

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 251/2015-T

Tema: IRC - Subsídios do programa MODCOM; presunção de veracidade da declaração e da contabilidade do contribuinte; indícios fundados de não correspondência com a realidade; prova da veracidade destes elementos

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 251/2015-T

Tema: Subsídios do programa MODCOM; presunção de veracidade da declaração e da contabilidade do contribuinte; indícios fundados de não correspondência com a realidade; prova da veracidade destes elementos

I – Relatório

1. No dia 14.04.2015, a Requerente, A..., contribuinte número ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., ..., requereu ao CAAD a constituição de Tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º 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, com vista à anulação dos seguintes atos tributários:

-Ato de liquidação de IRC n.º 2013 ..., praticado em 24 de Julho de 2013, pelo Exmo. Senhor Diretor-Geral, da Autoridade Tributária e Aduaneira, com referência ao exercício de 2010, do qual resulta o valor a pagar de € 42.702,68 .

-Ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º 2013

-Despacho da Exma. Senhora Diretora de Serviços, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de 16 de Dezembro de 2014, que determinou o indeferimento do recurso hierárquico, interposto da reclamação graciosa apresentada contra os atos de liquidação.

A Requerente peticiona, ainda, a restituição das quantias, que considera indevidamente pagas, respeitante ao imposto liquidado, acrescidas de juros moratórios que se mostrem devidos, à taxa legal, contados desde a data do pagamento, até à data da integral restituição daquela quantia.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 26.06.2015

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

a. Da liquidação adicional de IRC e a correspondente liquidação de Juros Compensatórios contestadas, não resulta suficiente a necessária fundamentação, de facto e de direito, não se podendo considerar que as conclusões do relatório de inspeção faz parte de tal fundamentação pois não houve qualquer remissão explícita para esse documento concreto;

b. Não tendo sido cumprido o requisito formal da fundamentação dos atos de liquidação em causa e não tendo a REQUERENTE sido notificada nos termos previstos na alínea a), do n.º 1, do artigo 60.º, da Lei Geral Tributária, foi preterida uma formalidade legal essencial - falta de audiência prévia;

c. A fundamentação do Relatório de Conclusões em que, alegadamente, assentam as correções que deram origem aos atos de liquidação contestados, não é congruente ou clara, na medida em que se alicerça em meros juízos conclusivos, sendo que, ainda que assim não se entendesse, a mesma nunca poderia sustentar a correção efetuada ao exercício de 2010, objetivada pela tributação, ao abrigo do artigo 53.º do Código do IRC, do montante financiado ao abrigo da(o) Candidatura N.ºs / Projeto n.ºs ..., ..., ... e ...;

- d. A Administração tributária violou, ainda, regras fundamentais relativas à distribuição do ónus da prova, nunca demonstrando, como lhe competia, de forma clara e inequívoca, os factos constitutivos do seu alegado direito a tributar adicionalmente;
- e. Ainda que se pudesse considerar ter a Administração tributária feito prova dos factos que alega – o que, efetivamente, não sucedeu, como se demonstrará –, os mesmos não podem, em caso algum, sustentar a correção ao lucro tributável da REQUERENTE que motivou os atos tributários ora contestados, pois não estão relacionados, de forma alguma, com o subsídio recebido no decurso do ano de 2010, referente às Candidaturas indicadas;
- f. O ato de liquidação em causa é, também, na parte relativa à Derrama, omissivo quanto à necessária fundamentação, de facto e de direito, pelo que se encontra inquinado de vício de forma;
- g. Em resultado do exposto, não poderá o ato de liquidação em que se materializou a correção efetuada deixar de ser considerado ilegal e anulado em conformidade;
- h. No que diz respeito ao Despacho da Exma. Senhora Diretora de Serviços, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de 16 de Dezembro de 2014, que indeferiu o supra referido recurso hierárquico apresentado pela ora REQUERENTE, o mesmo foi praticado com ofensa das normas e princípios jurídicos aplicáveis, devendo ser anulado em conformidade porquanto, sem qualquer justificação, a Administração tributária proferiu a decisão de indeferimento do recurso hierárquico sem ouvir as testemunhas indicadas e sem indicar o motivo pelo qual, eventualmente, terá considerado desnecessária a utilização do meio de prova requerido pela ora REQUERENTE.
- i. Estão reunidos os pressupostos legais, constantes dos artigos 43.º e 100.º da Lei Geral Tributária, para ser determinado o pagamento de juros indemnizatórios a favor da REQUERENTE;
- j. Por serem ilegais a correção efetuada e o ato de liquidação de imposto praticado, não poderá, também, deixar de ser considerada ilegal a liquidação de juros compensatórios, como o é, também e pela mesma razão, o despacho de indeferimento da reclamação graciosa que antecede.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

a. Sobre a alegada insuficiência de fundamentação da liquidação de imposto e juros compensatórios ora controvertida, quer quanto aos factos quer quanto ao direito, a tese da Requerente carece de qualquer sustentação legal, uma vez que a fundamentação do ato de liquidação ora controvertido é a que consta do relatório da inspeção tributária, cujas conclusões foram sancionadas por despacho de 21/03/2013, do Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., por subdelegação do Diretor de Finanças não se afigurando qualquer necessidade de remissão expressa do ato de liquidação para o teor do relatório final da inspeção tributária, exigência que não tem sustentação legal e que é sanada quando decorridos 30 dias sobre a notificação do ato de liquidação o contribuinte não faça uso da faculdade prevista no n.º 1 do art. 37.º do CPPT.

b. Sobre a alegada preterição de formalidade essencial por falta de notificação do SP para exercer o seu direito de audição prévia, não assiste qualquer razão à Requerente, conforme resulta inequívoco do supra exposto, com especial relevância para a dispensa contida no n.º 3 do art. 60.º da LGT, em articulação com a alínea a) do seu n.º 1, também nesta parte deve ser julgado improcedente o pedido da Requerente.

c. Ao contrário do alegado, a liquidação objeto de impugnação não enferma do vício de falta de fundamentação, pois considera-se terem sido atingidas as finalidades pretendidas com a mesma, a saber, a compreensão do conteúdo do ato pelos seus destinatários e a possibilidade de contra ele reagirem.

