

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 145/2015-T

Tema: IRC – Violação do artigo 65.º, n.º 1 do CIRC

Processo n.º 145/2015-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Paulo Lourenço e Prof.ª Doutora Ana Maria Rodrigues, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-05-2015, acordam no seguinte:

### 1. Relatório

... - ..., **LDA.**, sociedade comercial sob a forma de sociedade de responsabilidade limitada, com sede na Rua ..., ..., ..., com o número de identificação de pessoa colectiva n.º 503126 004, veio apresentar um pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente pretende a anulação acto de liquidação de IRC, relativo ao exercício de 2010, n.º 2014 ..., dos correspondentes actos de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2014 ... e 2014 ... e, bem assim, da demonstração de acerto de contas cortante do documento n.º 2014 ..., da qual resulta um valor total a pagar de € 448.142,25, com data limite de pagamento de 29-12-2014. A Requerente pretende ainda o reembolso do montante do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 04-03-2015.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23-04-2015 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 11-05-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido.

No dia 07-07-2015, procedeu-se a uma reunião para produção de prova testemunhal, em que se decidiu que o processo prosseguisse com as alegações por escrito.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas excepções.

## **2. Matéria de facto**

- a) A Requerente encontra-se registada por “ACTIVIDADES DE PREPARAÇÃO DA IMPRESSÃO E DE PRODUTOS” com o CAE 018130, enquadrada em IRC no regime geral de tributação e em IVA no regime normal mensal;
- b) A sociedade foi constituída a 15-11-1993, através de escritura realizada no 14.º Cartório Notarial de Lisboa, tendo como outorgantes:
  - F... como director gerente da "V ... - ...", com sede em Vaduz, associação devidamente constituída e registada de acordo com a Lei de Liechtenstein (doravante «Associação Casa-Mãe»), e

- F....
- c) O capital social é de € 24.939,89 e corresponde à soma das quotas dos sócios do seguinte modo:
  - V ... - Und Fussmalenden Kunstier Eingetragener Verein", com uma quota de € 24.690,50,
  - F--- (NIF: ...) com uma quota de 249,40;
- d) Foi nomeado gerente F...;
- e) A escolha do Liechtenstein como local para a sede da Associação referida foi ditada por razões "históricas" e que remontam à época do Nacional-Socialismo na Alemanha;
- f) A actividade da Requerente consiste no envio, a um conjunto de entidades, potenciais clientes, particulares ou pessoas colectivas, de uma gama de artigos acompanhados de um folheto explicativo, em que é apresentado o objectivo da sociedade, que é o de promover a venda de artigos onde estão reproduzidos quadros originais pintados por artistas, com a boca ou com os pés;
- g) Entre os artigos enviados pela Requerente aos potenciais clientes incluem-se calendários, postais de Natal, cartões de prendas, cartões de condolências, bloco-notas, agendas, papel de embrulho, entre outros;
- h) É também enviado aos potenciais clientes um folheto onde, para além do preço dos artigos enviados, se apresentam as formas de pagamento possíveis;
- i) As pessoas ou entidades que recebem as colecções de artigos podem optar por adquiri-los, ou não, e pode ainda encomendar outros artigos;
- j) As colecções de artigos são enviadas para todos os que constem da base de dados que a sociedade adquire para o efeito;
- k) A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva de âmbito parcial, relativa ao exercício de 2010, efectuada ao abrigo da ordem de Serviço OI2014...;
- l) No âmbito dessa inspecção, a Requerente foi notificada do projecto de Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido;

- m) A Requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, nos termos que constam do processo administrativo cujo teor se dá como reproduzido;
- n) Na sequência do exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

**III. Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável**

*Nos termos do n.º 2 do art.º 63.º-A da Lei Gerai Tributaria, as instituições de crédito e sociedades financeiras são obrigadas a comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira até ao final do mês de Julho de cada ano, através de declaração de modelo oficial n.º 38 – Declaração de Transferências Transfronteiras –, as transferências financeiras realizadas no ano anterior, que tenham como destinatário entidade localizada em país, território ou região com regime de tributação privilegiada que não sejam relativas a pagamentos de rendimentos sujeitos a algum dos regimes de comunicação para efeitos fiscais já previstos na lei ou operações efectuadas por pessoas colectivas de direito público.*

*O objectivo desta acção é verificar, a partir da informação constante da declaração modelo 38, a justificação das operações subjacentes às transferências transfronteiras ordenadas a instituições financeiras durante o ano de 2010 e cujo destinatário seja uma entidade localizada em país, território ou região com regime de tributação privilegiada.*

*Os valores em causa estão reflectidos na conta 22.1122201 - V ..., conforme extracto que se junta como anexo 1.*

*A análise deste extracto permite verificar que para além dos valores pagos a este fornecedor durante o ano de 2010, houve registo de 6 facturas, cujo valor embora não tenha sido pago durante o ano de 2010, foi considerado despesa deste exercício.*

*As facturas contabilizadas no exercício de 2010 a crédito no extracto do fornecedor 22.1122201 -V ..., por contrapartida a débito, da conta 31.1030101 - compra de mercadorias a países terceiros, resumem-se no quadro seguinte:*

Nº factura	data	Valor francos suíços	Valor euros	anexos
2010-507	10/5/2010	114 560,00	81.012,70	2 e 3
2010-508	10/5/2010	71 600,00	50.632,90	2 e 4
2010-509	1/9/2010	186 160,00	144 069,22	5 e 6
2010-510	3/9/2010	171 840,00	132 986,98	5 e 7
2010-511	3/9/2010	186 160,00	144 069,22	5 e 8
2010-512	6/9/2010	85 920,00	66 180,74	5 e 9
Total		816 240,00	618 951,76	

*Tendo desta forma sido consideradas gasto do exercício via custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas o valor constante das*

referidas seis facturas, ou seja € 618.951,76. A este valor há a acrescer o valor de € 46 871,96 relativa a diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com estas facturas.

O artigo 65.º do CIRC, inserido no conjunto de normas antiabuso, determina que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que correspondem a operações efectivamente realizadas, não têm um carácter anormal e não são de montante exagerado. No caso em análise as importâncias devidas têm como destino um território com um regime de tributação privilegiada, que consta da listagem publicada pela Portaria 150/2004 de 13/02 (rectificada pela declaração de rectificação 31/2004 de 23 de Março).

