

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 143/2019-T**

**Tema: IRS - Liquidação e partilha de sociedade. Rendimentos de capital.  
Caducidade do direito à liquidação.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

**A... Lda.**, sociedade extinta que teve anteriormente sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, doravante designada por “Requerente”, requereu a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º e segs. do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, em conjugação com os artigos 99.º e alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

A Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral contra o despacho proferido em 26 de Novembro de 2018 pelo Exmo. Senhor Director de Finanças de Lisboa, que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2018... que, por sua vez, tinha subjacente a liquidação de Retenções na Fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2017..., relativa ao ano de 2013, no valor de €31.486,60 a que acresce o valor de €5.700,36 a título de juros compensatórios, perfazendo o total de €37.186,96 (trinta e sete mil, cento e oitenta e seis euros e noventa e seis cêntimos), pretendendo, em suma, que o Tribunal Arbitral anule o despacho de indeferimento do procedimento de Reclamação Graciosa acima referido e, em consequência, a liquidação de retenções na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Para fundamentar o seu pedido alega, em suma que:

- 
- a) Em 31 de Dezembro de 2012, foi deliberado pela Assembleia Geral da Requerente dissolver e liquidar a sociedade.
  - b) Uma vez que a essa data não existiam quaisquer dívidas, foi logo efectuada a partilha dos bens da sociedade.
  - c) O registo da dissolução e liquidação simultâneas foi efetuado no dia 28 de Janeiro de 2013, dentro portanto do prazo de 2 meses previsto no n.º 2 do artigo 15.º do Código do Registo Comercial.
  - d) Em 17 de Outubro de 2017, na sequência de uma inspeção fiscal efectuada ao exercício de 2013, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção onde se conclui por uma alegada falta de entrega de retenção na fonte de IRS, sobre os valores atribuídos aos sócios em resultado da partilha, no montante de €31.486,60.
  - e) Entende, porém, a Requerente que a conclusão dos Serviços padece de ilegalidade.
  - f) Para sustentar esse juízo de ilegalidade alega a Requerente que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), uma sociedade comercial pode ser dissolvida por deliberação dos sócios.
  - g) A dissolução de sociedade por deliberação dos sócios não se encontra sujeita a nenhuma forma especial, carecendo, no entanto, da maioria exigida para as modificações dos estatutos, ou seja, maioria de três quartos.
  - h) No caso em apreço e conforme acima referido, a deliberação de dissolução da Requerente foi tomada no dia 31 de Dezembro de 2012 pelos dois únicos sócios existentes à data.
  - i) Deste modo, encontra-se cumprida a condição do número de sócios necessário para efectuar tal deliberação, sendo imediatos os efeitos da dissolução.
  - j) Ainda no caso específico de a sociedade não apresentar dívidas, o que corresponde à situação em causa, podem os sócios, nos termos do artigo 147.º do CSC, proceder à partilha imediata do ativo da empresa.
  - k) À data da dissolução, a Requerente não apresentava quaisquer dívidas a pagar, sendo que os únicos activos de que dispunha referiam-se somente a um depósito bancário e a saldos devedores na conta de sócios.

- l) Além do saldo devedor dos sócios, o qual não era um activo partilhável à data da dissolução, o activo remanescente era constituído por depósito bancário no valor de €10.417,22, o qual foi imediatamente distribuído aos sócios na data da dissolução/partilha, isto é, a 31 de Dezembro de 2012.
- m) Deste modo, e em resultado da partilha imediata, não houve necessidade de entrar em período de liquidação.
- n) No balancete de apuramento de resultados (mês 13) evidenciam-se os movimentos que permitiram saldar todas as contas e proceder à partilha imediata dos haveres sociais.
- o) Do mesmo modo, da análise do balancete a 31 de Dezembro de 2012, após partilha, decorre que o mesmo já não apresenta quaisquer saldos de contas, encontrando-se portanto “a zeros”.
- p) Todos os movimentos de apuramento e partilha ocorreram de facto somente em 2012.
- q) Antes do apuramento do resultado de liquidação, constava da contabilidade da Requerente um saldo devedor na conta de sócios, no montante de €107.099,06.
- r) Aquele montante resultava de vários movimentos de levantamento de fundos, que foram sendo efectuados pelos sócios ao longo dos anos.
- s) Não obstante esses levantamentos se presumam feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros, a respectiva tributação deveria ter ocorrido na data da colocação à disposição dos rendimento nos termos da alínea 2) do n.º 3 do artigo 7.º do Código do IRS, conjugado com a alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do mesmo diploma.
- t) Neste sentido, o facto gerador de imposto foi ocorrendo ao longo dos anos, com o levantamento dos fundos por parte dos sócios, tendo o último movimento ocorrido a 31/12/2012.
- u) Assim, à data da dissolução da sociedade, ou seja, a 31 de Dezembro de 2012, nada mais restaria para partilhar aos sócios, com excepção de um depósito bancário de €10.417,22, que foi efectivamente distribuído nessa data.

- v) A AT pretendeu afastar a aplicação das referidas normas legais sem, no entanto, fundamentar minimamente ao abrigo de que dispositivo legal é que o faz incorrendo, assim, no vício de ilegalidade da decisão por falta de fundamentação acessível (*cf.* artigo 77.º da LGT e 37.º do CPPT).
- w) De acordo com o artigo 45.º da LGT, o direito de liquidar impostos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, salvo se a lei fixar outro prazo.
- x) Ainda nos termos daquele artigo, no caso dos impostos periódicos (ex: IRS), o prazo conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.
- y) Ora, no caso em apreço, a Liquidação de Retenções na Fonte de IRS n.º 2017 ... foi emitida no dia 30 de Outubro de 2017.
- z) Considerando que o último facto tributário ocorreu em 31 de Dezembro de 2012, com a partilha do valor do depósito bancário, não se compreende como pode a AT, a 31 de Outubro de 2017, imputar-lhe qualquer falta de retenção na fonte de IRS.
- aa) Ainda que aquele valor (€10.417,22), abatido do capital social realizado (€5.000), pudesse ser objecto de retenção na fonte, a verdade é que o prazo de caducidade da liquidação também aqui se aplica, não sendo portanto presentemente devido qualquer montante.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

O Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro singular do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 2 do Código Deontológico do CAAD.