d. Encontrando-se demonstrado, que os SIT, no relatório inspetivo, provaram inequivocamente quais as provas e os indícios que motivaram a decisão de efetuar as correções, não enferma a liquidação impugnada de vício formal atinentes à fundamentação, pois que os seus termos dão a conhecer as razões de facto e de direito que presidiram à atuação da Administração e todo o caminho por ela percorrido para chegar à definição da situação jurídica da Requerente em sede de IRC.

e. Em face dos factos apurados pelos SIT conclui-se que se verificaram os indícios ou pressupostos para a atuação da AT, nomeadamente por se ter comprovado que

determinados eventos e faturas registadas na contabilidade da Requerente não consubstanciavam quaisquer operações e, portanto terem sido fictícias.

f. Por mero erro de cálculo, os Serviços da Inspeção Tributária (SIT), aplicaram a parcela relativa à derrama impugnada a Taxa de 1,5% à coleta e não ao lucro tributável como prescreve o n.º 1 do art.º 14.º da Lei n.º 2/2007.

g. Resulta assim da lei, de forma claramente explicitada, o modo de apuramento da derrama, pelo que os SIT incorreram num mero erro de cálculo, o que não se confunde, como pretende a Requerente, com a violação do dever de fundamentação

h. Relativamente aos juros compensatórios, a fundamentação da respetiva liquidação integra a fundamentação do imposto em falta, devidamente explicitada no relatório da inspeção tributária, a que acresce a demonstração da liquidação de juros compensatórios.

i. Quanto aonexo de causalidade que justifica o ressarcimento ao Estado sob a forma de juros compensatórios, determina o n.º 6 do art. 35º da LGT que a declaração de imposto entregue fora do prazo legal, e por maioria de razão a falta da respetiva declaração quanto ao imposto em falta, como vem a ser o caso dos autos, consubstancia sempre um retardamento na liquidação imputável ao contribuinte.

j. A Requerente requer o pagamento de juros indemnizatórios mas não lhe assiste razão pois, à luz dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, o direito a juros indemnizatórios depende de ter ocorrido qualquer erro imputável aos serviços que, in casu, não ocorreu.

k. Os juízos de oportunidade no que respeita à produção de prova testemunhal, concedem ao órgão instrutor a faculdade de a poder dispensar, se considerar, segundo o seu prudente juízo valorativo, que os autos disponibilizam os elementos de facto necessários e bastantes à decisão de mérito a proferir, à luz das possíveis soluções de direito sendo indubitável que esta situação não consubstancia nenhuma violação de qualquer ato/formalidade imposta por lei, já que é esta, nos art.º 69.º al. e) do CPPT e 88.º n.º 2 do CPA (em vigor à data dos factos) que expressamente atribui ao órgão instrutor a faculdade de dela poder prescindir.

5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação, entre as previstas no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

Em 5.11.2015 teve lugar uma reunião do Tribunal arbitral com vista à inquirição das testemunhas arroladas por Requerente e Requerida.

6. A requerente apresentou alegações escritas, reafirmando as posições afirmadas no pedido de pronúncia arbitral e, ainda, procedendo à apreciação crítica da prova produzida, que se sintetizam do modo seguinte:

a. No que se refere à matéria de facto, a REQUERENTE considera que, através da prova produzida, quer documental, quer testemunhal, ficou demonstrada toda a factualidade relevante, donde resulta a ilegalidade e a conseqüente necessidade de anulação dos atos de liquidação em crise.

b. A Administração tributária não logrou sequer provar que as operações contabilísticas teriam como principal objetivo resolver dívidas escrituradas da REQUERENTE, ou de que forma poderão ter influenciado a atribuição dos subsídios para a realização de iniciativas de dinamização do comércio – sendo que tal aferição nem sequer lhe competia, mas, antes, à entidade fiscalizadora da atribuição dos referidos subsídios, in casu, a DGAE.

c. Ora, da prova documental e testemunhal produzida resulta que a faturação emitida pela REQUERENTE, ou emitida em seu favor, tem por base operações reais, demonstrando, assim, que os serviços foram, efetivamente, prestados.

d. Mais uma vez, impunha-se à Administração tributária que, no Relatório de Conclusões que, alegadamente, contém a fundamentação dos atos de liquidação ora contestados, fizesse prova daquilo que alega e não se limitasse, apenas, de forma genérica, a meros palpites, suposições ou presunções, sem qualquer concretização factual.

e. Com efeito, aquilo que é denominado de “nossa [da Administração tributária] percepção e sensibilidade” não configura um meio de prova legalmente admissível de que “parte das iniciativas ali retratadas, não existe prova cabal de que as mesmas se concretizaram” – cfr. ponto de 5.2.18 da resposta da Administração tributária – o que, como ficou cabalmente demonstrado, não corresponde, sequer, à realidade dos factos.

f. Sendo que, em momento algum, quer do relatório de inspeção, quer da resposta da Administração tributária, se afere de quais as iniciativas constantes das candidaturas aos

subsídios através do MODCOM apresentadas pela Requerente que, pretensamente, não se realizaram.

g. De todo o acabado de expor, forçoso é concluir ter ocorrido um défice instrutório na ação inspetiva que deu origem aos atos de liquidação ora contestados, em manifesta violação do princípio da descoberta da verdade material a que está obrigada a Administração tributária e, bem assim, do disposto no artigo 74.º da Lei Geral Tributária, na medida em que não fez, como legalmente lhe competia, prova dos factos constitutivos dos direitos que invoca. Nesta medida, não poderão os factos alegados pela Administração tributária, mas nunca demonstrados, a ela aproveitar.

h. A lei presume, aliás, verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes, pelo que, a necessidade de prova por parte da Administração tributária é muito mais exigente. No caso em apreço, em momento algum, logrou a Administração tributária afastar a presunção de veracidade de que goza a contabilidade da REQUERENTE, e os demais elementos inscritos.

i. Em face do exposto, resulta que a Administração tributária procedeu à errónea qualificação dos factos alegados e, bem assim, não atendeu às regras de distribuição do ónus da prova, pelo que, fica demonstrado uma violação do disposto nos artigos 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa e 74.º e 77.º da Lei Geral Tributária.

j. Ainda que se pudesse considerar ter a Administração tributária feito prova dos factos que alega – o que não se concede e apenas por mera cautela de patrocínio se equaciona –, sempre se deverá concluir que os mesmos não poderão sustentar a correção ao lucro tributável da REQUERENTE que deu origem aos atos tributários ora contestados.

