

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 76/2017-T

Tema: IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Decisão Arbitral

O Árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 19 de Abril de 2017, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1 A..., **Lda.**, contribuinte n.º..., com sede na Rua ...n.º...,, notificada do indeferimento da Reclamação Graciosa que apresentou contra o acto de liquidação de IRC n.º 2016 ... e contra o acto de liquidação de juros compensatórios com o n.º 2016 ..., requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”¹).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, do acto tributário de liquidação de IRC com o n.º 2016..., e do acto de liquidação de juros compensatórios com o n.º 2016..., relativo ao exercício de 2012, melhor identificado na petição inicial apresentada pela Requerente, e que aqui se dá por articulado e reproduzido, para todos os efeitos legais.

De acordo com a petição inicial, foi a Requerente notificada por ofício de 21 de Outubro de 2016 das referidas notas de liquidação de IRC e de juros compensatórios, no montante total de €3.786,82 (três mil setecentos e oitenta e seis euros e oitenta e dois cêntimos).

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Não concordando com tal liquidação adicional, e considerando que está ferida de diversos vícios determinantes da sua anulabilidade, apresentou a Requerente Reclamação Graciosa contra a referida liquidação de imposto, tendo esta dado origem a um processo de Reclamação Graciosa que veio a ser indeferido pela Requerida. Em 19 de Janeiro de 2017 solicitou a Requerente a constituição deste Tribunal Arbitral, pedido que foi aceite.

1.3 A Requerente entende, desde logo, que da nota de liquidação sub judice não resulta a necessária e adequada fundamentação, quer de facto, quer de direito, para o acto em apreço. Refere que do acto só resulta a identificação do período, o montante a pagar e os meios de reacção, não resultando qualquer identificação quanto às correcções que terão estado na origem do apuramento do imposto, nem as disposições legais aplicáveis. Pelo que considera a Requerente que o acto de liquidação é incompreensível para um destinatário normal e, por isso, anulável por vício de forma. Acrescenta ainda que este vício não é sanável pela remissão para anterior procedimento da Administração Tributária, dado que não existe qualquer remissão para um documento concreto, nem é identificado um procedimento de acção inspectiva. Em qualquer caso, entende a Requerente que essa remissão não bastaria.

Por cautela de patrocínio, a Requerente avança ainda com aquilo que pensa poder ter fundamentado o acto de liquidação adicional em análise. A Requerente foi objecto de uma inspecção aos anos de 2011, 2012 e 2013, tendo as conclusões do relatório de inspecção lhe sido notificadas através de ofício datado de 30 de Dezembro de 2015. De acordo com o referido relatório a Requerente terá omitido rendimentos tributáveis que corresponderão a prestações de serviços de explicações para as quais não terão existido nem facturas, nem documentos de quitação.

Ora, novamente neste ponto, alega a Requerente que do relatório de inspecção não consta a necessária fundamentação do acto, não sendo perceptível o “iter volitivo” da Administração Tributária mas apenas meros juízos conclusivos.

De acordo com a Requerente a fundamentação passa apenas por referir que existe uma diferença entre os valores depositados nas contas bancárias e os declarados para efeitos fiscais, diferença essa que constituirá rendimento tributável omitido nas declarações fiscais.

A Requerente terá referido e reitera que essa diferença é devida a uma outra actividade remunerada do sócio.

Refere ainda a Requerente que o acto de liquidação limita-se apenas a liquidar derrama e juros compensatórios, o que também a Requerente não terá entendido, não sendo dada uma explicação no referido acto.

Defende-se ainda a Requerente referindo que os valores constantes das contas não respeitam à actividade da Requerente e que não se encontram reflectidos na sua contabilidade. E que, caso a Administração Tributária entenda não poder confiar nessa mesma contabilidade, deveria ter optado pela aplicação de métodos indirectos. A Requerente questiona ainda os valores sub iudice, alegando que a existir tributação em falta o valor será inferior ao proposto pela Administração Tributária.

Adicionalmente, questiona que a Administração Tributária não terá efectuado todas as diligências necessárias, nomeadamente no que se refere a prova que foi apresentada pela Requerente. Por fim, refere ainda a Requerente vícios de forma relativos ao acto de liquidação de juros compensatórios e ao despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa.

1.4. O entendimento da Requerida, conforme se explicitou na Resposta e posteriores Alegações, é o de que a liquidação adicional sub iudice é legal dado que se consubstancia numa aplicação correcta do direito aos factos. Entende a Requerida que há que distinguir a fundamentação dos actos do próprio acto de notificação dessa fundamentação e que do relatório final da inspecção tributária realizada à Requerente consta toda a necessária fundamentação de facto e de direito das liquidações controvertidas. Aliás, acrescenta a Requerida que a Requerente, tendo sido notificada para tal, exerceu ainda o seu direito de audição em momento anterior à conclusão do relatório de inspecção, conforme documento junto pela Requerida aos autos. Entende a Requerida, sustentando a sua posição em jurisprudência do TCA, que tendo existido esse direito de audição e estando o relatório de inspecção devidamente fundamentado, tal será suficiente para suportar as notas de liquidação que daí decorram. A Requerida salienta também que da notificação do Relatório de Inspeção Tributária consta que da mesma decorrerão liquidações adicionais, pelo que

tal não deveria surpreender a Requerente. Conclui assim que não existe vício de falta de fundamentação, pelo que o acto de liquidação não deverá ser considerado anulável.

