéria colectável padecia de lapso de escrita no que toca à margem de lucro aplicada (de 3,4265%) por se ter enganado e querido, antes, escrever 2,4265%, tendo sempre defendido a inteira legalidade e justeza da quantificação efectuada (que a Comissão de Revisão manteve) e pugnado, na sua contestação pela improcedência da impugnação.

IV - Não pode, pois, este STA dar como certo e assente que esse valor provém de erro de escrita e com base nisso proceder à anulação parcial do acto de liquidação como pede a recorrente Fazenda Pública. Ocorre, um vício invalidante que justifica a anulação total do referido acto como bem decidiu a sentença recorrida.

Termos em que também neste âmbito não assiste razão aos Requerentes, porque o acto de liquidação não se encontra ferido de ilegalidade, e também porque, por um lado, pretendem os Requerentes que seja considerada a existência de um novo sócio para que a percentagem de imputação seja reduzida e, por outro, pretendem por em crise a reformulação do acto de liquidação que for efetuado.

12.4 DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DE GARANTIA

Relativamente ao presente pedido, importa considerar que o invocado art.º 53.º da LGT contempla duas situações distintas, a saber:

“n.º 1 – O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos causados resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

n.º 2 – O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - ...

4 - ...”

No caso em apreço, conforme doc. 2 junto à Resposta da AT, a garantia foi prestada em 5/8/2012 e cancelada em 22/7/2013 e, portanto, por período inferior a 3 anos.

Resta considerar a existência de erro dos Serviços, que determine o pagamento de imposto superior ao devido.

Ora, o pagamento efetuado pelos Requerentes não é considerado de todo indevido por este Tribunal, por o acto tributário de liquidação ter sido devidamente fundamentado e validamente efetuado.

E a reformulação do acto tributário de liquidação em causa, em razão da existência de um sexto sócio, não é por culpa dos Serviços, mas em razão de este facto não ter sido invocado pela Requerente na sua PI, só tendo sido trazido ao conhecimento do Tribunal mais tardiamente em sede de audição das testemunhas e de Alegações, **muito embora já constasse do doc. n.º 7 junto com a PI, mas sem referência expressa na mesma PI** e reforçado com o pedido de junção de uma Acta avulsa, já após as alegações e contra-alegações.

Em consequência, não é devida qualquer indemnização por prestação de garantia indevida, por falta de pressupostos legais, como, aliás, decorre do n.º 2 do art.º 53.º da LGT e da Jurisprudência, de entre outros, do Acórdão do STA no processo n.º 205/10, de 16/6/2010.

12.4 DA RESPONSABILIDADE CIVIL EXTRA CONTRATUAL

Dada a incompetência deste Tribunal, conforme resulta do disposto no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, o Tribunal abstém-se de decidir nesta matéria.

12. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, na parte em que deve ser considerada a existência de um sexto sócio da Sociedade de Advogados de 1 de Janeiro a 30 de Março e, em consequência, reformulada a imputação da matéria coletável à Requerente Mulher de 16,67%, relativamente ao 1.º trimestre do ano de 2007 e tão só quanto a este período e não quanto a todo o ano como pretende a Requerente, em razão da data da exoneração do referido 6.º sócio a 30 de Março e 20% relativamente aos restantes trimestres do

mesmo ano, com as legais consequências na reformulação do acto tributário de liquidação adicional de IRS, cuja redução da matéria coletável na pessoa da Requerente deve passar para € 102.850,60, em vez dos € 107.322,37 inicialmente fixados.

- b) Condenar os Requerentes e a Requerida ao pagamento das custas processuais, devendo ter-se em conta que a responsabilidade da Requerida será na proporção da parte em que decai, em 4,16%, ou seja, na redução que resulta das alterações de imputação da matéria coletável, nos termos da alínea anterior.

13. DO VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no art.º 315.º, n.º 2 do CPC e art.º 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e art.º 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo de € 22.697,55.

15. DAS CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem a cargo da Requerida em € 1.224,00, nos termos do artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do Regime da Arbitragem Tributária e do artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de abril de 2014.

O árbitro singular,

(José Rodrigo de Castro)

—
Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 138.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto, com exceção das transcrições efetuadas, que apresentam a grafia usada pelos respetivos autores.