k. Com efeito, reitera-se que a correção efetuada e ora contestada baseia-se no facto de a Administração tributária ter entendido que as operações contabilísticas visaram resolver dívidas escrituradas, procedendo à anulação sem suporte em documento externo, cuja idoneidade justificasse a operação. No entanto, e conforme foi, documental e testemunhalmente, provado, os registos contabilísticos decorrem dos movimentos financeiros imputáveis à normal atividade da REQUERENTE, pelo que as correções efetuadas resultam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que impõe a anulação.

l. O mesmo se considera, relativamente ao entendimento da Administração tributária de que as verbas recebidas pela REQUERENTE, relativamente às Candidaturas n.º / Projetos n.º ..., ..., ... e ..., no montante total de € 156.314,48, consubstanciam um incremento patrimonial obtido a título gratuito, pelo facto de terem sido aplicadas no pagamento de faturas que não correspondiam a operações realizadas, o que, tal como resultou da prova testemunhal e documental junta aos autos, não corresponde à realidade dos factos.

m. Com efeito, resultou provado que as operações e ações de dinamização, subjacentes às referidas Candidaturas / Projetos foram, efetivamente, realizadas e os serviços foram, efetivamente, prestados.

n. Como referiu a testemunha B...:

“Sempre existiram iniciativas em todos os concelhos. São projetos que são pensados para determinadas alturas importantes ou que nós pensamos virem a serem importantes em termos comerciais e que visam promover essas épocas, digamos assim, pelo que por norma incidem em alturas como o Natal, a Páscoa, o dia da criança, o dia da mãe, o dia do pai, logo são celebrados ou comemorados sempre na mesma altura, nos mesmos dias, em todas as localidades. Aquelas ações que diziam respeito a épocas próprias são sempre iguais. Mas tivemos a comemoração dos santos populares, por exemplo em ..., que não fizemos nos outros concelhos, tivemos a feira de ... em ... porque é relacionado com a feira das peles de Há uma ação ou outra que é típica de cada concelho, assim, como na ... fizemos algo relacionado com o São Martinho, que não vamos fazer nos outros concelhos porque não tem expressividade, mas de uma maneira geral, as ações são comuns em todos os concelhos”.

o. De resto, no âmbito do depoimento prestado pela Senhora Inspetora C... esta testemunha afirmou que “Eu nunca disse que os eventos não se realizaram, ponto final.” Neste sentido, pode considerar-se que a Administração tributária, contrariamente ao que parece resultar do Relatório de Inspeção, admite, como não podia deixar de ser, que os eventos foram, efetivamente, realizados.

p. Contudo, atentos os depoimentos ocorridos no âmbito da diligência de inquirição de testemunhas, ocorrida no dia 5 de Novembro, concretamente, o depoimento prestado pela testemunha arrolada pela Administração tributária, ficou demonstrado que o procedimento

inspetivo está inquinado de défice instrutório, na medida em que não pugnaram pela descoberta da verdade material, limitando-se a fazer referências a meras suposições, presunções e intuições.

q. Em face do exposto, conclui-se que a Administração tributária procedeu a correções em erro sobre os pressupostos, de facto e de direito, pelo que se requer a anulação dos atos tributários ora contestados.

7. A requerida apresentou, também, alegações escritas, reafirmando as posições afirmadas na resposta ao pedido de pronúncia arbitral e, ainda, procedendo à apreciação crítica da prova produzida, que se sintetizam do modo seguinte:

A. Ficou claramente demonstrado que todo o processo de candidatura aos subsídios em causa foi construído e delimitado para que todas as entidades envolvidas aproveitassem as vantagens propiciadas pelo programa MODCOM.

B. Tanto mais que, e ao contrário do alegado pela Testemunha B..., quando a inspetora tributária se dirigiu às instalações da ora Requerente, não existiam os dossiers organizados das candidaturas, o que demonstra que a sua composição foi sendo construída à medida do que foi sendo solicitado pelas várias entidades a quem tiveram que fornecer informação.

C. O mesmo se passou nos presentes autos, apresentando documentos, por vários momentos, de forma desconcertada e desconexa, para criar a ideia de que cada um dos eventos se tinha realizado.

D. No entanto, e como resulta do conhecimento pessoal e da análise dos vários documentos (fotografias) pela inspetora tributária, muitos dos lugares que foram apresentados não correspondiam ao local indicado da realização das iniciativas.

E. Conclui-se que aquela postura é transversal a todos os exercícios. Além de ser praticamente inegável que de todas as iniciativas faturadas, apenas algumas terão sido realizadas de forma desencontrada entre municípios, para que todas juntas constituíssem de alguma forma um projeto completo, não existindo prova cabal de que as mesmas se concretizaram.

F. Assim, por serem legais, devem as correções manter-se no ordenamento jurídico, devendo o Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

8. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

9. Cumpre solucionar as seguintes questões:

a. Insuficiência da fundamentação, de facto e de direito da liquidação adicional de IRC e da correspondente liquidação de Juros Compensatórios contestadas,

b. Preterição da audiência prévia prevista na alínea a), do n.º 1, do artigo 60.º, da Lei Geral Tributária.

c. Falta de congruência e clareza da fundamentação do Relatório de Conclusões, no caso de se entender que o mesmo constitui a fundamentação das liquidações em causa.

d. Omissão de fundamentação, de facto e de direito, na parte relativa à liquidação da derrama.

e. Ilegalidade do Despacho da Exma. Senhora Diretora de Serviços, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de 16 de Dezembro de 2014, que indeferiu o recurso hierárquico apresentado pela ora REQUERENTE.

f. Ilegalidade das liquidações impugnadas por erro nos pressupostos de facto e de direito.

g. Legalidade da pretensão da Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios.

II – A matéria de facto relevante

10. Com interesse para a decisão da causa, provaram-se os seguintes factos:

1.A Administração efetuou uma inspeção tributária, externa e de âmbito geral, com incidência temporal sobre os exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011, credenciado pelas Ordens de Serviço Externas n.ºs OI2012.../... e OI2012..., datadas de 17 de Abril de 2012 e 25 de Maio de 2012.

2.O procedimento de inspeção tributária foi motivado por solicitação expressa da Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais, tendo em vista o apuramento de eventuais irregularidades na obtenção de fundos públicos, mais concretamente dos incentivos financeiros concedidos pelo Fundo de Modernização do Comércio.