Trata-se de uma situação de inversão do ónus da prova, a qual deve ser apresentada após notificação do sujeito passivo, efectuada com a antecedência mínima de 30 dias.

Quando o sujeito passivo não faz a prova atrás referida, estas despesas além de não serem dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável estão sujeitas a uma tributação autónoma de 35%, nos termos do art. 88.º n.º8 do CIRC.

#### **A) Notificação nos termos do art. 65.º do CIRC**

A 27 de Junho de 2014, através do ofício 2967, foi enviada notificação para a "Sociedade dos Artistas ..., Lda." nos termos do art. 65.º do CIRC para, no prazo de 30 dias, exhibir prova de que as importâncias devidas à entidade "V...", em 2010, e que constam do extracto de conta 22.1122201 correspondem V...a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado (anexo 2). O aviso de recepção foi assinado a 30 de Junho de 2014.

#### **B) Resposta à notificação**

B1) A 29 de Julho de 2014 deu entrada nesta Direcção de Finanças a resposta por escrito do sujeito passivo, apresentando os seguintes argumentos:

##### **Considerações introdutórias**

O sujeito passivo exerce a actividade de importação, exportação e comercialização de produtos gráficos, sendo 99% do seu capital detido pela "V..." com sede no Liechtenstein. No âmbito da sua actividade efectua pagamentos à "V...", já que esta estatutariamente está obrigada a produzir, no mínimo, 500 obras, cujos custos tem de repercutir nas suas associadas.

##### **Do teor da notificação**

O sujeito passivo foi notificado nos termos do art. 65.º do CIRC, norma anti-abuso, que por princípio não aceita como dedutíveis os encargos devidos a entidades localizadas em territórios com regime tributação privilegiado, exceto se correspondem a operações efetivas, e, não têm carácter anormal nem são de montante exagerado.

Para isso tem o sujeito passivo de demonstrar a importância real das vantagens de que beneficia e provar que os encargos constituem remuneração justa.

##### **Da prova da realidade das operações**

*Como prova da realidade das operações, junta facturas de gastos suportados e em nome da V ... - ..., e que esta reflecte nas empresas do grupo, o que deu origem à emissão das facturas 2010-507, 2010-508, 2010-509, 2010-510, 2010-511 e 2010-512.*

***Do carácter normal e não exagerado dos pagamentos***

*Justifica que os montantes envolvidos não são exagerados, pelo diferencial entre os montantes suportados pela casa mãe e os repercutidos à exponente, considerando que esta repartição é justa pela relação entre os custos reflectidos no sujeito passivo e o valor das suas vendas.*

*O sujeito passivo beneficia da vantagem dos serviços prestados pela sociedade V ... - ... entre os quais se inclui a disponibilização das obras elaboradas pelos artistas.*

*Conclui entender ter dado como provado que as facturas emitidas pela empresa V ... - ..., e contabilizadas na exponente, pelo valor de € 618.951,76 correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal, nem são de montante exagerado, acrescidas das diferenças de câmbio desfavoráveis no valor de € 46 871,96, no total de € 665 823,72.*

*B2) A 10 de Setembro de 2014 o sócio gerente, o sr. F... deslocou-se a estes Serviços, acompanhado de uma tradutora, com o objectivo de se pronunciar oralmente sobre a notificação efectuada, tendo para o efeito sido redigido um termo de declarações. Nesta reunião o sr. F... fez uma breve resenha da Associação sediada no Liechtenstein, desde a sua criação, salientando o facto de ser uma Associação sem fins lucrativos, sendo os fundos obtidos dirigidos para os artistas, destacando o carácter social da Associação.*

*Evidenciou que uma das razões pela qual se localiza no Liechtenstein tem a ver com as condições favoráveis de tributação de forma a potenciar o valor destinado à causa social.*

*A Associação contrata os artistas e paga-lhes honorários, para além de catalogar, tratar, digitalizar as obras, recebendo cerca de 7 000 por ano, das quais selecciona cerca de 1 000, e, tendo no seu arquivo cerca de 50 000. Para além disso organiza eventos em diferentes países do mundo (em 2002 foi organizado um em Lisboa) de forma a divulgar a actividade da Associação, que está representada em cerca de 40 países, podendo o mesmo motivo/obra ser editado em todos eles.*

*O valor facturado à empresa portuguesa é determinado em função dos custos suportados pela Associação, que são maioritariamente constituídos pelos honorários pagos aos artistas.*

***C) Análise da resposta do sujeito passivo***

*Na resposta dada pelo sujeito passivo à notificação efectuada ao abrigo do art. 65.º n.º 1 e 4 do CIRC, este para além de caracterizar a actividade da Associação no Liechtenstein, apenas exibiu elementos exemplificativos de alguns custos suportados pela casa mãe, evidenciando a actividade desta. Quanto às operações reflectidas nas facturas emitidas à exponente no ano de 2010, no valor global de 816 240,00 CHF, nada foi exibido que comprove a efectividade destas operações, nomeadamente contratos, mails, correspondência, documentos de transporte, seguros de transporte, ou outros*



elementos que possam de alguma forma comprovar as operações subjacentes a estas facturas. Justifica como normais e de montante não exagerado os valores facturados, tendo em conta:

- por um lado, o diferencial entre os custos suportados pela Associação e os repercutidos na exponente, no entanto, este diferencial não pode ser aferido, já que se desconhecem os custos totais suportados pela Associação e o critério que utiliza para os repartir pelas diferentes associadas existentes em cerca de 40 países;
- por outro pela relação entre os valores pagos à casa-mãe e o valor das vendas da exponente, não concretizando este quociente, nem a forma como é determinado. A este propósito vamos evidenciar os valores declarados pelo sujeito passivo de 2008 a 2010:

ano	vendas	facturas associação	%
2008	1.884.819,10	361.268,57	19,17
2009	1.950.524,18	425.569,05	21,82
2010	1.867.839,81	618.951,76	33,14

Uma breve análise deste quadro permite verificar que:

- de 2008 para 2009 as vendas do sujeito passivo cresceram cerca de 3,7%, a facturação da Associação aumentou 17,7%;
- de 2009 para 2010 as vendas do sujeito passivo diminuíram 4,25% enquanto a facturação da Associação aumentou 45,4%;
- de 2008 para 2010 a facturação da Associação aumento 71,2% enquanto as vendas do sujeito passivo no mesmo período sofreram um decréscimo de 0,9%.