As partes, oportunamente notificadas, não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos previstos no Código Deontológico do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi

constituído em 14 de Maio de 2019, de acordo com a alínea c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT.

A Requerida apresentou Resposta e juntou o processo administrativo. Na Resposta apresentada, a Requerida apresentou defesa por impugnação nos termos que, a seguir, sucintamente, se descrevem.

- a) A Requerente assenta o seu pedido no argumento de que cessou a sua actividade em 31/12/2012 porquanto, nessa data, através da deliberação consignada na acta n.º 36, ocorreu a dissolução e partilha.
- b) Sucede que, nos termos do estipulado na alínea a) do n.º 5 do artigo 8.º do Código do IRC, a cessação da actividade, para as entidades com sede ou direcção efectiva em território português ocorre na data do encerramento da liquidação.
- c) Subjacente ao conceito legal de “cessação”, constante do referido preceito legal, está o princípio da cessação efectiva da obtenção de rendimentos ou da possibilidade da sua obtenção, em virtude da extinção do sujeito passivo.
- d) E essa cessação efectiva ocorre com o registo do encerramento da liquidação, acto registral determinante para a sociedade ser considerada extinta, nos termos do n.º 2 do artigo 160.º do CSC.
- e) No caso em apreço, a Requerente solicitou o pedido de registo do encerramento da liquidação, junto da Conservatória do Registo Comercial, em 28/01/2013, sendo, portanto, este o momento a partir do qual a sociedade se considera extinta.
- f) Em sede de IRC, o lucro tributável das sociedades em liquidação é determinado com referência a todo o período de liquidação, sendo observado o disposto no n.º 2 do artigo 79.º do Código do IRC:
  - (i) Encerramento das contas com referência à data da dissolução, correspondente ao período decorrente desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até à data desta;

- 
- (ii) Durante o período de liquidação e até ao fim do exercício imediatamente anterior ao seu encerramento; e
  - (iii) No exercício em que ocorre a dissolução, deve determinar-se separadamente o lucro tributável, tendo em conta o período entre o início do exercício e a data da dissolução e o período que decorre entre a dissolução e o fim do exercício.
- g) A Requerente confunde a dissolução da sociedade com a cessação/extinção da mesma, o que, para efeitos de IRC, é distinto: em sede deste imposto, e no que concerne à Requerente, a cessação só ocorre com a data do encerramento da liquidação, a qual é obrigatoriamente registada na Conservatória do Registo Comercial.
- h) A Requerente encerrou as contas com referência à data da dissolução apurando um resultado líquido do período - desde o início do exercício (01/01/2012) até à data da dissolução (31/12/2012).
- i) É certo que a Requerente não apresentou quaisquer movimentos contabilísticos no exercício de 2013 que pudessem ter gerado um resultado líquido, positivo ou negativo, nesse exercício.
- j) Porém, para efeitos de tributação de IRC, e como atrás explanado, o lucro tributável das sociedades em liquidação é determinado com referência a todo o período de liquidação.
- k) À data da dissolução, o Balanço era o seguinte:

**BALANÇO NA DATA DA DISSOLUÇÃO**

<b>ATIVO</b>		<b>CAPITAL PRÓPRIO</b>	
Acionistas/sócios	107.099,06 €	Capital Social	5.000,01 €
Estado e outros entes públicos	505,81 €	Reservas legais	5.909,07 €
Caixa e depósitos bancários	10.417,22 €	Outras reservas	82.868,52 €
		Resultados transitados	18.908,31 €
		Resultado líquido do exercício	4.766,24 €
			<u>117.452,15 €</u>
		<b>PASSIVO</b>	
		Estado e outros entes públicos	569,94 €
	<u>118.022,09 €</u>		<u>118.022,09 €</u>

- l) Através da análise dos valores constantes do Capital Próprio (Activo–Passivo), designadamente a conta de resultados transitados, a AT constatou que a Requerente apresentava, no exercício de 2012, um saldo final no montante de €18.908,31.
- m) Quanto ao resultado líquido apurado no mesmo exercício económico (€4.766,24), foi deliberado na assembleia geral de accionistas, de 28/03/2013, aplicar os resultados líquidos do exercício em resultados transitados, conforme indicado no quadro 07 do anexo A da IES.
- n) Assim, o saldo inicial da conta 56–Resultados Transitados, para o ano de 2013, passou a registar o montante total de €23.674,55.
- o) A acta n.º 38, nada refere quanto à distribuição de resultados, pelo que a Requerente deveria ter apresentado no Balanço do período de 2013 um Capital Próprio (Activo –Passivo) no montante total de €117.452,15, constituído da seguinte forma:
- (i) Capital social realizado: €5.000,01;
  - (ii) Reservas legais: €5.909,07;
  - (iii) Outras reservas: €82.868,52;