3-O sujeito passivo foi notificado do projeto de correções, através do ofício n.º 815 de 13 de Fevereiro de 2013, para exercer o direito de audição previsto no art. 60º do RCPITA e art. 60º da LGT.

4- A Requerente não exerceu o seu direito de audição prévia, tendo o projeto de relatório sido convolado em relatório final por despacho de 21/03/2013, da Chefe de Divisão, por subdelegação do Diretor de Finanças de ... e tendo a Requerente sido notificada do relatório final.

5.Consta do relatório final do procedimento inspetivo, para além do mais, o seguinte:

“O sujeito passivo iniciou a sua atividade em 1998-10-01 com o CAE Principal: 94110 - ACTIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES ECONÓMICAS E PATRONAIS e o CAE Secundário: 58140 - EDIÇÃO DE REVISTAS E DE OUTRAS PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS, enquadrando-se, em sede de IRC, no regime geral com contabilidade organizada por exigência legal, informatizada e centralizada na sede e em termos de IVA no regime normal de periodicidade trimestral, muito embora parte da sua actividade se encontre isenta ao abrigo do art. 9º do Código do IVA, configurando-se, assim, como um sujeito passivo misto.

Tal como indicado pela A... nas mod. 22 de IRC dos últimos 3 exercícios em análise, a própria é uma entidade que não exerce a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, contudo verificámos que a mesma não possui estatuto de utilidade pública, logo, não pode beneficiar da isenção (subjectiva) prevista do art. 10º do Código do IRC, sem prejuízo da não sujeição ou isenção (objectiva) aplicável às operações

mencionadas no anterior art. 49º atual 54º , n.ºs 3 e 4 do Código do IRC, razão pela qual a declaração do exercício de 2008 foi entregue com erros de preenchimento, devendo ter sido indicado Regime “Geral” e Tipo de SP “Residente que não exerce a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola.

Foi-nos dado a observar que o SP tem definido nos seus estatutos como objetivos (art.º 3º):
“A defesa, representação e promoção dos legítimos interesses económicos, profissionais e sociais dos seus associados, bem como os direitos destes, seu prestígio e dignificação:

- a) Contribuir para o harmónico desenvolvimento das actividades económicas da sua área, nos domínios técnico, económico, associativo e cultural;
- b) Lançar as iniciativas necessárias e praticar tudo quanto possa contribuir para o progresso técnico, económico e social, designadamente promovendo e criando serviços comuns;
- c) Promover um espírito de solidariedade, cooperação e apoio recíproco entre os seus associados.”

O que se traduz na prática no desenvolvimento de ações de apoio aos associados, quer seja de prestação de informação, quanto, por exemplo, a algumas obrigações a que os mesmos estão sujeitos, quer seja de oferta de ações de formação e esclarecimento, servindo por vezes de intermediário entre entidades oficiais e os próprios interessados. Mas também da promoção de ações e eventos dinamizadores das atividades exercidas pelos seus associados, neste caso, o comércio local, associando-se a iniciativas de animação de rua ou de revalorização de determinadas zonas de comércio tradicional.

Ao nível da informação contabilísticas pudemos ainda retirar, conforme resumimos nos quadros abaixo, que de facto os seus rendimentos estão em tudo relacionados com a atividade até aqui descrita.

(...)

Tendo-se dado início às ações inspetivas identificadas no ponto II.1 nos dias 23 e 28 de Maio de 2012, respetivamente, após uma breve introdução sobre a atividade da A...,

efetuada pela Secretária-Geral, Dr.^a B..., centrámos a nossa análise essencialmente nas relações comerciais entre a A... e as entidades previamente relacionadas, a saber:

- a) D... – ..., LDA. – NIPC ...
- b) E... – ..., LDA. – NIPC ...
- c) F... – ..., LDA. – NIPC ...

Foi detetada a existência de relações comerciais nos exercícios em análise com aquelas entidades, sendo que em 2011 assistimos, mais ou menos em paralelo com o início das ações de inspeção de que as mesmas foram alvo e com a mudança de direção da A..., à entrada de novos parceiros comerciais, a registar:

- a) G... – ..., LDA. – NIPC ...
- b) H... – ... LDA – NIPC ...

A A... foi, ao longo dos exercícios em análise, promotora de várias candidaturas a fundos públicos, no âmbito do programa MODCOM relativo aos concelhos que compõem o seu leque de associados, nomeadamente ..., ..., ... e ... sendo o objectivo principal daquelas iniciativas a animação de rua, de forma a promover o comércio local.

Segundo informação prestada pelas entidades competentes para análise, acompanhamento e avaliação das candidaturas, iniciativas e programas (IAPMEI e DGAE), as comparticipações, com pagamentos já concretizados, aos investimentos realizados no âmbito dos projectos acima mencionados ascenderam a 353.826,68€, sendo o apoio concedido não reembolsável.

Verificámos que as entidades, F... e H..., nos exercícios em que detinham relações comerciais com a A..., eram simultaneamente suas fornecedoras e clientes, situação esta que confirmou os indícios que levaram ao levantamento das presentes ações.

(...)

No exercício de 2010, com suporte em documento interno classificado com nº ...-... foi transferido parte do saldo da conta 211110099 – F..., no valor de 61.231,20€, por contrapartida das contas 27893X – Outras Contas a receber e a pagar – Empréstimos correntes. Com o mesmo documento é ainda anulado o restante saldo daquela conta (75.730,00€), a totalidade do saldo da conta 211110674 – D... (14.500,00€) e parte do saldo da conta 211110675 – E... (27.830,00€) por contrapartida das contas 552130X – Fundo associativo – MODCOM.

Já com base em documento interno diferente, classificado com o nº ...-... foi ainda saldada nova parcela (51.953,44€) da dívida da E... (conta 211110675) a título de regularização de saldos.

Manobras contabilísticas que teriam como principal objetivo resolver as dívidas escrituradas, procedendo à sua anulação sem suporte em documento externo cuja idoneidade justificasse a operação em análise.

Certamente relacionado com os movimentos acima descritos, constatamos, pela análise dos extratos bancários, que existiram, em agosto de 2010, novos pagamentos (por duas tranches) da F... em simultâneo com transferências de iguais montantes (112.398,07€ e 111.134.65€).

