

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 102/2022-T

Tema: IRS – Partilha - Mais-valias mobiliárias.

Sumário: Competindo à AT a prova dos factos constitutivos do direito de tributar, nos termos do art. 74.º, n.º 1, da LGT, e não tendo a mesma recolhido prova suficiente da existência do facto tributário não poderia a mesma proceder à correção da matéria tributável.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 20 de fevereiro de 2022 o contribuinte A... (doravante Requerente), NIF..., residente na Rua ..., n.º..., ...-... ..., requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 01 de março de 2022.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. O tribunal arbitral foi constituído em 04.05.2022 e no mesmo dia proferiu um despacho a ordenar a notificação da Requerida para apresentar a sua resposta.

5. A AT apresentou a sua resposta em 31 de maio de 2022.
6. Por despacho de 31.05.2022, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações finais escritas.
7. A Requerente apresentou as alegações em 22.06.2022.
8. A Requerida apresentou as suas alegações em 08.07.2022.
9. Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare ilegal e anule o ato de liquidação N.º 2021..., referente ao ano de 2017, do qual resultou imposto a pagar no valor de €16.967,51.

I.2. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Não se encontravam reunidos os pressupostos para se aproveitar do mecanismo da partilha imediata e, assim, ficar dispensada da fase da liquidação.
2. Nesta modalidade (extinção imediata), impõe-se a eliminação do ativo e passivo existentes previamente à dissolução, o que não ocorreu.
3. Os atos de partilha imediata e liquidação na hora da sociedade foram realizados de forma intempestiva e irregular.
4. É a própria AT que admite, relativamente à comunicação subjacente à dissolução e liquidação da sociedade que ««verificamos que estas declarações não são verdadeiras, porquanto na data em que foi comunicada a dissolução e liquidação a sociedade dispunha de bens ativos e passivos»».
5. A AT admite ainda que a contabilidade do ano de 2017 contém registo de operações ocorridas e suportadas pela sociedade durante o ano de 2018.
6. Tornando-se manifesto que a partilha não poderia ter ocorrido (nem ocorreu) no ano de 2017.
7. Nos termos do artigo 58º da LGT «a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».
8. A nosso ver, afigura-se consensual que as irregularidades que a AT alega terem sido cometidas não podem servir, para que observada essa realidade tributária, por um lado (B...), se promovam liquidações de tributos que reflitam a desconsideração de tais

- erros, e, ao mesmo tempo, por outro lado (IMPUGNANTE), as mesmas sejam desprezadas no sentido de ser possível tributar uma outra realidade.
9. Na realidade, as correções promovidas em sede de RFIRS, Tributações Autónomas e de IVA indevidamente deduzido concorrem como gasto fiscal do exercício e, conseqüentemente, teriam impacto ao nível do resultado e do capital próprio.
 10. Também se diz que a mais valia deriva do valor que foi atribuído OU DE ATRIBUIR e que o sócio passa a ter direito ao recebimento dos créditos
 11. Como já ficou dito, a partilha não poderia ter ocorrido, como não ocorreu, durante o ano de 2017 pelo que não existe qualquer ganho que se possa considerar obtido nesse ano e, nesse sentido, ser de tributar.
 12. Na situação em apreço o impugnante não beneficiou de qualquer valor (em dinheiro ou em espécie).
 13. A DF competente para a instauração do procedimento inspetivo era a DF do Porto (distrito onde o IMPUGNANTE tem o seu domicílio) e não a DF de Viseu.
 14. A emissão da credencial em causa por parte da DF de Viseu configura atuação desconforme à lei e levou à prática de atos inspetivos por serviço territorialmente incompetente (ainda que os mesmos tenham ocorrido a coberto de despacho de extensão de competência emitido pelo serviço territorialmente competente).
 15. Até à presente data, o IMPUGNANTE não foi notificado (em desrespeito pelo disposto no artigo 36º, nº 1 do CPPT) desse despacho autorizativo.
 16. O apuramento/alteração dos rendimentos do IMPUGNANTE foi efetuado por funcionária sem competência para o realizar.
 17. A AT concluiu que «em conformidade com as folhas de processamento de salários, o número de pessoas ao serviço, por meses, foi» de 53,33 (média anual).
 18. No entanto, a AT não referiu que as folhas de processamento de salários mencionam igualmente as faltas dos trabalhadores que, no ano de 2017, representaram 2024 dias.
 19. Estas faltas representam cerca de 67 meses ($2024 : 30 = 67,47$).
 20. O que equivale ao tempo anual de cerca de 5 trabalhadores.
 21. E esta variável deveria ter sido ponderada na apreciação da categoria da empresa que,

por este motivo ($53,33 - 5 = 48,33$ pessoas), terá de se considerar habilitada como “pequena empresa”.

I.3 Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Atento que o domicílio fiscal do R. se insere na área geográfica da competência da DF do Porto, a mencionada ação inspetiva pela DF de Viseu enquadra-se na concessão de uma extensão de competências, ao abrigo do art. 17º do RCPITA, conforme despacho fundamentado de 14/4/2021 do Diretor de Finanças Adjunto da DF do Porto.
2. As correções em causa nestes autos não são afetadas pelo que foi apurado nas OI's, OI2020... OI OI2021... nem tão pouco as alegadas omissões de gastos da contabilidade da B... têm qualquer impacto no apuramento do capital próprio apurado, tributado em sede de IRS, a título de mais-valias.
3. O R. não registou contabilisticamente tais gastos, e como tal os mesmos não podem influenciar o capital próprio contabilístico/declarado.
4. O que está aqui em causa – e constituiu o objeto da OI OI2021...- é a partilha por decorrência da dissolução e liquidação da sociedade, e a falta de declaração pelo R. das mais-valias obtidas em resultado dos bens ativos e passivos que passaram a ser da sua posse – o valor do capital próprio.
5. O balanço constante da IES, embora retratando a situação patrimonial da sociedade, deveria refletir as operações de dissolução e liquidação da sociedade (devidamente registadas), o que não foi efetuado porquanto se encontra declarado que esta mantém ativos e passivos, conquanto esses ativos e passivos teriam, por força daquelas operações de dissolução e liquidação, de ter sido transferidos para o sócio, R., e tais movimentos/transferências teriam de estar evidenciados no referido balanço - e são estas as únicas evidências não refletidas.
6. O facto de existirem obrigações e direitos, que foram transferidos por partilha (tenha ela sido ou não registada na contabilidade da sociedade) o que se verifica (ou deveria ter verificado) por força da liquidação e dissolução, em nada altera os componentes que contribuem para a determinação do capital próprio e bem assim a posição

financeira da sociedade à data da liquidação e dissolução (ativos, passivos e capital próprio), porquanto as únicas rubricas suscetíveis de alterar o capital próprio seriam as rubricas que avaliam o desempenho da sociedade e portanto, não são as obrigações (valores a pagar) nem os direitos (valores a receber), mesmo que, não reconhecidos (por serem contas de balanço e que em nada alteram o capital próprio), que a sociedade detinha à data da declaração de liquidação e dissolução (transferidos o sócio) que determinam alteração no capital próprio.

