

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 36/2018-T

Tema: IRS – Dissolução e liquidação de sociedade.

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

- 1 A..., CF..., residente na Rua..., ...-..., ..., ...-... Lisboa, na qualidade de representante de B..., Ld^a, sociedade dissolvida e que teve sede social no ... n.º..., ...-... Lisboa, apresentou um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT¹, sendo requerida a ATA², contra a liquidação de IRS n.º 2017..., respeitante a retenção na fonte do ano de 2013, resultante de correções efetuadas pelos serviços de inspeção da requerida, no montante de € 80 072,35, sendo € 67 475,05 de IRS, € 12 267,51 de Juros compensatórios e 329,79 de juros de mora, cuja anulação pretende, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 2 do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT.
- 2 O pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD³ em 29/01/2018 e notificado à ATA na mesma data.

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

² Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

³ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no n.º 2 alínea a) do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foram, em 15/03/2018, designados árbitros do tribunal coletivo, como Presidente, o Juiz José Poças Falcão e, como árbitros auxiliares, o Prof. Doutor Paulo Nogueira da Costa e o Dr. Arlindo José Francisco, que comunicaram a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.
- 4 O tribunal foi constituído em 05/04/2018 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 5 Com o seu pedido, visa o requerente a anulação da liquidação já identificada, por a considerar ilegal, com a consequente devolução dos valores também já referidos, acrescidos de juros indemnizatórios.
- 6 Suporta o seu ponto de vista no entendimento de que o apuramento constante do RIT da ATA, que deu lugar à liquidação em causa, sofre de um conjunto de ilegalidades sequenciais, que sintetiza na inexistência de matéria coletável, na violação das regras da caducidade e fundadas dúvidas sobre a quantificação do facto tributário.
- 7 Quanto à inexistência de matéria coletável, alega que no ano de 2013 não foram pagas ou colocadas à disposição dos sócios quaisquer quantias ou distribuídos quaisquer bens da sociedade, uma vez que a mesma foi dissolvida e liquidada em 31 de Dezembro de 2012, por não existir ativo nem passivo.
- 8 A eventual colocação à disposição ou pagamento aos sócios dos bens da sociedade que, porventura, excedessem o valor das respetivas quotas, teria ocorrido no último dia do ano de 2012, pelo que a haver lugar a liquidação a mesma deveria ter sido notificada até ao último dia de 2016, o que não ocorreu uma vez que a liquidação em questão é de 2017, com data limite de pagamento em 23/11/2017, violando-se assim as regras de caducidade.
- 9 Entende também o requerente que o procedimento de inspeção não permitiu apurar o valor atribuído a cada sócio e, consequentemente, o valor sujeito a retenção, na medida em que só há retenção nas situações em que o valor atribuído exceda o valor da quota, isto é, o valor sujeito a rendimento de capitais, havendo assim fundadas dúvidas sobre a quantificação do facto tributário.

- 10 Por sua vez, a ATA considera que a liquidação em causa resultou da ação inspetiva levada a cabo pelos respetivos serviços inspetivos, conforme relatório junto, que incidiu sobre as operações relacionadas com a liquidação e partilha da representada.
- 11 Apesar de aceitar que no exercício de 2013 não terão sido obtidos proveitos nem suportados gastos que gerassem um rendimento líquido positivo ou negativo que tenha alterado o capital próprio da requerente à data da liquidação, considera que a ata nº 9, aprovada na assembleia de 31 de Dezembro de 2012, apurou um resultado positivo para o exercício de 2012 de € 8 850,00 e determinou a sua transferência para reservas legais de 5% e reservas livres de 95%.
- 12 Assim, o balancete de 2012 permite extrair os dados do Balanço para 2013, apresentando a sociedade um capital próprio (ativo-passivo) € 245 982,31, constituído por € 5 000,00 de capital social realizado, reservas legais € 9 375,39 outras reservas € 231 606,92.
- 13 Nesta perspetiva, a liquidação da representada teria que ter em conta estes valores, observar na partilha as disposições contidas no nº 1 do artigo 81º do CIRC alínea a) do nº 2 do mesmo artigo e efetuar a retenção na fonte nos termos do artigo 98º e 101º do CIRS sobre o valor de € 240 982,31 correspondente à diferença entre capital próprio e capital realizado, concluindo, não só pela existência de matéria coletável e correta quantificação, como também pelo respeito pelas regras de caducidade, devendo por isso, a liquidação controvertida ser mantida na ordem jurídica, por observar as normas legais em vigor.
- 14 Por despacho de 13-05-2018 dispensou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidiu-se que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

II - SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído, as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2, do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Não foram suscitadas excepções nem há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa, pelo que cumpre decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:

O tribunal tem que decidir se a liquidação de IRS nº 2017..., respeitante a retenção na fonte do ano de 2013, no montante de € 79 742,56 e € 329,79 de juros de mora, no valor global de € 80 072,35, a que a requerente quer ver acrescidos os juros indemnizatórios, nos termos do nº 2 do artigo 43º da LGT e artigo 61º do CPPT, liquidação que resultou de correções efetuadas pelos serviços de inspeção da requerida, em consequência da dissolução e liquidação da representada, ocorrida em 31 de dezembro de 2012, deverá ou não ser anulada uma vez que, na perspetiva da representada, a aludida liquidação é ilegal, dado não haver matéria coletável, a mesma ser violadora das mais elementares regras da caducidade e haver fundadas dúvidas sobre a quantificação do facto tributário ou, se pelo contrário, como pretende a requerida, a mesma deve ser mantida na ordem jurídica, por não padecer das ilegalidades referidas .

2 - Matéria de Facto

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O ato tributário de liquidação de IRS, de retenção na fonte respeitante ao ano de 2013, resultou de correções levadas a efeito na sequência de ação inspetiva dos serviços da ATA, conforme ordem de serviço OI2017... emitida pela Direção de Finanças de Lisboa em 19 de Maio de 2017.

- b) A representada era uma sociedade por quotas constituída em 19 de Dezembro de 2007 cujo objeto era “Tratamentos e reabilitações nas diversas áreas de saúde” inscrita na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, com o capital social de € 5 000,00.
- c) Em 31 de Dezembro de 2012 os sócios da sociedade B... Ld^a, reuniram em Assembleia Geral na sede social com vista à apreciação das contas do exercício de 2012, que evidenciavam um resultado positivo de € 8 850,00, acompanhadas de parecer de transferência da sua aplicação, sendo 5% para reservas legais e 95% para reservas livres o que foi aprovado pela referida assembleia.
- d) Na mesma data (31/12/2012), pelas 15,00 horas, voltaram os sócios a reunir em assembleia e deliberaram por unanimidade dissolver a sociedade, uma vez que deixava de exercer a sua atividade, não existia ativo nem passivo, não existiam bens a partilhar, tendo as respetivas contas sido encerradas e aprovadas e foi designado o gerente A..., o depositário dos livros, documentos e demais elementos de escrituração.
- e) Em 24/01/2013, foi requerido o registo da dissolução e encerramento da liquidação, com atividade cessada para efeitos de IVA desde 31/12/2012.
- f) Nos registos informáticos da requerida a data de cessação para efeitos de IRC consta ter ocorrido em 24/01/2013, tendo a declaração de rendimentos do exercício de 2013 e a declaração de informação contabilística e fiscal do mesmo exercício, foram rececionadas em 22/02/2013, consideradas dentro do prazo legal que terminava em 23/02/2013.
- g) Os serviços inspetivos notificaram a requerente para fornecer documentos respeitantes aos exercícios de 2012 e 2013, tendo o requerente remetido apenas documentos de 2012, alegando que, relativamente a 2013 nada existia, uma vez que a dissolução da empresa tinha ocorrido em 31/12/2012.
- h) O imposto em causa foi validamente notificado à representada em Novembro de 2017 e por ela pago bem como os juros compensatórios e juros de mora em 14/12/2017, no valor global de € 80 072,35.

Os factos descritos estão provados em documentos juntos aos autos, não foram impugnados pelas partes e são considerados relevantes para a decisão da causa.

Não há factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

3- Matéria de Direito

3.1 – Inexistência de matéria tributável

Alega o requerente que no ano de 2013 não foram pagas ou colocadas à disposição dos sócios quaisquer quantias ou distribuídos quaisquer bens da sociedade dado que a mesma foi dissolvida e liquidada em 31/12/2012, por não haver ativo nem passivo, ocorrendo a dissolução e liquidação em simultâneo.