Para além da análise já descrita, foram ainda alvo de uma atenção mais detalhada alguns dos dossiers/projetos elaborados e candidatos a subsídios para participação por meio do MODCOM. Dessa análise sobressaíram alguns pormenores e que são em si próprios indicadores de uma prática fraudulenta ainda maior. Passaremos desde já a enumerá-los:

- a) Manipulação de provas de pagamento (conforme já descrito);
- b) Adulteração de provas da realização dos eventos patrocinados, como seja a cópia, sobreposição e colagem de imagens de forma a fazer parecer que determinada ocorrência teve lugar (por exemplo, a publicação de determinado outdoor); (Anexo II)
- c) Os próprios exemplares de flyers, panfletos ou outros meios de publicidade não refletem as características espectáveis neste tipo de produto, como sejam o tipo de papel aplicado e até mesmo de impressão e tintas utilizadas para o efeito;
- d) Também, de estranhar a semelhança entre as campanhas e os projetos, que vão desde as frases promocionais até à mascote adotada, o que seria de relevar não fosse o caso

de estarem estas a ser de cada vez e sempre cobradas, como se de uma nova iniciativa/estudo/trabalho se tratassem;

e) De referir ainda, que entre os vários projetos são compartilhadas fotografias (provas da realização), com o intuito claro de fazer parecer outra iniciativa. Alguém que não olhe mais atentamente e que desconheça em absoluto as áreas mais emblemáticas de cada uma das zonas envolvidas, não terá certamente essa percepção, como constar no projeto de ... (2008), fotografias tiradas em ... e ..., no projeto de ... (2010) fotografias da ..., no projeto do ... (2009) fotos de ... e no de ... (2010/11) fotos de

Conclui-se que aquela postura é transversal a todos os exercícios. Além de ser praticamente inegável, que de todas as iniciativas faturadas, apenas algumas terão sido realizadas e de forma desencontrada entre municípios, para que todas juntas constituíssem de alguma forma um projeto completo.

A este propósito tivemos oportunidade de questionar a Secretária-Geral da A..., B..., a 30 de Novembro de 2012 nas instalações da A... a qual declarou, referindo-se aos relatórios de execução dos projetos que haviam visto as suas candidaturas aprovadas para participação pelo MODCOM, que “eram na integra da responsabilidade da empresa D..., as fotografias eram tiradas por eles, o acompanhamento das acções e os relatórios intercalares ou finais eram da responsabilidade da D.... Tive oportunidade de rever alguns desses relatórios detetando várias irregularidades, como por exemplo indicação errada da localidade onde a acção se tinha desenvolvido, o que era retificado, ou aposição de fotos que não só não pertenciam às nossas iniciativas como nem sequer à nossa região, sendo dado alerta para aquelas situações e pedida a sua regularização.”

Confirmando a nossa percepção e sensibilidade, corroborando que efetivamente aqueles relatórios indiciam de forma clara que, de parte das iniciativas ali retratadas, não existe prova cabal de que as mesmas se concretizaram, prova essa, da responsabilidade do candidato e que deveria ter sido apresentada às entidades responsáveis pela gestão do programa, IAPMEI/DGAE.

O Ex-Presidente da direção da A... (entre 2007 e 2010) declarou: “Pelos dossiers de acompanhamento eram responsáveis todas as partes intervenientes, a D... como fornecedora das amostras dos materiais e fotos juntos àquele dossier, os serviços da A...

pela elaboração e encaminhamento do relatório e respetivo processo e a direção da A... numa função de acompanhamento”.

Sentimos necessidade de obter mais informação sobre o tipo de ação que estaria em causa e que era aqui objeto de comparticipação estatal. Após a pesquisa e estudo efetuados ficou bem assente que o tipo de ações candidatas pela A... se enquadram no tipo C “Projectos de promoção comercial dos centros urbanos, através de ações de animação, dinamização e divulgação”. Cumpridas as condições de acesso, os requisitos do projeto e contempladas as despesas elegíveis, tudo apontava para uma comparticipação de sucesso.

Constatamos que o teor dos projetos visualizados correspondem na íntegra ao estipulado no próprio regulamento, não existindo espaço para a criatividade e/ou espírito crítico, não adicionando ou retirando nada ao ali exigido, aparentando uma conceção à medida.

Verificámos também que “o apoio financeiro a conceder reveste a natureza de incentivo não reembolsável correspondente a 60% das despesas elegíveis, com um máximo de €60 000 por projecto”. Ora, se atendermos aos valores constantes dos projetos, verificamos que aqueles se aproximam abruptamente de um investimento total de 100.000,00€, procurando maximizar a obtenção do apoio. Retiramos daqui que, para além de todo o enredo já descrito, havia ainda a preocupação notória de fazer as coisas “por medida”, quer seja a composição da iniciativa quer seja o seu custo.

De relevante importância é ainda a capacidade instalada, humana e técnica, que a A... deveria possuir e apresentar por forma lhe ser possível prestar os serviços faturados às entidades relacionadas, lembrando, D..., E..., F... e H.... Ou não fosse o seu quadro de pessoal ao longo dos exercícios em análise constituído por 3 funcionárias com funções essencialmente administrativas, para além da empregada de limpeza, dispensada das suas funções no final de 2010. É portanto evidente a ausência dessa capacidade.

Procurámos melhor aferir dessa capacidade, nomeadamente questionando quer a secretária-geral, quer ambos os presidentes em exercício no decurso dos exercícios em análise, Sr. I... e J....

Declarou a Secretária-Geral, referindo-se à faturação da A... àquelas entidades: “Essa faturação respeitava a instalações ocupadas pela D... quer essas instalações fossem da A... ou de terceiros, no entanto ignoro se existia(m) algum(ns) acordo(s) de ocupação desses

espaços. (...) Nunca houve contestação da parte daquelas empresas dos valores que lhe eram faturados. Também nunca me foi solicitado que elaborasse qualquer dossier de acompanhamento desse envolvimento, das tarefas realizadas ou dos tempos dispendidos.

Por sua vez, o atual presidente da direção, J..., respondendo a questão relacionada com os serviços prestados pela A... àquelas empresas: “Os valores faturados dizem respeito a publicidade, aluguer de salas, consultoria, quanto à quantificação dos mesmos não existe parametrização ou tabela de preços. Não consigo quantificar o tempo ou a ação desenvolvida. Quanto aos espaços englobámos a sede nova e o espaço da antiga, bem como espaços cedidos por empresários. Todos os funcionários e colaboradores da A... são afetos a todas as acções não consigo dizer-lhe qual é a função de cada um. De realçar que os alugueres não são único e exclusivos ligados ao projeto “MODCOM”, mas sim generalistas. (...) Em relação ao aluguer de salas, afetação de recursos humanos e serviços de publicidade consigo fazer uma analogia, já quanto à consultoria e estudos de mercado não me pronuncio (...) Quanto aos projetos MODCOM/QREN elaborados e candidaturas IEFP facturados não consigo concretizar (...)”.