7. Mais. Somente são de considerar os direitos e obrigações constituídos até ao momento da liquidação e dissolução da sociedade, não sendo de relevar os eventos que o sujeito passivo refere terem eventualmente ocorrido após aquela data, porquanto a sociedade deixou de ter personalidade jurídica. Não tendo personalidade jurídica não poderia assumir direitos ou obrigações.
8. E no cálculo das mais valias, foi utilizado o capital próprio evidenciado e declarado pela sociedade no momento em que se deu a liquidação e dissolução, o qual não é alterado com alterações nas contas de balanço.
9. Os movimentos financeiros para cumprimento de obrigações registadas, designados indevidamente pelo R. como “gastos” foram apreciados, não no procedimento inspetivo que suportou a liquidação em crise, mas antes no âmbito da OI OI2020..., que visou a sociedade, sendo certo que estas correções, repita-se, e como já anteriormente se explanou, não afetam o valor do capital social à data da dissolução e liquidação.
10. O que a AT afirmou, em sede inspetiva, no âmbito da O2020... (que visou a sociedade), foi que não era verdadeira a comunicação efetuada à Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, “Que a sociedade não tem qualquer ativo nem passivo...”, já que, mais uma vez se repete, a sociedade dispunha de bens ativos e passivos, conforme evidencia o seu balanço, constante da IES, do período da cessação, de um crédito sobre o Estado, de € 16.509,10 (IVA), de um saldo em conta D/O, de € 46.391,32 (contabilístico), tendo um débito ao Estado de € 6.138,92, o que resultava num capital próprio de € 56.761,50 (contabilístico).

11. Nos termos do despacho de 23/5/2022, a Diretora de Finanças do Porto procedeu “à ratificação de todos os atos praticados pela Chefe de Divisão de Inspeção Tributária IV, da Direção de Finanças do Porto, no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2021..., incluindo o sancionamento do relatório, e da nota de fixação/alteração dos elementos declarados de outros rendimentos, nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 164º do Código do Procedimento Administrativo, retroagindo os seus efeitos à data dos atos ora ratificados.”
12. Com a mencionada ratificação-sanação foi suprida a invocada incompetência para a prolação do ato que sancionou as conclusões do relatório inspetivo e, consequentemente, que fixou o rendimento coletável, improcedendo o alegado pelo R. nesta matéria.
13. O R. vem alegar que, para efeitos da aplicação do art. 43º, nº 3 do CIRS, a administração tributária não quantificou corretamente o número de trabalhadores – o que não corresponde à verdade.
14. Sucede que, como bem explicitado no relatório inspetivo, a B... não reúne as condições cumulativas exigidas pelo art. 2º do Anexo ao decreto-Lei nº 372/2007, de 6/11, especificamente no que concerne ao número de trabalhadores.
15. Efetivamente, e à luz daquele preceito legal, uma pequena empresa tem de ter, entre outros requisitos, menos de 50 trabalhadores.
16. Ora, consta da IES apresentada pela sociedade que, no ano de 2017, teve ao seu serviço uma média de 54 trabalhadores.

I.4 O Requerente respondeu à exceção, em sede de alegações, da seguinte forma:

1. Por ofício n.º 2022S..., datado de 2022-05-26, a AT procedeu à notificação do despacho de ratificação, de 2022-05-23, proferido pela Diretora de Finanças do Porto no sentido de que «por concordar com o seu teor, procedo à ratificação de todos os atos praticados (...) no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2021... .
2. Pelo que o apuramento/alteração dos rendimentos em causa, salvo melhor opinião, é inválido e foi praticado com preterição total do procedimento legalmente exigido, o requisito essencial da prática do ato de delegação propriamente dito.

3. Não sendo, por isso, possível eliminar o vício gerador da invalidade.

II. SANEAMENTO

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e encontram-se legalmente representadas.

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º1, alínea *a*), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

O processo é o próprio.

Inexistem questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito dos pedidos.

III. – MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. O Impugnante era titular do capital social da sociedade B... Unipessoal, Lda., NIF..., detendo uma quota social de €1.000,00.
2. A sociedade foi constituída em 19.10.2015.
3. Na dissolução e liquidação da sociedade o Impugnante, na qualidade de sócio da sociedade, declarou em 20.12.2017: “Que a sociedade não tem qualquer ativo nem passivo, tendo já cessado a sua atividade, pelo que a considera completamente liquidada, sendo ainda o outorgante o fiel depositário da escrituração comercial da empresa.”
4. No dia 21.12.2017 a sociedade cessou atividade e foi registada na Conservatória do Registo Comercial a sua dissolução e liquidação.

5. O Diretor de Finanças do Porto em 11/04/2021 proferiu um despacho com o seguinte conteúdo:

Despacho

Concordo

Remeta-se à Direção de Finanças de Viseu, para efeitos do proposto.

Cargo: DFA Assinatura: F... Data: 14-04-2021

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

Pareceres

Cargo: Diretor Adjunto Assinatura: Data:

Concordo com a informação e parecer. Atendendo aos fundamentos expostos proponho que, nos termos do artigo 17.º do RCPITA, seja viabilizada a extensão de competências para a prática de atos de inspeção internos à Direção de Finanças de Viseu, para o procedimento inspetivo interno ao sujeito passivo A..., NIF , de âmbito parcial IRS para o período de tributação de 2017. Mais proponho que o projeto de relatório que venha a ser elaborado seja submetido a apreciação prévia pela Direção de Finanças do Porto.