- (iv) Resultados transitados: €23.674,55.
- p) A Requerente não cumpriu adequadamente as suas obrigações contabilísticas na medida em que o Anexo A da IES do exercício de 2013 não deveria estar preenchida a zeros.
- q) Deveriam, antes, ter sido inscritos no anexo A da referida declaração os valores que deveriam refletir as operações de liquidação imediatamente anteriores à partilha, ou seja, do último balanço apresentado, devendo constar todos os activos que compõem o mapa de partilha e as contas de capital próprio.
- r) Aliás, o Anexo A da IES referente ao exercício de 2012 apresenta valores finais, o que significa que não foi efectuada a liquidação da sociedade nesse ano, não constando dos “comentários” qualquer referência a ter havido liquidação e partilha da sociedade.
- s) A que acresce o facto, não despendendo na sustentação da liquidação controvertida, da data da deliberação de aprovação de contas referente ao ano de 2013 ter sido em 15/01/2013, enquanto a aprovação de contas relativas ao exercício de 2012 ter ocorrido posteriormente, em 28/03/2013.
- t) Nos termos do n.º 1 do artigo 81.º do Código do IRC, o resultado da partilha *“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”*, diferença essa que, no caso de ser positiva, é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada corresponda a entradas efectivamente verificadas para a realização de capital, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 81.º do Código do IRC .
- u) No caso concreto da Requerente, dado que o valor atribuído aos sócios em resultado da partilha é superior ao valor de aquisição das correspondentes partes sociais, há lugar a tributação na sua esfera individual dos sócios.
- v) Nos termos da alínea i) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, a diferença evidenciada, no montante de €112.452,14, é sujeita a IRS, no momento em que é colocada à disposição, conforme o n.º 2 da alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do Código do IRS , cabendo à Requerente,

de acordo com o disposto nos artigos 98.º e 101.º do mesmo diploma, efectuar a respectiva retenção – o que não fez.

- w) Em resultado da partilha, os valores atribuídos aos sócios ficam, então, sujeitos, a retenção na fonte, à taxa de 28%, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS.
- x) A Requerente deveria, portanto, ter entregue a guia de retenção na fonte de IRS, relativamente a estes rendimentos de capitais, com referência a janeiro de 2013, no montante total de imposto de € 31.486,60, conforme cálculo de imposto demonstrado no relatório de inspeção e sustentado na decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa.
- y) Por último, entende que também não assiste razão à Requerente quanto ao alegado em matéria de caducidade do direito à liquidação porquanto, ao contrário do defendido por aquela, a cessação da sociedade apenas ocorreu no exercício de 2013, podendo a liquidação ser validamente notificada até 31/12/2017 – como o foi.
- z) Conclui pugnando pela improcedência do pedido pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, pela manutenção dos actos tributários contestados.

Em 19/06/2019, o Tribunal Arbitral decidiu a dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT. No mesmo despacho foi concedido às partes o prazo simultâneo de 20 dias para apresentação de Alegações.

Neste despacho, foram ainda as Partes notificadas da data limite para a prolação da decisão, que se fixou em 30 de Setembro de 2019.

Decorrido o prazo para o efeito, não foram apresentadas Alegações por nenhuma das partes.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade 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).

O processo não enferma de nulidades.

### III. FUNDAMENTAÇÃO

#### A. DE FACTO

##### §.1. Factos Provados

- a) A Requerente tinha como objecto social a prestação de serviços médicos de radiologia e de todas as actividades relacionadas com os mesmos, incluindo investigação e meios auxiliares de diagnóstico – *cf.* Acordo.
- b) O capital social da sociedade encontrava-se repartido por duas quotas de valor nominal de €2.500 cada, subscrito por B... e por C... – *cf.* Acordo.
- c) Em 31 de Dezembro de 2012, foi deliberado pelos accionistas em Assembleia Geral dissolver e liquidar a sociedade com o seguinte fundamento “(...) *uma vez que deixou de exercer a sua actividade, não tendo activo nem passivo (...)*” – *cf.* **documento n.º 4** junto com o pedido de Constituição de Tribunal Arbitral.
- d) Uma vez que a essa data não existiam quaisquer dívidas, foi logo efectuada a liquidação – *cf.* Acordo.
- e) A dissolução da sociedade foi registada na Conservatória do Registo Comercial no dia 28 de Janeiro de 2013 – *cf.* Acordo.
- f) A Requerente encerrou as contas com referência à data da dissolução (31/12/2012) – *cf.* Acordo e **documento n.º 4** junto com o pedido de Constituição de Tribunal Arbitral.
- g) À data da dissolução, o activo da Requerente era constituído da seguinte forma:
  - Accionistas/sócios: €107.099,06;

- Estado e outros entes públicos: €505,81;
- Caixa e depósitos bancários: €10.417,22
- h) De acordo com os registos contabilísticos da Requerente, a conta #268229100001 foi movimentada, a débito, pela última vez, a 31 de Dezembro de 2012 – *cfr. documento n.º 9* junto ao pedido de constituição de Tribunal Arbitral;
- i) A Requerente não apresentou quaisquer movimentos contabilísticos no exercício de 2013 – *cfr. Acordo*.
- j) Em 17 de Outubro de 2017, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção que incidiu sobre o exercício de 2013 e no qual os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) concluíram por uma falta de entrega de retenção na fonte de IRS sobre os valores atribuídos aos sócios em resultado da partilha, no montante de €31.486,60 - *cfr. Documento n.º 5* junto ao pedido de Constituição de Tribunal Arbitral.
- k) De acordo com esse Relatório:

### III.2. Em sede de retenções na fonte de 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 2013-01-28, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 34.º do CIVA;
- Cessou a atividade, para efeitos de IRC, em 2013-01-28, data do encerramento da liquidação, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 8.º do CIRCS, e
- O balanço da empresa, de acordo com a informação contabilística remetida pelo sujeito passivo, conforme referido no capítulo II.3.3., apresenta a seguinte constituição (nos exercícios de 2012 e 2013):