A propósito do mesmo esclarecimento declarou o Sr. I...: “Do valor total da candidatura haviam serviços que eram da responsabilidade da A... Quando apresentávamos a candidatura, no projeto a responsabilidade da execução era total e globalmente da D..., embora na prática uma parte daqueles serviços viesse a ser assegurado pela própria A... e respetiva direção, razão pela qual a A... sentiu necessidade de faturar à D... os serviços que eram por si faturados. Não existiam dossiers que permitissem comprovar a quantificação e valorização dos serviços faturados.”

Interessante será ainda avaliar da capacidade para a A... fazer face ao compromisso assumido perante o próprio programa MODCOM de financiamento da parte que lhe cabe do custo assumido pelos diferentes projetos.

Tendo em mente que a fonte de rendimento da associação foi, nos exercícios em análise, essencialmente originária no pagamento das quotas por parte dos seus associados, e que essas verbas se destinam ao pagamento dos custos/gastos fixos inerentes à sua atividade, para o que se mostram muitas vezes escassos, levando a direção a repensar a sua própria estrutura de custos/gastos e proveitos/rendimentos, como sejam exemplo disso a dispensa da empregada de limpeza e o subarrendamento de salas de formação ao IEFP.

A este propósito, e porque importava perceber alguns movimentos financeiros já anteriormente descritos, como por exemplo os empréstimos das empresas “D...” e H..., questionámos o Sr. I..., o qual declarou: ”Todos os pagamentos eram independentes entre si, não existindo encontro de contas. De parte a parte, logo que se procedia ao pagamento a questão ficava encerrada. Nunca terá havido devolução de cheques, nem da parte da empresa prestadora de serviços, nem da nossa parte. (...) Dirigi-me à CGD numa tentativa de obter financiamento para esta situação, que se tratava em si própria de bastante pontual por se tratar de algo que em muito curto prazo ficaria resolvido/liquidado. Da segunda vez terá sido a D. B... a resolver, solicitando junto do Banco (CGD) que se procedesse da mesma forma.”.

Aqui verificamos que o ex-presidente não reconhece os créditos que constam da contabilidade da associação aos prestadores de serviços, o mesmo sucedendo relativamente aos encontros de contas já descritos e aponta como forma de financiamento um crédito solicitado de forma informal, uma vez que não existem documentos comprovativos do mesmo, junto de uma instituição bancária.

Em contrapartida a D. B... declarou que “documentos relacionados com empréstimos bancários não existem, do que eu conheço também não terá existido”.

Por outro lado o atual presidente da direção da A..., Sr. J..., acrescenta: “Seja H..., K... ou outra qualquer instituição bancária a única coisa que fizemos foi um pedido de ajuda financeiro. Tal e qual como está nas declarações.”, a propósito dos empréstimos assumidos pela A... para com a H..., sua prestadora de serviços, cliente e credora, e sem adiantar qualquer outro tipo de explicação, nomeadamente no que respeita à componente “auto-financiamento” dos projetos, ainda mais que qualquer crédito pressupõe sempre um momento de reembolso, não se vislumbrando forma de obtenção de fundos para o efeito.

Da leitura e comparação dos diferentes termos de declarações ressaltam diversas contradições e imprecisões, o que em conjunto com a restante análise levada a cabo ao longo do presente procedimento e aqui relatada, contribuem para a nossa forte convicção quanto à existência de indícios claros de se tratarem aquelas prestações de serviços de fictícias.

Relembrando e realçando os indícios e motivos pelos quais consideramos a faturação das Prestadoras de Serviços como não titulando operações reais:

- 1 – Os movimentos financeiros inerentes àquelas relações, já anteriormente descritas, respeitarem a meras trocas de meios de pagamento, não se verificando pagamentos efetivos dos serviços em causa;
- 2 – As provas da realização dos eventos terem sido manipuladas, conforme anteriormente mencionado;
- 3 – A existência de duplicação de custos inter-projetos, i.é. apesar das semelhanças entre projetos não se registarem benefícios típicos deste tipo de economias de escala, duplicando-se custos, nomeadamente de concepção, seja da Mascote, dos catálogos e até do próprio projeto, que pouco variava entre cada iniciativa;
- 4 – E ainda a própria indução à faturação indiciada como falsa por parte da A..., numa tentativa de aproximação/compensação de custos e imposto a entregar nos cofres do Estado.

Partindo destas conclusões e para além das correções que já se apontaram em termos de IVA no ponto III.1. do Relatório, entendemos que o SP deverá ser ainda tributado em sede de IRC dado que, não se cumprindo as regras de atribuição dos subsídios, visto terem os mesmos sido influenciados pela ficção de operações e valores, conforme já amplamente demonstrado, considerando-se como incremento patrimonial obtido a título gratuito nos termos do art.º 48º, atual art.º 53º, do CIRC, não beneficiando de qualquer isenção tal como já demonstrado, não foi utilizado na prossecução dos fins estatutários da associação, uma vez que terá sido aplicado no pagamento de faturas que apresentam fortes indício de respeitarem a operações, no todo ou em parte, fictícias.

(...)"

6-A REQUERENTE foi notificada do ato de liquidação de IRC n.º 2013 ..., praticado por referência ao exercício de 2010 e, bem assim, do ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2013 ..., a que corresponde a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2013 ..., da qual resulta o valor a pagar de € 42.702,68.

7-Não se conformando com os atos de liquidação de IRC e de Juros Compensatórios notificados, a REQUERENTE deduziu a competente reclamação graciosa, peticionando a anulação dos referidos atos tributários.

8-Através de ofício da DIVISÃO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, da DIREÇÃO DE FINANÇAS DE ..., a REQUERENTE foi notificada do Despacho da Exma. Senhora Chefe da Divisão de Justiça Tributária, da Direção de Finanças de ..., de 5 de Maio de 2014, praticado ao abrigo de delegação de competências do Exmo. Senhor Diretor de Finanças, que determinou o indeferimento da referida Reclamação Graciosa.

