

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 912/2024-T

Tema: IRS – Vício do Procedimento de Inspeção e Falta de Fundamentação

Sumário

I. O artigo 15 do RCPITA, permite a alteração e ampliação dos fins e o âmbito procedimento de inspeção bem como da sua extensão, mediante despacho fundamentado.

II. A fundamentação no procedimento tributário é suficiente quando proporcione aos destinatários do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que o praticou, *i.e.*, quando um destinatário normal, colocado perante o ato em causa, possa ficar ciente das razões que sustentam a decisão nele prolatada

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Paulo Ferreira Alves designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em oito de outubro de 2024, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA, NIPC ..., com sede na Rua ..., ..., ..., Valongo, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria

Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato tributário do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), n.º 2021 ... de 2021-09-16, respeitante ao exercício de 2017 no valor de €6.801,38 e N.º 2021... de 2021-09-16 respeitante ao exercício de 2018 no valor de €43.852,04, bem como a anulação do indeferimento do pedido de reclamação graciosa n.º ...2022... deduzida contra este ato tributário.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 31 de julho de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o ora árbitro para formar o Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 8 de outubro de 2024.

Em 8 de outubro de 2024, a Requerida foi notificada para apresentação da sua Resposta, tendo apresentado a mesma no prazo de 30 dias previsto no artigo 17.º do RJAT.

No dia 10 de dezembro de 2024, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquiridas as testemunhas apresentadas pela Requerente. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas finais até ao dia 10 de Janeiro de 2025 e o Tribunal indicou a data previsível para prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente pela Requerente até essa data (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

A Requerida apresentou as suas alegações em 9 de janeiro de 2025.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente formula a sua pretensão arbitral da seguinte forma:

(a) As alterações ao procedimento de inspeção estão subordinadas ao disposto no artº 15º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) e, como decorre do nº 1 desta disposição, a alteração do âmbito do procedimento de inspeção deve obedecer a vários requisitos: Ser efetuada pela entidade que tiver ordenado a inspeção; Revestir a forma de despacho fundamentado, isto é, que evidencie, de um modo claro, preciso, direto e completo, as razões justificativas da necessidade ou conveniência dessa alteração; • Ser este devidamente notificado à entidade inspecionada.

(b) Requisitos que não foram satisfeitos no procedimento de inspeção em apreciação, porquanto é manifesto que, no que se refere ao requisito da fundamentação vertida no documento notificado ao Requerente, esta é, pura e simplesmente, inexistente.

(c) E a ausência de tal requisito terá que acarretar a invalidade da alteração em causa com base na falta de fundamentação, bem como, incompetência e vício de forma, logo, a ilegalidade dos posteriores atos inspetivos realizados ao abrigo da credencial assim alterada, pois que se verifica a falta de competência funcional dos agentes da inspeção para o concreto âmbito que se pretendeu conferir ao procedimento de inspeção, ou seja, para investigação de todas as matérias relativas aos demais impostos que não o IRC e o IVA, entre os quais, portanto, se encontra o IRS e a sujeição a retenção.

(d) Consequentemente, a falta de notificação deste despacho, o qual teria de satisfazer os requisitos de ser claro, preciso, direto, atual e completo, ou mesmo a sua inexistência, determina, também, a invalidade dos atos de liquidação resultantes do procedimento de inspeção realizado, por violação do princípio da legalidade.

(e) Estamos perante uma formalidade essencial, que integra a definição da estrutura dos procedimentos inspetivos, que, quando não observada, invalida todos os posteriores atos de inspeção e respetivas conclusões, ferindo a liquidação, que neles se suporta, de ilegalidade.

(f) Nestes termos, os atos de liquidação emergentes de procedimento de inspeção, que se encontra afetado de ilegalidade, sofrem, igualmente, de vício de violação da lei, dado

que dependem e decorrem dessa mesma inspeção.

(g) Alega a falta de fundamentação dos atos tributários, sustentando, que a na fundamentação dos atos tributários a AT atuou com desprezo pelos princípios tributários que decorrem da CRP e se encontram plasmados na LGT, designadamente, o princípio da verdade material ou do inquisitório (artº 58º da LGT e artº 6º do RCPITA), porquanto não procedeu à investigação de todos os elementos com relevância para a definição do enquadramento tributário a conferir aos movimentos a débito da conta SNC “2381 – Outras Operações com os Órgãos Sociais”, para além do que omitiu factos que poderiam ser determinantes desse enquadramento.

(h) A satisfação de tal princípio obriga a AT a adotar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade dos factos, o que significa que não se pode servir de elementos que conduzam a uma mera aparência que possa servir o seu desejo de tributar, ignorando o desenvolvimento de toda a investigação / inquirição que lhe permita alcançar a total realidade dos factos.

(i) Ora, a AT, tendo identificado movimentos a débito da conta SNC em causa, até mesmo perante a pouca clareza dos documentos internos de suporte quanto à natureza das operações, não poderia aproveitar-se dessa insuficiência para, sem mais, fazer apelo ao disposto no artº 6º, nº 4, do CIRS.

(j) De facto, a conta SNC “2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais”, enquanto subconta das contas SNC “23 – Pessoal” e “238 – Outras operações” deve ser utilizada para registar outras operações entre o pessoal e os órgãos sociais que não se encontrem especificadas noutras contas, designadamente as contas SNC “231 – Remunerações a liquidar”, “232 – Adiantamentos” e “237 – Cauções”

(k) Mais se salienta que as subcontas da conta SNC “23 – Pessoal” se destinam a revelar as operações com os trabalhadores, logo, incluindo os sócios ou gerentes nessa qualidade, sendo que os movimentos com os sócios, nas situações em que intervêm enquanto tal, e onde se incluem os adiantamentos por conta de lucros, devem ser levados às subcontas da conta SNC “26 – Acionistas / Sócios”.

(l) Ou seja, a utilização desta conta SNC, só por si, nada indica que se esteja perante adiantamento por conta de lucros aos sócios e, acima de tudo, não permite a identificação inequívoca da sócia-gerente como beneficiária dos supostos adiantamentos por conta de lucros, como a AT presumiu, contrariando o legítimo interesse do outro sócio caso a situação fosse de adiantamentos efetivos.

(m) Ora, é neste quadro que a AT, afirmando claramente que ignorava a natureza dos movimentos, entendeu ter matéria suficiente para passar de imediato à tributação, portanto, sem necessidade de questionar os responsáveis da empresa ou o Contabilista Certificado, parecendo ter receio de que as justificações ou os elementos que estes pudessem carrear para o processo pudessem prejudicar a tributação pretendida.

(n) Mais grave será o desprezo e a omissão ao nível do RIT, o qual constitui a base de sustentação dos atos tributários em crise, da existência de movimentos a crédito da mesma conta SNC, quando, inevitavelmente a sua simples análise tornava impossível desconhecer que, para além dos movimentos a débito, também existiam movimentos de sentido contrário.

(o) Aliás, essa simples análise da conta-corrente em causa (ANEXO 10 - “2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais”), levaria à conclusão de que, em momento algum, durante os anos de 2017 e 2018, o respetivo saldo se apresentou favorável aos sócios, o que significa que os supostos “recebimentos” por parte da sócia-gerente foram sempre posteriores e de montante mais baixo do que as “entregas” feitas pela mesma.

(p) Daí que a conta apresente, no início de 2017, fosse com um saldo credor de €4 989,44 e, no final de 2018, esse saldo tenha crescido para €33 467,74.