BALANÇO	Valores em €	
	Ano de Exercício	
	2012	2013
<b>ATIVO</b>		
Ativo não corrente		
A5101 - Ativos fixos tangíveis	0,00	0,00
A5102 - Propriedades de investimento	0,00	0,00
A5103 - Goodwill	0,00	0,00
A5104 - Ativos intangíveis	0,00	0,00
A5105 - Ativos biológicos	0,00	0,00
A5106 - Participações financeiras - método da equivalência patrimonial	0,00	0,00
A5107 - Participações financeiras - outros métodos	0,00	0,00
A5108 - Acionistas/sócios	107.099,06	0,00
A5109 - Outros ativos financeiros	0,00	0,00
A5110 - Ativos por impostos diferidos	0,00	0,00
A5111 - Investimentos financeiros (utilização exclusiva pelas pequenas entidades e microentidades)	0,00	0,00
A5112 - SOMA (Ativo não corrente)	107.099,06	0,00
Ativo corrente		
A5113 - Inventários	0,00	0,00
A5114 - Ativos biológicos	0,00	0,00
A5115 - Clientes	0,00	0,00
A5116 - Adiantamentos e fornecedores	0,00	0,00
A5117 - Estado e outros entes públicos	0,00	0,00
A5118 - Acionistas/sócios	505,81	0,00
A5119 - Outras contas a receber	0,00	0,00
A5120 - Diferimentos	0,00	0,00
A5121 - Ativos financeiros detidos para negociação	0,00	0,00
A5122 - Outros ativos financeiros	0,00	0,00
A5123 - Ativos não correntes detidos para venda	0,00	0,00
A5124 - Outros ativos correntes	0,00	0,00
A5125 - Caixa e depósitos bancários	10.417,22	0,00
A5126 - SOMA (Ativo corrente)	10.923,03	0,00
A5127 - TOTAL DO ATIVO	118.022,09	0,00
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>		
CAPITAL PRÓPRIO		
A5128 - Capital realizado	5.000,01	0,00
A5129 - Ações (quotas) próprias	0,00	0,00
A5130 - Outros instrumentos de capital próprio	0,00	0,00
A5131 - Prémios de emissão	0,00	0,00
A5132 - Reservas legais	5.909,07	0,00
A5133 - Outras reservas	82.866,52	0,00
A5134 - Resultados transitados	18.906,31	0,00
A5135 - Ajustamentos em ativos financeiros	0,00	0,00
A5136 - Excedentes de revalorização	0,00	0,00
A5137 - Outras variações no capital próprio	0,00	0,00
A5138 - SOMA	112.685,81	0,00
A5139 - Resultado líquido do período	4.766,24	0,00
A5140 - Dividendos antecipados	0,00	0,00
A5141 - TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	117.452,16	0,00

Valores em €

BALANÇO	Ano de Exercício	
	2012	2013
<b>PASSIVO</b>		
<b>Passivo não corrente</b>		
A6142 - Provisões	0,00	0,00
A6143 - Financiamentos obtidos	0,00	0,00
A6144 - Responsabilidades por benefícios pós-emprego	0,00	0,00
A6145 - Passivos por impostos diferidos	0,00	0,00
A6146 - Outras contas a pagar	0,00	0,00
A6147 - SOMA (Passivo não corrente)	0,00	0,00
<b>Passivo corrente</b>		
A6148 - Fornecedores	0,00	0,00
A6149 - Adiantamentos de clientes	0,00	0,00
A6160 - Estado e outros entes públicos	569,94	0,00
A6161 - Acionistas/sócios	0,00	0,00
A6162 - Financiamentos obtidos	0,00	0,00
A6163 - Outras contas a pagar	0,00	0,00
A6164 - Diferimentos	0,00	0,00
A6165 - Passivos financeiros detidos para negociação	0,00	0,00
A6166 - Outros passivos financeiros	0,00	0,00
A6167 - Passivos não correntes detidos para venda	0,00	0,00
A6168 - Outros passivos correntes	0,00	0,00
A6169 - SOMA (Passivo corrente)	569,94	0,00
A6160 - TOTAL DO PASSIVO	569,94	0,00
A6161 - TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO	118.022,09	0,00

Como se pode observar, a última IES entregue (exercício de 2013) apresenta o anexo A com valores 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).

Tal como já referido no ponto II.3.3. do presente relatório, não existiram quaisquer movimentos contabilísticos, podendo considerar-se que não foram obtidos rendimentos nem suportados gastos que pudessem ter gerado um resultado líquido, positivo ou negativo, no exercício de 2013 e, consequentemente, alterar o Capital Próprio da sociedade à data da liquidação.

Refira-se, porém, que para efeitos de tributação em sede de IRC, o lucro tributável das sociedades em liquidação é determinado com referência a todo o período de liquidação, sendo observado o disposto no n.º 2 do artigo 79.º do CIRC:

- Encerramento das contas com referência à data da dissolução, correspondente ao período decorrente desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até à data desta;
- Durante o período de liquidação e até ao fim do exercício imediatamente anterior ao seu encerramento, e
- No exercício em que ocorre a dissolução deve determinar-se separadamente o lucro tributável, tendo em conta o período entre o início do exercício e a data da dissolução e o período que decorre entre a dissolução e o fim do exercício.

l) E prossegue:

Assim, tendo existido dois momentos distintos, em termos de tributação em sede de IRC:

- Data da dissolução: **2012-12-31**
- Data da cessação (encerramento da liquidação e consequente registo na Conservatória do Registo Comercial): **2013-01-28**

