

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 10/2018-T

Tema: IRS – Retenções na Fonte; Notificação; Fundamentação; Audiência Prévía.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Ana Teixeira de Sousa e Álvaro Caneira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 04 de Janeiro de 2018, A..., LDA., NIPC ..., com sede na Rua, Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de retenções na fonte de IR e juros compensatórios n.º 2016..., referente ao ano de 2012, no valor de €111.219,25.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
 - i. A nulidade da notificação, nos termos do artigo 36.º, n.º 2 do CPPT, do artigo 39.º, n.º 12 do CPPT e do artigo 114.º, n.º 2, alínea b) do CPA, e, por consequência, a caducidade do direito de liquidação de imposto, em face do disposto no artigo 45.º, da LGT;

- ii. A falta de liquidação de retenções na fonte, nos termos do artigo 161.º, n.º 2, alínea g) do CPA e do artigo 36.º do CPPT;
 - iii. A falta de fundamentação da liquidação, nos termos do artigo 36.º, n.º 2 do CPPT, do artigo 77.º da LGT, do artigo 153.º, n.º 1 do CPA e do artigo 268.º da CRP;
 - iv. A preterição do direito de audição antes da liquidação de juros compensatórios, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea a) da LGT;
 - v. A duplicação da coleta.
3. No dia 05-01-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 20-02-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 12-03-2018.
7. No dia 24-04-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Notificada para o efeito, veio a Requerida juntar aos autos o PA e documento, em conformidade com o que havia protestado na sua resposta.

9. Por despacho datado de 07-05-2018, foi a Requerente notificada para exercer o seu contraditório, relativamente à documentação junta pela AT.
10. Por requerimento remetido a 21-05-2018, veio a Requerente apresentar uma "resposta à contestação" da Autoridade Tributária.
11. Por requerimento de 25-05-2018, veio aquela Autoridade opor-se ao referido requerimento, pedindo o seu desentranhamento.
12. Por despacho de 01-06-2018 foi considerado que não tinha qualquer pertinência processual o referido requerimento de 21-05-2018, sendo o mesmo proibido, nos termos do art.º 130.º do CPC, pelo que foi determinado o seu desentranhamento.
13. No mesmo despacho, e ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT e concedido prazo para a apresentação de alegações escritas pelas partes, tendo também sido indicado, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º/2 do RJAT, que a decisão final seria apresentada até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º/1 do RJAT.
14. Por requerimento de 05-06-2018, veio a Requerente pedir a “anulação” da referida decisão de desentranhamento, o que foi indeferido por despacho de 06-06-2018.
15. As partes apresentaram alegações escritas, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
16. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade comercial extinta que exerceu até 24-10-2012 a actividade de “Prestação de serviços médicos nas áreas de - oftalmologia e radiologia”.
- 2- A Requerente estava enquadrada, em sede de IRC, no regime geral de determinação do lucro tributável e, em sede de IVA, no regime de isenção.
- 3- A Requerente cessou a actividade para efeitos de IVA em 27-07-2012 e, para efeitos de IRC, em 24-10-2012, data do encerramento da liquidação.
- 4- A Requerente foi sujeita a uma acção inspectiva interna, de âmbito parcial, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º 2016..., que teve por finalidade o controlo das operações relacionadas com a liquidação e partilha e respectiva retenção na fonte em sede de IRS, em relação ao período de tributação de 2012.
- 5- A Requerente foi notificada do projecto de relatório de inspecção e para, querendo, exercer o direito de audição, mediante o ofício n.º ... de 17-06-2017.
- 6- Em 04-07-2016, a Requerente, através de B..., na qualidade de representante de cessação, exerceu o seu direito de audição.
- 7- No direito de audição, a Requerente invocou, o seguinte:

- “1. Na página 9 do vosso relatório, existe uma rubrica designada por outros activos correntes no exercício de 2011, no valor de 32.490,21 (trezentos e vinte e sete mil quatrocentos e noventa euros e vinte e um cêntimos);*
- 2. Esta rubrica respeita a única e exclusivamente a distribuição de dividendos atribuídos aos sócios;*
- 3. Todos os anos foram efectuadas guias de retenção na fonte em sede de IRS, relativos a rendimentos de capitais, com base nos valores distribuídos ou postos à disposição dos sócios da firma por ano. Adicionalmente essas retenções foram emitidas e liquidadas, conforme se junta em anexo;*
- 4. Este montante inscrito nesta rubrica de outros activos correntes, só poderá ser um erro contabilístico, pois quando se processa a respectiva retenção na fonte referente a capitais, nomeadamente distribuição de resultados, a sua contrapartida seria pelo abatimento em resultados;*
- 5. Após análise à rubrica de Resultados transitados, na página 12, verifica-se que não foram abatidos os dividendos atribuídos e postos à disposição dos sócios, motivo pelo qual não se entende nem se conhece tal motivo, uma vez que, foram liquidadas as respectivas retenções na fonte conforme mencionado no ponto três deste direito de audição;”*

analisaram-se as declarações Mod. 22 e IES e com base nos dados disponíveis na base de dados informática da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), desde o início da atividade até à sua cessação, extraíram-se os valores indicados no quadro seguinte, com o fim de

verificarem-se "os valores distribuídos ou postos à disposição dos sócios da firma por ano" e a sua correspondência com as "guias de retenção na fonte em sede de IRS, relativos a rendimentos de capitais".

Valores em €

EXERCÍCIO	VALORES DECLARADOS				TOTAL CAPITAL PRÓPRIO	VARIACÃO CAPITAL PRÓPRIO (VAR)	VALOR DISTRIBUÍDO - VAR - RLE	DOCUMENTOS ENVIADOS PELO SP	DIFERENÇAS
	CAPITAL SOCIAL	RESULTADOS TRANSITADOS	RESERVAS	RESULTADO LÍQUIDO EXERCÍCIO (RLE)					
2001	5.100,00	-	-	92.126,20	97.226,20	97.226,20	-	-	-
2002	5.100,00	87.518,89	4.508,31	119.460,71	216.686,91	119.460,71	-	-	-
2003	5.100,00	188.267,54	10.579,35	125.750,11	329.687,00	115.000,09	- 12.750,02	12.750,00	0,02
2004	5.100,00	277.120,14	18.888,88	90.258,12	308.345,12	88.666,12	- 30.600,00	30.600,00	-
2005	5.100,00	177.815,92	21.829,77	124.854,09	329.409,78	88.905,34	- 193.799,43	193.799,43	-
2006	5.100,00	1.138,81	28.072,97	91.827,16	126.136,93	203.272,85	- 295.100,00	295.100,00	-
2007	5.100,00	3.372,80	32.684,33	109.342,81	150.479,54	24.342,61	- 85.000,00	85.000,00	-
2008	5.100,00	107.248,98	38.131,48	122.207,45	272.686,99	122.207,45	-	-	-
2009	5.100,00	207.345,16	44.241,83	123.951,85	380.638,84	107.951,85	- 18.000,00	18.000,00	0,00
2010	5.100,00	225.099,23	50.438,41	107.834,35	388.472,99	7.634,35	- 100.000,00	100.000,00	-
2011	5.100,00	332.933,58	50.439,41	44.378,00	432.850,99	44.378,00	-	40.800,00	40.800,00
2012	5.100,00	377.311,58	50.439,41	-	432.850,99	-	-	-	-
TOTAL							733.249,45	774.049,43	40.799,98

Deste modo, em face dos resultados indicados no quadro anterior e nos quadros constantes do Anexo 7 conclui-se que:

- houve distribuição de resultados aos sócios;
- foram efetuadas as respetivas retenções na fonte, e
- que os resultados transitados nos anos da distribuição de lucros foram devidamente corrigidos, à exceção do ano de 2012.