Cargo: Chefe de Divisão Assinatura: Data: 14-04-2021

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

Confirmo. Resulta da análise efetuada que a competência para a o procedimento de inspeção é da DF Porto, em face da localização geográfica do domicílio fiscal do sujeito passivo A..., NIF se localizar no distrito do Porto. Os serviços de inspeção tributária da DF Viseu solicitam a extensão da competência nos termos do artigo 17.º do RCPITA para a realização de atos de inspeção. Tendo em conta os fundamentos apresentados e o facto de não estar previsto o desenvolvimento de diligências de carácter inspetivo a realizar pela DF Porto, propomos que seja concedida a extensão de competência nos

Cargo: Chefe de Equipa Assinatura: Data: 14-04-2021

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

Informação

Assunto: Pedido extensão competência

Processo: 2021 Contrib.: Número:

Assinatura Técnico Responsável: Data: 14-04-2021

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

Despacho

Cargo: Assinatura: Data:

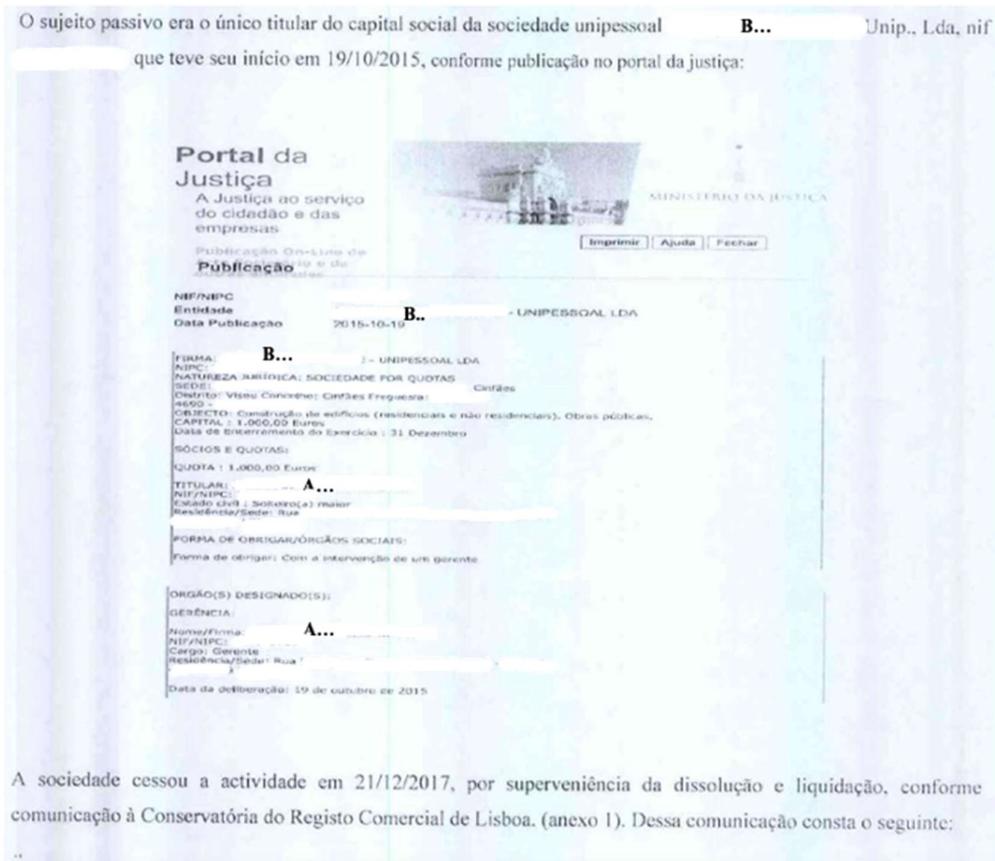
Pareceres

Cargo: Assinatura: Data:

termos do artigo 17.º do RCPITA, para a realização de ordem de serviço interna, de âmbito parcial IRS, e extensão ao exercício de 2017. Propõe-se ainda que o projeto de relatório elaborado seja submetido à apreciação prévia da DF Porto antes da sua remessa.

6. A AT iniciou ao Impugnante, em 24.05.2021, um procedimento de inspeção tributária interno de âmbito parcial (IRS), relativo ao ano de 2017, ao abrigo da ordem de serviço n.º 2021... .
7. O relatório final do procedimento de inspeção foi notificado ao Impugnante, tendo o seguinte conteúdo:

O sujeito passivo era o único titular do capital social da sociedade unipessoal **B...** Unip., Lda, nif [redacted] que teve seu início em 19/10/2015, conforme publicação no portal da justiça:



Portal da Justiça
A Justiça ao serviço do cidadão e das empresas
Publicação On-Line de Publicação
NIF/NIPC: [redacted]
Entidade: **B...** - UNIPESSOAL LDA
Data Publicação: 2015-10-19

FIRMA: **B...** - UNIPESSOAL LDA
NIPC: [redacted]
NATUREZA JURÍDICA: SOCIEDADE POR QUOTAS
SEDE: [redacted] - [redacted]
Distrito: Viseu - Concelho: Górges - Freguesia: [redacted]
4650 -
OBJECTO: Construção de edifícios (residenciais e não residenciais), Obras públicas,
CAPITAL: 1.000,00 Euros
Data de Encerramento do Exercício: 31 Dezembro

SÓCIOS E QUOTAS:
QUOTA: 1.000,00 Euros
TITULAR: **A...**
NIF/NIPC: [redacted]
Estado Civil: Solteiro(a) maior
Residência/Sede: Rua [redacted]

FORMA DE OBRIGAR/ORGÃOS SOCIAIS:
Forma de obrigar: Com a intervenção de um gerente

ORGÃO(S) DESIGNADO(S):
GERÊNCIA:
Nome/Firma: **A...**
NIF/NIPC: [redacted]
Cargo: Gerente
Residência/Sede: Rua [redacted]
Data da deliberação: 19 de outubro de 2015

A sociedade cessou a actividade em 21/12/2017, por superveniência da dissolução e liquidação, conforme comunicação à Conservatória do Registo Comercial de Lisboa. (anexo 1). Dessa comunicação consta o seguinte:

A sociedade cessou a actividade em 21/12/2017, por superveniência da dissolução e liquidação, conforme comunicação à Conservatória do Registo Comercial de Lisboa. (anexo 1). Dessa comunicação consta o seguinte:

- *Que a sociedade cessou toda a sua actividade*
- *Que a sociedade já não tem sede própria.*
- *Que o activo social foi absorvido pelo passivo, sendo assim inexistente o seu património.*
- *Que não existem dívidas a terceiros, e*
- *Que a sociedade não tem quaisquer dívidas com pessoal nem quaisquer créditos a cobrar e como tal sendo pois, dada como dissolvida e liquidada para todos os efeitos legais.*