(q) Ou seja, a admitir-se que a conta respeitava à sócia-gerente, esta sempre se apresentou, no momento do registo dos movimentos a débito que a AT acaba tributando, na posição de credora da sociedade Requerente, logo, com o óbvio direito a ser ressarcida dos valores que tinha disponibilizado a esta sociedade.

(r) Tudo isto na mesma lógica simplista de concluir que, se os débitos correspondiam a “levantamentos” da sócia-gerente, os créditos teriam de corresponder a “entregas” feitas por esta.

(s) A AT, no RIT elaborado, sempre omitiu este facto primordial, interessada que estava em construir, através da seleção dos elementos contabilísticos, uma lógica à margem da realidade, dando evidência aos dados que serviam os seus desígnios e omitindo os factos que os poderiam colocar em crise, no mais claro atropelo pelo princípio da verdade material ou do inquisitório.

(t) Para que se tornasse possível à AT atribuir relevância apenas aos movimentos a débito daquela conta, teria de invalidar, demonstrando justificadamente, os movimentos a crédito e os sucessivos saldos a favor dos supostos beneficiários.

(u) O que não fez, pois nem uma palavra sobre a existência dos ditos movimentos a crédito foi mencionada no RIT.

(v) Para firmar as suas conclusões, a AT bastou-se com a identificação dos movimentos a débito e, apoiada no n.º 4 do art.º 6.º do CIRS, no entendimento de que a presunção legal que esta norma estabelece consiste numa porta aberta para agarrar em todo e qualquer lançamento a débito de contas que tenham no seu título a palavra “sócios”, ou como no caso, “órgãos sociais”, tributar como adiantamento por conta de lucros o valor de tais lançamentos.

(w) Tudo isto, isolando este simples facto, quando, afinal, é sobre a AT que impende o ónus de alegar e provar que aos lançamentos registados correspondem efetivas operações financeiras realizadas e que os sócios delas beneficiaram.

(x) Conclua-se, pois, que a AT, sujeita ao ónus da prova que sobre si impende, teria de ter comprovado que aos lançamentos contabilísticos em causa subjazia um efetivo enriquecimento da sócia-gerente. A AT não o fez e, no entanto, tal tarefa apresentava-se facilitada, dado que aqueles movimentos contabilísticos a débito da conta SNC “2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais” tiveram como contrapartida, na sua maior parte, movimentos de saída das contas bancárias da Requerente (conta SNC “12 – Depósitos à Ordem”), tornando possível, através dos extratos emitidos pelas entidades bancárias (ANEXO 11) e respetivos documentos de apoio, verificar quem foram os destinatários/beneficiários das verbas movimentadas.

(y) Análise que não foi, de facto, efetuada pela AT, preferindo esta atuar, sem apoio

em qualquer documento que esclarecesse a natureza dos movimentos a débito na conta SNC “2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais”, na mera presunção de que estes correspondiam a apropriação pelos sócios de dinheiro da Requerente.

(z) No entanto, a simples análise dos extratos bancários permitiria constatar que a quase totalidade dos movimentos de saída das contas bancárias evidenciam que se trataram de pagamentos efetuados a entidades terceiras, designadamente fornecedores, e são inerentes à atividade exercida pela Requerente.

(aa) Dito de outra forma, não se constata qualquer movimento financeiro a favor da sócia-gerente, demonstração de que a contabilidade, no que se refere à conta SNC utilizada para contabilização dos movimentos de que a AT se serviu para concretizar os atos tributários de liquidação de IRS, não traduz a realidade.

(bb) Como prova objetiva de que aqueles movimentos correspondem a meros lançamentos contabilísticos sem qualquer aderência a movimentos financeiros a favor da sócia-gerente que efetivamente tenham sido realizados, elege-se, a título exemplificativo, o período de dezembro de 2018.

(cc) Como prova objetiva de que aqueles movimentos correspondem a meros lançamentos contabilísticos sem qualquer aderência a movimentos financeiros a favor da sócia-gerente que efetivamente tenham sido realizados, elege-se, a título exemplificativo, o período de dezembro de 2018.

(dd) Nesse mês, a conta SNC “2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais” apresenta o registo a débito, por contrapartida da conta SNC “1215 Depósitos à Ordem BCP”, dos valores de € 49.069,58 e € 15.079,02, no total de € 64.148,60, conforme consta do respetivo extrato da contabilidade (ANEXO 10) e do quadro 10, inserido a páginas 16/23 do RIT.

(ee) Por seu lado, o extrato bancário desse mesmo período (ANEXO 12) revela vários movimentos de saída de disponibilidades que só totalizam € 48.722,51 e cujo descritivo permite concluir que nenhum dos movimentos pôde aproveitar à sócia-gerente.

(ff) O que, evidentemente, só pode levar à conclusão de que, não obstante o lançamento contabilístico de € 64.148,60 na conta em causa, denunciando saídas desse valor da

conta SNC de depósitos à ordem, em rigor só existiram saídas de disponibilidades financeiras das contas de bancos de € 48.722,51, conforme se prova pelo extrato emitido pela entidade bancária, e nenhuma dessas saídas, dado o correspondente discriminativo, se comprova que pudesse ter aproveitado à sócia-gerente.

(gg) Ou seja, fica demonstrado que estamos em presença de meros registos contabilísticos sem correspondência em qualquer realidade que possa envolver os ditos “Órgãos Sociais”, quando, na construção do conceito de rendimento tributário, o CIRS adota a conceção de rendimento-acrécimo, segundo a qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo dos contribuintes, o que obriga à demonstração do efetivo enriquecimento.

(hh) De qualquer modo, independentemente da existência de uma prática contabilística que não traduza sem margem para dúvida a natureza dos movimentos efetuados na conta SNC em apreço, o que acaba favorecendo os desígnios da AT e o recurso à presunção do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS, os factos demonstram que, em caso algum, a sócia-gerente beneficiou de qualquer verba atribuída pela empresa, pelo que, pelo menos, existe dúvida fundada sobre a ocorrência, mesmo que presumida, de um efetivo adiantamento de lucros a favor dos sócios, logo, aumento da sua capacidade contributiva.

(ii) Embora o CSC não contenha disposição idêntica para as sociedades por quotas (caso do Requerente), o certo é que a admitir-se tal possibilidade também nesta modalidade societária, sempre haveriam de observar-se as regras a que está sujeito o adiantamento sobre os lucros nas sociedades anónimas – cfr. Acórdão do TCA Norte, de 09/06/2016, proferido no âmbito do processo n.º 545/10.4BECBR.

(jj) E analisadas tais regras, logo se vê que o adiantamento por conta dos lucros supõe a transferência efetiva de disponibilidades financeiras, geradas em resultados do exercício, da sociedade para os sócios e não, como no caso, suportadas em meros lançamentos contabilísticos de passagem.

(kk) Logo, à AT cabia o ónus de provar a existência dos pressupostos legalmente exigidos para que, nos termos do CSC, pudesse ter ocorrido qualquer adiantamento por conta

de lucros, demonstrando, designadamente, que os valores registados a débito da conta SNC se alicerçavam em resultados da Requerente e que existia alguma deliberação dos sócios, relativamente aos exercícios de 2017 e 2018, a legitimar a distribuição de lucros.