Verifica-se, ainda, que no exercício de 2012 foram distribuídos lucros aos sócios no montante de € 40.800,00, contrariando o referido na ata n.º 1 (Anexo 3 – Acta Número Um Livro Dois).

De acordo com o SNC⁵, aquando da distribuição de resultados é debitada a conta 56 – Resultados transitados, por contrapartida de uma conta de terceiros⁶, a qual com o respetivo pagamento, será debitada em contrapartida de 12 – Depósitos à ordem. No caso em apreço, tal como o sujeito passivo afirma, a empresa procedeu ao longo dos anos a várias distribuições de lucros, tendo o valor da conta 56 – Resultados transitados decrescido por força das movimentações contabilísticas decorrentes dessa operação, facto perceptível pela análise do quadro acima. Aliás, decorre do quadro acima que dos € 744.049,43 distribuídos ao longo da vida da empresa, para os quais foi efetuada a correspondente retenção na fonte, só não foi efectuado o lançamento a débito da conta 56 – Resultados transitados, em relação a € 40.800,00, do exercício de 2012.

Por conseguinte, não encontra fundamento a afirmação decorrente no ponto 5. da exposição apresentada em direito de audição, quando se afirma que "não foram abatidos os dividendos atribuídos e postos à disposição dos sócios", pois à exceção do ano de 2012 – tal como

assinalado anteriormente – os montantes atribuídos aos sócios foram de facto abatidos ao valor dos resultados transmitidos.

Assim, o cálculo antes efetuado será corrigido considerando o montante sobre o qual foi antes efetuada retenção na fonte.

Deste modo, o sujeito passivo deveria entregar **guia de retenção na fonte IRS**, relativamente a estes **rendimentos de capitais**, com referência a **outubro de 2012**, no montante total de imposto de **€ 96.737,75**, conforme cálculo de imposto que se demonstra:

DESIGNAÇÃO	VALOR
Total do capital próprio (1)	€ 432.850,99
Outros instrumentos de capital próprio (2)	€ 0,00
Montante de distribuição de lucros de 2011 (retenção já efetuada) (3)	€ 40.800,00
Resultado da partilha (4) = (1) - (2) - (3)	€ 392.050,99
Capital social realizado (5)	€ 5.100,00
Valor sujeito a tributação (6) = (4) - (5)	€ 386.950,99
Taxa liberalória (7)	25%
Retenção na fonte (8) = (6) * (7)	€ 96.737,75

Desta forma, corrige-se o montante de imposto devido proposto em projeto de relatório, num total de € 10.200,00 a favor do sujeito passivo.

8- O relatório final de inspeção foi notificado à Requerente em 17-08-2016.

9- Do relatório final de inspeção consta o seguinte:

III.2. – Em sede de retenções na fonte IRS

III.2.1. – Rendimentos de capitais - Resultado da partilha

Voltando à análise da sociedade objeto desta inspeção, verifica-se que a partir da informação constante no sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a sociedade:

- cessou a atividade para efeitos de IVA em 2012-07-27, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, alínea a) do CIVA;
- cessou a atividade, para efeitos de IRC, em 2012-10-24, data do encerramento da liquidação, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 8.º do CIRC, e
- o balanço da empresa, de acordo com a informação extraída das IES, apresenta a seguinte constituição (nos exercícios de 2010, 2011 e 2012):

	Data submissão	20110915	20120718	Valores em € 20121120
	Exercício	2010	2011	2012
ATIVO				
Ativo não corrente				
A5101 Ativos fixos tangíveis		171,90	0,00	0,00
A5102 Propriedades de investimento		0,00	0,00	0,00
A5103 Goodwill		0,00	0,00	0,00
A5104 Ativos intangíveis		0,00	0,00	0,00
A5105 Ativos biológicos		0,00	0,00	0,00
A5106 Participações financeiras - método da equivalência patrimonial		0,00	0,00	0,00
A5107 Participações financeiras - outros métodos		0,00	0,00	0,00
A5108 Acionistas/sócios		0,00	0,00	0,00
A5109 Outros ativos financeiros		0,00	0,00	0,00
A5110 Ativos por impostos diferidos		0,00	0,00	0,00
A5111 Investimentos financeiros		0,00	0,00	0,00
A5112 SOMA		171,90	0,00	0,00
Ativo corrente				
A5113 Inventários		0,00	0,00	0,00
A5114 Ativos biológicos		0,00	0,00	0,00
A5115 Clientes		0,00	0,00	0,00
A5116 Adiantamentos a fornecedores		0,00	0,00	0,00
A5117 Estado e outros entes públicos		0,00	10.990,01	0,00
A5118 Acionistas/sócios		0,00	0,00	0,00
A5119 Outras contas a receber		327.490,21	0,00	0,00
A5120 Diferimentos		472,26	0,00	0,00
A5121 Ativos financeiros detidos para negociação		71.000,00	0,00	0,00
A5122 Outros ativos financeiros		0,00	0,00	0,00
A5123 Ativos não correntes detidos para venda		0,00	0,00	0,00
A5124 Outros ativos correntes		0,00	327.490,21	0,00
A5125 Caixa e depósitos bancários		19.441,20	94.374,02	0,00
A5126 SOMA		418.463,67	432.854,24	0,00
A5127 TOTAL DO ATIVO		418.575,57	432.854,24	0,00

(continua)

(continuação)