- *Que a sociedade não tem qualquer activo nem passivo, tendo já cessado a sua actividade, pelo que a considera completamente liquidada, sendo ainda o outorgante o fiel depositário da escrituração comercial da empresa."*

À data em que foi comunicada a dissolução e liquidação, a sociedade dispunha de bens activos e passivos, conforme evidencia o seu balanço, constante da IES, do período da cessação:

04-A	BALANÇO - Períodos de 2019 e seguintes		PERÍODOS	
	ACTIVO		N (1)	N-1 (2)
	Activo não corrente			
A5101	Ativos financeiros	(N, S, M)		
A5102	Preparações de desinvestimento	(N, S)		
A5103	Goodwill	(N, S)		
A5104	Activos imobilizados	(N, S, M)		
A5106	Activos financeiros	(N, S)		
A5106	Participações financeiras - nível de consolidação posterior	(N, S)		
A5107	Participações financeiras - nível de consolidação anterior	(N, S)		
A5108	Associações de controlo	(N, S, M)		
A5109	Outros activos financeiros	(N, S)		
A5110	Activos por pagar de terceiros	(N, S)		
A5111	Empréstimos financeiros (passivos) a prazo, com duração superior a 12 meses	(N, S, M)	0,00	0,00
A5112	Outros			
	Activo corrente			
A5113	Financiamentos	(N, S, M)		
A5114	Activos financeiros	(N, S)		
A5115	Cáries	(N, S, M)		
A5116	Adiantamentos a fornecedores	(N, S)	16.509,10	
A5117	Estoque a curto prazo	(N, S, M)		
A5118	Activos financeiros	(N, S)		
A5119	Outros créditos a receber	(N, S)		
A5120	Diferimentos	(N, S, M)		
A5121	Activos financeiros - activos para negociação	(N, S)		
A5122	Outros activos financeiros	(N, S)		
A5123	Activos por pagar de terceiros	(N, S)		
A5124	Outros activos financeiros	(M)	46.361,32	
A5125	Capital a depositar em terceiros	(N, S, M)	62.900,42	0,00
A5126	Outros			
A5127	TOTAL DO ACTIVO		62.900,42	0,00
	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
	CAPITAL PRÓPRIO			
A5128	Capital autorizado	(N, S, M)	1.000,00	
A5129	Reservas legais	(N, S)		
A5130	Reservas de avaliação	(N, S, M)		
A5131	Reservas de distribuição	(N, S)	441,27	
A5132	Reservas legais	(N, S, M)		
A5133	Dívidas financeiras	(N, S, M)	8.384,18	
A5134	Reservas legais	(N, S, M)		
A5135	Associações de controlo	(N, S)		
A5136	Associações de controlo	(N, S)		
A5137	Associações de controlo	(N, S, M)		
A5138	Outros			
A5139	Capital a depositar em terceiros	(N, S, M)	9.825,45	0,00
A5140	Outros			
A5141	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		46.936,05	0,00
A5142	Outros			
A5143	Outros			
A5144	Outros			
A5145	Outros			
A5146	Outros			
A5147	Outros			
A5148	Outros			
A5149	Outros			
A5150	Outros			
A5151	Outros			
A5152	Outros			
A5153	Outros			
A5154	Outros			
A5155	Outros			
A5156	Outros			
A5157	Outros			
A5158	Outros			
A5159	Outros			
A5160	Outros			
A5161	Outros			
A5162	Outros			
A5163	Outros			
A5164	Outros			
A5165	Outros			
A5166	Outros			
A5167	Outros			
A5168	Outros			
A5169	Outros			
A5170	Outros			
A5171	Outros			
A5172	Outros			
A5173	Outros			
A5174	Outros			
A5175	Outros			
A5176	Outros			
A5177	Outros			
A5178	Outros			
A5179	Outros			
A5180	Outros			
A5181	Outros			
A5182	Outros			
A5183	Outros			
A5184	Outros			
A5185	Outros			
A5186	Outros			
A5187	Outros			
A5188	Outros			
A5189	Outros			
A5190	Outros			
A5191	Outros			
A5192	Outros			
A5193	Outros			
A5194	Outros			
A5195	Outros			
A5196	Outros			
A5197	Outros			
A5198	Outros			
A5199	Outros			
A5200	Outros			

VII Anexo

Passivo			
Passivo não financeiro			
A2142	Provisões	(N, S, M)	
A2143	Provisionamentos a receber	(N, S, M)	
A2144	Provisionamentos a pagar	(N, S)	
A2145	Provisões por encargos financeiros	(N, S)	
A2146	Outros créditos a pagar	(N, S, M)	
A2147			
Subtotal			0,00
Passivo financeiro			
A2148	Financiamentos	(N, S, M)	
A2149	Ajustamentos de custos	(N, S)	
A2150	Estado e outras entes públicas	(N, S, M)	6.138,92
A2151	Administradores	(N, S)	
A2152	Financiamentos a receber	(N, S)	
A2153	Outros créditos a pagar	(N, S)	
A2154	Financiamentos	(N, S, M)	
A2155	Provisionamentos a receber para reservas	(N, S)	
A2156	Outros passivos financeiros	(N, S)	
A2157	Passivos não financeiros a receber	(N, S)	
A2158	Outros passivos financeiros	(N)	
A2159			
Subtotal			6.138,92
TOTAL DO FINANCEIRO			6.138,92
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO			62.900,42

Em conformidade com este balanço, a sociedade dispunha de um crédito sobre o Estado, de 16 509,10 (IVA), de um saldo em conta D/O, de 46 391,32 (contabilístico), tendo um débito ao Estado de 6 138,92, o que resultava num capital próprio de 56 761,50 (contabilístico).

Não obstante a dissolução e liquidação da sociedade, o detentor único do capital - o sujeito passivo - não declarou rendimentos de mais valia (Anexo G), proveniente da partilha do capital próprio da sociedade liquidada em 05/04/2018, na declaração modelo 3 (2017-), tendo apenas entregue os anexos A e H, conforme resulta do excerto da declaração modelo 3 entregue para o ano de 2017:

12	ANEXOS	Quantidade	ANEXOS	Quantidade
1	Anexo A	1	8 Anexo G1	
2	Anexo B		9 Anexo H	1
3	Anexo C		10 Anexo I	
4	Anexo D		11 Anexo J	
5	Anexo E		12 Anexo L	
6	Anexo F		13 Outros documentos	
7	Anexo G			

(...)