De salientar ainda os seguintes aspectos:

- A Associação está presente em cerca de 40 países, alguns com um potencial de negócio muito superior ao de Portugal, como o Brasil, não tendo sido referido o montante de receitas geradas por todo o grupo,
- Ficou ainda evidenciado que nem a Associação nem as editoras adquirem as obras, ficando o seu autor com o direito a vender, expor ou divulgar as obras que cria, já que a Associação apenas adquire o direito a reproduzir as imagens, podendo estas ser reproduzidas em todas as editoras, diminuindo o encargo suportado por cada uma delas,
- Os custos de produção e de comercialização dos artigos vendidos pela empresa portuguesa são suportados na totalidade por esta, nomeadamente compra da base de dados, gastos com a reprodução das obras e gastos de correio.

Em face do exposto, conclui-se que não foi feita prova de que os encargos relativos ao processamento das propostas gráficas incluídos nas facturas emitidas pela V ..., no valor global de 816 240,00 CHF correspondem a operações comprovadamente realizadas são de carácter normal e não são de montante exagerado, pelo que, face ao que dispõe o art. 65.º n.º1 do CIRC, tais gastos não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, relativo ao exercício de 2010, havendo ainda lugar a tributação autónoma à taxa de 35%, em sede de IRC, de acordo com o disposto no art. 88.º n.º8 do mesmo código.

*Assim as correcções efectuadas ao resultado fiscal declarado no exercício de 2010 são:*

- . custos não aceites (art. 65.º do CIRC) € 665 823,72*
- . resultado fiscal declarado (€ 37 393,34)*
- . resultado fiscal corrigido € 628 430,38*

*A correcção às tributações autónomas é de: € 233 038,30 (= 665 823,72 x 35%)*

*(...)*

#### **X. Direito de audição - Fundamentação**

##### **A) Notificação do projecto de correcções**

*O sujeito passivo foi notificado do projecto de correcções, através do ofício n.º 4101 de 16 de Setembro de 2014, por carta registada (RF 0245 8678 9 PT), para no prazo de 15 dias exercer o direito de audição.*

##### **B) Resposta obtida**

*O sujeito passivo exerceu o direito de audição, por escrito, a 1 de Outubro de 2014.*

*Alegou resumidamente o seguinte:*

##### *a) Quanto à efectividade das operações:*

*a1) Importa referir que- os montantes facturados pela Associação à requerente correspondem, maioritariamente, a uma mera repercussão dos valores pagos aos artistas;*

*a2) A Associação não tem fins lucrativos, tendo como finalidade ajudar os artistas que pintam com a boca e pé, conforme resulta do preâmbulo dos estatutos da Associação;*

*a3) Não existe nenhum contrato entre a associação e os artistas, já que as obrigações assumidas pela Associação decorrem exclusivamente dos seus estatutos - arts. 4.º, 5.º, 6.º e 7.º;*

*A4) As obrigações assumidas pela associação dependem do tipo de membro: titular, associado ou honorífico;*

*De forma a comprovar a efectividade das operações remete um CD com todas as obras produzidas pelos artistas em 2010;*

*b) Quanto à prova de que os montantes em causa não têm carácter anormal nem são de montante exagerado, refere:*

*b1) a Associação no período compreendido entre 1.3.2010 e 28.2.2011, pagou aos artistas 20 211 253,00 CHF, cerca de € 16 733 100,00, repartidos da seguinte forma de acordo com os Estatutos:*

- 89 artistas membros titulares, valor mensal de 8 000,00 CHF no total de 8 242 329,00 CHF, (art.5.º n.º3),*
- 51 artistas membros associados no valor global de 8 242 329,00 CHF, (art. 6.º),*
- 632 artistas com bolsa de estudo nos termos do art. 15.º, no valor global de 9 565 324,60 CHF.*

*b2) em 2010 foi realizada uma exposição na cidade do México, tendo a Associação suportado os custos no montante de 1 700 000,00 CHF.*

*Para comprovar os custos referidos neste ponto b) junta uma declaração dos auditores da associação. Considera que estes custos evidenciam com muita*



clareza que os valores facturados à requerente não são excessivos, tendo em conta as diversas editoras associadas e ainda os outros custos suportados pela Associação.

c) Sobre o aumento dos valores que têm vindo a ser facturados pela Associação desde 2008, isso deve-se ao facto de estar a aumentar o n.º de artistas que são membros. De 2008 para 2010 o n.º de membros passou de 733 para 772.

Conclui pela anulação das correcções propostas.

### **C) Análise da resposta**

Um CD com todas as obras produzidas pelos artistas durante o ano de 2010, o carácter não lucrativo da Associação, e facturas de gastos em nome de V... não fazem prova da efectividade das operações constantes das facturas objecto desta análise.

Com efeito não está aqui em causa a actividade da Associação nem os custos que a mesma suporta, mas antes a efectividade das operações entre a Associação e o sujeito passivo (SP) assim como o seu carácter não anormal e o montante não exagerado, e quanto a isso o sujeito passivo não fez prova. Conforme já ficou exposto na página 7 do projecto de relatório nada for exibido que comprove a efectividade destas operações, nomeadamente contratos, mails, correspondência, documentos e seguros de transporte. Os custos suportados pela Associação, os seus fins não lucrativos não fazem prova da efectividade destas operações.

Quanto à prova do seu carácter não anormal nem montante exagerado, mais uma vez o SP não exibiu elementos que demonstrem o critério de repartição dos seus custos pelas diferentes editoras. Exibiu uma declaração comprovativa dos custos suportados pela Associação, custos com artistas e com a exposição realizada na cidade do México, assinada pelos auditores. Com esta declaração sabemos que a Associação no período compreendido entre 1.3.2010 e 28.2.2011 pagou aos artistas cerca de € 16 733 100,00, no entanto para além de não exibir um balancete justificativo de todos os custos suportados pela Associação durante o ano de 2010, não especifica o critério de repartição desses custos pelas cerca de 40 editoras. Com efeito não justifica se essa repartição é feita de igual forma pelas 40 editoras, se é função do volume de vendas de cada uma delas, ou qualquer outro critério.