	Exercício	2010	2011	2012
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO				
CAPITAL PRÓPRIO				
A5128 Capital realizado		5.100,00	5.100,00	0,00
A5129 Ações (quotas) próprias		0,00	0,00	0,00
A5130 Outros instrumentos de capital próprio		0,00	0,00	0,00
A5131 Prémios de emissão		0,00	0,00	0,00
A5132 Reservas legais		50.439,41	50.439,41	0,00
A5133 Outras reservas		0,00	0,00	0,00
A5134 Resultados transitados		225.099,23	332.933,58	0,00
A5135 Ajustamentos em activos financeiros		0,00	0,00	0,00
A5136 Excedentes de revalorização		0,00	0,00	0,00
A5137 Outras variações no capital próprio		0,00	0,00	0,00
A5138 SOMA		280.638,64	388.472,99	0,00
A5139 Resultado líquido do período		107.834,35	44.378,00	0,00
A5140 Dividendos antecipados		0,00	0,00	0,00
A5141 TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		388.472,99	432.850,99	0,00
PASSIVO				
Passivo não corrente				
A5142 Provisões		0,00	0,00	0,00
A5143 Financiamentos obtidos		0,00	0,00	0,00
A5144 Responsabilidades por benefícios pós-emprego		0,00	0,00	0,00
A5145 Passivos por impostos diferidos		0,00	0,00	0,00
A5146 Outras contas a pagar		0,00	0,00	0,00
A5147 SOMA		0,00	0,00	0,00
Passivo corrente				
A5148 Fornecedores		0,00		0,00
A5149 Adiantamentos de clientes		0,00	0,00	0,00
A5150 Estado e outros entes públicos		30.102,58	3,25	0,00
A5151 Acedidos/as/acidos		0,00	0,00	0,00
A5152 Financiamentos obtidos		0,00	0,00	0,00
A5153 Outras contas a pagar		0,00	0,00	0,00
A5154 Diferimentos		0,00	0,00	0,00
A5155 Passivos financeiros detidos para negociação		0,00	0,00	0,00
A5156 Outros passivos financeiros		0,00	0,00	0,00
A5157 Passivos não correntes detidos para venda		0,00	0,00	0,00
A5158 Outros passivos correntes		0,00	0,00	0,00
A5159 SOMA		30.102,58	3,25	0,00
A5160 TOTAL DO PASSIVO		30.102,58	3,25	0,00
A5161 TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO		418.575,57	432.854,24	0,00

Como se pode observar, a última IES entregue apresenta o anexo A a zeros. Todavia, os valores a inscrever neste anexo deveriam refletir as operações de liquidação, imediatamente anteriores à partilha. Ou seja, do último balanço apresentado devem constar todos os ativos que compõem o mapa de partilha e as contas de capital próprio (denominado balanço de liquidação).

Da análise efetuada ao extrato de contas do ano de 2012 (Anexo 4 – Extrato de Contas - Ano 2012), enviado pelo sujeito passivo em 2016-04-11, verifica-se que até ao momento da liquidação da sociedade, em 2012-10-24, não foram registados quaisquer movimentos contabilísticos para além dos de abertura, podendo considerar-se que não foram obtidos rendimentos nem suportados gastos que pudessem ter gerado um resultado líquido, positivo ou negativo, no exercício de 2012 e ter alterado o Capital Próprio da sociedade à data da liquidação.

Assim, considerando que a discriminação do Capital Próprio a 2011-12-31 será, naturalmente, a mesma com que a sociedade inicia o ano em 2012-01-01, da análise efetuada aos balancetes (Anexo 5 – Balancetes - Anos 2011 e 2012) e ao extrato de contas 2012 extrairam-se os dados constantes do Balanço seguinte para o ano de 2012.

	Data submissão	20110915	20120718	20121120	Valores em € AT (1)
	Exercício	2010	2011	2012	
ATIVO					
Ativo não corrente					
A5101 Ativos fixos tangíveis		171,80	0,00	0,00	0,00
A5102 Propriedades de investimento		0,00	0,00	0,00	0,00
A5103 Goodwill		0,00	0,00	0,00	0,00
A5104 Ativos intangíveis		0,00	0,00	0,00	0,00
A5105 Ativos biológicos		0,00	0,00	0,00	0,00
A5106 Participações financeiras - método da equivalência patrimonial		0,00	0,00	0,00	0,00
A5107 Participações financeiras - outros métodos		0,00	0,00	0,00	0,00
A5108 Acionistas/sócios		0,00	0,00	0,00	0,00
A5109 Outros ativos financeiros		0,00	0,00	0,00	0,00
A5110 Ativos por impostos diferidos		0,00	0,00	0,00	0,00
A5111 Investimentos financeiros		0,00	0,00	0,00	0,00
A5112 SOMA		171,80	0,00	0,00	0,00
Ativo corrente					
A5113 Inventários		0,00	0,00	0,00	0,00
A5114 Ativos biológicos		0,00	0,00	0,00	0,00
A5115 Clientes		0,00	0,00	0,00	0,00
A5116 Adiantamentos a fornecedores		0,00	0,00	0,00	0,00
A5117 Estado e outros entes públicos		0,00	10.990,01	0,00	10.990,01
A5118 Acionistas/sócios		0,00	0,00	0,00	0,00
A5119 Outras contas a receber		327.490,21	0,00	0,00	0,00
A5120 Deferimentos		472,26	0,00	0,00	0,00
A5121 Ativos financeiros detidos para negociação		71.000,00	0,00	0,00	0,00
A5122 Outros ativos financeiros		0,00	0,00	0,00	0,00
A5123 Ativos não correntes detidos para venda		0,00	0,00	0,00	0,00
A5124 Outros ativos correntes		0,00	327.490,21	0,00	327.490,21
A5125 Caixa e depósitos bancários		19.441,20	94.374,02	0,00	94.374,02
A5126 SOMA		418.403,67	432.854,24	0,00	432.854,24
A5127 TOTAL DO ATIVO		418.575,47	432.854,24	0,00	432.854,24

(continua)

(continuação)

	Exercício 2010	2011	2012	
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO				
CAPITAL PRÓPRIO				
A5120 Capital realizado	5.100,00	5.100,00	0,00	5.100,00
A5129 Ações (quotas) próprias	0,00	0,00	0,00	0,00
A5130 Outros instrumentos de capital próprio	0,00	0,00	0,00	0,00
A5131 Prémios de emissão	0,00	0,00	0,00	0,00
A5132 Reservas legais	50.439,41	50.439,41	0,00	50.439,41
A5133 Outras reservas	0,00	0,00	0,00	0,00
A5134 Resultados transferidos	225.086,23	332.933,58	0,00	377.311,58
A5135 Ajustamentos em ativos financeiros	0,00	0,00	0,00	0,00
A5136 Excedentes de revalorização	0,00	0,00	0,00	0,00
A5137 Outras variações no capital próprio	0,00	0,00	0,00	0,00
A5138 SOMA	280.636,64	388.472,99	0,00	432.850,89
A5139 Resultado líquido do período	107.834,35	44.378,00	0,00	0,00
A5140 Dividendos antecipados	0,00	0,00	0,00	0,00
A5141 TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	388.472,99	432.850,99	0,00	432.850,89
PASSIVO				
Passivo não corrente				
A5142 Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
A5143 Financiamentos obtidos	0,00	0,00	0,00	0,00
A5144 Responsabilidades por benefícios pós-emprego	0,00	0,00	0,00	0,00
A5145 Passivos por impostos diferidos	0,00	0,00	0,00	0,00
A5146 Outras contas a pagar	0,00	0,00	0,00	0,00
A5147 SOMA	0,00	0,00	0,00	0,00
Passivo corrente				
A5148 Fornecedores	0,00	0,00	0,00	0,00
A5149 Adiantamentos de clientes	0,00	0,00	0,00	0,00
A5150 Estado e outros entes públicos	30.102,58	3,25	0,00	3,25
A5151 Acrescimentos	0,00	0,00	0,00	0,00
A5152 Financiamentos obrigatórios	0,00	0,00	0,00	0,00
A5153 Outras contas a pagar	0,00	0,00	0,00	0,00
A5154 Diferimentos	0,00	0,00	0,00	0,00
A5155 Passivos financeiros detidos para negociação	0,00	0,00	0,00	0,00
A5156 Outros passivos financeiros	0,00	0,00	0,00	0,00
A5157 Passivos não correntes detidos para venda	0,00	0,00	0,00	0,00
A5158 Outros passivos correntes	0,00	0,00	0,00	0,00
A5159 SOMA	30.102,58	3,25	0,00	3,25
A5160 TOTAL DO PASSIVO	30.102,58	3,25	0,00	3,25
A5161 TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO	418.575,57	432.854,24	0,00	432.854,24