Verifica-se que a sociedade encerrou as contas com referência à data da dissolução e apurou um resultado líquido do período desde o início do exercício (2012-01-01) até à data da dissolução (2012-12-31) e, como tal, o Balanço à data da dissolução era o seguinte:

**BALANÇO NA DATA DA DISSOLUÇÃO**

ATIVO		CAPITAL PRÓPRIO	
Acionistas/sócios	107.099,06 €	Capital Social	5.000,01 €
Estado e outros entes públicos	505,81 €	Reservas legais	5.909,07 €
Caixa e depósitos bancários	10.417,22 €	Outras reservas	82.868,52 €
		Resultados transitados	18.908,31 €
		Resultado líquido do exercício	4.766,24 €
			<u>117.452,15 €</u>
		PASSIVO	
		Estado e outros entes públicos	569,94 €
	<u>118.022,09 €</u>		<u>118.022,09 €</u>

Através da análise dos valores constantes do Capital Próprio (Ativo – Passivo), designadamente a conta de resultados transitados, constata-se que a mesma apresentava no exercício de 2012 um saldo final no montante de € 18.908,31.

Relativamente ao resultado líquido apurado no mesmo exercício económico (€ 4.766,24), foi deliberado, por unanimidade, com 100% do capital representado na Assembleia Geral, realizada a 2013-03-28, aplicar os resultados líquidos do exercício em resultados transitados, conforme indicado no quadro 07 do anexo A da IES.

Assim, o saldo inicial da conta 56 – Resultados Transitados, para o ano de 2013, passou a registar o montante total de € 23.674,55.

Salienta-se que a ata n.º 38 (Anexo 1 – Resposta ao pedido de elementos – Fl. 6), apresentada pelo sujeito passivo em cumprimento do dever de cooperação (tal como referido no ponto II.3.3), não evidencia qualquer distribuição de resultados.

Neste sentido, o sujeito passivo deveria apresentar no Balanço do período de 2013 um Capital Próprio (Ativo – Passivo) no montante total de € 117.452,15, constituído da seguinte forma:

- Capital social realizado: € 5.000,01;
- Reservas legais: € 5.909,07;
- Outras reservas: € 82.868,52;
- Resultados transitados: € 23.674,55.

m) E conclui:

Assim, 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, constata-se que o valor atribuído aos sócios em resultado da partilha é superior ao valor de aquisição das correspondentes partes sociais, pelo que há lugar a tributação na sua esfera individual, 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 € 112.452,14, 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 28%, 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.

Posto isto, o sujeito passivo deveria entregar a **guia de retenção na fonte de IRS**, relativamente a estes **rendimentos de capitais**, com referência a **janeiro de 2013**, no montante total de imposto de € 31.486,60, conforme cálculo de imposto que se demonstra:

Designação	Valor
Total do capital próprio (1)	€ 117.452,15
Outros instrumentos de capital próprio (2)	€ 0,00
Resultado da partilha (3) = (1) - (2)	€ 117.452,15
Capital social realizado (4)	€ 5.000,00
Valor sujeito a tributação (5) = (3) - (4)	€ 112.452,14
Taxa liberatória (6)	28%
Retenção na fonte (7) = (5) * (6)	€ 31.486,60

- n) Em resultado da referida inspeção, a Requerida emitiu, em 30/10/2017, a liquidação de IRS (Retenções na Fonte) e juros compensatórios n.º 2017 ... relativa ao ano de 2013;
- o) Em 10 de Abril de 2018, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa da referida liquidação – *cf.* P.A.

- p) Por despacho do Director de Finanças de Lisboa datado de 26 de Novembro de 2018, a mencionada Reclamação Graciosa foi indeferida – *cfr.* **documento n.º 1** junto com o pedido de Constituição de Tribunal Arbitral.
- q) Para fundamentar o despacho de indeferimento alega-se, em suma, que:

De acordo com o Código das Sociedades Comerciais (CSC), a dissolução é o ato que determina o início do procedimento da extinção da sociedade, que, quando for de iniciativa dos sócios, pode ser decidido em Assembleia-geral dos sócios. A dissolução ocorre de acordo com o artigo 270º do referido CSC.

É de referir que nos termos do artigo 149º do CSC, antes de ser iniciada a liquidação, os documentos de prestação de contas da sociedade reportados à data da dissolução devem ser objeto de organização e aprovação, sendo a data de dissolução relevante para efeitos fiscais, para estabelecer o início do período de liquidação, que pode ser objeto de uma única tributação em IRC, nos termos do artigo 79º do Código de imposto.

Uma sociedade considera-se cessada para efeitos de IRC, nos termos do nº5 do artigo 8º do CIRC quando é efetuado o registo do encerramento da liquidação na Conservatória do Registo Comercial devendo no entanto ser dado o cumprimento das formalidades relativas à Declaração Periódica de Rendimentos (modelo 22) e a Declaração Anual de informação contabilística e fiscal (IES). O cumprimento das formalidade devem ocorrer até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação de atividade em termos de IRC, conforme determina o nº 3 do artigo 120º e nº 4 do artigo 121º ambos do Código do IRC (CIRC).

É ainda de salientar que o resultado da partilha do ativo remanescente, de acordo com o estipulado no artº81º do CIRC, será englobado para efeitos de tributação em sede de IRS na esfera dos sócios. O referido artigo estabelece que são objeto de tributação, no exercício em que for colocado à disposição, na esfera pessoal dos sócios, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha (do ativo remanescente). abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio.