(ll) Conclui a Requerente, alegando:

(mm) Nestes termos, deve ser considerado que o Despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa e que os atos de liquidação ora impugnados enfermam de vícios legais inerentes ao procedimento de inspeção e à total ausência de fundamentação para manter a tributação como adiantamento por conta de lucros das verbas lançadas a débito da conta SNC “2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais”, porquanto:

(nn) O procedimento de inspeção, tendo por âmbito o IRS e extensão os exercícios de 2017 e 2018, não se mostra legitimado por falta de fundamentação do Despacho que decidiu a alteração das credenciais que deram origem ao início do procedimento, o que, necessariamente, deverá implicar a anulação de tudo quanto foi processado ao abrigo dessa alteração, arrastando, assim, a invalidade dos atos de liquidação ora impugnados;

(oo) A AT não deu satisfação aos princípios que regem o procedimento tributário, designadamente o princípio da verdade material ou do inquisitório, em virtude de omitir a totalidade dos factos com pertinência para o enquadramento tributário dos lançamentos contabilísticos em causa, designadamente a existência de movimentos a crédito da mesma conta SNC e a posição sistemática de crédito que a mesma evidenciava, bem como por não ter efetuado qualquer esforço investigatório relativamente à natureza dos movimentos que lhes pudessem estar subjacentes, recorrendo, nomeadamente, aos extratos emitidos pelas entidades bancárias;

(pp) Inexiste fundamento para concluir que os lançamentos a débito da conta SNC “2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais” correspondem a adiantamentos por conta de lucros, na medida em que foram efetuados quando a tal conta apresentava um saldo credor, logo, a favor dos supostos beneficiários, o que, a manter-se a posição da AT, com a qual, todavia, não se concorda, teria de ser entendido como o reembolso de disponibilidades adiantadas por estes no interesse e para a gestão da Requerente;

(qq) A menos que a AT tivesse vindo a provar que o referido saldo credor se apresentava indevido, o que não foi, por esta, questionado e, muito menos, demonstrado;

(rr) A tributação pretendida, assenta, unicamente, na presunção legal de que os lançamentos a débito de quaisquer conta-correntes de sócios correspondem a adiantamentos por conta de lucros, quando tal norma pressupõe a existência de enriquecimento efetivo dos sócios, o que, na situação em apreço, não foi demonstrado pela AT e não se verificou, como se teve oportunidade de demonstrar no presente pedido, recorrendo, nomeadamente, aos dados evidenciados pelos extratos bancários e à total falta de correspondência dos lançamentos a débito da conta SNC em causa com os mesmos;

(ss) A AT não demonstrou a satisfação dos requisitos que emanam do CSC, o que conduz à impossibilidade de os movimentos serem havidos como adiantamento por conta de lucros.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida apresentou a sua Resposta, sustentando o seguinte:

(a) A coberto das ordens de serviço n.ºs OI2019.../... de 12-12-2019, a Direção de Finanças do Porto levou a cabo ações inspetivas externas de âmbito geral em IRC, IVA e RFIRS ao SP e ora Requerente A..., LDA., NIPC..., com objetivo de comprovação e verificação “(..) para efeitos de controlo declarativo e para averiguação de factos apurados com base em cruzamentos efetuados relativamente a outros sujeitos passivos com os quais o SP estabeleceu relações comerciais nos anos em análise.” (código de atividade 102-28 - Controlo declarativo), relativamente aos anos fiscais de 2017 e 2018. Tendo sido iniciada a 17-03-2021 e concluída a 30-08-2021.

(b) Em sede de retenção na fonte de IRS, apurou-se, no capítulo III.3.1, páginas 15 a 23 do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) que, durante os anos de 2017 e 2018, foram efetuados em benefício da sócia-gerente, movimentos contabilísticos a débito, na conta SNC 2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais, no montante total de 20.969,58€ e 140.715,58€, respetivamente, por contrapartida da conta 12 – Depósitos à Ordem da empresa (conforme

ilustrado nos quadros 9 e 10 dos RIT), que se presumem ser adiantamentos por conta de lucros, de acordo com o determinado no n.º 4 do art.º 6.º do CIRS, sendo os mesmos enquadrados na Categoria E de IRS, como rendimento de capitais, na esfera da sócia-gerente, uma vez os adiantamentos por conta de lucros, são considerados como rendimentos de capitais (categoria E de IRS), nos termos da alínea h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS, na esfera dos sócios (por remissão da alínea c) do n.º 1 do Art.º 94.º do CIRC para o código do IRS), e sujeitos a uma taxa liberatória de 28% nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRS, no momento em que são pagos ou colocados à disposição do seu titular, nos termos dos n.ºs 1 e n.º 3, alínea a), subalínea 2) do art.º 7.º do CIRS, sendo responsável por efetuar a retenção na fonte à referida sócia-gerente, a entidade devedora de rendimentos (ora requerente A..., LDA), em cumprimento da alínea a) do n.º 2 do art.º 101.º do CIRS.

(c) Do qual, resultou o apuramento de IRS em falta nos cofres do estado no montante de 5.871,48€ (valor líquido de 20.969,58€ x 28%) e de 39.400,36€ (valor líquido de 140.715,58 € x 28%, respetivamente para os anos de 2017 e de 2018, relativos à retenção na fonte dos rendimentos de capitais/dividendos - Cat. E auferidos nos anos em causa), conforme ilustrado no quadro 11 dos RIT.

(d) Através de ofício n.º 2021... (registo CTT com AR n.º RF ...PT) da DF do Porto, a Requerente foi notificada a 07-07-2021 do teor do projeto de Relatório de Inspeção Tributária elaborado, nos termos previstos nos art.ºs 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição prévia.

(e) Em 21-07-2021, veio a Requerente através de e-mail, solicitar a prorrogação do prazo para exercer o direito de audição, tendo a sua pretensão sido objeto de deferimento, pelo que aquele prazo foi alargado para 25 dias a contar da receção do referido ofício.

(f) A Requerente exerceu esse direito, por escrito a 02-08-2021 (com 13 anexos), através de email que deu entrada na DF do Porto.

(g) Após terem sido analisados os factos e argumentos trazidos pela Requerente no exercício do direito de audição, concluiu-se que os mesmos não eram suscetíveis de alterar as correções que constavam do projeto de relatório, tendo assim sido mantida a posição aí vertida

e as respetivas correções propostas nos capítulos no capítulo III.3, do Relatório de Inspeção Tributária – RIT (Ponto IX, páginas 19 a 22).

(h) Na sequência das conclusões dos procedimentos inspetivos atrás referidos, em sede de IRS, os serviços elaboraram em 16-09-2021, as liquidações adicionais de retenção na fonte de IRS 2017 n.º 2021 ... no valor de 6.801,38€ e IRS 2018 n.º 2021 ... no valor de 43.852,04€, perfazendo um valor global de 50.653,42€, ambas com prazo-limite de pagamento de 03-11-2021.

(i) Estas liquidações incluem juros compensatórios no valor total de 929,90€ e 4.451,67€, conforme disposto no art.º 35.º da LGT conjugado com o art.º 102.º do CIRC. 10. Em 28-02-2022 (entrada GPS n.º 2022...), a Requerente apresentou a reclamação graciosa contra as liquidações de Retenção na fonte de IRS 2017 e 2018, ao abrigo do art.º 68.º e seguintes do CPPT, alegando a invalidade da alteração do âmbito do procedimento inspetivo, por não cumprimento dos requisitos previstos no art.º 15.º do RCPITA, e conseqüente ilegalidade dos posteriores atos inspetivos e falta de fundamentação das conclusões da Inspeção Tributária, por não cumprimento do princípio da verdade material ou do inquisitório, tendo sido tributados adiantamentos por conta de lucros, através da aplicação da presunção do n.º 4 do art.º 6.º do CIRS, a partir de meros lançamentos contabilísticos, que não traduzem a existência de efetivas transferências de disponibilidades a favor dos sócios.