(1) valores obtidos com base nos balancetes e extrato de contas enviados pelo sujeito passivo

Da análise ao Quadro 07 da IES do ano de 2011, verifica-se que as contas da sociedade foram aprovadas por unanimidade em 2012-03-30 e da leitura da ata n.º 1 (Anexo 3 – Ata Número Um Livro Dois) constata-se que "(...) Depois de postas a análise as contas do exercício de 2004, as quais apresentam um lucro de € 44.378 (quarenta e quatro mil trezentos e setenta e oito euros), o presidente pôs as mesmas a votação, tendo sido deliberado por unanimidade a sua aprovação (...) Que do resultado fosse aplicado e transferido para a

*conta de resultados transitados (...).** e que não houve distribuição de lucros. (Por lapso o sujeito passivo não terá indicado o ano correto)

Assim, no período de 2012, a sociedade deveria apresentar um Capital Próprio (Ativo - Passivo) no montante total de € 432.850,99, constituído por:

- Capital social realizado: 5.100,00;
- Reservas legais: 50.439,41;
- Resultados transitados: 377.311,58;
- Resultado líquido do período: 0,00.

No âmbito da dissolução da sociedade e sua respetiva liquidação, nos termos determinados pelo n.º 1 do artigo 81.º do CIRC *"É englobado para efeitos de tributação dos sócios, no período de tributação em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do custo de aquisição das correspondentes partes sociais."*

Da análise efetuada, constatou-se que o valor atribuído aos sócios em resultado da partilha era superior ao valor de aquisição das correspondentes partes sociais, pelo que haveria lugar a tributação, conforme artigo acima mencionado.

Sendo esta diferença, quando positiva, considerada como rendimento de aplicação de capitais, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 81.º do CIRC.

A diferença, no montante de € 432.850,99, é sujeita a IRS, nos termos da alínea i) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), no momento em que é colocada à disposição, nos termos do n.º 2 da alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do CIRS e, de acordo com o disposto nos artigos 98.º e 101.º, do mesmo diploma legal, esta retenção cabe à empresa objeto de análise.

Sendo os valores atribuídos aos sócios em resultado de partilha, sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 25%, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS.

Podendo os mesmos ser englobados para efeito da sua tributação nos termos do n.º 6 do artigo 71.º do CIRS, ficando a retenção que tiver sido efetuada com natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

Para efeitos de partilha, o valor de € 432.850,99 seria atribuído aos sócios na proporção das respetivas quotas, conforme enunciado no quadro seguinte.

IDENTIFICAÇÃO DO SÓCIO		VALOR ATRIBUÍDO NA PARTILHA	QUOTA	RESULTADO DA PARTILHA
NOME	B...	432.850,99	$2 \times (2.500,00 / 5.100,00) = 98\%$	424.383,72
NIF	...			
NOME	D...		$(100,00 / 5.100,00) = 2\%$	8.467,27
NIPC	...			
MORADA	AV ...			
TOTAL			100%	432.850,99

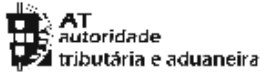
Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 81.º do CIRC, na redação à data, o resultado atribuído à sociedade D... LDA, qualificar-se-ia como rendimento de aplicação de capitais, sendo aplicável o regime previsto no artigo 51.º do CIRC – Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos.

Todavia, no que respeita ao resultado atribuído a esta sociedade haverá lugar a retenção na fonte, uma vez que não se aplica a dispensa da mesma nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 97.º por não se verificarem os requisitos para a aplicação do regime estabelecido no n.º 1 do artigo 51.º, ambos do CIRC, ou seja, "(...) participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10 % e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior (...)."

Assim, o sujeito passivo deveria entregar guia de retenção na fonte IRS, relativamente a estes rendimentos de capitais, com referência a outubro de 2012, no montante total de imposto de € 106.937,75, conforme cálculo de imposto que se demonstra:

DESIGNAÇÃO	VALOR
Total do capital próprio (1)	€ 432.850,99
Outros instrumentos de capital próprio (2)	€ 0,00
Resultado da partilha (3) = (1) - (2)	€ 432.850,99
Capital social realizado (4)	€ 5.100,00
Valor sujeito a tributação (5) = (3) - (4)	€ 427.750,99
Taxa liberalizatória (6)	25%
Retenção na fonte (7) = (5) * (6)	€ 106.937,75

- 10-A argumentação da Requerente foi parcialmente acolhida, tendo a Inspeção Tributária concluído que o sujeito passivo deveria entregar a guia de retenção na fonte IRS, relativamente a rendimentos de capitais, com referência a Outubro de 2012, no montante total de imposto de €96.737,75, pelo que procedeu à correcção do montante de imposto devido proposto em projecto de relatório, num total de €10.200,00 a favor da Requerente.
- 11-Na sequência da acção inspectiva, em 06-09-2016, foi emitida a liquidação de retenções na fonte e respetivos juros compensatórios n.º 2016... .
- 12-A Requerente foi notificada da liquidação das retenções na fonte e da respectiva demonstração de juros compensatórios via eletrónica, através do documento identificado pelo código ID.DOC.FFCC-..., entregue na caixa postal eletrónica do ViaCTT.
- 13-A referida notificação tem o seguinte teor:



IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
Av. Eng. Duarte Pacheco, 28 - 1099-013 LISBOA
APARTADO 10262 EC Campanhe
1072-083 LISBOA

A...
REPRESENTADO POR: B...

R. ...

Em caso de dúvida contactar:
SERVIÇO DE FINANÇAS DE: LISBOA ...

R. ...

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE DE IR

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	IDENTIFICAÇÃO FISCAL
2016

Pela V. Ex.ª notificada(s) para, até à data limite indicada, efetuar o pagamento da importância apurada proveniente da liquidação de retenções na fonte de IRS relativa ao ano indicado.
A notificação considera-se efetuada no momento do acesso à caixa postal eletrónica ou, em caso de não abertura, no 25.º dia posterior ao seu envio, nos termos dos números 9 e 10 do artigo 19.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT. Não sendo efetuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo.