No presente caso e de acordo com o balancete geral do mês de dezembro de 2012 transposto no relatório da inspeção, a correção proposta incide sobre o facto de à data da dissolução da sociedade o ativo, capital próprio e passivo encontravam-se distribuídos da seguinte forma:

ATIVO: Acionistas/sócios:€107.099,06; Estado e outros entes públicos: €505,81; caixa e depósitos bancários: €10.417,22, o que representa um total de ativo no montante de €118.022,09.

CAPITAL PRÓPRIO: Capital social: €5.000,01; Reservas legais:€5.909,07; Outras reservas:€82.868,52; Resultados transitados:€18.908,31; Resultado líquido do exercício:€4.766,24, sendo o total de capital próprio, o montante de € 117.452,15.

PASSIVO: A rubrica "Estado e outros entes públicos" tem registado o montante de €569,94.

Considerando que a sociedade para efeitos de dissolução e liquidação da sociedade, reuniu em 2012-12-31, constando da ata (nº38) que por unanimidade foi deliberado a dissolução da respetiva sociedade dado não haver exercício da atividade, não tendo ativo nem passivo, não existindo quaisquer bens a partilhar tendo as suas contas sido encerradas.

No tocante à distribuição de resultados não se encontra evidenciada qualquer deliberação. Neste sentido no ano de 2013, no Balanço, o capital próprio (ativo-passivo) deveria ser constituído da seguinte forma:

Capital social realizado:€5.000,01;

Reservas legais:€5.909,07;

Outras reservas:€82.868,52;

Resultados transitados:€23.674,55 (soma dos valores do resultado líquido do exercício de 2012 e resultados transitados dos anos anteriores).

Considerando que em resultado da partilha, o capital próprio é de €117.452,15 deduzido do capital social realizado no montante de €5.000,00, resulta uma diferença positiva no montante de €112.452,14, considerado um rendimento nos termos da alínea a), nº2 do art.º 81º do CIRC, valor este a englobar para efeitos de tributação. O rendimento apurado é sujeito a IRS nos termos da alínea l) do nº2 do artº 5º do CIRS, no momento em que é colocado à disposição dos titulares, conforme determina o nº2 da alínea a) do nº3 do art.º 7º do CIRS. De acordo com a redação dada nos artigos 98º e 101 do CIRS a retenção devida cabe à sociedade em análise.

Considerando que os valores atribuídos aos sócios em resultado da partilha, são nos termos do nº1 do art.º 71º do CIRS sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo à taxa de 28%, podendo ainda ser englobados para efeitos de tributação nos termos do nº6 do artigo acima mencionado.

Em suma, de acordo com o acima explanado, efetivamente não assiste razão da reclamante dado que aquando da dissolução da sociedade foi apurado o montante de €112.452,14, considerado um rendimento sujeito a IRS à taxa de 28%. o qual originou o montante de €31.486,60, quantia que deveria ser objeto de guia de retenção na fonte.

- r) Em 1 de Março de 2019, a Requerente submeteu o pedido de Constituição do Tribunal Arbitral – consulta ao sistema de gestão processual do CAAD.

## **§.2. Factos não provados**

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

## **§.3. Motivação quanto à matéria de facto**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que é alegado pelas partes, cabendo-lhe, outrossim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [*cf.* n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (“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 (*cf.* 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 n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o P.A. juntos aos autos, consideraram-se provados os factos acima elencados.

Não se deram como provadas ou não provadas alegações que consistam em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada

## **B. DE DIREITO**

### **§.1. Delimitação das questões a decidir**

Em face do exposto nos números anteriores, a principal questão a decidir consiste em saber se a liquidação em apreço enferma, ou não, dos vícios que lhe vêm imputados pela Requerente e, em particular:

(i) Se a decisão impugnada padece, ou não, de vício de forma por falta de fundamentação (§.43.º do pedido de constituição de Tribunal Arbitral);

(ii) Se, quando a liquidação de IRS (Retenções na fonte), que constitui o objecto mediato dos presentes autos, foi notificada à Requerente havia, ou não, decorrido já o prazo de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT.

Na apreciação dos vícios imputados ao acto cuja declaração de ilegalidade é pedida deverá começar-se pelos «vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos» [artigo 124.º, n.º 2, do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT], já que «a arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes» (artigo 124.º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril).

Neste sentido, começar-se-á por apreciar o vício de falta de notificação da liquidação em apreço no prazo de caducidade, cuja procedência impede a renovação do acto de liquidação.

## §.2. Apreciação

Começemos por analisar a matéria do ponto de vista do Direito Societário. Neste contexto, a dissolução decidida pelos sócios da Requerente pode qualificar-se como uma “dissolução imediata” que corporiza, precisamente, uma manifestação de vontade de colocar em marcha a extinção da sociedade (vontade dissolutiva)<sup>1</sup>.

Nestes casos, a sociedade considera-se dissolvida a partir da data da deliberação como, de resto, refere o n.º 4 do artigo 142.º do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”).

---

<sup>1</sup> Cfr. Cassiano dos Santos, *Dissolução e Liquidação Administrativas de Sociedades*, in Reformas do Direito das Sociedades, Coimbra, Almedina, 2007, pág. 144.

Por outro lado, nos termos do n.º 1 do artigo 146.º do CSC, a sociedade dissolvida entre em liquidação imediata sendo que, nos termos do n.º 1 do artigo 147.º, se a sociedade não tiver dívidas, os sócios podem proceder imediatamente à partilha dos haveres sociais. Trata-se de abreviar o procedimento conducente à extinção da sociedade sempre que não haja passivo a liquidar. Como refere Raul Ventura, *“a lei pensou na hipótese natural de, não havendo dívidas e estando os sócios de acordo quanto à partilha do activo, se sucederem não só lógica mas temporalmente, sem detença, a partilha e a extinção da sociedade”*<sup>2</sup>.