(...)

Face ao exposto resulta que o sujeito passivo, em resultado da dissolução / liquidação da sociedade da qual era sócio, obteve uma mais valia advinda do valor atribuído em resultado da partilha, determinado pelo activo restante, depois de satisfeitos ou acautelados os direitos dos credores da sociedade, que pode ser partilhado em espécie, se assim estiver previsto no contrato ou se os sócios unanimemente o deliberarem, conforme previsto no artigo 156º do Código das Sociedades Comerciais, depois de feito o reembolso integral das entradas realizadas pelo sócio.

Como se constata, o valor da partilha corresponde ao activo existente à data da liquidação da sociedade (depois de efetuar o pagamento de todo o passivo referente aos credores da sociedade, e de se acautelar os encargos com a liquidação da sociedade, incluindo impostos a pagar após o encerramento da liquidação), corresponde ao valor do “capital próprio”, inscrito no “balanço”, abatido do valor da quota social referente à cessação de actividade e que se encontra espelhado na IES, conforme já se demonstrou e que corresponde ao valor a partilhar:

Valor da quota social	1 000,00 (1)
Valor do capital próprio a partilhar	56 761,50 (2)
Valor da mais valia tributável (valor a partilhar)	55 761,50 (2) – (1)

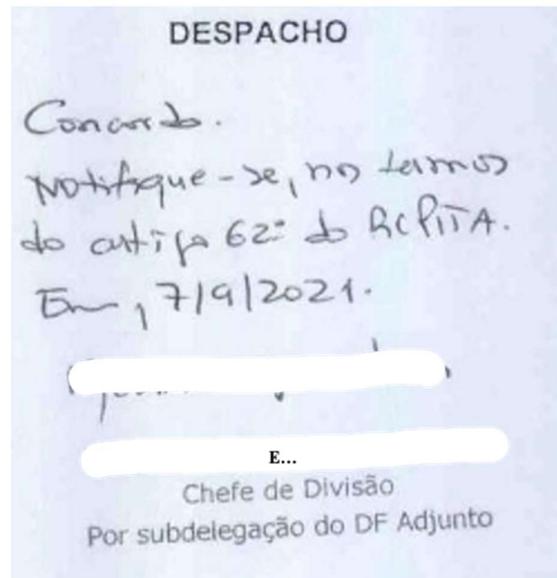
(...)

Face ao exposto resulta que o sujeito passivo, em resultado da dissolução / liquidação da sociedade da qual era sócio, obteve uma mais valia advinda do valor atribuído em resultado da partilha, determinado pelo activo restante, depois de satisfeitos ou acautelados os direitos dos credores da sociedade, que pode ser partilhado em espécie, se assim estiver previsto no contrato ou se os sócios unanimemente o deliberarem, conforme previsto no artigo 156º do Código das Sociedades Comerciais, depois de feito o reembolso integral das entradas realizadas pelo sócio.

Assim sendo, deveria ter procedido à partilha do resultado (activo existente à data da liquidação da sociedade, depois de efetuar o pagamento de todo o passivo referente aos credores da sociedade, e de se acautelarem os encargos com a liquidação da sociedade, incluindo impostos a pagar após o encerramento da liquidação) e que corresponde ao valor do “capital próprio”, inscrito no “balanço”, abatido do valor da quota social referente à cessação de actividade e que se encontra espelhado na IES, conforme já se demonstrou e que corresponde ao valor a partilhar:

• Valor da quota social	1 000,00 (1)
• Valor do capital próprio a partilhar	56 761,50 (2)
• Valor da mais valia tributável (valor a partilhar)	55 761,50 (2) – (1)

8. Sobre o RIT foi exarado despacho e apostado carimbo com o seguinte teor:



9. Sobre o RIT foi exarado despacho com o seguinte teor:

PARECER DO CHEFE DE DIVISÃO

Embora o sujeito passivo tenha a sede na área da Direção de Finanças do Porto, a ação inspetiva foi efetuada pela D.F. Viseu, por extensão de competência prevista no artigo 17º do RCPITA e concedida pelo Diretor de Finanças do Porto através de despacho de 14/04/2021.

Concordo com o parecer do chefe de equipa, bem como com o relatório da ação inspetiva, onde são evidenciadas as propostas de correções, os fundamentos e os critérios de correção, que foram objeto de notificação para audição nos termos do art.º 60º da L.G.T. e art.º 60º do RCPITA..

Conforme propostas de correção, e

PARECER DO CHEFE DE DIVISÃO

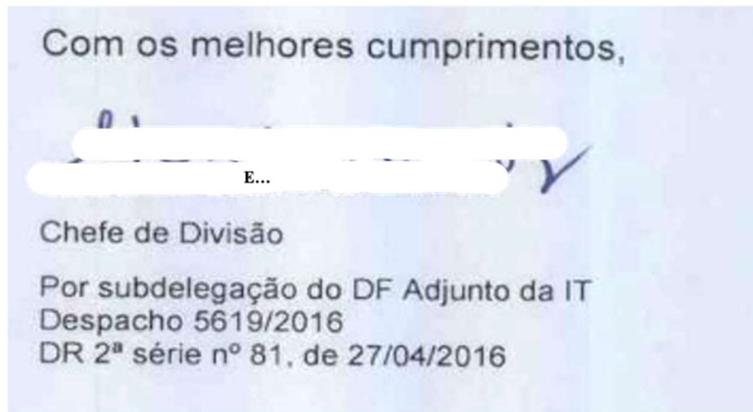
fundamentos de facto e de direito constantes no relatório de inspeção, demonstra-se que foram desrespeitadas normas técnicas estatuidas no CIRS referentes ao ano de 2017, com reflexo no apuramento do imposto (IRS) devido a final, apurado por métodos diretos, no montante de 15.613,22€.

Para efeitos de decisão e notificação do relatório final nos termos do art.º 62º do R.C.P.I.T.A., deve remeter-se este relatório à D. F. Porto, tendo em conta o nº 5 do art.º 65º do CIRS, dado que o sujeito passivo tem a residência fiscal na área daquela unidade orgânica.

Em 2021/08/30

(Chefe de Divisão)

10. O ofício nº 2021S..., de 08/09/2021, que procedeu a notificação do RIT encontra-se assim assinado:



Com os melhores cumprimentos,

E...