NOTA DE APURAMENTO DAS RETENÇÕES NA FONTE			
Ano a que respeitam os rendimentos	Data da Compensação/Liquidação	N.º Liquidação 2016: ***	
2012	2016-09-06		
Naturais do rendimento	Período a que respeita o imposto	Imposto	
Trabalho dependente		€	0,00
Empresariais e profissionais		€	0,00
Pensões		€	0,00
Produtiva		€	0,00
Valores mobiliários - Entidades ementas		€	0,00
Valores mobiliários - Entidades registadas, deposit. e outras		€	0,00
Capital		€	0,00
Juros de depósitos à ordem ou a prazo		€	88.737,75
Outros rendimentos	10	€	88.737,75
Premias de jogos/zóterias/feix apostas mútuas, sorteios, concursos		€	0,00
Indemnizações e outros incrementos patrimoniais		€	0,00
TOTAL		€	88.737,75

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS

Liquidação	Valor Base	Data de Início	Data de Fim	Duração	Taxa(%)	Valor
2016. ...	88.737,75	2012-11-21	2016-09-17	1366	4,00	14.481,50

C...

TOTAL: €14.481,50
Importância a Pagar: €111.219,25

Referência para pagamento
...
Importância a pagar
€111.219,25
Data limite de pagamento
2016-11-03

O pagamento pode ser efetuado através do Multibanco, da Internet, dos CTT, das Instituições de Crédito e dos Serviços de Finanças (Secções de Cobrança), utilizando a referência indicada.

Para efetuar o pagamento através da Internet utilize o serviço on-line do seu Banco e selecione Pagamentos ao Estado.

Este documento só é válido quando acompanhado pelo comprovativo do pagamento.

Certificação do Pagamento



ID.DOC: FFCC - 2011

OVFDLA31/ID.

NUD:

14- Em 01-02-2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa.

15- Em 28-09-2017, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

i.

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

Começa a Requerente por arguir a nulidade da notificação da liquidação exequenda, nos termos do artigo 36.º, n.º 2 do CPPT, do artigo 39.º, n.º 12 do CPPT e do artigo 114.º, n.º 2, alínea b) do CPA, e, por consequência, a caducidade do direito de liquidação de imposto, em face do disposto no artigo 45.º, da LGT.

É o seguinte o teor das normas referidas:

- Artigo 36.º, n.º 2 do CPPT:

“As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.”

- Artigo 39.º, n.º 12 do CPPT:

“O acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data.”

- Artigo 114.º, n.º 2, alínea b) do CPA

“2 - Da notificação do ato administrativo devem constar: (...)

b) A identificação do procedimento administrativo, incluindo a indicação do autor do ato e a data deste;”

Entende a Requerente que *“No caso que temos entre mãos, não vem indicado o «autor do acto»”*.

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

Com efeito, e conforme consta dos factos dados como provados, o autor do acto é claramente identificado como «C... ».

Para a Requerente *“temos 3 actos: 1) o acto de “notificação”, cujo autor é «C... »; 2) o acto de “Liquidação” de retenções na fonte de IR, cujo autor não vem indicado; e, 3) o acto de “Liquidação” de juros compensatórios, cujo autor também não vem indicado.”*. Neste contexto, considera a Requerente *“que somente a “notificação” pode ser atribuída a «C... » (n)ada obstando a que o seu autor possa não ser o mesmo.”*.

Sempre ressalvado o respeito devido, crê-se que a posição de *dúvida cartesiana* assumida pela Requerente, não tem qualquer sustentação. Com efeito, se nada obsta a que

o autor dos 3 actos surpreendidos pela Requerente não seja o mesmo, menos certo não é que nada obsta a que o seja.

Ora, como tudo mais no Direito, a questão *sub iudice* deve ser encarada sob um ponto de vista de razoabilidade e normalidade, à luz dos quais, nada indiciando que a autora dos 3 actos elencados pela Requerente não seja a pessoa identificada que assina, nada justificará que, para um destinatário normal, não se afigure compreensível que aquela pessoa é a autora dos mesmos.

Alega também a Requerente que *“ainda que se considerasse que «C... » foi a autora da liquidação, sucede que nada surge dito sobre a qualidade em que a mesma actuou, a sua categoria profissional, nem tão-pouco sendo esclarecido se a mesma pertencerá à Autoridade Tributária e Aduaneira”*.

Novamente, apenas sob um ponto de vista de *dúvida metódica* será compreensível que não se atinja que sendo um acto produzido em documento próprio da AT, notificado pela via CTT que, como a Requerida aponta, é de utilização exclusiva da AT, a pessoa que o assina pertencerá, à luz de critérios de normalidade à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relativamente á qualidade em que a pessoa que assina actuou, e respectiva categoria profissional, sendo certo que não resulta expressamente do acto notificado, menos certo não é que tais aspectos dão de conhecimento público, tendo sido objecto de publicação no Diário da República², para além de ser igualmente publicitado na página electrónica da AT³.

Deste modo, não pode deixar de considerar-se exigível que a Requerente conhecesse que a pessoa que assina os actos tributários a si dirigidos, não só pertencia à Autoridade Tributária e Aduaneira, como era a sua Directora-Geral.

Acresce ainda que, em todo o caso, não se subscreve, também, o entendimento propugnado pela Requerente, segundo o qual a exigência da identificação do autor do acto implica a necessidade de indicação do cargo que a mesma ocupa.

Com efeito, identificada a pessoa que praticou o acto – como é o caso – o seu destinatário fica na posse dos elementos necessários para sindicar se o mesmo tinha, ou não competência para o praticar.

² Cfr. <https://dre.pt/home/-/dre/73163737/details/maximized?jp=true&serie=II&dreId=73163722>.

³ <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Pages/directora-geral.aspx>.

Não se subscreve, igualmente, o entendimento da Requerente segundo o qual “*se o artigo 39.º, n.º 12, do CPPT proíbe que a um acto praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências falte a indicação da qualidade em que o seu autor decidiu, sob pena da nulidade da notificação, a minori ad maius, o mesmo legislador também não permitirá que em qualquer acto, mesmo que praticado no uso de competências próprias, falte a indicação da qualidade ou categoria do autor.*”.

Com efeito, tal entendimento, sempre ressalvado o respeito devido, carecerá de qualquer fundamento, desde logo porquanto se fosse esse o propósito do legislador, o mesmo não teria restringido a necessidade da menção da qualidade do autor do acto ao “*caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências*”, mas teria simplesmente consagrado que, em todos os casos (que é o que Requerente propõe) era necessária tal menção.

Por outro lado, e ao contrário do que pretende a Requerente, não é aplicável o princípio *a minori ad maius*. Sempre com ressalva do respeito devido, o referido raciocínio é falacioso, equivalendo a dizer, por exemplo, que, uma vez que um menor não pode celebrar negócios jurídicos, um maior não o poderá também fazer, o que uma vez que um mandatário não pode praticar actos que excedam o mandato, também o mandatário não o poderá fazer...