Em termos práticos, a liquidação implica o levantamento de todas as situações jurídicas relativas à sociedade em liquidação, a resolução dos problemas pendentes que a possam envolver, a realização pecuniária, se for o caso, dos seus bens, o pagamento de todas as dívidas e o apuramento do saldo final, a distribuir pelos sócios<sup>3</sup>.

Na partilha está, pois, em causa, o acto de cumprimento da obrigação resultante do contrato de sociedade, de atribuir a cada sócio uma parte determinada do saldo de liquidação<sup>4</sup>.

Finalmente, e com relevância para os presentes autos, determina o n.º 2 do artigo 160.º do CSC que, como efeito legal do registo do encerramento da liquidação, se produza a extinção da sociedade. Ou seja, o registo tem aqui uma “eficácia constitutiva”, não significando mera condição de oponibilidade da extinção a terceiros<sup>5</sup>.

Subsumindo o quadro legal citado ao caso em apreço podem, desde já, dar-se como certos os seguintes vectores decisórios:

- A Requerente considera-se dissolvida em 31/12/2012 (data da deliberação);
- A liquidação e partilha ocorreram no mesmo momento;
- A sociedade apenas se extinguiu em 28/01/2013, data do registo da liquidação.

Dir-se-á, no entanto e desde, já que o objecto da partilha não são saldos contabilísticos mas sim, preferencialmente, liquidez. É o que resulta da conjugação do n.º 3 do artigo 152.º com o n.º 2 do artigo 153.º e n.º 1 do artigo 156.º, todos do CSC. De facto, *“implicitamente, a*

<sup>2</sup> Cfr. Raul Ventura, *Dissolução e Liquidação de Sociedades, Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 1987, pág. 269.

<sup>3</sup> Cfr. Raul Ventura, *Ob. Cit.*, pág. 210.

<sup>4</sup> Cfr. Raul Ventura, *Ob. Cit.* págs. 411 e 412 e Carolina Cunha, *in* Código das Sociedades Comerciais em Comentário, Vol. II, 2.ª Edição, Almedina, 2015, págs. 742 e 743.

<sup>5</sup> Cfr. Raúl Ventura, *Ob. Cit.*, pág. 436. Na Jurisprudência, por exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça datado de 26/06/2008 e proferido no âmbito do processo n.º 08B1184 (Santos Bernardino).

---

*lei dá primazia à partilha em dinheiro arvorando-a em regime supletivo – o que parece razoável se atentarmos que o dinheiro é o único bem que coloca todos os interessados em pé de igualdade e que a lei pode forçar a aceitar”<sup>6</sup>.*

Diga-se finalmente que o quadro jurídico-societário acima elencado e, que, sublinhe-se, assume natureza imperativa, não é afectado pelo cumprimento, ou não, de obrigações de carácter declarativo impostas pela lei fiscal.

Vejamos agora a situação em apreço sob o prisma do Direito Tributário.

Nos presentes autos, e de acordo com os registos contabilísticos da Requerente que, note-se, beneficiam de presunção de veracidade nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária, uma parte muito significativa do activo da empresa existente à data da dissolução da sociedade (em concreto, €107.099,06) era constituída por um crédito da sociedade perante os respectivos sócios.

O restante activo era constituído por depósitos bancários e por créditos sobre o Estado e outros entes públicos.

Como decorre da prova produzida nos autos, o crédito sobre os sócios foi sendo construído longo dos anos (de acordo com o documento n.º 9 junto com o pedido de constituição de Tribunal Arbitral, o saldo que transitou de dos exercícios anteriores para o exercício de 2012 era de €103.000). Na prática, tratam-se de transferências de património da sociedade para os sócios.

Cabe analisar qual o enquadramento jurídico-tributário conferido pela lei a esta realidade à data dos factos, bem como aos valores atribuídos aos sócios em resultado da partilha.

Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRS, *“consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.”*

---

<sup>6</sup> Cfr. Carolina Cunha, *Ob. Cit.*, pág. 731 e Raul Ventura, *Ob. Cit.*, pág. 350.

Por outro lado, nos termos da alínea h) do n.º 2 do mesmo preceito, na versão em vigor à data dos factos:

*“2 - Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente:*

*h) Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º;*

*i) O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital.”*

Em acréscimo, nos termos do n.º 4 do artigo 6.º do mesmo compêndio legal:

*“4 - Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.”*

Como vem afirmando a Doutrina, *“com esta norma, procede-se a uma qualificação supletiva de quantias, cuja causa não esteja expressa nas contas correntes em causa. (...) O que a lei, com aquela presunção, quis resolver foi a qualificação das quantias escrituradas cuja “causa” jurídica não foi expressamente declarada”*<sup>7</sup>.

Aqui chegados, cabe averiguar quando é que ocorreu o facto tributário - aqui entendido como *“facto típico previsto a que a lei liga um dever de prestar”*<sup>8</sup> - relativamente a cada uma das situações que se vêm analisando.

A resposta dá-a o legislador no artigo 7.º do Código do IRS nos termos do qual:

<sup>7</sup> Cfr. neste sentido, José Guilherme Xavier de Basto, *IRS, Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra Editora, 2007, págs. 339 e 340. Na Jurisprudência, por exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 14/04/2015 e proferido no âmbito do processo 07290/14 (Jorge Cortês).

<sup>8</sup> Cfr. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Auto-Avaliação e Avaliação Administrativa*, Lex, Lisboa, 2000, pág. 44.