Discorda também a Requerida que a fundamentação do relatório de inspecção não seja clara e congruente, entendendo que permite conhecer as razões de facto e de direito subjacentes às correcções controvertidas.

No que toca aos pressupostos de facto e de direito, refere a Requerida que foram apurados rendimentos não declarados pela Requerente pelo que cessa a presunção de veracidade da sua declaração de rendimentos. Verificou-se existir, de facto, conforme melhor se explana no relatório de inspecção, omissão de proveitos identificada através da divergência entre os montantes declarados e os montantes depositados nas contas bancárias, sendo certo que os movimentos a crédito na referida conta titulada pelo filho dos sócios da Requerente são realizados por particulares e com descritivos claramente associados à actividade da Requerente.

Por fim, refere que a Requerente durante todo o processo não trouxe qualquer meio probatório que possa sustentar a sua argumentação quanto a ser outra a origem dos fundos, tendo a Requerida efectuado todas as diligências necessárias à averiguação da verdade material.

Pelo que conclui defendendo que o pedido sub judice deverá ser julgado improcedente.

1.5. Foi dispensada a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18º do RJAT e foram apresentadas Alegações unicamente pela Requerida.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

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

Não foram identificadas nulidades no processo.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte facticidade:

- 1) A Requerente exerce a actividade de “outras actividades educativas” desde 2000, que consiste, essencialmente, no acompanhamento escolar e explicações para os exames do ensino secundário e ingresso ao ensino superior e, ainda, cursos de línguas;
- 2) Na sequência de uma informação da Unidade de Informação Financeira (UIF) da Polícia Judiciária, que refere a prática de operações bancárias suspeitas, foi aberto um processo de inspecção tributária, inicialmente apenas ao exercício de 2011 mas posteriormente alargado a 2012 e 2013;
- 3) O relatório conclusivo do procedimento inspeccionário foi regularmente notificado à Requerente, assim como os actos de liquidação a que deu origem;
- 4) A informação da UIF estava relacionada com uma conta bancária titulada por B..., de 19 anos, filho dos sócios da ora Requerente;
- 5) Não foi contestado pela Requerente a existência da referida conta bancária, nem o facto de esta ser utilizada para sua actividade apesar de não ser dela titular. Aliás, a Requerente e os seus representantes, em vários momentos, confirmam essa utilização, justificando-a pelo facto de, em determinado momento, todas as suas demais contas estarem “congeladas pela Administração Tributária”. Inclusivamente, no âmbito do interrogatório efectuado a C..., sócio-gerente da Requerente, no âmbito do processo de inquérito .../2013 ...TDLSB, o próprio refere que, em determinado momento, a conta foi aberta em nome do seu filho para que os clientes fizessem para lá os pagamentos relativos à A... e que essa conta era por si movimentada como sendo própria.

- 6) C... era, à data, gerente da Requerente, prestando-lhe ainda serviços que, de acordo com os recibos, consistiam em explicações ministradas a título pessoal e isentas de IVA.
- 7) A unidade de informação financeira da Policia Judiciária apurou ainda (e não foi isso contestado pela Requerente, mediante prova em contrário) que os cheques depositados na referida conta foram-no por particulares ao portador ou em nome de C... e que as transferências foram ordenadas também por particulares com descritivos como “inscrição”, “pagamento”, “A...”, “mensalidade”, “explicações”.
- 8) B... foi declarado à data como estudante, constando como dependente sem rendimentos na declaração de rendimentos dos pais.
- 9) Da mesma conta constam movimentos de débito, a grande maioria dos quais para contas pessoais dos dois sócios da Requerente, mas também alguns pagamentos a indivíduos que prestaram serviços à Requerente.
- 10) Da declaração de rendimentos dos dois sócios da Requerente, apresentada conjuntamente, constarão rendimentos de categoria A pagos pela Requerente e rendimentos da categoria B, facto que não foi contestado pela Requerente.
- 11) Foram analisadas as declarações de rendimentos apresentadas pela Requerente e identificados os valores de prestações de serviços declaradas;

Factos não provados:

Embora a Requerente refira que os valores transferidos para a conta bancária de B... por particulares e com os descritivos já referidos, têm uma origem diversa daquela que lhes está a ser imputada, não apresentou qualquer prova desse facto, nomeadamente no sentido de suportar tratarem-se de rendimentos provenientes de outra actividade.

Acresce que faz a Requerente referência ao facto de, a considerar-se que foram omitidos rendimentos, que o valor de tal omissão seria inferior ao apresentado pela Requerida, não fazendo, contudo, novamente, qualquer prova nesse sentido.

Não se constataram outros factos essenciais, com relevo para a apreciação do mérito da causa, os quais não se tenham provado.