Chefe de Divisão

Por subdelegação do DF Adjunto da IT
Despacho 5619/2016
DR 2ª série nº 81, de 27/04/2016

11. O Impugnante foi notificado em 2021-10-19, por viapostal (registo postal RY...PT) do ato de liquidação de IRS nº 2021..., relativo ao ano de 2017, no montante de € 14.943,24, e o ato de liquidação de juros compensatórios nº 2021.../..., também relativo ao ano de 2017, no montante de € 2.024,27.

12. O termo do prazo para pagamento das liquidações indicadas no artigo anterior foi o dia 22.11.2021.
13. A Chefe de Divisão de Inspeção Tributária - IV, que confirmou as conclusões do relatório inspetivo foi designada por Despacho da Diretora-Geral da AT n.º 8957/2015, de 31/7, publicado no D.R., 2ª série, n.º 156, de 12/8/2015, cuja renovação ocorreu por Despacho da Diretora-Geral da AT, Aviso n.º 15818/2018, de 19/10, publicado no D.R., 2ª série, n.º 212, de 5/11/2018 e por Despacho da Diretora-Geral da AT, Aviso n.º 12337/2021, de 22/6, publicado no Diário da República, 2ª série, n.º 127, de 2/7/2021.
14. Por Despacho do Diretor de Finanças do Porto, C..., n.º .../2015, de 18 de novembro de 2015, publicado no Diário da República, 2ª série, n.º 226, foram delegados poderes à Sra. D... o qual inclui, entre outros, os seguintes:

“4.11 - O apuramento, fixação ou alteração de rendimentos e atos conexos, quando esteja em causa a aplicação dos artigos 39.º e 65.º do Código do IRS, até ao limite de (euro) 1.000.000,00, por cada exercício;”

“V - Autorização para subdelegar:

Autorizo os Diretores de Finanças Adjuntos e os Chefes de Finanças a subdelegar as competências que agora lhe são delegadas e subdelegadas, nas situações previstas nas respetivas delegações e subdelegações.”

15. Por despacho da Diretora de Finanças Adjunta do Porto, D..., delegou poderes na Sra. Chefe de Divisão da DF do Porto, E..., (despacho n.º .../2016 publicado em DR II série .º81, de 24.07.2016), o qual inclui, entre outros, o seguinte:

“(...)1.14 - O apuramento, fixação ou alteração de rendimentos e atos conexos, quando esteja em causa a aplicação dos artigos 39.º e 65.º do Código do IRS, até ao limite de € 1.000.000,00, por cada exercício;(...)”

16. Por despacho da Diretora da AT de 07.09.2019 foi designado, em regime de substituição, por impedimento do titular, no cargo de Diretor de Finanças Adjunto

da Direção de Finanças do Porto, o Chefe de Divisão de Inspeção Tributária III (DIT III) da Direção de Finanças do Porto, F..., com efeitos a 04 de julho de 2019 (Aviso n.º .../2019, publicado em DR n.º 145/2019, II Série de 2019.07.31).

17. Nos termos do despacho de 23/5/2022, a Diretora de Finanças do Porto procedeu “à ratificação de todos os atos praticados pela Chefe de Divisão de Inspeção Tributária IV, da Direção de Finanças do Porto, no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2021..., incluindo o sancionamento do relatório, e da nota de fixação/alteração dos elementos declarados de outros rendimentos, nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 164º do Código do Procedimento Administrativo, retroagindo os seus efeitos à data dos atos ora ratificados.”

III.2. Factos não provados

1. Aquando da dissolução e liquidação, em 20.12.2017, da sociedade B...– Unipessoal, Lda., o Impugnante efetuou a partilha da quantia de €55.761,50 resultante do valor do capital próprio, inscrito no balanço, abatido do valor da quota social.

III.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 17 são dados como assentes pela análise dos documentos do processo administrativo, dos documentos 1 a 5 juntos pelo Requerente, do documento 1 junto pela Requerida e pela posição assumida pelas partes.

O único facto não provado resulta da inexistência de qualquer elemento probatório que revele a partilha, recepção ou transmissão da quantia de €55.761,50 para o Impugnante.

IV. Do Direito

O CPPT não dispõe de uma norma própria que indique a ordem do conhecimento das questões a resolver pelo tribunal. Como determina o art. 2.º do CPPT, tal ordem há-de recolher-se, atenta a natureza da lacuna, no Código de Processo Civil, art. 608.º, n.º 1, iniciando-se pelo conhecimento das exceções dilatórias e, por regra, posteriormente, tomando conhecimento das perentórias. (Cf. Acórdão do STA de 15/2/2017, proc. 0216/15)

As exceções perentórias importam a absolvição total ou parcial do pedido e consistem na invocação de factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo Impugnante, como definido no art.º 576 do Código de Processo Civil. A ratificação de um ato, consiste num facto que extingue o efeito jurídico relativo à invocação do vício da incompetência. Porquanto, devemos por aqui começar.

1. Incompetência / Ratificação

O impugnante nos artigos 78º a 95º do pedido de pronúncia arbitral (doravante apenas ppa) alega a incompetência da Sra. Chefe de Divisão da DF do Porto “E...” para alterar os rendimentos do impugnante no procedimento inspetivo.

O art. 65º n.º5 do CIRS, cuja epígrafe é “Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos”, estatui o seguinte:

5 - A competência para a prática dos atos de apuramento, fixação ou alteração referidos no presente artigo é exercida pelo diretor de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles o justifique.

O RIT que conduziu à elaboração da liquidação aqui *sub judice* alterou os rendimentos do contribuinte. Nos termos do art. 65º, n.º5 do CIRS o órgão competente para elaborar o RI é o Diretor de Finanças do Porto, o qual ao abrigo da mesma norma pode delegar essa competência.

Tendo presente os factos dados como provados (cf. n.º10) verifica-se que o ato (RIT) foi praticado pela Sra. Chefe de Divisão da DF do Porto, E..., a qual invoca a subdelegação do

DF Ajunto da IT, despacho n.º 5619/2016 publicado em DR II série .º81, de 24.07.2016, o qual inclui:

“(...)1.14 - O apuramento, fixação ou alteração de rendimentos e atos conexos, quando esteja em causa a aplicação dos artigos 39.º e 65.º do Código do IRS, até ao limite de € 1.000.000,00, por cada exercício;(...)”