Os próprios estatutos da Associação no seu artigo 3.º, § 3 especificam que esta tem como objectivo "Conclusão e intermediação de contratos com editores em todo os países do mundo."

Nunca foi exibido o contrato estabelecido entre a Associação e a ..., Lda. e que dá cumprimento a esta norma estatutária.

Quanto à justificação apresentada de que o valor facturado pela V... à ...; L.da tem vindo a aumentar porque o n.º de artistas também aumentou, esta justificação não é aceitável.

Com efeito:

- de acordo com elementos exibidos pelo SP em direito de audição o n.º de artistas passou de 733 em 2008 para 772 em 2010, ou seja aumentou cerca de 5,32%, o que não se traduz forçosamente na mesma percentagem de aumento de encargos suportados pela Associação, uma vez que neste período o n.º de

*membros titulares diminuiu, tendo aumentado o n.º de artistas que recebem uma remuneração menor: membros associados e bolseiros.*

*- no mesmo período o valor facturado pela V ... à ..., L.da passou de € 361 268,57 (em 2008) para € 618 951,76 (em 2010), ou seja aumentou cerca de 71,32%.*

**D) Conclusão**

*Face ao exposto, conclui-se que não ficou demonstrado que o valor dos encargos suportados originados pelas importâncias pagas ou devidas à V ... (entidade residente no Liechtenstein) correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal, nem são de montante exagerado, pelo que se mantêm todos os fundamentos e correcções propostas inicialmente no projecto de relatório.*

*Nota:*

*Sobre os valores dos impostos resultantes das correcções efectuadas no presente relatório são devidos juros compensatórios nos termos do art. 35.º da LGT.*

- o) Por despacho de 14-04-2014, o Senhor Director de Finanças Adjunto de ... manifestou concordância com o Relatório da Inspeção Tributária e sancionou a matéria tributável da Requerente e o imposto apurado;
- p) O Relatório da Inspeção Tributária foi notificado à Requerente com o ofício de 15-10-2014, cuja cópia consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

*«Fica(m) por este meio notificado(s), nos termos do artigo 62.º do RCPT, do Relatório de Inspeção Tributária, que se anexa como parte integrante da presente notificação, respeitante à Ordem de Serviço acima referenciada. Das correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indireta, cujos fundamentos constam do referida Relatório. A breve prazo, os serviços da AT procederão à notificação da liquidação respetiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar. Da presente notificação e respetiva fundamentação não cabe reclamação ou impugnação».*
- q) Foi elaborada a liquidação de IRC n.º 2014 ..., que foi notificada à Requerente nos termos que constam do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

**DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC**

N.º DA COMPENSAÇÃO 2014	IDENTIFICAÇÃO FISCAL	PERÍODO 2010	DATA COMPENSAÇÃO 2014-10-31	N.º LIQUIDAÇÃO 2014	DATA LIQUIDAÇÃO 2014-10-22
PREJUÍZO FISCAL € 0,00					
		N.º	Descrição	Importâncias Lq. Anterior	Importâncias Corrigidas
		1	Matéria coletável - regime geral	0,00 €	628.430,38
		2	Matéria coletável - outras taxas	0,00 €	1.562,50
		3	Coleta - regime geral-1.º escalão	1.562,50 €	153.982,59
		4	Coleta - regime geral-2.º escalão	153.982,50 €	0,00
		5	Coleta - outras taxas	0,00 €	0,00
		6	Coleta à taxa da R.A. Açores	0,00 €	0,00
		7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	0,00 €	0,00
		8	Dupla tributação económica	0,00 €	0,00
		9	Dupla tributação internacional	0,00 €	0,00
		10	Contribuição autárquica	0,00 €	0,00
		11	Benefícios fiscais	0,00 €	0,00
		12	Pagamento especial por conta	9.803,00 €	4.701,00
		13	Total deduções (8+9+10+11+12)	0,00 €	4.701,00
		14	Resultado da liquidação	0,00 €	0,00
		15	Retenções na fonte	76,61 €	76,61
		16	Pagamentos por conta	0,00 €	0,00
		17	IRC a pagar (3a7-13+14-15-16)+0	155.468,49 €	150.767,48
		18	IRC a recuperar (3a7-13+14-15-16)-0	0,00 €	0,00
		19	IRC de períodos anteriores	0,00 €	0,00
		20	Reposição de benefícios fiscais	0,00 €	8.189,59
		21	Derrogação	0,00 €	0,00
		22	Derrogação estadual	0,00 €	0,00
		23	Pagamentos adicionais por conta	0,00 €	0,00
		24	Tributações autónomas	1.104,39 €	234.142,69
		25	Juros compensatórios	0,00 €	58.090,27
		26	Juros indemnizatórios	0,00 €	0,00
		27	Juros de mora	0,00 €	0,00
		28	Pagamento de autoliquidação	0,00 €	1.027,78
				<b>VALOR A PAGAR:</b>	<b>€ 448.142,25</b>

NOTA: A Demonstração da Compensação e a correspondente nota de cobrança seguem em envelope separado.

Fica V. Ex.º notificado(a) da liquidação de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativa junta e fundamentação já remetida.

Podem reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do CIRC e 70.º e 102.º do CPPT, contados continuamente após a data da presente notificação, a qual se considera efetuada no momento em que o destinatário aceda à caixa postal eletrónica ou, no caso de ausência de acesso à mesma, no 25.º dia posterior ao do seu envio.

**DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS**

NR. DA COMPENSAÇÃO: 2014- ID. FISCAL:

DATA DA COMPENSAÇÃO: 2014-10-31

Período de Tributação	Liquidação / Documento Base	Liquidação Juros	Valor Base	Período de Cálculo	Taxa (%)	Valor
2010-01-01 a 2010-12-31	2014- <input type="text"/> IRC	2014- <input type="text"/>	42.024,97	2010-03-01 a 2010-09-30	4,000	280,93
2010-01-01 a 2010-12-31	2014- <input type="text"/> IRC	2014- <input type="text"/>	84.049,94	2010-10-01 a 2010-12-31	4,000	700,03
2010-01-01 a 2010-12-31	2014- <input type="text"/> IRC	2014- <input type="text"/>	126.074,91	2010-12-16 a 2011-06-03	4,000	2.348,79
						TOTAL:
						3.329,75
2010-01-01 a 2010-12-31	2014- <input type="text"/> IRC	2014- <input type="text"/>	392.051,98	2011-06-04 a 2014-10-13	4,000	52.760,52
						TOTAL:
						52.760,52

**DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS**

ID. DOCUMENTO: 2014

NR. COMPENSAÇÃO: 2014

ID. FISCAL:

DATA COMPENSAÇÃO: 2014-10-31

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRC	2010-01-01 a 2010-12-31	2014-10-31	2014-10-31	Retorno Liq. de 2010 - Liq. 2014	+0,00	+0,00
IRC	2010-01-01 a 2010-12-31	2014-10-31	2014-10-31	Acerto Liq. de 2010 - Liq. 2014	-392.051,98	
IRC	2010-01-01 a 2010-12-31	2014-10-31	2014-10-31	Juros Compensatórios, Liq. 2014	-52.760,52	
IRC	2010-01-01 a 2010-12-31	2014-10-31	2014-10-31	Juros Comp. Pag. por Conta. Liq. 2014	-3.329,75	-448.142,25

Saldo apurado: € 448.142,25

Fica V. Ex. notificado(a) para, até à data limite indicada, efetuar o pagamento do saldo apurado, de acordo com a demonstração de compensação junta.

A notificação considera-se efetuada no momento do acesso à caixa postal eletrónica ou, em caso de não abertura, no 25.º dia posterior ao seu envio, nos termos dos números 9 e 10 do artigo 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Não sendo efetuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo.

O Diretor-Geral,

*António Brigas Afonso*  
António Brigas Afonso

Referência para pagamento	<input type="text"/>
Valor a pagar	€ 448.142,25
Data limite de pagamento	2014-12-29

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

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

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

- r) Em 14-04-2010, a Associação dos ... em todo o Mundo tinha os estatutos cuja cópia consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- s) A Requerente não foi notificada para exercer o direito de audição antes da liquidação;
- t) A «Associação Casa-Mãe» está representada em cerca de 40 países, através de entidades semelhantes à Requerente;
- u) As imagens de pinturas efectuadas pelos artistas que são reproduzidas nos artigos enviados pela Requerente aos seus potenciais clientes podem também ser em utilizadas em qualquer dos outros países em que a "Associação Casa-Mãe" está representada;
- v) A Requerente pagou à "Associação Casa-Mãe" as quantias referidas nas facturas n.ºs 2010-507, 2010-508, 2010-509, 2010-510, 2010-511 e 2010-512, indicadas no Relatório da Inspeção Tributária;

- w) Os pagamentos efectuados pela Requerente à «Associação Casa-Mãe» reportam-se à aquisição de material necessário para a Requerente levar a cabo a sua actividade, designadamente direitos de utilização das imagens de pinturas reproduzidas nos artigos que envia aos seus potenciais clientes;
- x) A Requerente pode reproduzir nos artigos que envia aos seus clientes as imagens cujos direitos de utilização adquire à «Associação Casa-Mãe» as vezes que forem necessárias;
- y) As quantias pagas pela Requerente à «Associação Casa-Mãe» destinam-se a cobrir os gastos gerais da actividade desta, em que se incluem as quantias pagas aos artistas que lhe fornecem as pinturas que são reproduzidas nos artigos comercializados pela Requerente e as outras entidades semelhantes;
- z) A Requerente pagou em 29-12-2014 a quantia de € 448.142,25, referente à liquidação impugnada (documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- aa) Em 02-03-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.1. Factos não provados**

Não se provou se as quantias pagas pela Requerente à «Associação Casa-Mãe» correspondem ao valor dos direitos de utilização das imagens e outros materiais adquiridos.

## **2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos que constam do processo administrativo e nos que foram juntos com o pedido de pronúncia arbitral e também com base nos depoimentos prestados na audiência, por F..., M... e N....

Todas as testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que referiram.

### 3. Matéria de direito

#### 3.1. Ordem de conhecimento dos vícios

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, não sendo imputados aos actos impugnados vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada uma relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a, que segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz à tutela dos interesses ofendidos.

No caso em apreço, interpretando o pedido de pronúncia arbitral, infere-se que a Requerente pretende que seja apreciado, em primeiro lugar, vício de falta de fundamentação e, depois, vício de preterição de direito de audição.

Em seguida, a Requerente diz que *«não obstante o exposto, e por mera cautela, sempre sem conceder, a REQUERENTE irá considerar e pressupor que os actos de liquidação de imposto e de juros compensatórios que constituem o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral podem ter por base o referido relatório»* (pontos 35 e 42 do pedido de pronúncia arbitral), passando a imputar ao acto impugnado vício de violação do artigo 65.º do CIRC, por entender, em suma, que fez prova de que os pagamentos a que se referem as facturas indicadas no Relatório da Inspecção Tributária correspondem a operações efectivamente realizadas e que não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Da expressão utilizada, *«por mera cautela»*, poderia inferir-se, numa primeira análise, que a Requerente apenas imputa este último vício subsidiariamente, como precaução para a hipótese de improcederem os dois primeiros vícios.

No entanto, pelo artigo 92.º do pedido de pronúncia arbitral, em que a Requerente refere que *«assumindo que a correcção constante do Relatório de Inspecção notificado à REQUERENTE tem relação com os actos de liquidação ora contestados, deve o acto de liquidação ora contestado ser anulado, porque praticado com ofensa das normas e princípios jurídicos aplicáveis»*, depreende-se que a Requerente pretende que se conheça do vício de violação do artigo 65.º do CIRC, se se entender que o Relatório da Inspecção Tributária constitui fundamentação do acto de liquidação, pelo que não se trata



propriamente de um arguição subsidiária, mas um arguição condicionada. Na verdade, a arguição subsidiária de vícios, permitida pelo artigo 101.º do CPPT, ocorre quando um pedido «*é apresentado ao tribunal para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior*», como esclarece o n.º 1 do artigo 554.º do Código de Processo Civil e, no caso em apreço, o que a Requerente defende, em primeira linha, é que a liquidação não terá por fundamento o Relatório da Inspeção Tributária, mas, se assim não se entender, deverá anular-se o acto por vício de violação do artigo 65.º do CIRC.