(j) A reclamação foi analisada no âmbito do processo n.º ...2022... de 28-02-2022, tendo sido proferido a 17-04-2024, pela Chefe de Divisão da Justiça Administrativa e Contenciosa (DJAC) da DF do Porto, despacho de indeferimento, concluindo-se pela legalidade dos atos tributários contestados (Projeto/Informação de 23/02 e 08/04 de 2024 -Processo n.º ...2022... da DF do Porto) que se dão por integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos.

(k) Através do ofício de 17-04-2024 da DF do Porto (ViaCTT) foi a Requerente notificada do referido despacho para os devidos e legais efeitos, tendo sido concretizada a 07-05-2024, nos termos do n.º 10 do art.º 39.º do CPPT

(l) Resulta evidenciado dos autos que foram cumpridas todas formalidades atinentes aos procedimentos inspetivos em causa, realizadas a coberto das ordens de serviços n.ºs OI2019.../... de 12-12-2019, nomeadamente, as constantes nos art.ºs 14.º, 15.º, 46.º e 51.º do RCPITA, constando igualmente nos autos, as cartas-aviso, as ordens de serviço com indicação dos respetivos âmbitos, extensões, alterações de âmbito, as fichas de inspeção e respetivos registos CTT.

(m) Sendo que, de acordo com o Art.º 51.º do RCPITA, as referidas ações inspetivas, tiveram início em 17-03-2021, através de notificação pessoal do sujeito passivo, na pessoa de D..., que assinou as referidas Ordens de Serviço, na qualidade de Contabilista Certificado, e a quem foram entregues cópias das mesmas, pelo facto da sócia-gerente não se encontrar presente.

(n) Constava ainda nas respetivas credenciais, nos termos do art.º 14.º do RCPITA, que o âmbito e extensão das ações inspetivas era parcial, em sede de IRC e IVA, relativamente aos exercícios de 2017 e 2018 respetivamente.

(o) No decurso do procedimento inspetivo foi alterado o âmbito destas ações, tendo o CC sido notificado pessoalmente e assinado as ordens de serviço alteradas em 06-07-2021, em que foram dadas a assinar ao Contabilista Certificado, constando claramente na proposta com despacho concordante do Chefe de Divisão da DIT I, que havia necessidade de proceder a análise global da situação tributária do SP, nomeadamente em sede de retenção na fonte. Assim, considera-se que alteração do âmbito da ação no decurso do procedimento inspetivo, foi devidamente notificada ao SP, nos termos do n.º 1 do art.º 15.º do RCITA, com a entrega de novas credenciais, onde consta expressamente, no quadro 5 destas, que foram alteradas as Ordens de Serviço notificadas em 17-03-2021, conforme fundamentos aí inscritos “Por despacho de 01-06-2021 do Chefe de Divisão, o âmbito do procedimento foi alterado para geral, visando a análise global da situação tributária.”

(p) Relativamente à alegada falta de fundamentação dos atos tributários sustentada, defende a Requerida, que verifica-se que, durante o procedimento inspetivo, a AT desencadeou as diligências necessárias (recursos a diversos meios disponíveis, e recolhidos todos os meios de prova admitidos em direito, nomeadamente os dados contabilísticos e financeiros) para o

apuramento cabal e descoberta da verdade material, tendo sido observados os princípios da verdade material e do inquisitório (art.ºs 6.º RCPITA e 58.º da LGT), tendo-se apurado que foram contabilizados a débito, na conta SNC 2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais, no montante total de 20.969,58€ e 140.715,58€, respetivamente, por contrapartida da conta 12 – Depósitos à Ordem da empresa (conforme ilustrado nos quadros 9 e 10 dos RIT).

(q) Não constam nos autos que estes movimentos resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais da referida sócia, mas sim transferências de propriedade dos ativos, da esfera patrimonial do SP para a esfera patrimonial da sócia, para esta utilizar em favorecimento próprio que consubstanciam, de facto, um adiantamento por conta de lucros, por parte do SP em favor da sua sócia/órgãos sociais.

(r) Nem nos parece de acolher a tese das contrapartidas a crédito, dos valores debitados na conta corrente SNC 2381 (e os respetivos saldos credores de 4.989,44€ e 33.467,74€ respetivamente em 2017 e 2018), tendo-se provado que eram indevidos, porquanto, tais operações contabilísticas/financeiras estão suportadas em documentos designados por “Diversos” sem que sejam discriminadas quais as operações que lhes deram origem (vide Anexo IV do RIT).

(s) Assim, por força da alínea h) do n.º 2 do art.º 5.º, conjugado com o n.º 4 do art.º 6.º, todos do CIRS, presumem-se rendimentos de capitais – enquadrados na Categoria E, e são tributados por retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, conforme dispõe a al. a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRS, cabendo à entidade devedora dos rendimentos (no caso a Requerente A..., LDA) efetuar a retenção devida, conforme disposto na alínea a) do n.º 2 do Art.º 101.º do CIRS), no momento em que são pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, por força da subalínea n.º 2 da al. a) do n.º 3, do art.º 7.º do mesmo código (redações vigentes à data dos factos).

(t) Resultando o apuramento de IRS em falta nos cofres do estado no montante de 5.871,48€ (valor ilíquido de 20.969,58€ x 28%) e de 39.400,36€ (valor ilíquido de 140.715,58€ x 28%, respetivamente para os anos de 2017 e de 2018, relativos à retenção na fonte dos rendimentos de capitais/dividendos - Cat. E auferidos nos anos em causa), conforme ilustrado no quadro 11 dos RIT.

(u) Note-se que, de acordo com o que foi apurado durante o procedimento inspetivo, nomeadamente, a certidão permanente e base de dados da AT, nos períodos abrangidos pelo procedimento de inspeção (2017 e 2018), eram sócios da sociedade, B..., NIF ... com 90% de quota da sociedade, no valor de 4.500€ e C..., NIF..., com 10% de quota no valor de 500€ (de um capital social total de 5.000€), encontrando-se a gerência de facto e de direito a cargo da sócia maioritária (ponto II.3. ii dos RIT).

(v) Assim sendo, parece-nos que estão cumpridos os 2 pressupostos exigidos para que a presunção legal funcione (art.º 6º n.º 4 do CIRS), nomeadamente, os lançamentos em conta corrente dos sócios e que não resultem mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, sendo que os dados disponibilizados pela Requerente (tanto no procedimento inspetivo bem como no presente pedido de pronúncia arbitral) são insuficientes, qualitativamente e quantitativamente, de forma a afastar essa presunção.

(w) Termina a Requerida, peticionado que deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida do pedido, tudo com as devidas e legais consequências.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação do ato tributário do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, a contar do indeferimento expresso pedido de reclamação deduzida contra os atos tributários impugnados, foi a Requerente notificada da decisão final de indeferimento expresso do pedido de reclamação graciosa em 7 de Maio de 2024.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da

Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam por provados:

A. A Direção de Finanças do Porto levou a cabo ações inspetivas externas de âmbito geral em IRC, IVA e RFIRS à Requerente A..., LDA., NIPC ..., com objetivo de comprovação e verificação “(..) para efeitos de controlo declarativo e para averiguação de factos apurados com base em cruzamentos efetuados relativamente a outros sujeitos passivos com os quais o SP estabeleceu relações comerciais nos anos em análise.” (código de atividade 102-28 - Controlo declarativo), relativamente aos anos fiscais de 2017 e 2018, tendo sido iniciada a 17-03-2021 e concluída a 30-08-2021, as quais foi atribuído as ordens de serviço os n.ºs OI2019.../... de 12-12-2019. Cfr. RIT.