Esta subdelegação de poderes foi emitida pela Diretora de Finanças Adjunta do Porto, D... a qual subdelega os poderes conferidos por Despacho do Diretor de Finanças do Porto, C..., n.º .../2015, de 18 de novembro de 2015, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 226, o qual inclui:

“4.11 - O apuramento, fixação ou alteração de rendimentos e atos conexos, quando esteja em causa a aplicação dos artigos 39.º e 65.º do Código do IRS, até ao limite de (euro) 1.000.000,00, por cada exercício;”

A delegação de poderes efetuada pelo DF do Porto (n.º .../2015, de 18 de novembro de 2015, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 226) autoriza expressamente a subdelegação:

“V - Autorização para subdelegar:

Autorizo os Diretores de Finanças Adjuntos e os Chefes de Finanças a subdelegar as competências que agora lhe são delegadas e subdelegadas, nas situações previstas nas respetivas delegações e subdelegações.”

Deste modo, a subdelegação efetuada pela Diretora de Finanças Adjunta do Porto, D..., a favor da Chefe de Divisão da DF do Porto, E..., não padece de qualquer vício (arts. 44º, n.º1 e 46º, n.º1 e n.º2 do CPA).

Sucedo que, à data dos factos (07/09/2021), o DF Adjunto do Porto era o Sr. F... e não a Sra. D... (aviso n.º .../2019, publicado em DR n.º 145/2019, II Série de 2019.07.31).

Porquanto, por aplicação do art. 50º, n.º1, al. b) do CPA, a delegação de poderes efetuada por esta a favor da Sra. D... tinha caducado.

A competência é conceptualizada como um conjunto de poderes funcionais que a lei confere a um órgão para a prossecução das atribuições da pessoa coletiva pública que integra, assumindo-se como a pedra basilar e de vanguarda do princípio geral da legalidade administrativa. A incompetência pode definir-se como o vício que consiste na prática, por um órgão da Administração, de um ato incluído nas atribuições ou na competência de outro órgão (cf. ac.T.C.A.Sul-1ª.Secção, 17/6/2004, proc.2976/99; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 10/7/2014, proc.7512/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 4/6/2015, proc.8508/15; M. Caetano, Manual de D. Administrativo, Almedina, 1991, I, pág.499 e seg.; D. Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, II, Almedina, 2010, pág.387 e seg.).

No caso em apreço é manifesto que em 07.09.2021 a Sra. Chefe de Divisão da DF do Porto, E..., não tinha poderes próprios para alterar os rendimentos do Impugnante através do RIT (art. 65º, n.º5 do CIRS), como fez.

Contudo, perante a prática de um ato administrativo por um órgão desprovido de competência para tal, pode o titular do órgão competente promover a sua ratificação-sanação, ato administrativo secundário destinado à sanação do vício gerador da ilegalidade do ato administrativo principal (Cf. Ac. do TCA Sul-2ª.Secção, 10.07.2014, proc.7512/14; Ac. do TCA Sul-2ª.Secção, 04.06.2015, proc.8508/15; Ac. do TCA Norte de 20.05.2016, proc. n.º 597/07.4 BECBR, Ac. do TCA Norte de 23.01.2020, proc. n.º 2066/14.7 BEPRT, Ac. do TCA Sul de 27.01.2022, proc. n.º 1075/05.1 BELSB, D. Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, II, Almedina, 2021, pág.422 e seg.; Mário Esteves de Oliveira e Outros, Código do Procedimento Administrativo Comentado, 2ª.edição, págs.662 e seg.).

De acordo com despacho de 23.05.2022, a Diretora de Finanças do Porto procedeu à ratificação de todos os atos praticados pela Chefe de Divisão de Inspeção Tributária IV, da Direção de Finanças do Porto, no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2021..., incluindo o sancionamento do relatório, e da nota de fixação/alteração dos elementos declarados de outros rendimentos, nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 164º do Código do Procedimento Administrativo, retroagindo os seus efeitos à data dos atos ora ratificados.(Cf. n.º17 do probatório).

Em caso de incompetência, o poder de ratificar o ato cabe ao órgão competente para a sua prática (art. 164.º, n.º3 do CPA) e a ratificação, no caso em apreço, retroage os seus efeitos à data dos atos a que respeitam (art. 164.º, n.º5 do CPA). Nestes termos, produzindo um efeito *ex tunc*, equivale à supressão da ilegalidade que vicia o ato, removendo, assim, da ordem jurídica um ato ilegal e substituindo-o por um ato válido.

Em suma, o Impugnante assevera que as liquidações são nulas por terem sido proferidas por quem não tinha competência para a prática do ato, uma vez que o despacho de delegação de competências, que confere competência a G...- delegado, é proferido em data em que o delegante já havia cessado as suas funções.

Assim, embora em 07/09/2021 a delegação de competências mencionada no RI já não se encontrasse válida, tendo sido praticado um ato que altera o imposto do Impugnante que padecia de vício de incompetência, o certo é que, entretanto, a Diretora de Finanças do Porto proferiu, em 23.05.2022, despacho onde ratificou todos os atos praticados, incluindo o sancionamento do relatório, e da nota de fixação/alteração dos elementos declarados de outros rendimentos, nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 164.º do Código do Procedimento Administrativo, retroagindo os seus efeitos à data do ato ratificado. Esta ratificação retroagiu os seus efeitos a 07/09/2021, isto é, à data do ato a que respeita.

Destarte, a falta de competência para a prática do ato fere-o de anulabilidade, encontrando-se, porém, tal vício sanado *ab initio*, mercê da retroação de efeitos da ratificação praticada pelo órgão competente. Pelo que, improcede o vício da incompetência do autor do ato (RIT).

2. Incompetência territorial da Direção de Finanças de Viseu

Nesta parte o Impugnante alega (arts. 69º a 77º do ppa) a incompetência territorial da DF de Viseu para instaurar o procedimento de inspeção porque o contribuinte tem domicílio fiscal em Lousada, estando esta Vila incluída na área da jurisdição da DF do Porto. Mais alega que, caso exista um despacho de extensão de competência emitido pela DF do Porto a favor da DF de Viseu, não foi notificado do mesmo constituindo um vício de preterição de formalidade legal.

O artigo 16.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) estabelece o seguinte:

“Artigo 16º

(Competência material e territorial)

1 - São competentes para o procedimento de inspeção tributária, nos termos da lei, os seguintes serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira:

a) (...)

b) (...)

c) As unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial. (Redação do Decreto-Lei n.º 6/2013 de 17 de janeiro)

(...)”