Finalmente, a Requerente imputa vício à liquidação de juros compensatórios, por falta do pressuposto da existência de culpa e por falta de fundamentação quanto a esse pressuposto.

Apreciar-se-ão os vícios tendo em conta esta posição assumida pela Requerente, mas tendo em consideração que a falta da fundamentação da liquidação de juros compensatórios está conexionada com a fundamentação global da liquidação, em que os juros compensatórios foram incluídos.

Na verdade, apesar de Autoridade Tributária e Aduaneira ter elaborado um documento denominado «*Demonstração de liquidação de juros*», em que se indicam os elementos de cálculo dos juros compensatórios, este documento consubstancia um elemento de fundamentação da liquidação n.º 2014 ..., que inclui não só a liquidação de IRC como dos juros compensatórios, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 35.º, n.º 8, da LGT, que estabelece que «*os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados*». Aliás, na notificação da liquidação, a Autoridade Tributária e Aduaneira refere-se à liquidação de juros compensatórios como uma «*nota demonstrativa junta*».

Por isso, embora a autonomia da liquidação de juros compensatórios possa ser tida em conta para efeitos de aferir a divisibilidade do acto impugnado e viabilizar uma hipotética anulação parcial, ela constitui apenas um dos elementos em que assentou a liquidação global que definiu de uma forma unitária a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira em relação à Requerente, indicando um valor a pagar de € 448.142,25.

Assim, é a liquidação n.º 2014 ..., em que se incluem IRC e juros compensatórios, que constitui o objecto do processo.

## 3.2. Vício de falta de fundamentação

A Requerente imputa ao acto impugnado vício de falta de fundamentação em duas vertentes: numa delas, reporta-se à globalidade do acto de liquidação, em que se inclui o valor dos juros compensatórios, defendendo, em suma, que não há nele qualquer remissão para a fundamentação do Relatório da Inspecção Tributária; para além disso, relativamente à liquidação de juros compensatórios a Requerente imputa vício ainda por não se fazer referência à existência de culpa.

### 3.2.1. Questão da falta de fundamentação quanto à parte da liquidação relativa ao IRC

A exigência de fundamentação de actos administrativos lesivos consta do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, em que se estabelece que *«os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos»*.

Especialmente para a fundamentação dos actos tributários, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, estabelece 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»* e que *«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»*.

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. ( <sup>1</sup> )

Embora seja de distinguir entre o acto de liquidação e o acto de notificação através do qual ele é comunicado ao destinatário, no caso em apreço não se provou que haja qualquer outro documento referente ao acto de liquidação que não seja o que está reproduzido no documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, pelo que se tem de partir do pressuposto que ele é cópia do acto que foi praticado, que não terá outro conteúdo para além do que dele consta.

Pelo documento referido constata-se que dele constam as operações de que resulta o cálculo da quantia liquidada e refere-se que foi junta uma «*nota demonstrativa*», que será constituída pela «*Demonstração de liquidação de juros*» e pela «*Demonstração de acerto de contas*» juntas pela Requerente.

Na referida liquidação, indicam-se as importâncias da liquidação anterior, e as «*importâncias corrigidas*» e refere-se que a liquidação está «*conforme nota demonstrativa junta e fundamentação já remetida*».

Entre as «*importâncias corrigidas*» indicam-se o valor de € 628.430,38 relativamente à matéria tributável e o valor de € 234.142,69 quanto a tributações autónomas, constatando-se que, quanto a este último, o valor da liquidação inicial era de € 1.104,39, pelo que a correcção foi de € 233.038.30.

Estas importâncias das correcções que são precisamente as importâncias das correcções propostas na página 8 do Relatório da Inspeção Tributária que foram sancionadas pelo despacho do Senhor Director de Finanças Adjunto de ....

Constata-se ainda que na notificação do Relatório da Inspeção Tributária se refere expressamente que «*a breve prazo, os serviços da AT procederão à notificação da liquidação respetiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar*» e que na notificação do acto de liquidação se faz referência à «*fundamentação já remetida*».

---

<sup>1</sup> 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.

Neste contexto, tendo a Requerente sido previamente notificada do Relatório da Inspeção Tributária e do despacho que o sancionou em que foi proposta correcção à matéria tributável da Requerente relativa ao ano de 2010, no montante de € 628.430,38 e € 233.038,30, que lhe comunicou que se seguiria a «*liquidação respectiva*», a liquidação em que se indicam importâncias corrigidas correspondentes às correcções previamente comunicadas não pode deixar de ser interpretada por um destinatário com capacidades de percepção normais como sendo a concretização da liquidação anunciada, o que é reforçado pelo facto de na própria liquidação se fazer referência à «*fundamentação já remetida*».

Assim, interpretando o teor do acto de liquidação no contexto em que foi praticado, conclui-se que há nele uma remissão expressa para a fundamentação que não pode deixar de ser a do Relatório da Inspeção Tributária.

Por outro lado, a exigência de fundamentação expressa dos actos lesivos que é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, é compatível com a fundamentação por remissão e, no caso em apreço, contém-se no acto de liquidação uma remissão expressa para a fundamentação anteriormente remetida.

Para além disso, infere-se do pedido de pronúncia arbitral que a Requerente percebeu perfeitamente que as importâncias corrigidas que constam da liquidação correspondem às indicadas no Relatório da Inspeção Tributária e que a fundamentação a que se alude na notificação da liquidação é a do Relatório da Inspeção Tributária, que tinha sido previamente comunicada.