B. As referidas ações inspetivas, tiveram início em 17-03-2021, através de notificação pessoal do sujeito passivo, na pessoa de D..., que assinou as referidas Ordens de Serviço, na qualidade de Contabilista Certificado, e a quem foram entregues cópias das mesmas, pelo facto da sócia-gerente não se encontrar presente. Cfr. RIT.

C. Constava ainda nas respetivas credenciais, que o âmbito e extensão das ações inspetivas era parcial, em sede de IRC e IVA, relativamente aos exercícios de 2017 e 2018 respetivamente. Cfr. RIT.

D. No decurso do procedimento inspetivo foi alterado o âmbito destas ações, a AT emitiu as Ordens de Serviço n.º OI2019... e OI2019..., de 1 de junho de 2021, para proceder à alteração do objeto do processo inspetivo, constante do Parecer de 1 de junho de 2021, do qual resulta o seguinte: *“No decurso do procedimento inspetivo, credenciado pelas ordens de*

serviço externas nº OI2019... (ano de 2017) e OI2019... (ano de 2018), ambas de âmbito parcial IRC e IVA, à empresa "A... LDA", conclui-se pela necessidade de alargar o âmbito da análise à globalidade da situação tributária do contribuinte, designadamente em sede de Retenções na Fonte. Por tal facto solicita-se a Alteração do Âmbito das referidas Ordens de Serviço para GERAL.” Cfr. RIT.

E. A AT notificou a Requerente dos Ofícios n. OI2019... e OI2019..., em 7 de Junho de 2021, através de notificação pessoal do sujeito passivo, na pessoa de D..., que assinou as referidas Ordens de Serviço, na qualidade de Contabilista Certificado, e a quem foram entregues cópias das mesmas, pelo facto da sócia-gerente não se encontrar presente. De ambas as ordens, consta a seguinte fundamentação: *“Por despacho de 07/06/2027 do Chefe de Divisão, o âmbito do procedimento foi alterado para geral, visando a análise global da situação tributária.”*

F. Através de ofício nº 2021..., conforme registo CTT com AR nº RF ...PT da DF do Porto, a Requerente foi notificada a 07-07-2021 do teor do projeto de Relatório de Inspeção Tributária elaborado, para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição prévia. Cfr. RIT.

G. Em 21-07-2021, veio a Requerente através de e-mail, solicitar a prorrogação do prazo para exercer o direito de audição, tendo a sua pretensão sido objeto de deferimento, pelo que aquele prazo foi alargado para 25 dias a contar da receção do referido ofício. Cfr. RIT

H. A Requerente exerceu o direito de audição, por escrito a 02-08-2021. Cfr. RIT.

I. Do Relatório de Inspeção Tributária, notificado a Requerente, de relevo, resulta os seguinte:

“III.3.1 – Adiantamentos por conta de lucros

Constatámos que os únicos rendimentos do trabalho auferidos e declarados pela sócia-gerente da empresa, foram os rendimentos pagos pela “A...” e que corresponderam aos seguintes montantes:

- Rendimentos Brutos auferidos no ano de 2017: 6.684.00 €;*
- Rendimentos Brutos auferidos no ano de 2018: 6.960,00 €.*

Efetivamente estes montantes de rendimentos da categoria A do IRS que lhe foram pagos, são de montante inferior ao salário mínimo nacional (SMN) daqueles anos (7.798,00 € - valor

do SMN em 2017 e 8.120,00 € -valor do SMN em 2018), pelo que existem fortes indícios de ocultação de rendimentos sujeitos a tributação.

Paralelamente, verificámos que durante os anos de 2017 e de 2018 foram efetuados os seguintes

movimentos contabilísticos, a débito da conta SNC 2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais, tendo essencialmente como contrapartida a conta 12 – Depósitos à Ordem:

QUADRO 9 – Movimentos efetuados no ano de 2017 em benefício da Sócia

QUADRO 9 – Movimentos efetuados no ano de 2017 em benefício da Sócia

Mês	Diário	Doc.	Conta	Designação	Descrição	Débito	Crédito
2		11	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	75,00	
			2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	310,00	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		385,00
7		7	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	2.000,00	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		2.000,00
4		14	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	92,41	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		92,41
5		13	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	1.537,25	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		1.537,25
5		14	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	69,25	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		69,25
6		11	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	3.469,64	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		3.469,64
6		2	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Recebimento	1.089,44	
			71/72	Vendas/Prestação de Serviços	N/Fatura		1.089,44
7		7	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Recebimento	401,60	
			2111	Clientes C/C	Recebimento		401,60
7		17	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	907,57	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		907,57
8		2	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Recebimento	719,96	
			71/72	Vendas/Prestação de Serviços	N/Fatura		719,96
8		17	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	2.815,93	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		2.815,93
9		17	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	566,67	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		566,67
9		3	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Recebimento	121,65	
			71/72	Vendas/Prestação de Serviços	N/Fatura		121,65
10		19	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	412,60	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		412,60
11		16	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	2.336,70	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		2.336,70
12		10	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	Pagamento	406,20	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		406,20
12	99	1	2381	Outras Operações com Órgãos Sociais	N/ N. Contabilidade	3.637,71	
			2211901	, S.A.	V/Fatura		3.637,71
Total						20.969,58	20.969,58

QUADRO 10 – Movimentos efetuados no ano de 2018 em benefício da Sócia

Mês	Diário	Doc.	Conta	Designação	Descrição	Débito	Crédito
1	3	17	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	Pagamento	4.866,09	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		4.866,09
2	3	17	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	Pagamento	305,53	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		305,53
3	11	1	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	N/ N. Contabilidade	3.769,65	
			2437	IVA a recuperar	N/ N. Contabilidade		3.769,65
	3	3	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	Recebimento	121,55	
			71/72	Vendas/Prestação de Serviços	N/ FACTURA		121,55
	5	5	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	Recebimento	12.535,00	
			2111064	Cientes C/C - CONST. S	Recebimento		12.535,00
7	3	19	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	Pagamento	5.712,87	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		5.712,87
8	3	17	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	Pagamento	24.397,99	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		22.217,63
			1202	Novo Banco	Pagamento		2.180,36
10	3	15	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	Pagamento	24.858,30	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		24.858,30
12	20	20	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	Pagamento	49.069,58	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	Pagamento		49.069,58
	21	21	2381	Outras Operações com Orgãos Sociais	N/ N. Contabilidade	15.079,02	
			1215	Depósitos à Ordem - BCP ()	N/ N. Contabilidade		15.079,02
Total						140.715,58	140.715,58

Estes lançamentos contabilísticos estão suportados em documentos designados por “Diversos” sem que sejam discriminadas quais as operações que lhes deram origem, conforme cópias de alguns documentos arquivados na contabilidade de que se junta cópia em anexo (Anexo IV – fls. 1 a 7).