Relativamente à jurisprudência em que se abona a Requerente, julga-se não ser a mesma transponível para o presente caso, porquanto não se verifica identificação das situações de facto subjacentes, sendo que num caso estava em causa um acto praticado pelo Serviço de Finanças de ..., que deveria ter sido praticado pelos serviços centrais da DGI, e que no outro se considerou que “*os actos praticados no SIPA só vinculam a Administração Fiscal se corresponderem a actos cuja autoria possa ser assacada a qualquer titular de órgão da mesma*”, o que naquele caso não acontecia, ao contrário do presente caso, em que o acto pode ser assacado à Directora Geral dos Impostos.

Deste modo, não se verificando qualquer das arguidas nulidades na notificação em questão nos autos, não se verificará a, também arguida, caducidade do direito à liquidação, devendo imo proceder, nesta parte, o pedido arbitral.

*

ii.

Seguidamente, alega a Requerente a falta de liquidação de retenções na fonte, nos termos do artigo 161.º, n.º 2, alínea g) do CPA e do artigo 36.º do CPPT.

Dispõem as referidas normas que:

- artigo 161.º, n.º 2, alínea g) do CPA:

“2 - São, designadamente, nulos:

g) Os atos que careçam em absoluto de forma legal;”

- artigo 36.º do CPPT:

“1 - Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.

2 - As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.”

A este propósito, alega a Requerente que *“na suposta ou pretensa “Liquidação” (o suposto ou pretenso “acto notificado”), não é feita menção ao imposto “liquidado”, não é feita menção a qualquer matéria colectável ou importância sobre que deveria recair a taxa (...n)em tão-pouco vem referida qualquer taxa de retenção (...) não são adiantadas quaisquer razões de facto e de direito (...) não contém qualquer referência à norma de incidência, taxa de imposto aplicável e respectiva matéria tributável ou importância a que aquela se aplicaria (...n)ada sendo dito sobre se a pretensa “Liquidação” é oficiosa, ou seja, se surge na falta de qualquer Liquidação antes efectuada pelo contribuinte (o)u se, diversamente, se a “Liquidação” é adicional, corrigindo apenas uma liquidação antes efectuada pelo contribuinte (...) não é comunicado ao destinatário da notificação se a retenção na fonte tem uma natureza de pagamento «por conta do imposto devido a final» (o)u antes de pagamento a «título definitivo» (...) quais os respectivos beneficiários dos rendimentos alegadamente pagos pela sociedade e sobre os quais incidiria o dever de retenção na fonte de imposto”.*

Conclui assim a Requerente que não existe acto de liquidação, pelo que *“nunca foi a mencionada «Liquidação n.º 2016 ...» notificada à sociedade A..., Lda.”*

Relativamente a esta questão, note-se desde logo, que não se descortina o fundamento para a alegação da Requerente segundo a qual não é feita menção ao imposto “liquidado”, e demais alegações decorrentes desta, na medida em que o acto notificado à Requerente menciona expressamente que a importância apurada é proveniente “*de retenções na fonte de IRS*”.

Por outro lado, note-se ainda que é a própria Requerente quem reconhece, previamente, e como se viu já, que a notificação que lhe foi efectuada comporta “3 actos: 1) o acto de “notificação” (...) 2) o acto de “Liquidação” de retenções na fonte de IR (...) e, 3) o acto de “Liquidação” de juros compensatórios”.

Note-se, por fim, que se fosse de acolher a pretensão da Requerente de que *inexiste* liquidação, a presente acção arbitral careceria de objecto, devendo ser extinta por inutilidade originária da lide, já que o seu objecto é, precisamente, o acto de liquidação, cuja idoneidade depende, para além do mais, da respectiva existência, sendo que o meio próprio de reacção contra actos inexistentes, consistirá na oposição aos respectivos actos de execução.

Quanto às restantes menções apontadas pela Requerente, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 29-09-2009, proferido no processo 03041/09:

“3. O acto de notificação não se confunde com o acto de liquidação notificado, contendo a norma do art.º 36.º, n.º2, do CPPT, as menções obrigatórias quanto ao acto notificado, cujas faltas ou insuficiências são, em regra, sanáveis nos termos do n.º1 do art.º 37.º do mesmo Código;

4. E a norma do art.º 39.º, n.º9 (numeração actual), do mesmo Código, as menções obrigatórias quanto ao acto de notificação em si, cuja falta ou insuficiência, conduz, em regra, à respectiva nulidade.”

Tendo-se já apreciado a questão da nulidade da notificação, resta a questão da apreciação da suficiência ou insuficiência das menções apontadas pela Requerente, questão esta que se intersecciona com a apreciação da existência, ou não, de fundamentação da liquidação, conforme a própria Requerente também denota compreender, ao referir que “*tais «elementos cruciais» encontram-se omissos na pretensa liquidação, nem nesta se opera qualquer remissão para uma peça procedimental anterior, como mais adiante se evidenciará.*”.

Assim, e como se escreveu no Ac. do STA de 22-01-2014, proferido no processo 01108/13, “a notificação do acto de liquidação que não contém a fundamentação de facto e de direito, mas contém a indicação do prazo de pagamento voluntário, torna aquele acto eficaz e exigível a dívida nele apurada.”.

Daí que a falta ou não das menções apontadas pela Requerente, bem como das consequências daí decorrentes não possa prescindir da aferição da existência, e âmbito, da fundamentação do acto tributário em causa, que se passará a apreciar de seguida.

*

iii.

Alega, então, a Requerente que se verifica falta de fundamentação da liquidação, nos termos do artigo 36.º, n.º 2 do CPPT, do artigo 77.º da LGT, do artigo 153.º, n.º 1 do CPA e do artigo 268.º da CRP.

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

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

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

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstracta e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um acto tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente

é necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio. Esta será – julga-se – a pedra de toque do cumprimento do dever de fundamentação: quanto, perante um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, o acto tributário se apresente, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os motivos de facto e/ou de direito em que assenta, o acto padecerá de falta de fundamentação.

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

Descendo ao caso concreto, verifica-se que os actos de liquidação em questão ocorreram na sequência de acto inspectivo e em conformidade com o relatório de inspecção tributária homologado por despacho, relatório esse onde constam os fundamentos das liquidações em causa.

De resto, a própria Requerente acaba por conceder nisso mesmo – pelo menos de forma implícita – ao referir que *“Não constando do acto de liquidação em apreço qualquer fundamentação directa nem por remissão, não se pode “presumir” que a fundamentação seja aquela que conste de um relatório de inspecção tributária”*, tendo subjacente o entendimento de que a remissão para uma peça procedimental anterior tem de ser expressa.

Contudo, este entendimento é, desde logo, contrariado pelo Acórdão do STA de 19-05-2004, proferido no processo 0228/03 , onde se lê que *“Não vale como fundamentação a motivação apresentada posteriormente à prática do acto, nem a constante de peças instrutórias anteriores para as quais não tenha sido feita remissão, expressa ou implícita.”*, admitindo-se, assim, que a remissão possa ser implícita, ou seja, decorrente do próprio contexto do acto tributário, ou do qual este emerge.