### **3.2.2. Questão da falta de fundamentação quanto à parte da liquidação relativa aos juros compensatórios**

No que concerne à liquidação de juros compensatórios constata-se que há, efectivamente, falta de fundamentação, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira limita-se a referir, na parte final do Relatório da Inspeção Tributária que «*Sobre os valores dos impostos resultantes das correcções efectuadas no presente relatório são devidos juros compensatórios nos termos do art. 35.º da LGT*».

O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estabelece que «*são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da*

*totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária».*

A responsabilidade objectiva é excepcional, só ocorrendo nos casos especificados na lei (art. 483.º, n.º 2, do Código Civil) e, por isso, deverá entender-se que, para efeitos de responsabilidade por juros compensatórios, só se está perante um «*facto imputável ao sujeito passivo*» quando puder formular-se um juízo de censura em relação à sua conduta.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte. ( <sup>2</sup> )

Perante aquela única afirmação que consta do Relatório da Inspeção Tributária sobre os juros compensatórios, fica-se sem saber se a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a responsabilidade por juros compensatórios é automática, decorrendo do próprio facto de terem sido efectuadas correcções, ou se concluiu que se pode formular um juízo de censura em relação à actuação da Requerente, susceptível de preencher o requisito da imputabilidade, situação em que a fundamentação deveria conter indicação dos factos subjacentes a esse juízo de censura.

Por outro lado, apesar de Autoridade Tributária e Aduaneira vir esclarecer nos pontos 42. e 43. da sua Resposta quais as razões por que entende justificar-se a liquidação de juros compensatórios, está-se perante uma fundamentação *a posteriori*, que é pacífico ser irrelevante para efeitos de aferir a legalidade dos actos tributários. Na verdade, num contencioso de mera legalidade, como é o previsto no RJAT para os tribunais arbitrais que

---

( <sup>2</sup> ) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 20-3-1996, processo n.º 20042, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-3-1998, página 1067;
- de 2-10-1996, processo n.º 20605, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-1998, página 2707;
- de 18-2-1998, processo n.º 22325, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 8-11-2001, página 553;
- de 3-10-2001, processo n.º 25034, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 492, página 1615, e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2080;
- de 29-1-2003, processo n.º 1647/02, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 164;
- de 12-3-2003, processo n.º 26800, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 506, 219 e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 545;
- de 19-11-2008, processos n.ºs 325/08 e 576/08;
- de 11-3-2009, processo n.º 961/08.

funcionam no CAAD, em que se visa apenas a *declaração de ilegalidade* de actos dos tipos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do seu artigo 2.º, tem de se aferir da legalidade do acto impugnado *tal como ocorreu*, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a *outros actos*, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo jurisdicional. ( <sup>3</sup> )

Aliás, contendo o artigo 35.º várias situações em que se pode justificar a liquidação de juros compensatórios, uma fundamentação expressa e suficiente exigiria que se indicasse em qual parte daquele artigo se entendeu enquadrar-se a actuação da Requerente.

Em qualquer caso, há falta de fundamentação relativa à verificação de todos os requisitos previstos no artigo 35.º, n.º 1, da LGT, pelo que a liquidação de juros compensatórios enferma de vício de falta de fundamentação.

### 3.3. Preterição do direito de audição

O segundo vício imputado pela Requerente ao acto impugnado é um vício procedimental, por não lhe ter sido proporcionada audição prévia, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea a), da LGT.

---

<sup>3</sup> Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-4-2001, página 1207;
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 10-2-2004, página 4289;
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02;
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é *«irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto»*, e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que *«não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa»*;
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que *«as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade»*.



A Autoridade Tributária e Aduaneira, nos pontos 17. da Resposta e 6. das suas alegações, entende que a Requerente não tem razão, invocando a relevância da «*dispensa contida no n.º 3 do art. 60.º da LGT, em articulação com a alínea a) do seu n.º 1*».

O artigo 60.º da LGT estabelece o seguinte:

### **Artigo 60.º**

#### **Princípio da participação**

*1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:*

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

*2 - É dispensada a audição:*

- a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;*
- b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.*

*3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.*

*4. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.*

*5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.*

*6. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.*

*7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.*

O direito de audição tem raiz constitucional, sendo postulado pelo artigo 267.º, n.º 5, da CRP, que estabelece que «*o processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito*».

Mas, como decorre desta norma, a Constituição não regula o regime do direito de audição, relegando para a «*lei especial*» a definição dos termos em que tal direito será exercido, termos estes em que poderão ser tidos em conta factores de vária ordem, inclusivamente de natureza económica e de praticabilidade.

É neste contexto que o n.º 3 do artigo 60.º da LGT, invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo, prevê situações em que é dispensada a audição prévia antes da liquidação.

No caso dos autos, não é controvertido no presente processo que a alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT garante aos contribuintes o direito de audição antes da liquidação, o que resulta do teor expreso desta norma, pelo que a questão a apreciar se reconduz a saber se se está perante uma situação em que audição antes da liquidação é dispensada pelo n.º 3 do mesmo artigo.

Este n.º 3 dispensa o direito de audição antes da liquidação se o contribuinte tiver sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

No caso em apreço, a Requerente teve a possibilidade de exercer o direito de audição com base no projecto de Relatório da Inspeção Tributária, que é uma situação enquadrável na alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, pelo que, em princípio, se está perante uma potencial situação de aplicação da dispensa do direito de audição antes da liquidação.

Por isso, a necessidade de assegurar o direito de audição antes da liquidação só pode resultar da excepção prevista na parte final do n.º 3, isto é, de nela terem sido invocados factos sobre os quais o contribuinte ainda não teve previamente a possibilidade de se pronunciar.

Examinando a liquidação e o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, que serviu de base ao exercício do direito de audição, constata-se que o único ponto sobre o qual a Requerente não teve oportunidade de se pronunciar é o dos juros compensatórios, pois a Requerente não incluiu no projecto de Relatório da Inspeção Tributária qualquer referência a juros compensatórios, só vindo a introduzi-la na parte final do próprio Relatório da Inspeção Tributária, depois de a Requerente já ter exercido o direito de audição.

Por outro lado, a inclusão dos juros compensatórios bem como o seu cálculo, que consta da demonstração anexa à liquidação assentam em factos, inclusivamente, como reconhece a Autoridade Tributária e Aduaneira nos pontos 42. e 43.º da Resposta, num juízo sobre a existência de nexos de causalidade entre a falta de «*declaração quanto ao imposto em causa*» e o «*retardamento da liquidação imputável ao contribuinte*», bem como num juízo de «culpa do sujeito passivo» que «*resulta do facto de não ter actuado com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais*».