Estas transferências de propriedade dos ativos, da esfera patrimonial do SP para a esfera patrimonial da sócia, para esta utilizar em favorecimento próprio, consubstanciam, de facto, um adiantamento por conta de lucros, por parte do SP em favor da sua sócia:

“Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a 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.” – n.º 4 do Art.º 6.º do CIRS.

Os adiantamentos por conta de lucros consideram-se rendimentos de capitais, sujeitos a tributação em sede de IRS, nos termos da alínea h) do n.º 2 do Art.º 5.º do Código do IRS (por remissão da alínea c) do n.º 1 do Art.º 94.º do CIRC para o código do IRS).

Estes rendimentos encontram-se sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, de acordo com o disposto no Art.º 71.º, n.º 1, alínea a) e no n.º 5 do Código do IRS, sendo que, cabe à entidade devedora dos rendimentos efetuar a retenção devida (conforme estipulado na alínea a) do n.º 2 do Art.º 101.º do Código do IRS), no momento em que são colocados à disposição do respetivo titular (Art.º 7.º, n.º 3, alínea a), subalínea 2) do CIRS).

*Assim, propõe-se a correção às retenções na fonte de IRS a efetuar pelo SP, acrescendo às retenções que era obrigado a efetuar e entregar nos cofres do Estado, na rubrica IRS – rendimentos de capitais - outros rendimentos, o valor de 5.871,48 € (20.969,58 € * 28%) e de 39.400,36 € (140.715,58 € * 28%) respetivamente para os anos de 2017 e de 2018, determinadas conforme quadro infra:*

QUADRO 11 – Retenções na Fonte – Rendimentos de Capitais

Ano	Mês	Tipo	Montante sujeito a RF	RF à taxa de 28%
2017	fevereiro	RF IRS – Cat. E - Rendimentos de Capitais	2.385,00	667,80
	abril		92,41	25,87
	maio		1.606,50	449,82
	junho		4.960,68	1.388,99
	julho		1.627,53	455,71
	agosto		2.815,93	788,46
	setembro		688,32	192,73
	outubro		412,60	115,53
	novembro		2.336,70	654,28
	dezembro		4.043,91	1.132,29
	TOTAL 2017			20.969,58
2018	janeiro	RF IRS – Cat. E - Rendimentos de Capitais	4.866,09	1.362,51
	fevereiro		305,53	85,55
	março		16.426,20	4.599,34
	julho		5.712,87	1.599,60
	agosto		24.397,99	6.831,44
	outubro		24.858,30	6.960,32
	dezembro		64.148,60	17.961,61
	TOTAL 2018			140.715,58

(...)

IX – DIREITO DE AUDIÇÃO

IX – 1. Notificação prevista no Artigo 60º da Lei Geral Tributária

No cumprimento do disposto no Art.º 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Decreto-lei nº 413/98, de 31 Dezembro e no n.º 1 do Art.º 60º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovado pelo Decreto-lei nº 398/98, de 17 Dezembro, foi elaborado o Projeto de Correções do Relatório de Inspeção, que acompanhou a notificação efetuada ao contribuinte no dia 2021-07-07, através do ofício n.º 2021..., concedendo-lhe o prazo de 15 dias para o exercício do direito de audição prévia.

Em 2021-07-21, veio o SP através de e-mail, solicitar a prorrogação do prazo para exercer o direito de audição, tendo a sua pretensão sido objeto de deferimento, pelo que aquele prazo foi alargado para 25 dias a contar da receção do referido ofício.

IX – 2. Audição Prévia

Em 2 de agosto de 2021 o SP veio exercer o direito de audição por escrito, através de e-mail com 13 documentos em anexo.

Vem em sede de audição prévia o SP contestar a matéria referente às correções propostas no Ponto III.3.1 do projeto de relatório de inspeção tributária, respeitante aos adiantamentos por conta de lucros, alegando o seguinte

- A contabilidade, por falta de organização administrativa da empresa, não desenvolvia controlo relativo aos movimentos financeiros, designadamente, pagamentos a fornecedores, os quais eram assumidos independentemente de se constatarem as correspondentes saídas nos extratos bancários;
- Entendeu-se, então, utilizar a conta 2381 – “Outras operações com os Órgãos Sociais” para fazer corresponder o saldo das contas de BANCOS aos valores que constavam dos respetivos extratos bancários;
- A conciliação realizada dessa forma implicava, obviamente, que a referida conta fosse debitada quando o valor dos extratos bancários se apresentava inferior aos que figuravam na contabilidade;

Podemos constatar que o próprio SP reconhece que a contabilidade da sociedade não está devidamente organizada, o que viola o disposto no Art.º 123.º do CIRC, sendo por si também um obstáculo à correta determinação e controlo do lucro tributável, de acordo com o determinado pelo n.º 3 do Art.º 17.º do mesmo

normativo legal.

De facto, de modo a permitir o apuramento do lucro tributável para efeitos de IRC, a contabilidade deve estar organizada, com recurso a meios informáticos, de acordo com a normalização contabilística em vigor e refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Além disso, na execução da contabilidade, todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário (al. a) do n.º 2 do Art.º 123.º do CIRC).

Efetivamente esta obrigação não foi cumprida pelo SP, como o próprio vem assumir ao reconhecer que a contabilidade, por falta de organização administrativa da empresa, não desenvolvia controlo relativo aos movimentos financeiros.

Posteriormente o SP argumenta o seguinte:

5

Na situação em apreço e como consta do projeto elaborado, a AT verificou a existência de movimentos na conta “2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais”, quer a débito, quer a crédito, tendo constatado que os documentos de suporte aos lançamentos a débito não discriminavam a origem das operações.

6

Perante este quadro, a AT, não obstante a afirmação clara de que ignorava a natureza dos movimentos, entendeu ter matéria suficiente para passar de imediato à tributação, portanto, sem necessidade de questionar os responsáveis da empresa ou o Contabilista Certificado, não fosse eles terem elementos que poderiam prejudicar a tributação pretendida.

7

Desprezaram-se, igualmente, os movimentos lançados na mesma conta a crédito, quando, na mesma lógica simplista, se os débitos correspondiam a “levantamentos” dos sócios, os créditos teriam de corresponder a “entregas” feitas por estes.

8

Tudo isto porque o art.º 6º do CIRS, no seu n.º 4, ao estabelecer uma presunção legal, está a ser entendido como um porta aberta para agarrar em todo e qualquer lançamento a débito de contas que tenham no seu título a palavra “sócios” e, isolando este simples facto, tributar como adiantamento por conta de lucros.

9

Não é assim, pois a referida norma não inverte o ónus da prova que impende sobre a AT, não lhe permitindo desprezar o princípio tributário antes citado.

Da apreciação ao exposto pelo SP, podemos referir que:

De acordo com a presunção elencada no n.º 4 do Art.º 6.º do CIRS, “Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a 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.”;

Os adiantamentos por conta de lucros consideram-se rendimentos de capitais, sujeitos a tributação em sede de IRS, nos termos da alínea h) do n.º 2 do Art.º 5.º do Código do IRS (por remissão da alínea c) do n.º 1 do Art.º 94.º do CIRC para o código do IRS);

□ *Não sendo estes lançamentos efetuados na conta SNC 2381 (“Outras Operações com Orgãos*

Sociais”) referentes a mútuos ou a remunerações devidas pela prestação de trabalho, verificam-se os pressupostos para a aplicação da presunção em questão, a qual opera os respetivos efeitos legais, não sendo necessário fazer prova em contrário do facto presumido, de acordo com o estipulado na regra constante do Art.º 350.º do Código Civil, aplicável às presunções legais (as quais para serem afastadas têm de ser ilididas mediante prova em contrário).