9-A REQUERENTE apresentou Recurso Hierárquico contra os referidos atos, o qual viria a ser indeferido por Despacho da Exma. Senhora Diretora de Serviços, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de 16 de Dezembro de 2014.

10-O Despacho da Exma. Senhora Diretora de Serviços, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de 16 de Dezembro de 2014, que indeferiu o Recurso Hierárquico que antecede, foi notificado à REQUERENTE através do Ofício n.º ..., da Divisão de Justiça Tributária, da Direção de Finanças de ..., datado de 5 de Janeiro de 2015 tendo o referido Ofício n.º ... da Divisão de Justiça Tributária, da Direção de Finanças de ..., sido remetido à REQUERENTE por carta registada com aviso de receção assinado no dia 14 de Janeiro de 2015.

11-A REQUERENTE é uma associação de empresários de carácter privativo, sem fins lucrativos, cujos objetivos são a defesa, representação e promoção dos legítimos interesses económicos, profissionais e sociais dos seus associados, bem como dos direitos destes, seu prestígio e dignificação.

12-Ao longo dos últimos anos, a concretização de parte destes objetivos passou pela realização, nos concelhos da sua área de influência – ..., ..., ... e ... -, de iniciativas, relacionadas com animação de rua ou revalorização de determinadas zonas de comércio tradicional, tendo em vista a promoção e o desenvolvimento do comércio local.

13-A REQUERENTE tem vindo a candidatar-se, ao Fundo de Modernização do Comércio, criado através do Decreto-Lei n.º 178/2004, de 27 de Julho, relativamente aos Concelhos que compõem o seu leque de associados, ..., ..., ... e ..., sendo o objetivo principal daquelas iniciativas a animação de rua, de forma a promover o comércio local.

14-Relativamente ao exercício de 2010 foram aprovadas os projetos financiados foram devidamente aprovados pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento e pela Direcção-Geral da Empresa, tendo-lhe sido concedido subsídios a título de incentivo não reembolsável, correspondente a 60% das despesas elegíveis.

15-As ações respeitantes aos subsídios recebidos pela Requerente referentes ao exercício de 2010, a que respeitavam os projetos financiados ao abrigo do MODCOM foram efetivamente realizadas.

16-A Sociedade F..., Lda, no exercício em causa, prestou à Requerente serviços necessários à execução dos projetos financiados ao abrigo do MODCOM.

17- A REQUERENTE pagou o pagamento do imposto em dívida no montante de 39.859,04, em 19.12.2013, valor que não incluiu os juros compensatórios.

11. FACTOS NÃO PROVADOS

Com interesse para a decisão da causa, não se provou que tenham sido emitidas faturas à Requerente respeitantes a operações que não tenham ocorrido.

12. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

A decisão sobre a matéria de facto baseia-se nos documentos constantes do processo administrativos, bem como nos documentos juntos pelas partes e, ainda, na prova testemunhal produzida pelas partes.

A prova testemunhal produzida teve particular relevância relativamente à matéria de facto controvertida, vertidas nos pontos 12º, 15º e 16º.

Para a prova destes factos contribuíram os depoimentos das testemunhas B... e L..., secretária-geral e técnica administrativa da Requerente, respetivamente, que aparentaram depor de modo isento quanto aos factos que revelaram conhecer, apesar da relação profissional com a Requerente.

A testemunha B... afirmou a ocorrência dos factos em causa, explicando detalhada e circunstanciadamente, as várias ações efetuadas, os locais, o modo como eram levadas a efeito e outros pormenores das ações em causa. Confrontada com diversas fotografias

respeitantes a várias ações financiadas soube identificar os locais e o tipo de ação a que respeitava. O testemunho em causa revelou-se credível, patenteando a testemunha conhecimento direto e pormenorizado dos factos.

A testemunha L... confirmou, no essencial, o depoimento da testemunha B..., revelando-se, também, o seu depoimento credível e com conhecimento direto dos factos, tendo revelado ter participado em ações de comércio local no ano de 2010.

A testemunha C..., inspetora tributária que realizou a inspeção e elaborou o relatório, além de ter, essencialmente, confirmado o constante do relatório inspetivo salientou nunca ter afirmado que os eventos não se realizaram mas que houve aspetos que não se realizaram. No entanto, deste depoimento não resulta a concretização dos aspetos que não se teriam realizado, mormente relativamente aos subsídios referentes ao exercício de 2010. Assim sendo, o seu depoimento não abalou a credibilidade e verosimilhança dos depoimentos prestados pelas testemunhas B... e L....

-III- O Direito aplicável

13. Tendo a impugnante imputado diversos vícios aos atos tributários impugnados há que determinar a ordem do conhecimento dos mesmos, devendo ser observada a ordem do art. 124º do CPPT, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a) do RJAT (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, in GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pag. 202). (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Comentário ao Regime Jurídico Da Arbitragem Tributária, in Guia da Arbitragem Tributária, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pág. 202).

A procedência de qualquer dos vícios invocados pela requerente conduzirá à anulação do ato tributário. No entanto, o vício de violação de lei é aquele que conduzirá à “mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos” na medida em que a sua eventual procedência impedirá a renovação do ato, o que não sucede com a anulação decorrente dos demais vícios.

Em conformidade, o Tribunal irá apreciar em primeiro lugar do vício de violação de lei.

14. Adiante-se desde já que, face à matéria de facto provada, é manifesto que as liquidações em causa enfermam do vício de violação de lei por erro nos seus pressupostos de facto e de direito, fundamento de anulação das mesmas.

Com efeito, entendeu a Requerida que a Requerente “deverá ser ainda tributado em sede de IRC dado que, não se cumprindo as regras de atribuição dos subsídios, visto terem os mesmos sido influenciados pela ficção de operações e valores, conforme já amplamente demonstrado, considerando-se como incremento patrimonial obtido a título gratuito nos termos do art.º 48º, atual art.º 53º, do CIRC, não beneficiando de qualquer isenção tal como já demonstrado, não foi utilizado na prossecução dos fins estatutários da associação, uma vez que terá sido aplicado no pagamento de faturas que apresentam fortes indício de respeitarem a operações, no todo ou em parte, fictícias.”

Acontece que, para além da Requerida não ter indicado quais as concretas operações respeitantes ao exercício de 2010 que, no seu entender, não se teriam realizado, o certo é que da matéria de facto resulta provada a realização das operações em causa.