É, assim, manifesto que, ao incluir na liquidação juros compensatórios a Autoridade Tributária e Aduaneira teve em consideração factos novos, inerentes à formulação de juízos sobre a existência do referido nexo de causalidade e de culpa.

Por isso, tem de se concluir que não se está perante uma situação de dispensa de audição antes da liquidação, pelo que a sua preterição constitui preterição de formalidade legal, como defende a Requerente.

Deve notar-se que, apesar de ser a consideração de novos factos ínsita na imposição dos juros compensatórios que justifica o afastamento da dispensa do direito de audição antes da liquidação, tratando-se de uma formalidade do procedimento de liquidação que deveria preceder o acto final, a sua preterição implica a invalidade do próprio acto final do procedimento de liquidação, não se colocando em relação a este vício a possibilidade de divisão do acto, para efeitos de anulatórios.

Isto é, não sendo caso de dispensa, o direito de audição tinha de ser assegurado antes do acto de liquidação, por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, e, por isso, a prolação deste acto é globalmente ilegal.

Procede, assim o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício.

### 3.4. Vício de violação do artigo 65.º do CIRC

O artigo 65.º do CIRC estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

*1 – Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.*

*2 – Considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.*

*3 – Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos devem possuir e, quando solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.*

*4 – A prova a que se refere o n.º 1 deve ter lugar após notificação do sujeito passivo, efectuada com a antecedência mínima de 30 dias.*

No caso em apreço, não é objecto de controvérsia que se verifica uma situação enquadrável neste artigo, pois o Liechtenstein é considerado um país com regime de tributação privilegiada, sendo como tal indicado na Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, emitida ao abrigo do n.º 2 deste artigo 65.º.

A Requerente foi notificada no âmbito da inspecção tributária a efectuar a prova exigida pelo n.º 1 do artigo 65.º, relativamente a quatro facturas relativas a pagamentos que efectuou no ano de 2010 à Associação Casa-Mãe.

Na sequência da notificação, a Requerente explicou as razões por que foram efectuados os pagamentos apresentou documentos relativos a despesas suportadas pela Associação Casa-Mãe e apresentou o depoimento do seu sócio-gerente.

Da prova produzida, conclui-se que a Associação Casa-Mãe efectua pagamentos aos artistas que elaboram pinturas, ficando com o direito de efectuar reproduções em imagens, tendo em vista a comercialização por entidades idênticas à Requerente, existentes em dezenas de países.

A Requerente utilizou no ano de 2010 imagens de pinturas fornecidas pela Associação Casa-Mãe, que eram imprescindíveis para levar a cabo a sua actividade.

Neste contexto, é de concluir, à face das regras da vida e da experiência, que as operações a que se reportam as facturas não são simuladas, pois é perfeitamente normal que a Associação Casa-Mãe cobre pela autorização da reprodução das pinturas, para poder custear as despesas com os pagamentos aos artistas e actividade de promoção. Aliás, o que seria anormal, é que não sendo a Requerente titular dos direitos de reprodução das pinturas nem fazendo pagamentos aos artistas, pudesse utilizar as imagens que comercializa sem qualquer pagamento.

Por isso, em termos de razoabilidade, deve concluir-se que as operações a que se reportam as facturas relativas aos pagamentos efectuados pela Requerente à Associação Casa-Mãe no ano de 2010 não são simuladas nem têm natureza anormal.

É certo, porém, que não se fez prova de que as quantias pagas pela Requerente à «Associação Casa-Mãe» correspondem exactamente ao valor dos direitos de utilização das imagens e outros materiais adquiridos.

Porém, para além de a determinação do valor dos direitos de utilização de imagens implicar uma inarredável margem de subjectividade, o artigo 65.º, n.º 1, não exige essa prova, pois os requisitos previstos na sua parte final são alternativos.

Isto é, para afastar a proibição de dedutibilidade, basta ao contribuinte provar que os pagamentos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter

anormal ou que correspondem a operações efectivamente realizadas e o seu montante não é exagerado.

No caso em apreço, é de entender que a Requerente provou que as operações foram realizadas e não têm carácter anormal, pelo que é de considerar satisfeita a exigência de prova necessária para assegurar a dedutibilidade.

Assim, conclui-se que o acto de liquidação enferma de vício de violação do artigo 65.º, n.º 1, do CIRC.

#### **4. Pedidos de reembolso do imposto e juros indemnizatórios**

A Requerente formula pedidos de reembolso do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos



aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT ao dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”* deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral e do direito ao reembolso que lhe serve de base.

No que concerne aos juros indemnizatórios, o artigo 43.º da LGT, na parte aqui aplicável, estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

No caso dos actos, o erro subjacente à liquidação é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois deveria ter considerado que a prova apresentada pela Requerente no processo administrativo bastava para considerar demonstrado que as operações referidas nas facturas em causa foram efectivamente realizadas e não tinham carácter anormal.

Como resulta da alínea z) da matéria de facto fixada, em 29-12-2014, a Requerente efectuou o pagamento da quantia de € 448.142,25, referente à liquidação impugnada.

Assim, em consequência da anulação da liquidação a Requerente tem direito ao reembolso da quantia paga e a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que pagou, desde a data do pagamento (29-12-2014), até à data em que for processada nota de crédito, em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva (artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril).

## **5. Decisão**

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular as liquidações n.ºs 2014 ..., 2014 ... e 2014 ... e, bem assim, da demonstração de acerto de contas cortante do documento n.º 2014 ..., da qual resulta um valor total a pagar de € 448.142,25;
- julgar procedente o pedido de reembolso do imposto pago e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuá-lo;
- julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar juros indemnizatórios à Requerente, à taxa legal supletiva, calculados sobre a quantia de € 448.142,25, desde 29-12-2014 até integral reembolso desta quantia.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **448.142,25**.

## **7. Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **7.038,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 28-09-2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Paulo Lourenço)

(Ana Maria Rodrigues)