Alega ainda o SP no ponto 20 do exercício do direito de audição que “...nada na contabilidade (conta utilizada e documentos de suporte) permitia conhecer a natureza dos movimentos e, assim, quando nada se sabe, há que investigar e inquirir de forma a descortinar a verdade tributária, o que, lamentavelmente, não foi feito pela AT.”

Mais uma vez reiteramos que, estando em causa a ilisão de uma presunção legal, impende sobre o SP o ónus de produzir prova do contrário, ou seja, não obstante a ocorrência do facto que serve de base à correção proposta no projeto de relatório de inspeção tributária (lançamentos efetuados na conta corrente de sócios), provar que o facto presumido não se verificou.

O SP limitou-se a juntar ao direito de audição, mapas e outros documentos da contabilidade que serviram, segundo o próprio SP alega no ponto 24 do direito de audição, para fazer corresponder o saldo contabilístico ao saldo do extrato bancário, independentemente de qualquer exercício de conciliação.

Desta forma, e atendendo a que não foram apresentados pelo sujeito passivo factos novos ou elementos probatórios que alterem o que havia sido proposto no capítulo III do projeto de relatório, mantemos as correções propostas.

J. A AT aplicou a taxa de 28% de retenção na fonte dos rendimentos de capitais/dividendos - Cat. E, respetivamente de 20.969,58€ e 140.715,58€, o qual resultou um imposto de 5.871,48€ e 39.400,36€, respetivamente para os anos de 2017 e de 2018. cfr. RIT.

K. Na sequência das conclusões dos procedimentos inspetivos, em sede de IRS, a AT emitiu em 16-09-2021, as liquidações adicionais de retenção na fonte de IRS 2017 n° 2021 ... no valor de 6.801,38€ e IRS 2018 n° 2021... no valor de 43.852,04€, perfazendo um valor global de 50.653,42€, ambas com prazo-limite de pagamento de 03-11-2021.cfr. RIT

L. Estas liquidações incluem juros compensatórios no valor total de 929,90€ e 4.451,67€. Cfr. RIT.

M. Em 28-02-2022 a Requerente apresentou a reclamação graciosa contra as liquidações de Retenção na fonte de IRS 2017 e 2018. Cfr. PA.

N. A reclamação foi analisada no âmbito do processo n° ...2022... de 28-02-2022, tendo sido proferido a 17-04-2024, pela Chefe de Divisão da Justiça Administrativa e Contenciosa (DJAC) da DF do Porto, despacho de indeferimento, conforme Projeto/Informação de 23/02 e 08/04 de 2024 -Processo n° ...2022... da DF do Porto. Cfr. PA.

O. Através do ofício de 17-04-2024 da DF do Porto, por ViaCTT foi a Requerente notificada do referido despacho para os devidos e legais efeitos, tendo sido concretizada a 07-05-2024. Cfr. PA.

P. Durante os anos de 2017 e 2018, foram efetuados movimentos contabilísticos a débito, na conta SNC 2381 – Outras Operações com Órgãos Sociais, no montante total de 20.969,58€ e 140.715,58€, respetivamente, por contrapartida da conta 12 – Depósitos à Ordem da empresa. Cfr. RIT.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal.

Em relação à prova testemunhal, o depoimento de D..., contabilista da Requerente, não se traduziu na comprovação de factos relevantes para a decisão.

IV. DO MÉRITO

O PPA tem por objeto imediato os atos de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, e por objeto mediato as Liquidações Contestadas.

A Requerente, alega em suma que o procedimento de inspeção, tendo por âmbito o IRS e extensão os exercícios de 2017 e 2018, não se mostra legitimado por falta de fundamentação do Despacho que decidiu a alteração das credenciais que deram origem ao início do procedimento, o que, necessariamente, deverá implicar a anulação de tudo quanto foi processado ao abrigo dessa alteração, arrastando, assim, a invalidade dos atos de liquidação ora impugnados. Mais, a Requerente alega igualmente a falta de fundamentação dos atos tributários, por entender que a AT não procedeu à investigação de todos os elementos com

relevância para a definição do enquadramento tributário a conferir aos movimentos a débito da conta SNC “2381 – Outras Operações com os Órgãos Sociais”, para além do que omitiu factos que poderiam ser determinantes desse enquadramento

A Requerida, contra-alegou, que resulta evidenciado dos autos que foram cumpridas todas as formalidades atinentes aos procedimentos inspetivos em causa, realizadas a coberto das ordens de serviços n.ºs OI2019.../... de 12-12-2019, nomeadamente, as constantes nos art.ºs 14.º, 15.º, 46.º e 51.º do RCPITA, constando igualmente nos autos, as cartas-aviso, as ordens de serviço com indicação dos respetivos âmbitos, extensões, alterações de âmbito, as fichas de inspeção e respetivos registos CTT. Tanto mais que a Requerente nunca alegou e inclusive colaborou nos termos do art.º 59.º da LGT, disponibilizando e prestando os esclarecimentos necessários. Relativamente à alegada falta de fundamentação dos atos tributários, verifica-se que, durante o procedimento inspetivo, a AT desencadeou as diligências necessárias (recursos a diversos meios disponíveis, e recolhidos todos os meios de prova admitidos em direito, nomeadamente os dados contabilísticos e financeiros) para o apuramento cabal e descoberta da verdade material, tendo sido observados os princípios da verdade material e do inquisitório.

Assim, passando a apreciar as questões suscitadas quanto aos vícios do procedimento de inspeção, analisemos o regime fiscal aplicável as presentes questões.

Os artigos 14.º e 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) estabelecem o seguinte:

Artigo 14.º

Âmbito e extensão

1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspeção pode ser:

a) Geral ou polivalente, quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários;

b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

2 - *Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.*

3 - *Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.*

Artigo 15.º

Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento

1 - *Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.*

2 - *O âmbito e extensão do procedimento de inspeção pode ser determinado a solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro.*

Estabelece o n.º 4 do artigo 63.º da LGT, na sua redação da Lei n.º 114/2017, de 29/12:

4 - *O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.*

Consagra o artigo 46.º do RCPITA:

1 - *O início do procedimento externo de inspeção depende da credenciação dos funcionários e do porte do cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam.*

2 - *Consideram-se credenciados os funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira munidos de ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento ou para a prática do ato de inspeção ou, no caso de não ser necessária ordem de serviço, de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato. (redação da Lei n.º 75-A/2014 - 30/09)*

3 - *A ordem de serviço deverá conter os seguintes elementos:*

a) *O número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspeção;*

b) *A identificação do funcionário ou funcionários incumbidos da prática dos actos de inspeção, do respectivo chefe de equipa e da entidade a inspeccionar;*

c) *O âmbito e a extensão da acção de inspeção.*

4 - *Não será emitida ordem de serviço quando as acções de inspeção tenham por objectivo:*

a) *A consulta, recolha e cruzamento de elementos;*

b) *O controlo de bens em circulação;*

c) *O controlo dos sujeitos passivos não registados.*

d) *A contagem e valorização de inventários.*

5 - *O despacho que determina a prática do acto, quando não seja necessária a ordem de serviço, deve referir os seus objectivos e a identidade da entidade a inspeccionar e dos funcionários incumbidos da sua execução.*

6 - *Nas acções de inspeção direccionadas a contribuintes não identificados previamente, nomeadamente nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 4, o despacho conterà menção genérica dos contribuintes passíveis de controlo.*

7 - *As acções de inspeção que visem a mera consulta, recolha e cruzamento de elementos junto de sujeito passivo, de qualquer área territorial, com quem o sujeito passivo inspeccionado*

mantenha relações económicas são efectuadas mediante entrega, por parte do funcionário, da nota de diligência que indica a tarefa executada.