Também o acórdão do TCA-Sul de 06-07-.2004, proferido no processo 01317/03, aponta no sentido de que, no que diz respeito à fundamentação, a notificação do acto de liquidação deve ser *“devidamente articulada com o relatório da inspecção tributária, em devido tempo dado a conhecer”*.

No mesmo sentido, considerou-se no Ac. do TCA-Norte de 14/05-2015, proferido no processo 01198/05.7BEBRG, que:

“a notificação da demonstração da liquidação adicional de IVA serve para levar ao conhecimento do sujeito passivo a decisão da Direcção-Geral de Impostos que, em virtude de correcção adrede efectuada à matéria colectável ou tributável, liquida imposto adicional. Mas não serve para lhe dar conhecimento dessas correcções, que já foram decididas pela entidade competente no âmbito do subprocedimento de inspecção tributária.

Ora, se a decisão do Director-Geral dos Impostos de liquidar determinado imposto não contém a decisão de proceder às correcções à matéria tributável que a precedeu, também não tem que conter a respectiva fundamentação. Essa fundamentação terá que estar contida, de acordo com o artigo 77.º citado, na decisão do próprio (sub)procedimento de inspecção tributária. É o que sucede na situação concreta, conforme se retira da factualidade vertida nos pontos 3 a 8 da decisão da matéria de facto.

Assim sendo, da falta de incorporação da fundamentação que suporta essas correcções na decisão do Director-Geral dos Impostos também não decorre nenhuma violação do dever de fundamentação”.

Neste mesmo sentido, se orienta a jurisprudência do STA que considera que *“Apesar da não indicação expressa do preceito legal aplicável, a exigível fundamentação de direito do acto tributário será suficiente com a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado, desde que, em qualquer caso, se possa concluir que aqueles eram conhecidos ou cognoscíveis por um destinatário normal colocado na posição em concreto do real destinatário.”*, e que *“A exigência legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, decorrente dos arts. 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.”*.

Deste modo, entende-se que, considerado o contexto concreto em que foram produzidos os actos de liquidação em questão nos presentes autos, será perceptível, para

um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, que os fundamentos daqueles são os constantes do relatório de inspecção que os precedeu.

Este, de resto, tem sido o juízo dos nossos tribunais superiores em casos análogos, podendo a esse respeito conferir-se os Acórdãos do STA de 10-09-2014, proferido no processo 01226/13, do TCA-Norte de 13-09-2012, proferido no processo 00334/05.8BEBRG , e do TCA-Sul de 23-05-2006, proferido no processo 01156/06.

Note-se, a este propósito, que o Ac. do STA de 09-09-2015, proferido no processo 01173/14, citado pela Requerente, não tem correspondência com a situação *sub iudice*, na medida em que no caso daquele aresto se constatou que “o único relatório de inspecção de que há conhecimento se reporta a esta última empresa e, não à impugnante”, circunstância essa que terá sido decisiva para o ali decidido.

Já no que diz respeito à liquidação de juros compensatórios, tem entendido o STA que “A fundamentação de uma liquidação de juros compensatórios deve dar a conhecer, no plano factual, o montante do imposto sobre o qual incidem os juros, a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem.”⁴, elementos esses que, conforme resulta da matéria de facto, constam da notificação que foi efectuada à Requerente.

Compreendidas as coisas desta forma, facilmente se conclui que, conjugado com o relatório de inspecção tributária que a precedeu, a liquidação notificada à Requerente contém todos os elementos obrigatórios por lei, incluindo a respectiva fundamentação, devendo, por isso, improceder as arguidas falta de liquidação de retenções na fonte, e falta de fundamentação.

*

iv.

Alega, por fim, a Requerente a preterição do direito de audição antes da liquidação de juros compensatórios, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea a) da LGT.

A este propósito, menciona a Requerida que “o disposto no n.º 3 do artigo 60.º da LGT, (...) determina a dispensa de audição prévia nos casos em que o contribuinte tenha sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, o que efectivamente aconteceu”.

Não obstante, compulsada a matéria de facto apurada, verifica-se que inexistente no processo qualquer elemento que permita demonstrar que a Requerente haja sido ouvida antes da conclusão do relatório de inspecção tributária, relativamente à possibilidade de liquidação de juros compensatórios, sendo incontroverso que estes não são uma consequência automática da liquidação de imposto.

De resto, em sede de decisão da reclamação graciosa, onde a Requerente suscitou, desde logo, tal questão, a AT limitou-se a referir o entendimento de que a liquidação de juros compensatórios está associada e é dependente da liquidação de retenção na fonte, e que daquela constam os respectivos elementos essenciais.

Sendo, evidentemente, correcto o apontado (e, como se viu previamente, certo que da liquidação em causa constam os respectivos elementos essenciais), não deixa de ser igualmente evidente que tal nada tem a ver com o cumprimento do dever de audiência prévia.

Daí que, em princípio, dever-se-ia concluir pela arguida preterição do dever de audiência prévia na matéria em causa, e pela consequente procedência do pedido, nesta parte.

Não obstante, dispõe o artigo 25.º/2 do RJAT que:

“A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.”

Deste modo, e tendo também em conta o dever de aplicação uniforme do Direito (cfr. artigo 8.º/3 do Código Civil), deverão os Tribunais arbitrais decidir de acordo com o que seja a jurisprudência sedimentada dos tribunais superiores da jurisdição administrativa e fiscal.

Na matéria em questão tem sido entendido que *“Os juros compensatórios funcionam como uma cláusula penal pelo retardamento da liquidação do imposto, imputável ao contribuinte, integrando-se na liquidação deste, onde vão buscar parte da sua fundamentação, para além de também exigirem um segmento de fundamentação*

⁴ Ac. de 04-12-2013, proferido no processo 01111/13.

própria, mas sobre a sua liquidação, não exige a lei que a AT proceda à audição prévia do contribuinte de forma autónoma e distinta da audição relativamente ao imposto donde provém.”⁵ e que “Tendo a AT ouvido o contribuinte, relativamente ao imposto donde provém a liquidação de juros compensatórios, já não é legalmente exigível que proceda a nova audição de forma autónoma e distinta”⁶.

No mesmo aresto, pode ler-se, para além do mais que:

“- Reportando-nos, de novo, aos pressupostos da liquidação de juros compensatórios, como liquidação autónoma, ainda que integrada na liquidação de imposto, é evidente que esta tem que possuir um mínimo de fundamentação própria no que concerne, desde logo, à base de cálculo, à taxa aplicada, ao lapso de tempo a que se reportam (4), mas, ainda e também, quanto á culpa necessária a sua imputabilidade ao sujeito passivo; E será por referência a essa mesma fundamentação que terá de ser aferido o acatamento do poder/dever da AF de facultar ao contribuinte o direito de audição prévia.

- Ora, no que diz respeito à taxa, base de cálculo e período de tempo a que se reportam os juros compensatórios, nenhuma margem de conformação é facultada à AT, que apenas tem e pode concretizar o que se encontra expressamente consignado na lei, isto é, no que àqueles pressupostos se refere, a actuação da AF consiste num procedimento estritamente vinculado, pelo que a sua actuação, em tal domínio, não é susceptível de ser influenciada por quaisquer argumentos que o recorrente pudesse suscitar, no sentido de influenciar o acto de liquidação, por pretender a aplicação de uma taxa diferente, ou de um período de tempo ou de uma base de cálculo diversas, uma vez que estas não podem ser outras que não as determinadas pelo ordenamento jurídico aplicável.