Resulta assim que, tendo o contribuinte domicílio fiscal no distrito do Porto o procedimento inspetivo deve ser feito pela DF do Porto.

Contudo, o art. 17.º do RCPITA prevê o seguinte:

“Art. 17º

(Extensão da competência)

Os atos de inspeção podem estender-se a áreas territoriais diversas das previstas no artigo anterior ou ser efetuados por outro serviço, mediante decisão fundamentada do diretor de finanças competente.”

Face à norma agora citada, os atos de inspeção podem ser realizados por uma DF fora da sua área territorial, desde que a DF competente o permita através de uma decisão fundamentada.

Importa começar por referir que a ratificação efetuada pela DF do Porto tem como efeito a sanção dos atos do procedimento de inspeção que possam enfermar de vício de incompetência (art. 164º, n.º5 do CPA).

Mais, do exame da factualidade provada (cf. n.º 5 do probatório), conclui-se que o despacho de extensão de competência (art. 17.º do RCPITA) foi preferido em 14.04.2021, pela DF do Porto a favor da DF de Viseu. Deste modo, improcede o vício da incompetência territorial da DF de Viseu.

Sustenta o Impugnante, igualmente, que não foi notificado do despacho de extensão. No entanto, a notificação não é um elemento intrínseco do ato e, portanto, não é um requisito da sua validade, mas simples condição da sua eficácia. A mera falta de notificação do despacho de extensão da competência dos atos de inspeção não gera a invalidade destes.

Contudo, pelo menos, com a notificação do RIT (cf. n.º 9 do probatório) o Impugnante teve conhecimento do despacho de extensão uma vez que ele é mencionado no parecer do chefe de divisão. Improcedendo, por esta via, o vício da falta de eficácia do RIT.

3. Mais-Valia / Partilha

O Impugnante alega que aquando da dissolução e partilha dos bens da sociedade não recebeu qualquer valor, não tendo por isso ocorrido o facto tributário que justifique a tributação (arts. 59.º a 68.º do ppa).

O art. 81.º do CIRC estipula o seguinte:

Artigo 81.º

Resultado da partilha

1— 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 valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio

De acordo com o art. 10.º, n.º1, al. b), 3) do CIRS:

“Artigo 10.º

Mais-valias

1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

(...)

b) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo:

(...)

3) O valor atribuído em resultado da partilha, bem como em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias aos sujeitos passivos que as constituíram, nos termos dos artigos 81.º e 82.º do Código do IRC;

(...)”

Pela análise do art. 81º do CIRC verifica-se que partilha dos bens da sociedade liquidada não é um ato sujeito em si mesmo a imposto sobre o rendimento. Na verdade, a função da partilha é proceder à distribuição dos bens em função do valor que for atribuído a cada um dos sócios em resultado da partilha, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio. Pelo que, se nada for distribuído, não haverá IRS a pagar.

Mais, o CIRS prevê a tributação das mais valias somente após a sua realização – princípio da realização - , não sendo tributáveis as mais valias meramente potenciais ou latentes. Apesar da adoção da conceção do rendimento acréscimo, vigora no CIRS o princípio da realização, nos termos do qual um ganho só pode ser considerado existente quando foi obtido através de uma transação já concretizada (art. 44º do CIRS)¹.

Tendo presente a factualidade provada constatasse que que o Impugnante declarou em 20.12.2017 que a sociedade não tinha qualquer ativo nem passivo a liquidar (cf. nº3 do probatório). Esta declaração constitui um requisito legal para utilização do procedimento

¹ Cf. Manual de IRS, Paula Rosado Pereira, 2º edição, Almedina, 2019, pág. 220, Sobre o IRS, Rui Morais, Almedina, 3ª edição, 2014, pág. 131 e José Guilherme Xavier de Basto, IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, Coimbra editora, 2007 pág. 394 e segs.

especial de extinção imediata de entidades comerciais (art. 27º, n.º1, al. b) do D.L. 76-A/20006 de 29.03).

Sucedo que, pela análise do balanço, constante da IES, verifica-se que a sociedade tinha, na data indicada, um capital próprio, abatido do valor da quota social, de €55.761,50. O facto tributário ocorre quando for feita a partilha desta quantia. Encerrada a liquidação e extinta a sociedade, caso se apure que existem bens não partilhados, como no caso em apreço, deverá ser feita uma partilha adicional (art, 164º, n.º1 do Código das Sociedades Comerciais).

Incumbindo à Administração, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos que se arroga, e tendo sido os serviços inspetivos que tomaram a iniciativa de proceder à correção tributária, é sobre ela própria que recai a consequência desvantajosa, no plano probatório, da não demonstração da partilha da quantia de €55.761,50 resultante do valor do capital próprio, inscrito no balanço, abatido do valor da quota social.

Para demonstrar que o Impugnante efetuou partilha deste valor, não pode a AT escudar-se, apenas, na dissolução e liquidação da sociedade, sem mais, e ao mesmo tempo no RIT referir que a sociedade nessa data tinha ativos.

Neste sentido, recaía sobre a AT o ónus de provar que o Impugnante recebeu esses valores que lhe foram corrigidos, o que não foi efetuado.

As dúvidas sobre a existência do facto tributário são valoradas a favor do contribuinte, conduzindo à anulação do ato impugnado (art. 100º, n.º1 do CPPT).

Acresce que, no contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo arbitral, funciona o princípio da proibição da fundamentação a posteriori. Isto é, o tribunal tem de limitar-se à formulação do juízo sobre a legalidade do ato sindicado tal como ele ocorreu, apreciando a respetiva legalidade em face da fundamentação contextual integrante do próprio ato, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, seja por iniciativa oficiosa do tribunal, seja por meio de novos argumentos que tenham sido invocados pelas partes na pendência do processo impugnatório (cf. acórdão do STA de 27 de Junho de 2016, Processo n.º 043/16).

Não cabe, por isso, ao tribunal analisar a legalidade da liquidação impugnada com base em considerações que não lhe serviram de fundamento.

Face à solução a que se chega, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios invocados.

V) DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação n.º 2021..., referente ao ano de 2017, do qual resultou imposto a pagar no valor de €16.967,51 e em consequência anular parcialmente aquela liquidação, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração da mais valia relativa ao valor atribuído em resultado da partilha dos bens da sociedade;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em €16.967,51 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a)*, do CPPT, aplicável por força da alínea *a)* 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.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.224,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, 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, 06 de setembro de 2022

O Árbitro

(André Festas da Silva)