Importa, assim, em especial para o caso sob análise ter em consideração as disposições relativas à inspeção tributária para aferir se, realmente, como invoca a Requerente, houve ou não preterição das formalidades legais acolhidas, em concreto, compete analisar o vício alegado sobre a omissão de despacho fundamentado para alteração do seu âmbito e extensão.

O procedimento inspetivo levado a cabo pela AT, tem de respeitar os termos e limites legalmente estabelecidos, por forma a que, desde logo, sejam respeitados os princípios da adequação e da proporcionalidade (cfr. art.º 63.º, n.º 4, da LGT), princípios esses, aliás, cujo respeito pela administração pública, na sua atuação, encontra assento na nossa lei fundamental (cfr. art.º 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa).

Face a legislação já exposta, estabelece o n.º 1 artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, *“1 - Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.”*

A fundamentação é uma exigência expressamente prevista no artigo 15.º, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, e a sua falta ou insuficiente tem necessariamente eficácia invalidade do procedimento inspetivo, e igualmente salvaguardado pelo artigo 153.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo, onde estabelece *“a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituem, neste caso, parte integrante do respetivo ato”* e *“equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato”*.

Sobre a questão da fundamentação dos atos praticados pela AT, já se pronunciou a jurisprudência em várias ocasiões, relevamos o Acórdão do STA de 15-06-2016, processo n.º 01101/15.

Como tem vindo a entender uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

Refere Acórdão do STA de 15-06-2016, processo n.º 01101/15 , *“formalidades são formalidades previstas na lei como formalidades essenciais, na ausência de disposição legal em contrário, estruturantes do procedimento inspetivo, que uma vez não observadas serão invalidantes dos posteriores termos procedimentais, designadamente da liquidação posterior que neles se suporta, dado não poder concluir-se, face à prova produzida, com um grau de certeza razoável, que o resultado a atingir sempre seria o mesmo, caso a formalidade tivesse sido cumprida, ou que o sujeito passivo prestou a sua colaboração com o acto inspetivo nesse âmbito alargado sem haver colocado em causa a falta de tal despacho”*.

No caso sub júdice, das Ordens de Serviço n.º OI2019... e OI2019..., de 1 de junho de 2021, conforme proposta de alteração, constante do Parecer de 1 de junho de 2021, resulta o seguinte:

“No decurso do procedimento inspetivo, credenciado pelas ordens de serviço externas n.º OI2019... (ano de 2017) e OI2019...8 (ano de 2018), ambas de âmbito parcial IRC e IVA, à empresa "A... LDA", conclui-se pela necessidade de alargar o âmbito da análise à globalidade da situação tributária do contribuinte, designadamente em sede de Retenções na Fonte. Por tal facto solicita-se a Alteração do Âmbito das referidas Ordens de Serviço para GERAL.”

A AT notificou a Requerente das Ordens de Serviço ° OI2019... e OI2019..., em 7 de Junho de 2021, do qual, em ambos, consta o seguinte:

“Por despacho de 07/06/2027 do Chefe de Divisão, o âmbito do procedimento foi alterado para geral, visando a análise global da situação tributária.”

Assim, aplicando a legislação e jurisprudência referida, cumpre apreciar se estão preenchidos os requisitos legais quanto a fundamentação da alteração do âmbito e ampliação do procedimento de inspeção.

No caso em apreço, relevamos os seguintes fatos já assentes, **D. e E.**, dos quais consta que a fundamentação constante nas Ordens de Serviço n.º OI2019... e OI2019..., preenche os requisitos dos normativos suprarreferidos, é suficiente, é expressa, e permite conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo, identifica expressamente as razões pelas quais foi decidido o alargamento do âmbito da inspeção, bem como a sua aplicação.

Neste sentido, o artigo 15 do RCPITA, permite a alteração e ampliação dos fins e o âmbito do procedimento de inspeção, bem como da sua extensão, mediante despacho fundamentado.

Neste sentido, a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

Perante o exposto improcede o pedido de anulação das liquidações com fundamento em vício da alteração do âmbito e extensão do procedimento inspetivo.

Aqui chegados, é altura de abordar, em especial, a questão suscitada pela Requerente da falta de fundamentação dos atos tributários.

A exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que *«carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos»*.

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º, n.º 1, da LGT que estabelece a regra geral de que *«a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária»*.

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. ⁽¹⁾

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) preconiza que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de ato, visando responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro – *vide* a título de exemplo os acórdãos do STA, processos n.ºs 065/09, de 15 de abril de 2009, e 01114/05, de 2 de Fevereiro de 2006.

A fundamentação é suficiente quando proporcione aos destinatários do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que o praticou, *i.e.*, quando um destinatário normal, colocado perante o ato em causa, possa ficar ciente das razões que sustentam a decisão nele prolatada (*cf.* acórdãos do STA, processos n.ºs 0512/17, de 14 de março de 2018, 42180, de 20 de novembro de 2002, e 46796, de 14 de março de 2001).

Pelo exposto, não se pode deixar de concluir, como conclui a boa jurisprudência, que:

“Não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do ato e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido...”, [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 0105/12 de 30-01-2013].

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

Assim, para a fundamentação ser considerada suficiente é necessário que sejam perceptíveis as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu.

Mas, por força do disposto no n.º 2 do referido artigo 77.º da LGT, *«a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo»*.

No caso em apreço, a ATf fundamentou devidamente as correções, conforme consta do RIT, nos termos constantes do facto provado **I**.

As liquidações de IRS em crise resultam de correções devidamente especificadas no relatório de inspeção tributária, de que a Requerente foi devidamente notificada. Também do relatório emitido pela AT que sustenta as mesmas, encontram-se igualmente devidamente fundamentado.

Inclusive, a presunção ilidível estabelecida no n.º 4 do Artigo 6.º do CIRS, a qual estabelece: *“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.”*, e sobre a qual assenta a fundamentação da AT, resulta perfeitamente compreendida pelo sujeito passivo.

A AT identificou os lançamentos, informou e deu oportunidade da Requerente de se pronunciar e juntar os documentos necessários para poder afastar a referida presunção, que a Requerente não logrou em fazer.

Em conclusão, é assim manifesto e inquestionável que a Requerente identicamente demonstrou ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral, uma perfeita compreensão dos atos ora em crise, motivo pelo qual improcede o vício invocado pela Requerente.

Nestes termos, não se verifica o vício de falta de fundamentação, improcedendo o pedido de pronúncia arbitral quanto ao mesmo.

Perante tudo o exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronuncia arbitral e, em consequência:

- a) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido;
- b) Condenar a Requete no pagamento integral das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de 50.653,42 € (**cinquenta mil seiscientos e cinquenta e três euros e quarenta e dois cêntimos**), indicado pela Requerente, respeitante ao montante das liquidações cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de 2.142,00 € (**dois mil cento e quarenta e dois euros**), a suportar integralmente pela Requerente, por decaimento, 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 e 4.º do RCPAT.

Lisboa, 17 de Janeiro de 2025

O árbitro,

Paulo Ferreira Alves