---

*“1 - Os rendimentos referidos no artigo 5.º ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data do apuramento do respectivo quantitativo, conforme os casos.*

*(...)*

*3 - Para efeitos do disposto no n.º 1, atende-se:*

*a) Quanto ao n.º 2 do artigo 5.º:*

*2) A colocação à disposição, para os rendimentos referidos nas alíneas h), i), j), l) e r), assim como dos certificados de consignação;”*

Acresce que estes rendimentos estavam, nos termos da alínea c), do n.º 1, do artigo 71.º do Código do IRS (na redacção em vigor à data dos factos) sujeitos à taxa liberatória de 28%.

Decorre, assim, com clareza meridiana, do regime legal aplicável, que os factos tributáveis em apreço ocorreram aquando da colocação dos respectivos valores à disposição do sócios. Era, pois, nesse momento que a retenção na fonte deveria ter ocorrido<sup>9</sup>.

Como é sabido, as normas tributárias que contemplam o facto tributário são normas de incidência real, as quais definem, simultaneamente, os seus elementos objectivos. É com a prática do facto tributário e não em qualquer outro momento, que nasce a obrigação de imposto<sup>10</sup>.

Neste sentido, a deslocalização temporal do facto tributável não é aceitável por constituir uma violação do princípio da legalidade constitucionalmente tutelado que assegura,

---

<sup>9</sup> Sobre esta matéria veja-se, também, a Circular 1/93, datada de 28/01/1993 da Direcção de Serviços do IRC, onde se escreveu: “1 - A obrigação de retenção na fonte de IRS ou de IRC, consoante os casos, ocorre, nos termos da regra 2.ª da alínea a) do n.º 3 do artigo 8.º do Código do IRS, conjugado com o número 1 do artigo 91 do mesmo diploma, aplicáveis ao IRC por força do disposto no n.º 6 do artigo 75.º do respectivo Código. no momento do pagamento ou da colocação dos lucros à disposição dos sócios. Colocação à disposição 2 - Por colocação à disposição deve entender-se o momento a partir do qual o sócio tem o poder de facto de receber os lucros que lhe hajam sido atribuídos.”

<sup>10</sup> Cfr. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, pág.324; Nuno de Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1996, pág.57.

---

entre outros, “a previsibilidade e calculabilidade da obrigação de imposto e dos seus elementos essenciais (...) e assim também da segurança jurídica”<sup>11</sup>.

Vejamos agora se ocorreu a caducidade do direito à liquidação do imposto como alega a Requerente. A resposta, adiantamo-la desde já, é positiva.

Para o caso que nos ocupa, relevam os n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da LGT que referiam o seguinte:

Nos termos do primeiro dos citados preceitos:

*“1. O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.”*

Por outro lado, nos termos do n.º 4:

*“4. O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário” - redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.*

No caso dos presentes autos, e como ressalta do documento n.º 9 junto aos autos com o pedido de Constituição de Tribunal Arbitral, o último movimento reflectido na conta #268 data de 31/12/2012, sendo que do valor total aí registado, €.103.000 reportam-se a exercícios anteriores.

Ora, por aplicação das regras vertidas no citado n.º 4 do artigo 45.º da LGT resulta que o início do cômputo do prazo de caducidade ocorreu em 01/01/2013, e o último dia a 31/12/2016.

O mesmo se diga quanto aos depósitos bancários. Embora os autos não disponham de elementos que permitam concluir quanto à data exacta da respectiva colocação à disposição dos

---

<sup>11</sup> Cfr. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal, Lições*, Almedina, Coimbra, 2015, pág. 124 e Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, 344 e segs.

---

sócios, os registos contabilísticos da Requerente demonstram que, senão antes, tê-lo-ão sido em 31/12/2012, data em que as contas foram efectivamente saldadas.

Tendo a liquidação em apreço sido emitida a 30/10/2017, dúvidas não restam de que, nessa data, já não poderia a Requerida, validamente, proceder à liquidação do imposto.

S.m.o, a Requerida lavra em erro ao considerar como facto tributário relevante o momento em que ocorreu a cessação da actividade da Requerente. Com efeito, e como se demonstrou, independentemente da data dessa cessação, a verdade é que os rendimentos aqui em causa foram colocados à disposição dos sócios da Requerida em momentos diferentes mas, em qualquer dos casos, até 31/12/2012. É, por isso, esta e não outra, a data relevante para efeitos de caducidade.

Assim, e considerando que a caducidade constitui um vício gerador de ilegalidade do acto, na medida em que consubstancia a prática de acto tributário ferido de vício de violação de lei<sup>12</sup>, ter-se-á de concluir que o acto tributário em apreço não pode permanecer na Ordem Jurídica.

\*\*\*\*\*

#### **IV. DECISÃO**

Nos termos expostos, decide este Tribunal Arbitral:

- 1.** Julgar procedente o pedido formulado pela Requerente quanto à ilegalidade do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa que correu termos sob o processo n.º ...2018... deduzida contra o acto de liquidação de IRS (Retenções na Fonte) e juros compensatórios n.º 2017..., datado de 30/10/2017;

---

<sup>12</sup> *Cfr.* a título meramente exemplificativo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 26/09/2012 e proferido no âmbito do processo 0251/12 (Pedro Delgado).

2. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do presente processo.

\*\*\*\*\*

### **VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto nos artigos. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de €37.186,96 (trinta e sete mil, cento e oitenta e seis Euros e noventa e seis cêntimos).

\*\*\*\*\*

### **CUSTAS**

Custas no montante de €1.836,00 (mil, oitocentos e trinta e seis cêntimos) em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e 527.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 30 de Setembro de 2019,

**O Árbitro,**

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, 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.