Decorre do nº 2 do artigo 160º do Código das Sociedades Comerciais que a extinção da sociedade só se verifica com a inscrição no registo, do encerramento da liquidação (eficácia constitutiva do registo), veja-se neste sentido o Acórdão do STJ de 26/06, proferido no Pº 08B1184 e do qual se transcreve, com a devida vénia, parte com interesse para o caso:

“Na verdade, uma sociedade dissolvida e em liquidação não está extinta: a extinção só se verifica com a inscrição, no registo, do encerramento da liquidação (art. 160º/2). Como refere o Prof. RAUL VENTURA, a fattispecie extintiva da sociedade é complexa, integrando um facto que coloque a sociedade na fase de liquidação e um processo de liquidação lato sensu (mais ou menos complexo): a extinção é um efeito legal do registo do encerramento da liquidação. Dissolvida a sociedade, esta entra em liquidação (art. 146º/1), mantendo ainda a sua personalidade jurídica (art. 146º/2). Os seus administradores passam a ser liquidatários, salvo disposição estatutária ou deliberação noutra sentido (art. 151º/1), competindo-lhes, em tal veste, ultimar os negócios pendentes, cumprir as obrigações da sociedade, cobrar os créditos, reduzir a dinheiro o património residual e propor a partilha dos haveres sociais (art. 152º/3). Com a proposta respectiva, submetem a deliberação da sociedade (art. 157º/4) um relatório completo da liquidação, acompanhando as contas finais (art. 157º/1). Aprovada a deliberação, será requerido o registo do encerramento da liquidação – e é com este registo que, finalmente, a sociedade exala o último suspiro, isto é, se considera “extinta, mesmo entre os sócios” e sem prejuízo das acções pendentes ou do

passivo ou activo supervenientes (3) [Cfr. PINTO FURTADO, Curso de Direito das Sociedades, 3ª ed., pág. 546].

Com a extinção, deixa de existir a pessoa colectiva, que perde a sua personalidade jurídica e judiciária, mas as relações jurídicas de que a sociedade era titular não se extinguem, como flui do disposto nos arts. 162º, 163º e 164º.

Acontece que, na ata n.º 10 da representada, consta apenas uma deliberação do plenário societário que carece de ser executada, havendo procedimentos a levar a efeito, nomeadamente os previstos no artigo 27º do Regime jurídico dos procedimentos administrativos com vista à consolidação na ordem jurídica da dissolução e da liquidação de entidades comerciais, aprovado pelo DL 76-A/2006 de 29 de Março. A dissolução e liquidação simultâneas tem como pressuposto a inexistência de ativo e de passivo.

Tendo em conta que precisamente no dia 31 de Dezembro de 2012 também foi lavrada a ata n.º 9 que aprovou as contas do exercício de 2012 com um resultado positivo do exercício de € 8 850,00, assim aplicado 5% em reservas legais e 95% em reservas livres, aplicação também aprovada na referida ata. Verifica-se que na deliberação constante da ata n.º 10, não foi tida em conta a situação existente quanto ao capital próprio (ativo – passivo) no final do exercício de 2012, que após aprovação das contas do exercício era assim constituído: Capital social realizado € 5 000,00, reservas legais € 9 375,39 e outras reservas € 231 606,92 e que a ata n.º 9 desse mesmo dia espelha.

Ora, a representada não explica como é que passou desta situação em 31/12/2012, quando foi aprovada a ata n.º 9, para a das 15,00 horas do mesmo dia, quando da aprovação da ata n.º 10, sem ativo nem passivo. Qual o destino dado ao capital próprio? Foi distribuído aos sócios antes da dissolução ter lugar? A ter acontecido nada é revelado sobre essa distribuição bem como do tratamento fiscal que se imporia.

Com vista a controlar a operação de dissolução e liquidação simultâneas, a ATA, no uso das competências que a lei lhe atribui, abriu um procedimento de inspeção interna e solicitou à representada documentação, que esta em parte remeteu alegando que relativamente a 2013 nada enviou, declarando nada existir, dada a dissolução e liquidação imediata em 31/12/2013.

Como já se disse em 31/12/2012 ocorreu uma deliberação que teria de ser executada e explicada à ATA, bem como os atos praticados relativamente ao capital próprio, o que não

foi feito, o que levou a que a ATA, em procedimento oficioso e de acordo com as declarações anteriormente apresentadas e elementos fornecidos pela representada, apurasse a matéria coletável que originou o imposto posto em crise.

Tendo em conta as disposições legais referidas, a jurisprudência do STJ e ao facto da representada não dar qualquer explicação sobre o que aconteceu ao capital próprio e socorrendo-se apenas da ata nº 10 onde é declarado não existir ativo nem passivo, que na mesma data era evidente existir nas contas de 2012, improcede a argumentação de inexistência de matéria coletável.

3.2 – Violação das regras de caducidade

Na perspetiva da representada, o direito à liquidação caducou, uma vez que, tratando-se de um erro evidenciado nas declarações, o prazo a ter em conta é de 3 anos previsto no nº 2 do artigo 45º da LGT, considerando que os valores eventualmente recebidos pelos sócios da representada teria forçosamente ocorrido no limite até 31/12/2012, a notificação da liquidação em questão deveria ter sido notificada ao contribuinte no máximo até 31 de Dezembro 2016, o que não aconteceu, dado que a notificação só aconteceu em Novembro de 2017.

A ATA, por sua vez, desconsidera a declaração de inexistência de ativo e passivo declarado e aprovado na ata nº 10, dada a aprovação de contas do exercício de 2012 levada a efeito precisamente no dia 31/12/2012 e como tal a partilha do capital da representada terá ocorrido em Janeiro de 2013, concluindo não se vislumbrar violação às regras de caducidade.

Como já se disse, a ata nº 10 aprovou uma deliberação que tinha que ser executada, o que só poderia ter acontecido em Janeiro de 2013 e assim a partilha do capital só poderia mesmo ter ocorrido em Janeiro de 2013 bem como o englobamento referido no nº 1 do artigo 81º do CIRC e o apuramento da diferença entre o capital próprio e o capital social realizado, sujeita a IRS nos termos da alínea i) do nº 2 do artigo 5º do CIRS, no momento em que foi colocada à disposição dos sócios, conforme nº 2 da alínea a) do nº3 do artigo 7º do mesmo Código.

Tinha assim a representada a obrigação de efetuar a retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 28% do IRS devido, conforme alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS e fazer a sua entrega nos cofres do Estado com referência a Janeiro de 2013.

A caducidade do direito à liquidação encontra-se regulada no artigo 45.º da LGT, estabelecendo o seu n.º 1 um prazo geral de 4 anos para a sua notificação validamente ao contribuinte. No caso de retenção na fonte a título definitivo, como é o caso dos autos, o referido prazo, conta-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, ou seja na situação em apreço a partir de Janeiro de 2014 e terminus em 31 de Dezembro de 2017, conforme parte final do seu n.º4.

Não se diga que ao caso se aplica o prazo referido o seu n.º 2, isto é, o prazo de 3 anos, aplicável nas situações de erro evidenciado nas declarações, na verdade, não houve qualquer declaração de imposto a pagar apresentada pela representada, estando por isso afastado o aludido prazo.

Improcede assim o argumentado relativamente à violação das regras de caducidade.

3.3 – Fundadas dúvidas sobre a quantificação do facto tributário

Por último, alega a representada que o rendimento coletável sobre que incidiu a retenção na fonte teria sido calculado a partir de uma errada premissa, podendo padecer de errada quantificação, salientando que o procedimento de inspeção interna não permite apurar se na partilha algum dos sócios excedeu o valor da respetiva quota, o que impediria, a ser assim, sujeitar a totalidade do valor apurado a retenção na fonte, dado que poderiam existir, também, rendimentos de mais-valias não sujeitos a retenção, considerando que o procedimento interno teria impedido a correta quantificação do rendimento a tributar, dado não ter apurado com rigor o valor da partilha por cada sócio.

Quanto a este argumento, a ATA diz apenas que também nesta matéria não assiste razão à representada, uma vez que o valor tributável apurado corresponde à diferença entre capital próprio e capital social realizado.

Na verdade, o apuramento do valor tributável apurado corresponde a essa diferença estando a mesma em consonância com as disposições contidas no artigo 81.º do CIRC,

nomeadamente o seu nº 2, não tendo havido apuramento de qualquer excesso sujeito a mais-valias.

Improcede também este ponto de vista da representada.

Face ao exposto conclui o tribunal pela improcedência completa do pedido, devendo a liquidação posta em crise ser mantida na ordem jurídica, uma vez que foram observadas as normas legais ao tempo em vigor.

IV – DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral totalmente improcedente e conseqüentemente manter na ordem jurídica o ato tributário de liquidação identificado e posto em crise nos presentes autos;
- b) Fixar o valor do Processo em € 80 072,35, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº 1 do CPC, 97-A do CPPT e 3º nº 2 do RCPAT;
- c) Fixar as custas, no montante de € 2 754,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT e
- d) Condenar a Requerente no pagamento das custas, nos termos do nº4 do artigo 22º do RJAT.

- Notifique.

Lisboa, 14 de agosto de 2018

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º,nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º,nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O Tribunal Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

Paulo Nogueira da Costa
(Vogal)

Arlindo José Francisco
(vogal)