Fundamentação da Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova apresentada pela Requerida e também pela Requerente, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas por nenhuma das Partes.

4. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, importa conhecer a matéria de direito suscitada pelas partes.

Falta de Fundamentação

Alega a Requerente que a liquidação sub judice não se encontra devidamente fundamentada, pois, de acordo com o seu juízo, não é possível perceber as razões da decisão por não conter qualquer motivação de facto ou de direito.

Ora, sustenta a jurisprudência quanto à fundamentação do acto de liquidação que: *“O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487.º, n.º 2 do Código Civil - possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual”*. Ou seja, a fundamentação deve incorporar elementos de facto e de direito que permitam ao destinatário do acto perceber o *iter* decisório da Administração Tributária.

Ora, no caso em concreto, constam do relatório inspectivo, de forma detalhada, os factos e as normas jurídicas que enquadram as correcções ao lucro tributável. Acresce que, no próprio relatório, se refere que daí decorrerão liquidações adicionais, se aplicável. E por fim, convém não esquecer o processo de inquérito .../2013 ...TDLSB, no âmbito do qual foi interrogado C..., sócio gerente da Requerente, precisamente pelos factos aqui em análise.

Ora, face a isto, entende o tribunal que a Requerente dificilmente pode alegar o desconhecimento dos factos que deram origem à liquidação adicional controvertida, tendo aliás, logo no exercício do seu direito de audição, identificado cabalmente todos os factos em discussão. Pelo que se conclui estar o acto suficientemente fundamentado, uma vez que contém as referências necessárias à matéria de facto e de direito utilizadas pela Requerida para a sua prática, tendo resultado claro dos autos serem tais factos do conhecimento da Requerente, não tendo existido qualquer obstáculo para a Requerente os entender e, conseqüentemente, defender a sua ilegalidade e conseqüente anulação.

Em suma, o acto não padece do vício de falta de fundamentação que a Requerente lhe imputa.

Do Direito

Conforme *supra* identificado, a questão decidenda prende-se com saber se é legal a liquidação adicional controvertida por força da omissão de rendimentos levada a cabo pela Requerente.

Para além da função informativa da contabilidade de uma organização, importa atender à sua função performativa para efeitos de tributação.

Dispõe o artigo 17.º sobre a epígrafe “Determinação do lucro tributável”:

1 - O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

2 - (...).

3 - De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes.

Refere ainda o artigo 63º-C da LGT que os sujeitos passivos devem ter uma conta bancária exclusivamente afectada à actividade empresarial:

“Os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida.

2 - Devem, ainda, ser efectuados através da conta ou contas referidas no n.º 1 todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos.

Ora, no caso em concreto, a Requerente utilizou uma conta da qual não é titular para recepcionar pagamentos relativos à sua actividade. Como se referiu, este facto é confirmado pelo sócio gerente da Requerente no interrogatório que lhe foi efectuado no processo acima melhor identificado. A mesma conta é usada para efectuar alguns pagamentos a fornecedores de serviços e, sobretudo, fazer transferências de fundos para as contas pessoais dos sócios.

Acresce que, dada a natureza dos pagamentos recebidos nessa conta (efectuados por particulares com descritivos associados à actividade da Requerente), sem que a Requerente tenha apresentado alguma prova de que a sua natureza e origem seja diversa, conclui-se, como concluiu a Requerida, pela existência de omissão de proveitos pela Requerente. Ora, a inexistência de uma conta bancária por si titulada, afectada exclusivamente à sua actividade, mais a existência de proveitos omitidos faz com que a contabilidade da Requerente não possa ser vista como cumprindo o seu fim.

Face a isto, a Requerida efectua o seguinte exercício:

- Identificação dos valores das entradas na conta bancária de B... no exercício de 2012;

- Dedução a essas entradas dos valores declarados como categoria A e categoria B na declaração modelo 3 apresentada pelos sócios da Requerente referente a esse mesmo exercício;
- Concluindo-se pelo valor de rendimentos não declarados relativamente aos quais a Requerente não apresentou qualquer prova quanto à possível natureza ou origem diferente da que lhe é atribuída pela Requerida;
- A matéria colectável da Requerente é então corrigida considerando os rendimentos omitidos e deduzindo prejuízos fiscais disponíveis para reporte;
- Ao montante de imposto assim apurado, foi deduzido o pagamento especial por conta originando o valor a pagar de €3.434,53 a que acrescem juros compensatórios no montante de €352,29.

5. DECISÃO:

Face ao exposto, só se pode concluir que a Requerente foi correctamente tributada, termos em que, e com a fundamentação que se deixa exposta, decide este tribunal arbitral **julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de IRC e respectivos juros compensatórios, relativo ao ano de 2012, melhor acima identificado.**

* *

Fixa-se o valor do processo em €3.786,82 (três mil setecentos e oitenta e seis euros e oitenta e dois cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em € 612 (seiscentos e doze euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a serem pagos pela Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2017

O Árbitro

(Maria Antónia Torres)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.