- E evidente que a entidade liquidadora, por lapso ou por outra razão, pode atender, no que a tais pressupostos diz respeito, a elementos que não sejam aqueles a que deveria atender; Só que tal eventual circunstancialismo não constitui fundamento ao exercício do direito de audição prévia, antes e apenas a que a referência expressa e clara ao mesmo, terá de fazer parte da fundamentação da liquidação para que o seu destinatário possa, contra ela reagir, por vício de violação de lei.

⁵ Cfr. Ac. do TCA-Sul de 21-10-2008, proferido no processo 02018/07.

⁶ Ac. do TCA-Sul de 11-11-2008, proferido no processo 02020/07.

- Por consequência e no que a estes fundamentos diz respeito, o que se entende é que, ao sujeito passivo não assiste qualquer direito de audição prévia antes da liquidação dos juros compensatórios, o que vale por dizer que, neste domínio, o não lhe ter sido facultado o exercício do mesmo não consubstancia, sequer qualquer irregularidade procedimental e, muito menos, com efeitos invalidantes do acto final de liquidação.
- Já no que diz respeito à culpa, enquanto pressuposto dos juros em questão, se entende que, tratando-se de um juízo subjectivo, tem implícito que o contribuinte, em sede de exercício de audição, possa carrear para o procedimento, elementos até aí não disponíveis pela AT, que possam afastá-lo, à luz dos elementos relevantes à sua aferição, nos termos acima referidos; Por isso que se não possa concluir que o simples facto do conhecimento do retardamento do imposto, por parte do contribuinte, da taxa aplicável e do período de tempo, implique inexoravelmente o acto da respectiva liquidação, pelo que, neste âmbito, se entende, por um lado, como formalidade essencial a observar, a notificação do destinatário do acto tributário final, para exercer, querendo, o direito de audição, e, por outro, que a preterição de tal poder/dever é insusceptível de se degradar em formalidade não essencial.
- Só que, o que se vem de dizer, não significa/implica, que a razão se encontre do lado do recorrente.
- É que, como acima se deu conta, a culpa é um conceito de direito a extrapolar da factualidade adequada e pertinente, pelo que o afastamento da mesma passa pela demonstração da falta de aderência à realidade daquela em que a entidade liquidadora estriba aquele juízo conclusivo, pela sua inadequação a tal efeito desde logo pela justificação relevante susceptível de a excluir.
- Ora, no caso dos juros compensatórios e na sequência do acima referido, a factualidade em que há-de radicar o juízo de culpa, não pode ser outra que não aquela que subjaz ao apuramento de imposto entendido em falta, na exacta medida em que se integram neste, nos termos do n.º 8, do art.º 35.º da LGT.
- Mas, assim sendo, se por um lado é inexorável que, ao contribuinte tem de ser facultado o exercício do direito de audição, antes da liquidação de juros compensatórios, sob pena de invalidade deste acto final, é igualmente axiomático que o exercício desse direito se satisfaz, no que à culpa diz respeito, com o facultar-lhe o exercício desse mesmo direito

antes da liquidação do imposto a que se reportam os JC's, já que será aí que ele terá de contestar a aderência á realidade, ou justificação, das circunstâncias de facto que podem constituir o fundamento daquele juízo de censura(5).

- Ora, "in casu", está demonstrado que, ao recorrente foi facultado o direito de audição, com a notificação que lhe foi feita do projecto de relatório da acção inspectiva e de onde constam, como se dá conta na decisão recorrida, todas as circunstâncias de facto que levaram a AT a tributá-lo por recurso a metodologia indiciaria, bem como dos critérios de cálculo do "quantum ", o que vale por dizer, na linha do que acirra se referiu nenhuma outra notificação lhe tinha de ser feita a facultar-lhe o exercício de audição prévia, por referência, especificamente, à liquidação dos juros compensatórios, seja por que tal formalidade se tem de considerar acatada com a notificação que, para esse mesmo efeito, lhe foi feita com referência ao imposto, seja por que, quanto aos restantes pressupostos de liquidação de JCs, eles consubstanciam-se numa conduta estritamente vinculada da AT.”

Este entendimento, foi sancionado pelo STA que entendeu já que:

“sendo o contribuinte ouvido em qualquer das fases do procedimento – no caso foi a recorrida notificada para se pronunciar sobre as conclusões resultantes da acção de fiscalização, conforme os factos das alíneas B) a F) do probatório – só deveria ser ouvida antes da liquidação no caso de invocação de factos novos sobre os quais não se tivesse pronunciado.

A sentença recorrida não refere que tenham sido invocados factos novos.

No entanto, a recorrida, nas conclusões das suas contra-alegações, veio dizer que na liquidação foram considerados “elementos novos”, já que a liquidação contém juros compensatórios e do dito projecto de correcções não constava menção prévia a esses mesmos juros compensatórios.

A verdade, porém, é que a liquidação dos juros compensatórios não pode considerar-se um “facto novo” para efeitos de direito de audição, até porque os mesmos variam consoante o período de tempo a considerar.

Por “facto novo” deve entender-se aquele que possa determinar a alteração do imposto, das correcções, etc. A liquidação dos juros traduz-se apenas numa mera operação aritmética pelo que só por si não justifica o direito de audição.

Deste modo, ainda que na altura do convite para o exercício do direito de audição os juros compensatórios não estivessem liquidados, a Administração Tributária não estava obrigada a ouvir de novo a recorrida só por terem sido liquidados os juros.”⁷.

Deste modo, haverá que considerar que por meio da notificação da Requerente para o direito de audição sobre o RIT relativo ao imposto sobre o qual vieram a ser liquidados os juros, cumpriu, suficientemente, o seu dever de audiência prévia relativamente a este, devendo improceder, também nesta parte, o pedido arbitral.

*

Refere por fim, a Requerente, que *“Poderemos estar em face de uma duplicação de colecta, uma vez que nos últimos anos a ora sociedade A..., Lda., antes da cessação da sua actividade e encerramento da sua liquidação, efectuou várias retenções na fonte de imposto, extraindo as guias de pagamento e efectuando os correspondentes pagamentos”*

A duplicação da coleta pressupõe, conforme é pacífico, que *“estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”* (artigo 205.º/1 do CPPT).

No caso, não se demonstra que esteja a ser exigido à Requerente imposto de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, de outro imposto já pago.

Assim, deve improceder, também nesta parte, o pedido arbitral.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido;
- b) Manter na ordem jurídica os actos tributários objecto da presente acção arbitral;
- e
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

⁷ Ac. de 28-09-2011, proferido no processo 0562/11.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 111.219,25, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Setembro de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Ana Teixeira de Sousa)

O Árbitro Vogal

(Álvaro Caneira)