Não provou a Requerida que a Requerente tivesse efetuado qualquer pagamento respeitante a faturas “fictícias”. Aliás, a Requerida nem sequer apontou qualquer fatura nestas condições, limitando-se a referir ser “praticamente inegável que de todas as iniciativas faturadas, apenas algumas terão sido realizadas”.

Como escreve Jesuíno Alcântara Martins “Será mesmo possível afirmar que o procedimento inspectivo é sobretudo um procedimento destinado à recolha da prova suficiente para suportar eventuais correções fiscais. A qualidade da prova recolhida influencia a qualidade da fundamentação que vai ser utilizada para justificar as correções fiscais, de tal forma, que poderíamos afirmar que quanto melhor a qualidade da prova recolhida, melhor a qualidade da fundamentação das correções da inspecção”.

Por outro lado, diz-nos Vitor Faveiro que “São, pois, manifestamente ilegais as decisões de “avaliação directa” da matéria tributária baseadas em expressões subjectivas, tais como: “é evidente”, “afigura-se que” “é nossa opinião”, “não temos dúvida”, “é nosso parecer”, “deve-se considerar”, “julgamos que”, e tantas outras que na prática corrente são usadas em tais actos, se não de tratar de meras expressões conclusivas da demonstração objectiva da situação em causa.”

É o que se passa com a expressão “praticamente inegável” (“que de todas as iniciativas faturadas, apenas algumas terão sido realizadas”), uma vez que tal conclusão não se alicerça em elementos objetivos. Aliás, como já se referiu, a Requerida nem sequer indica quais as iniciativas faturadas que no seu entender foram realizadas e as que, de acordo com a sua tese, o não foram.

Nestas circunstâncias, não se pode ter como validamente posta em causa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte e da sua contabilidade estabelecida no art. 75º, nº 1, da LGT.

O mesmo ocorre com as transferências, anulações e regularizações de saldo, mencionadas referidas na página 19 do relatório que segunda a Requerida “teriam como principal objetivo resolver as dívidas escrituradas”, pois que, para além do mais, nem sequer é invocado que tais registos contabilísticos respeitassem a faturas respeitantes ao exercício em causa.

15. Ao invés e independentemente das considerações que se acabam de produzir, da matéria de facto provado decorre que “As ações respeitantes aos subsídios recebidos pela Requerente referentes ao exercício de 2010, a que respeitavam os projetos financiados ao abrigo do MODCOM foram efetivamente realizadas.” (nº 15 da matéria de facto) e que “A Sociedade F..., Lda, no exercício em causa, prestou à Requerente serviços necessários à execução dos projetos financiados ao abrigo do MODCOM.” (nº 16 da matéria de facto) pelo que, ainda que se tivessem provado indícios fundados de que a declaração ou contabilidade do sujeito passivo não refletia a matéria coletável, afastando-se assim a presunção legal, sempre seria de considerar que o sujeito passivo face à matéria de facto provada teria, ainda assim, à luz do art. 74º, nº 1, da LGT, teria feito a prova positiva da realização das operações em causa, desse modo afastando os hipotéticos indícios.

16. Por último, sempre se dirá que, ainda que tivesse sido provada a versão de que parte das operações em causa não se teriam realizado, “não se cumprindo as regras de atribuição dos subsídios”, como refere a Requerida, não se estaria, manifestamente, face a incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, mas, em tal caso, face a rendimentos

ilícitos. Não de trataria de aquisições gratuitas, quanto mais não fosse porquanto os gastos com as operações realizadas lhe retiraria esta característica.

Como escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, em cometário ao artigo 10º da Lei Geral Tributária:

“Sendo a ilicitude do comportamento irrelevante para efeitos de tributação, tal circunstância funciona a favor e contra o contribuinte. Não devendo levar a uma tributação desfasada das normas jurídicas tributárias. Assim, deverão ser levados em conta, não só os ganhos do contribuinte, como os custos suportados para os obter”.

Ora, segunda a tese da Requerida parte das operações e consequentes custos terão ocorrido. Nestas condições, por desconsideração destas custos, em violação do art. 10º da Lei Geral Tributária, também com este fundamento, as liquidações em causa estariam inquinadas do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Em conclusão, não podem as liquidações ajuizadas deixar de ser anuladas com fundamento no vício de violação de lei, que procede relativamente a todas as liquidações, pelo que, fica prejudicado o conhecimento dos demais vícios invocados pela Requerente.

17. Veio, ainda, a Requerente pedir a condenação da Requerida a restituir as quantias pagas correspondentes às liquidações sub judice bem como os respetivos juros indemnizatórios.

Vejamos.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 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 exatos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 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 ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Embora o artigoº 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 diretriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação 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 atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se retira do artigoº 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 artigoº 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação 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 artigoº 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.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”.

No que concerne aos juros indemnizatórios, cabe ainda apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o nº 1 daquele artigo 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”.

Sufragamos o entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que sustentam que “O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte” (Lei Geral Tributária, escritos da escrita, 4ª Edição, 2012, pág. 342).

No caso “sub judice”, não sendo o erro que deu origem às liquidações ora anuladas, imputável à Requerente, não poderá deixar de proceder o pedido de condenação da Requerida quanto aos juros indemnizatórios.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução à presente decisão, nos termos do artigoº 24.º, n.º 1, do RJAT, restituindo as importâncias pagas pela Requerente relativamente às liquidações anuladas, com juros indemnizatórios, à taxa legal.

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (artigoº 61.º, n.º 5, do CPPT).

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Declarar a anulação de todas as liquidações objeto do presente processo.
- b) Declarar a anulação do despacho da Exma. Senhora Diretora de Serviços, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de 16 de Dezembro de 2014, que determinou o indeferimento do recurso hierárquico, interposto da reclamação graciosa apresentada contra os atos de liquidação.
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na anulação das liquidações objeto do presente processo e, em consequência a restituir à requerente os montantes pagos com

juros indemnizatórios à taxa legal contados desde a data do pagamento pelo requerente até à do processamento da nota de crédito.

Valor da ação: € 42.702,68 (quarenta e dois mil, setecentos e dois euros e sessenta e oito cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, 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.

Custas pela Requerida, no valor de 2142€ (dois mil cento e quarenta e dois euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 14.12.2015

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro