

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 10/2017-T

Tema: IRC – Declaração de substituição – artigo 122.º do CIRC – Tributação autónoma.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Baeta de Queiroz (Árbitro Presidente), Nuno Cunha Rodrigues e António Martins, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1.No dia 4 de janeiro de 2017, as seguintes Requerentes:

- a) GRUPO A... SGPS, S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua ..., n.º..., ..., ..., ...-...Viseu;
- b) B..., SGPS, S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua ..., n.º..., ..., ..., ...-... Viseu;
- c) C..., SGPS, S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua ..., n.º..., ..., ..., ...-... Viseu;
- d) D..., SGPS, S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., n.º..., ..., ..., ...-... Viseu;
- e) E..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na..., n.º..., em Lisboa, a título próprio e na qualidade de sociedade incorporante das seguintes sociedades:
 - i. F..., LDA., titular do NIPC...;
 - ii. G..., LDA., titular do NIPC...;
 - iii. H..., LDA., titular do NIPC... .
- f) I..., LDA., titular do NIPC..., com sede social em..., ...-... Viseu;
- g) J..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., n.º..., ..., ..., ...-... Viseu;

- h) K..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua ..., nº..., ..., ..., ...-...Viseu;
- i) L..., S.A., titular do NIPC..., com sede social em..., ...-... Viseu;
- j) M..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua ..., nº..., ..., ..., ...-...Viseu;
- k) N..., titular do NIPC..., sociedade dissolvida representada por HH... com residência em Rua ... nº..., ..., ...-...Viseu;
- l) O..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., ...-... Viseu;
- m) P..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., ...-... Viseu;
- n) Q... S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., em Viseu, a título próprio e na qualidade de sociedade incorporante das seguintes sociedades:
 - i. R... SGPS, S.A., titular do NIPC...;
 - ii. S..., S.A., titular do NIPC...;
 - iii. T... S.A., titular do NIPC...; e
 - iv. U..., S.A., titular do NIPC... .
- o) V..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., ...-... Viseu;
- p) W... SGPS, S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº...,, ...-... Viseu;
- q) X..., SGPS, S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., ...-... Viseu;
- r) Y..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., ...-... Viseu;
- s) Z..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua ..., nº..., ..., ..., ...-...Viseu;
- t) AA... S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., ...-... Viseu;
- u) BB..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., ...-... Viseu;
- v) CC..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., ...-... Viseu, a título próprio e na qualidade de sociedade incorporante da sociedade:
 - DD..., S.A., titular do NIPC
- w) EE..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua ..., nº..., ..., ..., ...-...Viseu;

- x) FF..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua..., nº..., ..., ..., ...-...Viseu;
- y) GG..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na ..., ...-..., ...-..., Viseu;
- z) apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a anulação das decisões de indeferimento de Reclamações Graciosas e, em consequência disso, a anulação dos seguintes atos de liquidação de IRC:

Requerente	Processo nº	Liquidação nº	Ofício nº
Grupo A...	2016	2016	
B...	2016	2016	
C... , SGPS, S.A.	2016	2016	
D...	2016	2016	
F...	2016	2016	
I...	2016	2016	
G...	2016	2016	
J...	2016	2016	
K..	2016	2016	
L...	2016	2016	
M...	2016	2016	
N...	2016	2016	
O...	2016	2016	
P...	2016	2016	
R...	2016	2016	
S...	2016	2016	
V...	2016	2016	
W...	2016	2016	
X...	2016	2016	
Y...	2016	2016	
Z...	2016	2016	
CC...	2016	2016	
AA...	2016	2016	
BB...	2016	2016	
T...	2016	2016	
DD...	2016	2016	
Q...	2016	2016	
H...	2016	2016	
EE...	2016	2016	

2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... e 2016..., no montante global de € 6.119.594,28 (seis milhões, cento e dezanove mil, quinhentos e noventa e quatro euros e vinte e oito cêntimos), correspondentes a um montante total a pagar de € 5.897.281,65 e a um reembolso no montante de € 222.312,63; e

f. Serem desconsideradas as correções efetuadas a título de tributação autónoma, no montante de € 305.598,73

2. No dia 4 de janeiro de 2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
3. As Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 27 de fevereiro de 2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 16 de março de 2017.
6. No dia 2 de maio de 2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta.
7. Atendendo aos princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações pelas partes, tendo sido determinado que a decisão final seria proferida até ao dia 16 de setembro de 2017.

8. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- No seguimento de múltiplas Ordens de Serviço – OI2015..., OI201501009, OI201501025, OI201501011, OI201501013, OI201501020, OI2015..., OI2015... e OI2015... – foram desencadeadas várias ações de inspeção tributária, todas visando as Requerentes, e todas relativas ao período de tributação de 2011.
- 2- As inspeções visaram proceder a uma análise às condições de elegibilidade para a tributação do grupo de sociedades, a que as Requerentes pertenciam pelo RETGS, nos termos dos artigos 69.º e seguintes do CIRC (na redação à data).
- 3- No período de tributação de 2011 as Requerentes encontravam-se integradas num grupo de sociedades tributado pelo RETGS,
- 4- A sociedade dominante do grupo de sociedades sujeito ao RETGS era a Grupo A..., SGPS, S.A.,

- 5- Tal grupo de sociedades foi objeto de várias ações inspetivas, no final do ano de 2015 e no início do ano de 2016, que tiveram em vista, na essência, a verificação dos pressupostos para o enquadramento das Requerentes no perímetro do RETGS.
- 6- Inconformadas com as correções efetuadas pela AT, decidiram as 33 Requerentes apresentar as competentes reclamações gratuitas, que a seguir se transcrevem, com vista à anulação das liquidações de IRC emitidas:

Requerente	Processo nº	Data de apresentação da Reclamação Gratuita	Data da decisão de indeferimento
Grupo A...	2016	26-04-2016	27-10-2016
B...	2016	09-06-2016	25-10-2016
C... , SGPS, S.A.	2016	18-05-2016	25-10-2016
D...	2016	18-05-2016	25-10-2016
F...	2016	16-05-2016	25-10-2016
I...	2016	09-06-2016	25-10-2016
G...	2016	09-06-2016	25-10-2016
J...	2016	09-05-2016	25-10-2016
K...	2016	18-05-2016	25-10-2016
L...	2016	09-05-2016	25-10-2016
M...	2016	09-05-2016	25-10-2016
N...	2016	16-05-2016	25-10-2016
O...	2016	16-05-2016	25-10-2016
P...	2016	26-07-2016	26-10-2016
R...	2016	20-06-2016	25-10-2016
S...	2016	07-09-2016	25-10-2016
V...	2016	04-07-2016	26-10-2016
W...	2016	20-06-2016	25-10-2016
X...	2016	09-09-2016	25-10-2016
Y...	2016	28-07-2016	25-10-2016
Z...	2016	18-08-2016	26-10-2016
CC...	2016	19-09-2016	25-10-2016

Requerente	Processo nº	Data de apresentação da Reclamação Gratuita	Data da decisão de indeferimento
AA...	2016	28-07-2016	26-10-2016
BB...	2016	04-07-2016	25-10-2016
T...	2016	09-09-2016	25-10-2016
DD...	2016	19-09-2016	25-10-2016
Q...	2016	18-08-2016	26-10-2016
H...	2016	20-07-2016	25-10-2016
EE...	2016	20-06-2016	25-10-2016
FF...	2016	04-07-2016	26-10-2016
GG...	2016	04-07-2016	26-10-2016
U...	2016	20-06-2016	25-10-2016
E...	-	19-08-2016	19-12-2016

- 7- Desse universo de reclamações, 32 delas foram objeto de indeferimento expresse, por via das decisões proferidas pela Direção de Finanças de..., nos dias 25, 26 e 27 de outubro de 2016.
- 8- Sendo que relativamente à reclamação remanescente – apresentada pela E...– o indeferimento tácito da decisão ocorreu no passado dia 19 de dezembro de 2016.
- 9- A AT chegou à conclusão de que a sociedade Grupo A... incluiu indevidamente em 2011 a sociedade F... no perímetro das sociedades sujeitas ao RETGS.
- 10- Facto que determinaria, por si só, a cessação da aplicação do RETGS a todas as sociedades integradas no grupo, de harmonia com a alínea b), do nº 8 e na alínea c), do nº 9, ambos do artigo 69.º do CIRC, razão pela qual todas as sociedades integrantes do perímetro do grupo deveriam ter sido tributadas autónoma e individualmente.
- 11- A aplicação de tal norma do CIRC decorreu do facto do Grupo A... ter incluído no ano de 2011 a sociedade F... no perímetro do grupo de sociedades sujeito ao RETGS.
- 12- A sociedade F... não preenchia os pressupostos legalmente consagrados para o efeito, não tendo sido observado o disposto no artigo 69.º, nº 4, alínea c), do CIRC, uma vez que registou, nos períodos de tributação de 2008, 2009 e 2010 prejuízos fiscais nos montantes de € 154.961,22, € 174.863,02 e € 213.827,29, respetivamente.
- 13- Acresce que, não sendo a participação na F... detida em 90% pela sociedade dominante há mais de dois anos, tal sociedade não poderia ter sido incluída no RETGS, implicando a aplicação do disposto no nº 8, alínea b), desse mesmo artigo 69.º do CIRC e levando à cessação do RETGS para todas as sociedades do grupo.
- 14- Foram apresentadas, pelas Requerentes, reclamações gratuitas no período compreendido entre 26 de abril e 19 de setembro de 2016, referentes às demonstrações de liquidação de IRC.
- 15- Reclamações que viriam a ser objeto de indeferimento expresse cuja legalidade é contestada pela Requerente.

16-A única exceção é o caso da sociedade E... que, em face ao silêncio da Administração, operou no dia 19 de dezembro de 2016 o indeferimento tácito da reclamação graciosa por si apresentada.

17-Todas as decisões de indeferimento expresse assentam nos seguintes fundamentos:

- a) No que diz respeito às condições de aplicação do regime especial de tributação previsto no artigo 69.º do CIRC à luz dos argumentos apresentados pelas Requerentes:
 - i) A F... nada terá registado ou relevado contabilisticamente na sequência do acordo parassocial celebrado com o sócio II..., no qual consta o alegado direito de receber as rendas;
 - ii) A F... terá aprovado os relatórios de gestão e as respetivas contas do exercício de 2008, sem qualquer reserva ou menção às importâncias supostamente a receber;
 - iii) O resultado tributável constante da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC de 2008, entregue pela F..., reflete o resultado contabilístico daquela empresa, acrescido apenas no quadro 07 do valor de € 201,82, a título de IRC (linha 211); e
 - iv) A F... não se terá oposto ao resultado tributável validado pelos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de ..., que lhe foi notificado no decurso da ação de inspeção realizada em 2010, quanto ao período de tributação de 2008.
- b) Quanto ao acordo social propriamente dito, argumenta a AT o seguinte:
 - i) O acordo social não foi apresentado no decurso das ações de inspeção realizadas em 2010;
 - ii) É inoponível a terceiros, produzindo efeitos apenas entre os seus intervenientes; e
 - iii) Incorpora uma cláusula nula, a qual viola as disposições previstas nos artigos 22.º, n.º 3 do Código das Sociedades Comerciais e 994.º do Código Civil.
- c) Quanto à declaração Modelo 22 de substituição de 2008, argumenta a AT o seguinte:

- i) A declaração Modelo 22 de substituição consta no sistema como “documento não liquidável”;
 - ii) A declaração Modelo 22 de substituição não poderia ser entregue a todo o tempo, mas sim até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade; e
 - iii) A declaração Modelo 22 de substituição seria intempestiva.
 - v) Quanto ao princípio da proporcionalidade invocado pelas Requerentes argumenta a AT que, não sendo relevante se as consequências da cessação do RETGS a um Grupo são excessivamente gravosas ou não, no que concerne à aplicação da norma não cabe ao intérprete-aplicador (no caso, a AT) substituir-se ao legislador, mas sim atuar em conformidade com o princípio da legalidade.
- 18- A F... não exerceu o seu direito a ser ressarcida das rendas dos espaços comerciais suportadas em 2008.
- 19- Não tendo, em consequência, procedido ao devido acréscimo dos encargos suportados com as referidas rendas no Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC de 2008, submetida no dia 26 de maio de 2009, (isto é, ajustamento ao resultado tributável do período de tributação de 2008).
- 20- A F... submeteu assim a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC relativa ao ano fiscal de 2008 sem ter acrescido ao resultado fiscal o custo com as rendas indevidamente suportadas pela mesma, rendas que ascendiam a € 185.755,47.
- 21- Em consequência, foi erroneamente apurado pela F... um prejuízo fiscal no valor de € 154.961,22, quando, na verdade, deveria ter sido reportado um lucro tributável no valor de € 30.794,25, face à errónea consideração de € 185.755,47 como gasto fiscal dedutível.
- 22- Tendo sido detetado o referido lapso por referência ao período de tributação de 2008, a F... procedeu, em 25 de novembro de 2015, à entrega da declaração de substituição.
- 23- Tal declaração de substituição está identificada com o número 2015-...-... -... (...).

.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que tenham ficado por provar.

Nos presentes autos deu-se como provado que um grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades) – Grupo A..., SGPS, S.A. - foi objeto de uma ação de inspeção tributária, promovida pelos Serviços de Inspeção Tributária de ..., que visou essencialmente confirmar da elegibilidade das sociedades que integravam perímetro do grupo para efeitos da aplicação do RETGS.

No final, a AT chegou à conclusão de que a sociedade Grupo A... incluiu indevidamente, em 2011, a sociedade F... no perímetro das sociedades sujeitas ao RETGS uma vez que a sociedade F... registou, nos períodos de tributação de 2008, 2009 e 2010 prejuízos fiscais nos montantes de € 154.961,22, € 174.863,02 e € 213.827,29, respetivamente.

Não sendo a participação na F... detida em 90% pela sociedade dominante há mais de dois anos, tal sociedade não poderia ter sido incluída no RETGS, o que determina, por si só, a cessação da aplicação do RETGS a todas as sociedades integradas no grupo, nos termos resultantes da alínea b), do n.º 8 e na alínea c), do n.º 9, ambos do artigo 69.º do CIRC.

Em face disso, todas as sociedades integrantes do perímetro do grupo deveriam ter sido tributadas autónoma e individualmente.

As Requerentes alegaram que existia uma inconsistência nas contas da F... por referência a 2008, na medida em que esta sociedade deveria ter registado uma conta a receber do sócio II..., relativa ao crédito no valor de € 185.755,45, o que, por lapso, não fez.

Tendo sido detetado o referido lapso, por referência ao período de tributação de 2008, a F... procedeu, em 25 de novembro de 2015, à entrega da declaração de substituição.

Entendem as Requerentes que a declaração de substituição, referente ao período de tributação de 2008 e entregue em 25 de novembro de 2015, podia ser apresentada a todo o tempo, nos termos do artigo 122.º, n.º 1 do CIRC.

Cumpram, assim, interpretar o alcance desta disposição.

É sabido que, na interpretação de normas fiscais, devem ser observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (cfr. artigo 11.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT)).

De acordo com o artigo 9.º n.º 1 da mesma LGT, são expressamente proibidas as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas, quando estatuí que *«a interpretação não deve cingir-se à letra da lei»*, devendo, antes, *«reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada»*.

Quanto à correspondência entre a interpretação e a letra da lei, basta *«um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expreso»* (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), o que só impedirá que se adoptem interpretações que não possam em absoluto compaginar-se com a letra da lei, mesmo reconhecendo nela imperfeição na expressão da intenção legislativa.

Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça interpretação declarativa, que explicita o alcance do teor literal, nem mesmo interpretação extensiva, quando se possa concluir que o legislador disse menos do que o que, em coerência, pretenderia dizer, isto é, quando disse imperfeitamente o que pretendia dizer.

Analisemos, então, o disposto no artigo 122.º do CIRC para, depois, o subsumir ao caso concreto:

Artigo 122.º

Declaração de substituição

1 - Quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efetivo, pode ser apresentada declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e efetuado o pagamento do imposto em falta.

- A autoliquidação de que tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efetivo pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

3 - Em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo previsto no número anterior conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

4 - Sempre que seja aplicado o disposto no número anterior, o prazo de caducidade é alargado até ao termo do prazo aí previsto, acrescido de um ano.

5 - *Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades e alguma das sociedades do grupo apresente declaração de substituição da declaração prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 120.º, a sociedade dominante procede à substituição da declaração periódica de rendimentos do grupo prevista na alínea a) do referido n.º 6 do artigo 120.º»*

Podia, em abstrato, considerar-se que este artigo inclui um conjunto de regras especiais que afastam a aplicação da regra geral de contagem de prazos prevista no n.º 3 do artigo 59.º do CPPT relativamente ao prazo para substituição das declarações dos contribuintes, em caso de erro de facto ou de direito nas declarações.

Esta interpretação mostra-se rigorosa quando é analisado o n.º 2 do artigo 122.º do CIRC.

Como já foi entendido pelo STA, justamente a propósito do n.º 2 do artigo 122.º do CIRC, no acórdão n.º 0159/14 (13.01.2016): *“a norma do CIRC, que fixa em 1 ano o prazo para a apresentação da declaração de substituição deve ter-se como norma especial (Norma especial, na medida em que, visando complementar o regime-regra, consagra uma disciplina diferente para um círculo mais restrito de relações (Cf. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 95). Com interesse e vasta indicação de doutrina sobre a temática da distinção entre lei geral e lei especial, vide o Parecer n.º 110/2003 da Procuradoria-Geral da República, publicado no Diário da República, II série, n.º 28, de 3 de Fevereiro de 2004 (<https://dre.pt/application/file/a/2906437>), págs. 1924 a 1934.) relativamente à norma do CPPT, motivo por que deve prevalecer sobre esta (Nos termos do disposto no art. 7.º, n.º 3, do Código Civil, «[a] lei geral não revoga lei especial, salvo se outra for a intenção inequívoca do legislador».)”*

Concluindo pela natureza especial do n.º 2 do artigo 122.º do IRC, este mesmo acórdão afirma o seguinte: *“Sendo certo que no art. 59.º, n.º 3, alínea b), II), o CPPT permite a substituição da declaração até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação e que, nos termos do n.º 1, do art. 131.º do mesmo Código, o prazo para aquela, no caso de autoliquidação, é de 2 anos após a apresentação da declaração, a norma do CIRC citada em I deve ter-se por especial relativamente ao art. 59.º do CPPT e, por isso, prevalecer sobre ela quando esteja em*

causa a substituição de declaração de IRC.” (sublinhado nosso) e que “não tinha a AT de convolar a declaração de substituição apresentada para além do termo do prazo legal em reclamação graciosa e sendo a omissão dessa convolação o único fundamento invocado na impugnação judicial da liquidação adicional que substituiu a autoliquidação dita em I, a mesma está condenada ao fracasso.”

Acontece que, no caso *sub judice*, discute-se a eventual caducidade do direito à liquidação, na decorrência da entrega de uma declaração de substituição, nos termos do n.º 1 do artigo 122.º do CIRC (e não do n.º 2), que foi realizada em 25 de novembro de 2015, relativamente à liquidação de IRS da F... de 2008.

Apesar de terem passado sete anos desde a data da liquidação, entende a F... que podia ter procedido à entrega da declaração de substituição fora de prazo uma vez que o artigo 122.º, n.º 1 do CIRC permitiria que essa entrega possa ser feita a todo o tempo.

Com efeito, entende a Requerente F... que o legislador pretendeu consagrar, no artigo 122.º, n.º 1 do CIRC; um prazo especial a todo o tempo para a devida correcção, justificando este entendimento com base na circunstância de o n.º 1 do mesmo artigo 122.º referir *“apenas que a declaração de substituição pode ser apresentada fora do prazo legalmente estabelecido – 31 de Maio de cada ano –, não impondo, no entanto, qualquer limite temporal à apresentação da mesma”* (cfr. artigo 347.º da petição inicial).

Por outras palavras, entende a Requerente F... que o artigo 122.º, n.º 1 é omissivo quanto ao *“limite temporal à apresentação”* da declaração de substituição, não impondo, por conseguinte, qualquer limite temporal à apresentação da mesma, uma vez que o legislador apenas determinou que esta *“pode ser apresentada fora do prazo legalmente estabelecido – 31 de Maio de cada ano”*.

Vejamos.

Ao contrário do disposto no n.º 2 do artigo 122.º do CIRC, o artigo 122.º, n.º 1 do CIRC não pode ser considerado como uma norma especial face ao disposto no artigo 59.º, n.º 3 do CPPT.

Na verdade, tudo o que está disposto no artigo 122.º, n.º 1 do CIRC corresponde e identifica-se com o que resulta vertido no artigo 59.º, n.º 3 do CPPT podendo afirmar-se que a arrumação do artigo 122.º no Código do IRC foi determinada por razões sistemáticas e de coerência legislativa, o que implicou que esta incorpore regras gerais, como a que se

encontra prevista no n.º 1, e regras especiais, como a que resulta do n.º 2 do mesmo artigo 122.º do CIRC.

A interpretação do n.º 1 do artigo 122.º não deve suscitar, aliás, quaisquer dúvidas.

Vejamos:

Como é corretamente afirmado pelas Requerentes, o n.º 1 do artigo 122.º refere “*apenas que a declaração de substituição pode ser apresentada fora do prazo legalmente estabelecido – 31 de Maio de cada ano*” (cfr. artigo 347.º da petição inicial).

Porém, a circunstância de a declaração poder ser apresentada *fora do prazo legalmente estabelecido* para a liquidação – 31 de maio de cada ano – encontra-se balizada, quanto às consequências - liquidação das declarações -, pelos preceitos e prazos estipulados no artigo 101º do CIRC, que refere que a “*liquidação de IRC (...) só pode efectuar-se nos prazos e nos termos previstos nos artigos 45º e 46º da LGT*”, e na parte III da alínea b) do n.º 3 do artigo 59º do CPPT que diz que em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas “*(...) até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade para a correção de erros imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto superior ao anteriormente liquidado*”.

O que significa que o prazo limite para a apresentação da declaração de substituição prevista no artigo 122.º, n.º 1 do CIRC termina 60 dias antes do termo do prazo de caducidade.

A não ser assim resultaria, do disposto no artigo 122.º, n.º 1 do CIRC, que a declaração de substituição poderia ser apresentada fora do prazo legalmente estabelecido, isto é *ad aeternum*, entendimento que não só colocaria em crise o princípio da segurança e da certeza jurídica como, e mais relevante, não encontra qualquer suporte no texto da lei.

No caso em apreço está em causa a liquidação de IRC referente ao ano de 2008, razão pela qual, em condições normais, o prazo de caducidade teria ocorrido 60 dias antes do dia 31 de maio de 2012 (i.e. quatro anos depois do prazo legal).

É certo, porém, que o artigo 47.º do CIRC, na versão em vigor em 2008, dispunha que “*Os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis períodos de tributação posteriores*”. (sublinhado nosso).

Por outras palavras, os prejuízos fiscais podiam, em 2008, ser deduzidos aos lucros tributáveis de um ou mais dos seis anos seguintes.

Neste contexto, entendem as Requerentes que foram deduzidos ao lucro tributável que a E... reportou no RETGS do Grupo A..., no período de tributação de 2014, prejuízos fiscais apurados pela F... em 2008, no valor de € 91.395,70.

Mais entendem as Requerentes que, conseqüentemente, tendo sido indevidamente apurado um prejuízo fiscal no exercício de 2008 e tendo esse prejuízo sido indevidamente utilizado em 2014, pelo facto do mesmo ser inexistente, deverá indubitavelmente entender-se que o mesmo pode ser corrigido pela AT dentro do prazo do instituto em questão, porquanto o mesmo produziu efeitos na liquidação de IRC de 2014.

Vejamos.

Em rigor, à luz deste último entendimento preconizado pelas Requerentes, o que se pretende é corrigir a declaração de liquidação de 2014 que a E... reportou no RETGS do Grupo A... e não a declaração apresentada pela F... em 2008 e substituída - pela mesma F..., sublinhe-se, porquanto referente à liquidação de 2008 - em 25 de novembro de 2015.

Estão em causa, conseqüentemente, duas realidades distintas que devem ser apreciadas de forma distinta à luz do CIRC.

É que o artigo 45.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária é muito claro ao dispor que *“Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.”*

Por outras palavras, em caso de ter sido efetuada qualquer dedução de prejuízos, o prazo de caducidade é o do exercício do direito a deduzir prejuízos o qual, sendo de 6 anos, e tendo-se iniciado em 2008 cessou, conseqüentemente, em 2014.

A não ser assim, e a seguir-se o entendimento das Requerentes, o prazo de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 3 da LGT seria, no limite, de 12 anos (i.e. seis anos para a deduzidos aos lucros tributáveis de prejuízos fiscais mais seis anos para a empresa ou grupo de empresas onde tivessem sido contabilizados tais prejuízos).

Esta possibilidade não só não encontra suporte no texto da lei, em particular no artigo 45.º, n.º 3 da LGT, como seria até incompreensível à luz do regime jurídico-fiscal atual.

É que o prazo de caducidade de 12 anos apenas ocorre excepcionalmente, nos termos previstos na lei, que equivalem a situações muito gravosas e especiais, previstas no artigo 45.º, n.º 7 da LGT, em particular sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam ou contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da União Europeia, ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos do IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários.

Consequentemente, a possibilidade de entrega da declaração de substituição, pela F..., cessou, por caducidade, em 2014, razão pela qual não pode ser aceite a declaração de substituição realizada pela F..., em 25 de novembro de 2015, referente à liquidação de 2008, à luz do artigo 122.º, n.º 1 do CIRC.

Acrescente-se, ainda a propósito deste tema, que o facto de a declaração de substituição ter sido dada como certa pelo sistema informático da AT não tem o significado que a Requerente pretende atribuir-lhe.

A declaração certa é aquela que não tem anomalias impeditivas de um eventual ato de liquidação, que se acha formalmente correta e é, em abstrato, suscetível de servir de base à liquidação.

O n.º 5 do artigo 4.º da portaria n.º 1214/2001, de 23/10, invocado pela Requerente, evidencia isso mesmo – declaração certa é a que não contem erros suscetíveis de correção pelo declarante; por isto aí se dispõe que, se a declaração não for declarada certa, ele deve emendar os erros de que ela enferme, tudo com vista a possibilitar a eventual liquidação do imposto.

Mas daqui não pode retirar-se que a uma declaração que a Administração qualifica como “certa” se siga, inexoravelmente, a liquidação.

A tal liquidação podem opor-se obstáculos de outrem ordem, como é o caso da caducidade do respetivo direito. Não podendo já a AT exercer o seu direito à liquidação,

não pode, evidentemente, retirar consequências da declaração do contribuinte, esteja ela “certa” ou não. Tal declaração, ainda que formalmente correta, e ainda que goze da presunção de veracidade do seu conteúdo, não pode ser considerada para exercer um direito que já não existe.

É o que, como se viu, ora acontece.

Face ao exposto, nesta parte, o pedido arbitral, na parte respeitante ao pedido de anulação das decisões de indeferimento de Reclamações Graciosas e, em consequência disso, a anulação dos seguintes atos de liquidação de IRC, não deve proceder.

i. Da violação do princípio da proporcionalidade e do princípio da tributação do rendimento real:

Entendem as Requerentes que a aplicação, ao caso concreto, das normas ínsitas nos n.ºs 8 e 9 do artigo 69.º do Código do IRC viola os princípios constitucionais da proporcionalidade e da tributação pelo rendimento real, previstos na Constituição.

Vejamos.

O artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 determinam o seguinte, na redação atual:

“8 - O regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação nos seguintes casos:

a) Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos no n.º 3 relativamente à sociedade dominante, sem prejuízo dos casos em que seja exercida a opção prevista no n.º 10; (Redação da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro)

b) Se verifique alguma das situações referidas nas alíneas a), b), d) ou g) do n.º 4 relativamente à sociedade dominante;

c) O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indiretos;

d) (Revogada.)

e) (Revogada.)

9 - Os efeitos da renúncia ou da cessação no presente regime reportam-se:

a) Ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação no presente regime nos termos e prazo previstos no n.º 7;

b) (Revogada.)

c) Ao final do período de tributação anterior ao da verificação de qualquer dos factos previstos no n.º 8.”

Por sua vez o n.º 4 do artigo 69.º do CIRC determina o seguinte:

“4 — Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes:

a) Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;

b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção;

c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;

d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;

e) Adoptem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;

f) (revogada);

g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 11. (Retificada pela Declaração de Rectificação n.º 67-A/2009, de 11 de setembro)”

Analisada a redação das supra-transcritas disposições, verifica-se que todas - artigo 69.º, n.ºs 4, 8 e 9 do CIRC - têm carácter imperativo, não sendo concedida à administração fiscal qualquer margem de discricionariedade na sua aplicação uma vez que o n.º 8 do referido artigo elenca e determina, de forma expressa e inequívoca, os casos em que o regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação, remetendo, nomeadamente, para as situações referidas nas alíneas a), b), d) ou g) do n.º 4 do artigo 69.º, relativamente à sociedade dominante.

Este entendimento foi acolhido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 03/12/2014 (proc. n.º 0256/12), no qual considerou o seguinte:

«I - Para a existência de um grupo de sociedades para efeitos fiscais é necessário que uma sociedade, dita dominante, detenha, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, há mais de um ano à data em que se inicia a aplicação do regime.

II - Relativamente às sociedades dominadas, não podem fazer parte do grupo as que, no início ou durante a aplicação do regime, registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, se a participação (de pelo menos 90% exigida à sociedade dominante) já for detida há mais de dois anos, o que no caso dos autos não ocorre quanto à sociedade dominada que, registando prejuízos nos três anos anteriores ao início do regime, era detida há menos de dois anos (v. alíneas C) a F) e H) do probatório supra.

III - Este regime especial de tributação reveste, assim, um aspeto dinâmico podendo cessar se deixarem de se verificar as respetivas condições, mas podendo também vir a ter lugar quando as condições não reunidas em determinado momento passarem a verificar-se.»

É certo que toda a atuação da Requerida AT encontra-se sujeita ao princípio da legalidade tributária, por força do artigo 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, do artigo 8.º da LGT e do artigo 3.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo.

No caso concreto que resulta da aplicação das normas previstas no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC não se verifica qualquer margem para a aplicação do princípio da proporcionalidade de modo a obstar à aplicação da norma, ou a temperá-la por efeito desse princípio.

Dito por outras palavras, a AT não dispõe de margem de discricionariedade na aplicação das normas previstas no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC não podendo, por isso, considerar a aplicação do princípio da proporcionalidade na actividade ordinária de mera aplicação deste preceito porquanto a convocação deste princípio não é permitida pelo legislador ordinário (o que não invalida, naturalmente, que possa ponderar a validade constitucional da norma em apreço à luz do princípio da proporcionalidade que decorre da Constituição, como de seguida se analisará).

Com efeito, a aplicação do disposto no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC implica que a Requerida AT se deva limitar a verificar as condições objetivas de aplicação da lei, *in casu*, às Requerentes.

A Requerida AT apenas podia atuar em conformidade com o princípio da proporcionalidade se pudesse adotar, de entre as medidas necessárias e adequadas para atingir esses fins, aquelas que impliquem menos gravames, sacrifícios ou perturbações à posição jurídica dos administrados.

Ora, neste caso, não existe um leque de medidas a adoptar.

Apenas uma consequência é (era, na redacção aplicável) associada à verificação do incumprimento dos requisitos previstos no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC: a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

O regime previsto nos n.ºs 8 e 9 do artigo 69.º do CIRC – em particular resultante da alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º, como ocorre no caso *sub judice* - determina a imposição de uma sanção – a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades – que não permite qualquer margem de apreciação por parte da administração fiscal.

Pode discutir-se se, no caso concreto, as consequências fiscais são ou não excessivas.

Pode até convocar-se o princípio da proporcionalidade que resulta da Constituição e a consequente análise deste, à luz do regime legal que resulta do disposto no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC por forma a ajuizar da conformidade constitucional deste preceito.

Acontece que esse regime legal, previsto no CIRC, visa justamente efectivar e potenciar a igualdade dos contribuintes perante a lei fiscal.

A imposição da sanção foi elaborada pelo legislador, em termos gerais e abstractos, estatuidando que a verificação do incumprimento das condições previstas tem, como consequência, a cessação da aplicação do regime especial e a inerente aplicação das normas gerais de tributação a cada sociedade.

A não ser assim, e se acaso a lei permitisse a aplicação, a casos concretos, de alguma ponderação, teria de se encontrar o critério ou os critérios que autorizariam a administração fiscal a desaplicar a lei ou a aplica-la de forma ponderada, o que colocaria necessariamente em crise o princípio da legalidade tributária.

Dito de outra forma, a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades pode decorrer do incumprimento, por uma ou várias sociedades menos relevantes, financeiramente, no contexto do grupo ou do incumprimento por uma ou várias sociedades muito relevantes financeiramente.

Aqui, pode discutir-se, *de jure condendo*, se o legislador não podia ter criado um sistema *gradativo* ou *progressivo* que permitisse a desaplicação parcial da sanção que resulta dos n.ºs 8 e 9 do artigo 69.º do CIRC – a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

Mas, neste cenário, e *de jure condendo*, é legítimo perguntar qual seria o critério *gradativo* ou *proporcional* que permitiria determinar a cessação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades ou ponderar a sua desaplicação parcial, como parecem defender as Requerentes que não colocasse em causa a ideia de generalidade e abstração que caracteriza as normas fiscais.

Independentemente da resposta à questão anterior, certo é que essa não foi a opção do legislador fiscal.

O legislador fiscal, ao determinar regras claras e objetivas para a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, como aquelas que constam do artigo 69.º, n.ºs 4; 8 e 9 do CIRC, facilmente compreensíveis e até antecipáveis no contexto do planeamento fiscal, não ofendeu o princípio da proporcionalidade que se extrai da Constituição.

Por outro lado, entendem ainda as Requerentes que a aplicação da cessação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades deve igualmente ser apreciado face ao princípio da tributação do rendimento real.

Entende-se que este princípio não é ofendido.

É que, como é mencionado no acórdão do Tribunal Constitucional nº 139/2016, citando o acórdão do mesmo Tribunal nº 753/14 *«ainda que, em tese geral, o princípio da capacidade contributiva implique que deva ser considerado como tributável apenas o rendimento líquido, com a consequente exclusão de todos os gastos necessários à produção ou obtenção do rendimento, o certo é que não pode deixar de reconhecer-se ao legislador – como admite a doutrina – «uma certa margem de liberdade para limitar a certo montante, ou mesmo excluir, certas deduções específicas, que, embora relativas a despesas necessárias à obtenção do correspondente rendimento, se revelem de difícil apuramento» (Casalta Nabais, ob. cit., pág. 521) [a obra em causa é O Dever Fundamental de Pagar Impostos]. O ponto é que tais limitações ou exclusões tenham um fundamento racional adequado e se apliquem à generalidade dos rendimentos em causa.*

Trata-se de opções de política fiscal que assentam numa ideia de praticabilidade, que exige ao legislador a elaboração de leis cuja aplicação e execução seja eficaz e económica ou eficiente, e que conduzam a resultados consonantes com os objetivos pretendidos. Com essa finalidade, com que se pretende também assegurar os princípios materiais da igualdade e da justiça fiscal, é constitucionalmente justificável que o legislador possa recorrer não apenas às referidas presunções legais, mas também a técnicas de tipificação

e de simplificação, que permitam disciplinar certos aspetos do direito dos impostos segundo critérios de normalidade, afastando as situações atípicas ou anormais (*idem*, págs. 622-623).

[...] Como se deixou exposto num outro momento, o artigo 104.º, n.º 2, não institui um critério absoluto e rigoroso de tributação das empresas segundo o lucro real, apontando antes para uma aproximação tendencial entre a matéria coletável e os lucros efetivamente auferidos, sem excluir o recurso a rendimentos presumidos e a métodos indiciários". (sublinhado nosso).

Ainda quanto ao princípio constitucional da tributação pelo rendimento real, refira-se que em nada este sai beliscado, no caso dos autos, pois que a norma constitucional introduz um elemento moderador, o advérbio «*fundamentalmente*» - cfr. Acórdão do STA proferido no proc. 0959/06, em 15-02-2007.

Pode assim concluir-se que a opção tomada pelo legislador no CIRC e, em particular, no artigo 69.º, encontra inscrição na margem de conformação do legislador fiscal, sendo insusceptível de fundar autónoma censura constitucional uma vez que tem o propósito de criar regras jurídicas precisas e rigorosas, adequadas ao princípio da certeza e segurança jurídica que devem igualmente nortear o legislador fiscal, e que, como tal, podem facilmente ser interpretadas e cumpridas pelo contribuinte o que, no caso em apreço, não terá sucedido.

Face a todo o exposto, nesta parte, o pedido arbitral não deve proceder.

ii. Das tributações autónomas de ajudas de custo

As Requerentes pugnam ainda, a título subsidiário, pela desconsideração das correções efetuadas às sociedades P..., S..., V..., X..., Y..., Z..., CC..., AA..., BB..., T..., DD..., Q..., H..., FF..., S.A., GG... e E... a título de tributação autónoma relativa a ajudas de custo, no montante total de € 305.598,73.

Vejamos a posição preconizada por cada uma das partes a este respeito:

1- Posição das Requerentes

Na sequência das ações inspetivas conduzidas pelos Serviços de Inspeção de ..., parte das sociedades que figuram como Requerentes nos presentes autos – as sociedades P..., S..., V..., X..., Y..., Z..., CC..., AA..., BB..., T..., DD..., Q..., H..., FF..., S.A., GG... e E...- sofreram correções quanto aos montantes sujeitos a tributação autónoma no exercício de 2011.

As ditas correções resultaram da identificação de divergências no apuramento das tributações autónomas, relativas a ajudas de custo. Mais concretamente, nos valores evidenciados nos registos contabilísticos e os montantes considerados para efeitos de tributação.

Assim, atentas as divergências identificadas relativamente às referidas empresas, pelas várias Requerentes, os Serviços de Inspeção Tributária de ... sujeitaram a tributação autónoma, às taxas de 5% ou 15% - consoante tenha ou não sido apurado prejuízo fiscal - a totalidade das ajudas de custo registadas no balancete, liquidando imposto adicional no montante total de € 305.598,73 (considerado o cômputo das empresas acima identificadas), decomposto da seguinte forma:

Requerente	Tributação autónoma
P...	€ 34.200,10
S...	€ 143.824,37
V...	€ 1.239,34
X...	€ 975,00
Y...	€ 9.159,38
Z...	€ 4.781,63
CC...	€ 30.468,63
AA...	€ 34.018,95
BB...	€ 24.401,39
T...	€ 5.923,84
DD...	€ 6.577,90
Q...	€ 3.453,85
H...	€ 1.017,62
FF...	€ 3.981,02
GG...	€ 694,13
E...	€ 881,58
Total:	€ 305.598,73

A inspeção fiscal baseia-se no entendimento subjacente à ficha doutrinária que deriva do processo 71/08.

Para as Requerentes - e no que respeita à utilização de uma ficha doutrinária, por parte da Direção de Finanças de..., como elemento fulcral para ancorar a sua decisão - deve sublinhar-se que somente a AT se encontra vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, conforme disposto no n.º 1 do art.º 68.º-A da LGT.

Nem os Serviços de Inspeção Tributária de ..., nem a correspondente Direção de Finanças, colocaram em causa a legitimidade das ajudas de custo nem a necessidade dos seus gastos para a realização dos proveitos das Empresas e a manutenção das fontes produtoras.

Deve salientar-se, afirmam as Requerentes, que estes itens visam compensar os trabalhadores por despesas efetuadas ao serviço da entidade patronal, em razão de saídas do local habitual de trabalho para outro, com carácter temporário, facto que acontece com alguma regularidade no caso das Requerentes e restantes sociedades do Grupo. Na generalidade dos casos em análise, alegam as requerentes, estas ajudas de custo, encontram-se suportadas por boletins de itinerário, comprovativos da ocorrência e dos valores abonados.

O n.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC, que prevê a tributação autónoma das ajudas de custo que correspondam a encargos não faturados a clientes, não faz qualquer menção a uma obrigatoriedade de explicitação do correspondente valor na própria fatura, podendo ler-se na letra da lei (redação à data): *“São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do art.º 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam”*.

Logo, para as Requerentes, não se poderá impor, nomeadamente por via de uma decisão administrativa ou do designado “direito circulatório”, um maior grau de exigência de prova documental que tenha impacto direto na liquidação de tributos, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária.

As Requerentes mencionam a decisão do Tribunal Arbitral, no Processo nº 85/2012-T, onde se afirma: *“A letra da alínea f) do nº 1 do art. 42.º do CIRC, ao fazer referência a despesas “não faturadas a clientes”, não exige explicitamente que o montante das ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador seja discriminado nas faturas. Por outro lado, não é requisito das faturas relativas às prestações de serviços, a discriminação de cada um dos custos necessários para os prestar, como se infere do art. 35.º do CIVA vigente em 2011/2002 (atual art. 36.º).”* Daqui decorre que *“(…) não sendo requisito das faturas relativas a prestação de serviços a indicação discriminada de todas as despesas necessárias para os prestar (o que, aliás, seria praticamente inviável, em face da existência de múltiplas despesas gerais cujo reflexo em determinado serviço é impossível de determinar com rigor), a interpretação adequada da referida alínea f) é a de que o acréscimo de 20% aí previsto se reporta apenas a despesas com ajudas de custo e compensação por uso de viatura do trabalhador cujo valor não seja englobado em faturas”* .

Em igual sentido, apontam as Requerentes, no Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul emitido em 15 de julho de 2009, no processo 02014/07, pode ler-se: *“A impugnante fazia refletir na faturação dos seus clientes o custo com o pagamento de ajudas de custo embora não o discriminasse como também não discriminava outros custos (ex. gastos de pneus, reparação viaturas, etc) por respeito a práticas comerciais normalmente seguidas nas relações entre empresas)”*.

Tendo em consideração que as razões concretamente invocadas pelas Requerentes afetadas pelas correções efetuadas quanto à tributação autónoma, são, de um modo geral, transversais a todas elas, as requerentes tomam como exemplo nos autos o caso paradigmático de uma delas, aplicável, segundo a Petição, *mutatis mutandis*, às demais empresas (ainda que com as devidas adaptações), por forma a explicitar qual o

procedimento de cálculo das ajudas de custo e o critério utilizado para a sua sujeição ou não a tributação autónoma. Considera, então, o caso concreto da Requerente CC... .

Resulta do relatório de inspeção notificado a esta empresa que “A CC... considerou, no exercício de 2011, no apuramento da tributação autónoma relativa a ajudas de custo, o valor de € 16.932,72 [(...)”]. No entanto, segundo aqueles Serviços “De acordo com o balancete da CC..., a conta 63208 (GAST PES – REM PESSOAL AJUDAS DE CUSTO) apresenta um saldo no montante de € 220.056,95 em 2011 (...)”.

Para justificar a forma como as ajudas de custo foram faturadas a clientes e, conseqüentemente, excluídas da base de cálculo das tributações autónomas, rebatendo, desta forma, as conclusões dos Serviços de Inspeção Tributária, vertidos no relatório de inspeção notificado alegam as requerentes que, durante o exercício de 2011, a CC... cedeu alguns dos seus trabalhadores às sociedades Z..., S.A. e P..., S.A., os quais foram utilizados por estas no âmbito de dois Contratos de Assistência Técnica e de Gestão e de Prestação de Serviços, celebrados com as sociedades JJ..., Lda. (doravante abreviadamente designada por “JJ...”), com sede em Moçambique, e KK..., Lda. (doravante abreviadamente designada por “KK...”), com sede em Angola, Através dos referidos Contratos de Assistência Técnica e de Gestão e de Prestação de Serviços, a CC... procedeu à afetação de meios humanos às atividades a desenvolver pela Z... e pela P..., enquanto “serviços necessários à prossecução do seu objecto social”, conforme Docs. n.ºs. 17 e n.º 18.

Em virtude de tal cedência de colaboradores, a CC... procedia à faturação mensal à Z... e à P..., dos custos suportados com os colaboradores cedidos, a título de prestação de serviços (como exemplo, juntam-se as faturas n.ºs ... e n.º..., acompanhadas dos respetivos anexos, nos valores de, respetivamente, € 43.413,38 e € 6.851,05, relativas aos meses de janeiro/fevereiro e agosto de 2011, sob os Docs. n.ºs. 19 e 20, as quais dizem respeito, entre outros, aos trabalhadores LL... e MM...).

Os montantes faturados pela CC... à Z... e à P..., incluíam os custos suportados com os colaboradores cedidos durante os meses em questão, nomeadamente as ajudas de custo, acrescidos de uma margem de negócio (a título de exemplo, juntam-se os Boletins de Itinerário referentes aos meses de janeiro de 2011 do trabalhador LL... , no valor de €

3.573,90, e de agosto do trabalhador MM..., no mesmo valor de € 3.573,90, sob a designação de Docs. n.ºs. 21 e 22)

No âmbito dos referidos contratos de prestação de serviços e de assistência técnica e de gestão, as sociedades Z... e P... faturavam, respetivamente, às sociedades JJ... e KK..., a título de prestação de serviços e assistência técnica, os montantes acordados pela cedência de trabalhadores, montantes esses definidos tendo em consideração o nível profissional de cada trabalhador, nos termos definidos nos Contratos de Assistência Técnica e de Gestão e de Prestação de Serviços.

A título de exemplo, juntam as requerentes as faturas n.ºs ... e ... e respetivos anexos, respetivamente, nos montantes de € 48.000,00 e USD 133.000,00, sob os Docs. n.ºs. 23 e 24, através dos quais é, na sua ótica, possível aferir os valores faturados por cada colaborador cedido (por exemplo, do montante total de € 48.000,00, € 6.000,00 respeitam ao colaborador LL...; sendo que do montante total de USD 133.000,00, USD 8.000,00 respeitam ao colaborador MM...).

Concluem, assim, que a CC... dispõe de elementos que permitem comprovar que as ajudas de custo suportadas durante os meses de Janeiro e Agosto de 2011 com os colaboradores LL... e MM..., ambas no valor de € 3.573,90, foram incluídas no preço dos serviços faturados às suas clientes Z... e P..., referentes aos meses de Janeiro e Agosto de 2011, nos valores de € 43.413,38 e € 6.851,05, respetivamente, que, por sua vez, repercutiram tal custo às suas clientes JJ... e KK..., no âmbito dos respetivos Contratos de Assistência Técnica e de Gestão e de Prestação de Serviços, celebrados com ambas, mediante a faturação de € 48.000,00 e USD 133.000,00.

Através dos documentos juntos, atrás citados, alegam as requerentes que as ajudas de custo pagas pela CC... (e restantes Requerentes) aos trabalhadores e faturadas a clientes, encontram-se devidamente justificadas em documentos de suporte, podendo-se fazer perfeitamente a conexão entre a ajuda de custo, o trabalho que originou a ajuda de custo e, bem assim, o cliente ao qual foi repercutida a ajuda de custo.

A CC... dispõe de mecanismos internos que permitem aferir os períodos de deslocação dos trabalhadores, efetuar o cálculo das correspondentes ajudas de custo devidas e imputar esses gastos aos contratos a que cada trabalhador se encontra afeto, sendo assim possível, de forma linear e perfeitamente objetiva controlar o montante de ajudas de custo incluídos em cada fatura. Assim, os Serviços de Inspeção Tributária de..., ao procederem às correções, em sede de IRC, decorrentes da tributação autónoma de ajudas de custo, nos termos em que o fizeram, incorreram em manifesta violação da Lei, designadamente do nº 9 do artigo 88.º do Código do IRC.

Ignorando por completo a prova apresentada pela CC... que comprova que as ajudas de custo foram efetivamente faturadas a clientes e mantendo a sua linha argumentativa totalmente ancorada numa ficha doutrinária que impõe uma exigência documental superior à que decorre da lei. Ora, o *iter cognitivo* traçado quanto ao procedimento de cálculo das ajudas de custo e ao critério utilizado para a sujeição ou não a tributação autónoma pela CC..., aplica-se *mutatis mutandis* às demais sociedades Requerentes com iguais correções em sede de tributação autónoma.

Importa referir que, na ótica das requerentes, tendo em consideração que as taxas de tributação autónoma aplicáveis (5% e 15%) tiveram em consideração o resultado tributável apurado autónoma e individualmente em cada uma das sociedades ora Requerentes, e caso tribunal arbitral entender não deferir as pretensões das Requerentes no que à tributação autónoma concerne e entender colher a teia argumentativa relativamente à manutenção do perímetro fiscal referente ao período de 2011, a majoração aplicável de 10% nas sociedades abaixo referidas não se poderá valer, porquanto o grupo de sociedades tributado no RETGS apurou lucro tributável no período de tributação de 2011.

2. Posição da Requerida AT:

No entender da Requerida AT, as Requerentes pugnam pela desconsideração das correções efetuadas às sociedades P..., S..., V..., X..., Y..., Z..., CC..., AA..., BB..., T..., DD..., Q..., H..., FF..., S.A., GG... e E... a título de tributação autónoma relativa a ajudas de custo, no montante total de € 305.598,73. Para a AT, a argumentação usada pelas

requerentes não é suscetível de contraditar a legalidade das correções promovidas pela Inspeção Tributária.

No decurso das ações inspetivas às sociedades que faziam parte do perímetro do grupo A..., verificou a Inspeção Tributária divergências entre o valor das ajudas de custo evidenciadas nos registos contabilísticos e o valor considerado para tributação autónoma nos termos do n.º 9 do artigo 88.º do CIRC.

As Requerentes informaram que as faturas emitidas não incluíam explicitamente qualquer montante respeitante a ajudas de custo, considerando a Inspeção Tributária que não tinha sido demonstrado que as ajudas de custo tinham sido faturadas aos clientes.

Nestes termos, concluiu a Inspeção Tributária que não se verificava a condição essencial para a não sujeição das ajudas de custo à tributação autónoma, pelo que considerou que tais encargos deveriam ser tributados autonomamente à taxa de 5 % ou 15%, nos termos do n.º 9 conjugado com o n.º 14 do artigo 88.º do CIRC .

Ora, do exposto resulta, na ótica da AT, que as correções controvertidas se fundamentam exclusivamente na lei, designadamente no disposto no n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, preceito que determina a sujeição a tributação autónoma dos encargos respeitantes a ajudas de custo quando não se demostre que tais encargos são, de facto, faturados aos clientes.

Tendo os Serviços da Direção de Finanças de ... invocado, e bem, a ficha doutrinária n.º 71/2008, à qual se encontram vinculados, no sentido de subsumir corretamente a factualidade apurada à norma em causa e confirmar o seu sentido interpretativo, como resulta dos Relatórios quando referem: *“E é também neste sentido que dispõe a ficha doutrinária n.º 71/2008”*.

Conforme referido na Resposta da AT, o artigo 88.º, n.º 9, do CIRC reveste, como a maioria das normas que determinam a sujeição a tributação autónoma, a categoria de norma anti-abuso.

Nessa medida, e dada a natureza das despesas suportadas com as ajudas de custo que são de difícil comprovação, correspondendo, frequentemente, a verdadeiros complementos de remuneração, foi entendimento do legislador restringir a sua aceitação apenas no caso em que fossem imputadas aos clientes. E o modo de assegurar esse controlo e de aferir da verificação do pressuposto determinado pelo legislador passa, segundo a AT, pela expressa menção do facto nas faturas emitidas e na documentação de suporte das mesmas.

Faleceria, pois, o argumento invocado pelas Requerentes no sentido de que as exigências de comprovação dos montantes respeitantes às ajudas de custo resultam da ficha doutrinária n.º 71/2008.

Porquanto, não obstante o preceito em causa não indicar literalmente que os montantes das ajudas de custo constem de forma expressa e discriminada nas facturas emitidas aos clientes, a verdade é que tal norma não isenta a Requerente da obrigação de possuir elementos aptos à demonstração de que o preço final indicado ao cliente contempla os valores relativos a despesas com ajudas de custo, como se consignou na decisão proferida no âmbito do processo n.º 735/2014-T CAAD.

Ora, *in casu*, e para a AT, as Requerentes não demonstram minimamente que as despesas suportadas, a título de ajudas de custo, foram efetivamente faturadas a clientes. Bem como, não foi efetuada qualquer prova, nem em sede de procedimento de inspeção e de reclamação graciosa, nem na presente ação arbitral da exata medida em que os montantes das ajudas de custo se encontram no montante global faturado aos clientes.

Mostrando-se impossível, nota a AT, com os elementos documentais juntos aos autos, fazer qualquer conexão entre os valores das ajudas de custo e a sua natureza com o montante total objeto de faturação.

Os documentos juntos aos autos, respeitantes à sociedade CC..., não logram provar a invocada ilegalidade das correções em causa. A análise da fatura n.º ... (inserida na plataforma do CAAD apenas como Factura), no valor de € 6.851,05, refere no campo “Designação”, apenas “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONFORME ANEXO”, sendo que

junto à fatura se encontra anexado um quadro, datado de 15-06-2016 que não faz qualquer discriminação de valores, referindo unicamente o nome do trabalhador, a empresa de origem, empresa que debita, a empresa debitada e o valor a debitar com IVA e sem IVA.

De semelhantes incongruências padece a fatura n.º..., do montante total de € 48.000,00, a qual refere no campo “*Designação*”, apenas “*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS #Prestação de Serviço de acordo com o contrato celebrado em Janeiro de 2010*”, sendo que junto à fatura se encontra anexado um quadro, datado de 15-06-2016 que não faz qualquer discriminação de valores, referindo unicamente o “*valor da assistência técnica*” de oito trabalhadores, no montante global de 48.000,00, nos quais se inclui o montante de € 6.000,00 respeitam ao colaborador LL..., sem se fazer qualquer referência a valores respeitantes a ajudas de custos ou quaisquer outros.

Já no que respeita à alegação de que os montantes faturados pela CC... à Z... e à P... incluíam os custos suportados com os colaboradores cedidos durante os meses em questão, nomeadamente as ajudas de custo, acrescidos de uma margem de negócio, tal imposição não se encontra vertida em nenhuma das cláusulas dos contratos.

Donde, será forçoso concluir, alega a AT, não foi junta aos autos prova documental idónea da qual se extraia que as despesas suportadas, a título de ajudas de custo, foram efetivamente faturadas a clientes;

Sendo que tal exigência de prova resulta não só do espírito da norma vertida no n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, que contempla a intenção do legislador de limitar situações potencialmente fraudulentas, bem como das regras gerais atinentes ao apuramento matéria tributável em sede de IRC, como resulta do disposto no artigo 98.º, n.º 1, do CIRC, que impõe a obrigatoriedade dos sujeitos passivos possuírem contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que permita o controlo do lucro tributável e que cumpra os requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º do mesmo Código, referindo este preceito legal que, na execução da contabilidade, “*todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário*”.

Ora, a falta de apresentação dos documentos justificativos da efetiva faturação das ajudas de custo aos seus clientes implica a improcedência da argumentação das Requerentes, incumprindo estas o ónus que sobre si impende de fazer prova cabal do que vêm alegar, de acordo com o artigo 74.º da LGT.

3. Análise e decisão

A lei (cfr. artigo 88º, nº 9, do CIRC na versão de 2011) dispunha que:

"9 — São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam."

O tribunal entende que para satisfazer a condição de as ajudas de custo serem consideradas como faturadas aos clientes não terão de ser discriminadas nas faturas emitidas pelas entidades que as suportam e, em seguida, as repercutem sobre clientes.

Com efeito, acompanhamos a jurisprudência citada pela requerente, que interpreta o preceito aqui em causa como estando cumprido no caso de as ajudas de custo estarem, comprovada ou demonstradamente, englobadas no valor global das faturas. É, pois, essa indagação de comprovação, que possa dissipar dúvidas sobre a efetiva repercussão nas faturas das ajudas de custo pagas aos trabalhadores, que a seguir se fará. Para tal, os meios de prova que constam dos autos são, naturalmente, elementos centrais.

Vejam os.

Alegam as Requerentes:

"Em virtude de tal cedência de colaboradores, a CC... procedia à faturação mensal à Z... e à P..., dos custos suportados com os colaboradores cedidos, a título de prestação de serviços (como exemplo, juntam-se as faturas nºs ... e nº..., acompanhadas dos respetivos anexos, nos valores de, respetivamente, € 43.413,38 e € 6.851,05, relativas aos meses de

janeiro/fevereiro e agosto de 2011, sob os Docs. n.ºs. 19 e 20, as quais dizem respeito, entre outros, aos trabalhadores LL... e MM...).

Os montantes faturados pela CC... à Z... e à P..., incluíam os custos suportados com os colaboradores cedidos durante os meses em questão, nomeadamente as ajudas de custo, acrescidos de uma margem de negócio (a título de exemplo, juntam-se os Boletins de Itinerário referentes aos meses de janeiro de 2011 do trabalhador LL..., no valor de € 3.573,90, e de agosto do trabalhador MM..., no mesmo valor de € 3.573,90, sob a designação de Docs. n.ºs. 21 e 22)

No âmbito dos referidos contratos de prestação de serviços e de assistência técnica e de gestão, as sociedades Z... e P... faturavam, respetivamente, às sociedades JJ... e KK..., a título de prestação de serviços e assistência técnica, os montantes acordados pela cedência de trabalhadores, montantes esses definidos tendo em consideração o nível profissional de cada trabalhador, nos termos definidos nos Contratos de Assistência Técnica e de Gestão e de Prestação de Serviços.

A título de exemplo, juntam as requerentes as faturas n.ºs ... e ... e respetivos anexos, respetivamente, nos montantes de € 48.000,00 e USD 133.000,00, sob os Docs. n.ºs. 23 e 24, através dos quais é, na sua ótica, possível aferir os valores faturados por cada colaborador cedido (por exemplo, do montante total de € 48.000,00, € 6.000,00 respeitam ao colaborador LL...; sendo que do montante total de USD 133.000,00, USD 8.000,00 respeitam ao colaborador MM...).”

O Tribunal analisou devidamente tais documentos.

Não só em face das operações concretas neles referidas, mas por que, como sustentam as requerentes, eles constituem a forma padrão ou regular de procedimento das requerentes quanto ao tema aqui em causa.

Ora, no caso dos documentos referidos como 19 e 20, o tribunal convalida a apreciação da AT. Com efeito, não se afigura ao tribunal, com base em tais documentos, possível de concluir que existiu efetivamente a faturação das ajudas de custo aos clientes aí

referidos. O documento nº 20, por exemplo, apresenta um valor de faturação de 6.851,05 euro. O seu descritivo, conforme refere a AT, contém “*Prestação de serviços conforme anexo*”. O anexo, onde deveria então surgir contributo decisivo para se avaliar da inclusão das ajudas de custo na faturação, contém um mapa, como o nome de MM... e refere um valor mensal a debitar, com IVA.

Ora, no entender deste tribunal, para demonstrar que as ajudas de custo estariam debitadas aos clientes seria necessário, em primeiro lugar, oferecer prova clara segundo a qual tais valores, no dito mapa anexo, se referem a ajudas de custo. Tal não consta do referido mapa. Depois, era também necessário que esses hipotéticos valores de ajudas de custo se encontrassem suportados por algum tipo de documentação externa (v.g., alojamentos, viagens, portagens, ou outras que se entendessem relevantes porque derivadas de deslocações e implicando ajudas de custo) e que se mostrasse a repercussão contabilística de tais valores na faturação.

Ora o anexo à referida fatura, relativa ao trabalhador MM... é uma simples folha de cálculo, não estando assinada por qualquer responsável da empresa. Para mais tem impressa, como nota a AT, a data de 2016-06-15, o que também está longe de sustentar a tese da empresa.

O documento 19 tem precisamente a mesma lógica de construção, sendo-lhe detetáveis idênticas fragilidades ou insuficiências probatórias.

O documento 21, designado como “boletim de itinerário”, relativo a janeiro de 2011, fica muto aquém de ter a força probatória necessária. Com efeito, o seu cabeçalho é o que a seguir se transcreve:

Dias do mês	Serviço efectuado com direito a ajudas de custo	Localidades onde foi prestado	Início ou continuação do serviço		Regresso		Observações
			Dia	Hora	Dia	Hora	

Mas nenhum dos campos do cabeçalho está preenchido no corpo do “boletim de itinerário”.

Assim, não se pode considerar tal boletim como constituindo prova de que efetivamente possa ser a base de ajudas de custo registadas e, depois, faturadas.

O documento 23 sofre de idênticas lacunas às que já se imputaram ao documento 20.

Com efeito, nem a desagregação de verbas, nem a explicitação de itinerários e deslocações, nem documentos externos anexos que sustentem o tipo e o valor de gastos que originam tais ajudas de custo, nem assinaturas de responsáveis das empresas, e até a data impressa na folha de cálculo (2016), tudo isto converge, no entender do tribunal, para que se não atribua a tais documentos as implicações que as requerentes pugnam quanto à não aplicação do artigo 88, n.º 9, do CIRC.

Uma simples folha de cálculo, com valores agregados, sem informação adicional que permita uma aferição mínima da correspondência entre a atividade dos trabalhadores, o acervo documental que dela tem de emergir quanto ajudas de custo e sua efetiva repercussão na faturação a clientes não pode bastar ao tribunal para aceitar a tese das requerentes. Seria preciso que a documentação apresentada estivesse, quanto às ajudas de custo alegadamente incluídas nas faturas, muito mais detalhadamente apoiada em suportes inequivocamente comprovativos de tal inclusão.

Adicionalmente, as Requerentes elencam na Petição outros documentos que, na sua ótica, também mostrariam a efetiva inclusão das ajudas de custo, aqui controvertidas, na sua faturação.

Ora analisando tais documentos, v.g., o n.º 25 relativo à P..., o contrato que aí surge não evidencia, no entender do tribunal, a efetiva imputação e faturação de ajudas de custo.

A P... efetuou uma nota de débito à S..., e esta faturou 21 000 euro à NN... S.A. Para citar um exemplo, cuja lógica é comum a outros, o boletim de itinerário de março de 2011, referente a OO..., que surge neste documento 25, refere “Prestação de serviços em Moçambique”, e 30 dias de ajudas de custo; sem mais elementos que as expliquem ou detalhem.

A fatura n.º ..., enviada à NN..., não permite ao tribunal concluir que as ajudas de custo foram repercutidas nessa faturação de março de 2011, pois o anexo, uma folha Excel, tem apenas descrito um valor de assistência técnica que soma o valor faturado (21 000 €).

Em tais circunstâncias, conclui-se que os elementos de prova, exigíveis como mínimos, de que as ajudas de custo estão inequivocamente incluídas no valor faturado, estão suportadas por documentos detalhados, permitem reconstituir a finalidade e pertinência de tais verbas e estão contabilisticamente reconhecidas e incluídas nos montantes faturados não se afiguram ao tribunal como suficientes para que se dê razão às Requerentes.

Em suma: a prova substancial é demasiado insuficiente e não permite ao tribunal uma análise que pudesse sustentar, ainda que com imperfeições formais que na prática dos negócios se poderiam admitir, a justeza dos argumentos da Requerentes.

Assim, improcede a pretensão das Requerentes, e devem ser os montantes em causa sujeitos a tributação autónoma.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, condenar as Requerentes nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 5.837.398,19 (cinco milhões oitocentos e trinta e sete mil trezentos e noventa e oito euros e dezanove centímetros) correspondente ao montante global do pedido (€ 6.119.594,28 (seis milhões cento e dezanove mil quinhentos e noventa e quatro euros e vinte e oito centímetros)), reduzido do montante entretanto reembolsado pela Autoridade Tributária, de € 587.794,82, a título de pagamentos especiais por conta integralmente deduzidos à coleta da sociedade Grupo A..., e, por outro lado, do pedido de desconsideração das correções efetuadas a título de tributação autónoma, no montante de € 305.598,73, tudo calculado nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do

artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 73.134 (setenta e três mil cento e trinta e quatro euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas Requerentes, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de setembro de 2017

Os Árbitros

(José Baeta de Queiroz)

(Nuno Cunha Rodrigues)

(António Martins)

(com declaração de voto)

Declaração de voto

O princípio da proporcionalidade e sua aplicação ao caso concreto

Acompanho o sentido da decisão quanto à questão do princípio da proporcionalidade, embora, como o texto que se segue mostrará, com base em razões algo distintas. Este princípio, que adiante desenvolverei, para além de constar da Constituição da República, implica que o “intérprete-aplicador” aplique a lei afetando os particulares “em termos adequados e *proporcionais* aos objetivos a realizar”. Ele vai de par com o princípio da justiça, exigindo que se afastem soluções economicamente desproporcionadas ou excessivas, como aquela que, meu ver, aqui resulta para as requerentes.

Na CRP, o princípio da legalidade, quanto aos impostos, encontra-se no artigo 103º que estabelece:

ARTIGO 103.º (Sistema fiscal)

- 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*
- 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*
- 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”*

Trata-se, neste artigo, e como se sabe, da consagração do princípio “*No taxation without representation*”, implicando que os impostos a pagar pelos contribuintes hão-de ser criados pelos seus representantes eleitos. Não é aqui, pois, que se encontra uma vinculação da AT a um princípio da legalidade que se sobreponha a outros.

Para indagar sobre tal vinculação são de capital importância os artigos 266º da CRP e 55º da LGT.

A atuação da AT, no procedimento fiscal, encontra-se balizada pelo artigo 55º da LGT que reza:

“Artigo 55.º Princípios do procedimento tributário

A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários. “

No domínio dos princípios relativos à atividade administrativa, dispõe a CRP:

“Artigo 266.º - (Princípios fundamentais)

1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade.”

Não deteto nestas normas (art. 103º e 266º da CRP e artigo 55º da LGT) uma rígida hierarquia de preceitos a que AT deva obedecer; ou alguma que expressamente preveja a inevitável primazia do princípio da legalidade sobre todos os outros que a CRP e a LGT também consagram.

A Lei Geral Tributária menciona o princípio da legalidade, a par com vários outros, no elenco dos “princípios do procedimento tributário” constante do artigo 55º. O Código de Procedimento e Processo Tributário, no artigo 46º, sob a epígrafe “proporcionalidade”, estabelece que “as decisões da Administração que colidam com direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objetivos a realizar”, referindo-se, pois, a duas das dimensões do princípio que a doutrina tem vindo a sublinhar.

Este princípio, por estar referido na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, não impõe apenas a conduta moderada e proporcional nos procedimentos administrativos visando a determinação da matéria coletável ou do imposto a pagar. Ele é um princípio geral de aplicação em todo o domínio dos impostos, pois é afinal parte de um princípio mais geral, que é o da justiça. Como observam Jorge Miranda e Rui Medeiros, “a justiça é o mais nuclear princípio ético do direito, e, logo, um momento inalienável do direito.” A administração pública está vinculada a exigências básicas de justiça, mesmo que subordinada, como está, à realização de interesses públicos específicos.¹

Ideia semelhante, mas agora vertida para o campo fiscal, exprime José Casalta Nabais, no *Manual de Direito Fiscal*. Segundo o Autor, “os impostos já não podem bastar-se com o princípio da legalidade fiscal, exigindo antes que tenham por base inequívocos critérios materiais de justiça”². Mais adiante observa: “O direito dos impostos está particularmente condicionado pelo princípio da praticabilidade, que conduz à exclusão das soluções impossíveis de levar à prática mas também das economicamente insuportáveis”. E conclui que o legislador há-de “admitir que a administração fiscal possa socorrer-se de medidas equitativas, dispensando-a assim de observar as tipificações legais naquelas situações em que o seu respeito conduza a intoleráveis iniquidades”.

Assim, entendo que, mesmo em situações nas quais exista tipicidade fechada, como é o caso dos autos (a não observação dos requisitos do artigo 69º, n. 4, do CIRC é condição para fazer cair o RETGS) tal situação *pode, mediante análise às circunstâncias do caso, ser calibrada pelo princípio da proporcionalidade.*

Acompanho pois a análise expandida em Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Encontro da Escrita Ed. , 2012, pp. 445e seg.

Aí se escreve:

¹ Cfr. Jorge Miranda; Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra Editora, 2007, p. 568.

“Toda a atividade da administração tributária deve subordinar-se ao interesse público que, relativamente ao sistema fiscal, consiste, em primeira linha, na obtenção de receitas para satisfação das necessidades financeiras do restado e outras entidades (art. 103º, nº 1, da CRP).

Por força do preceituado no artigo 266º da CRP, esta atividade tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e á lei e deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos (princípio da legalidade) e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé.

Este art. 55º (da LGT) em sintonia com o art. 266º, nº 2, da CRP, impõe aos órgãos da administração tributária uma ação respeitadora dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade”.

(...)

Estes princípios constitucionais têm um domínio primacial de aplicação no que concerne aos actos praticados no exercício de poderes discricionários (...) Porém, a sua relevância não se esgota no actos praticados no exercício de poderes discricionários, tendo vindo a ser colocada a da possibilidade de aplicação dos princípios constitucionais referidos , em caso de actos praticados no exercício de poderes vinculados.

A jurisprudência do STA, em geral, vem sustentando essa impossibilidade com o argumento de que, quando estão em causa poderes vinculados, o princípio da legalidade sobrepõe-se a quaisquer outros.

(...).

Não se pode afirmar, como tem vindo a fazer, em geral, o STA que, nos casos de poderes vinculados, a obediência á lei se sobrepõe aos princípios constitucionais referidos, pois estes princípios fazem também parte do bloco normativo, eles são também definidores da legalidade”.

Ou seja, não defendem os citados autores a supremacia absoluta do princípio da legalidade, mesmo em situações de exercício pela AT de certos poderes vinculados. Os vários princípios são afirmados como sendo cumulativamente aplicáveis, mesmo no caso desses

² Veja-se *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2005, p. 129.

poderes vinculados. Assim, a Lei permitiria ao julgador efetuar um juízo mais vasto, caldeando outros princípios, e não apenas a estrita aplicação da norma legal.

A aceitar-se a tese dos autores que acima cito e acompanho, então o princípio da proporcionalidade será aplicado não apenas no limitado campo de discricionariedade, mas também em casos, como o dos autos, no qual a redação do artigo 69º, nº 4, do CIRC, determina uma tipicidade clara.

Do que até aqui se escreveu, e da posição que citei e acompanho, concluo que o presente tribunal arbitral deveria ter dado razão aos contribuintes peticionantes, quanto à aplicação do princípio da proporcionalidade? Não.

É que também entendo que na LGT existem outros princípios a analisar neste caso: o da proporcionalidade é um deles; e num plano puramente financeiro a solução da AT parece-me desproporcionada, ao implicar que uma empresa que representa muito menos de 1% das vendas do grupo faça cair a aplicação do RETGS ao grupo, no seu todo, e implique um grande (e economicamente desproporcionado) aumento de IRC a pagar em face da tributação individual das sociedades. Todavia, é também certo que em várias normas da LGT se refere o dever de colaboração e cooperação do contribuinte.

Com efeito, a LGT, artigo 59º estabelece (negrito meu):

“Artigo 59.º

Princípio da colaboração

1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.

2 - Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária.

3 - A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente:

a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações;

b) A publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;

c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;

-) *A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dívidas sobre as suas declarações ou documentos;*
- e) *A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei;*
- f) *O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;*
- g) *O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo;*
- h) *A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos;*
- i) *A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária;*
- j) *O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhes respeitem;*
- l) *A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo.*
- m) *Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas;*
- n) *A interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infracção de natureza não criminal.*

4 - A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.”

Por sue turno, o artigo 123 do CIRC estabelece que (negrito meu):

“Artigo 123.º

Obrigações contabilísticas das empresas

1 - As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável.”

Ora um contribuinte que, sendo inspecionado em 2010, relativamente ao ano de 2008, nada referiu sobre o dito acordo parassocial que transformaria prejuízo em lucro, aceita o relatório de inspeção (em 2010) com um prejuízo fiscal em 2008, não está, a meu ver, a cumprir tal dever de colaboração, nem a sua escrita revela todos elementos necessários à apreciação pela AT da verdade material das contas. Adicionalmente, verifica-se que, no caso, foram deduzidos ao lucro do grupo, em 2014, prejuízos da F... que agora se alega não existirem em 2008, por via do acordo parassocial que não se deu então a conhecer à AT.

De um grupo económico, em particular, face às particularidades da tributação e das vantagens que lhe confere face ao regime regra (e.g., dedução imediata, no mesmo ano, de prejuízos de umas sociedades aos lucros de outras,) espera-se uma organização que, no plano contabilístico-fiscal, coopere com a AT, nos termos da lei.

Por isso, esquecer-se de um acordo parassocial, firmado em 2008, que transferiria para um terceiro mais de 150 mil euro de custos, geraria então lucro fiscal nessa empresa, e só agora vir alegar a sua existência é incumprir um dever de cooperação que tem abundante consagração na LGT.

O princípio da proporcionalidade deve ter uma aplicação casuística; levando em conta todos os contornos relevantes para uma decisão que nele eventualmente se apoie. Tal princípio não deve, a meu ver, ter apenas uma expressão ou comparação algébrica na sua aplicação casuística. A proporcionalidade, equilíbrio ou razoabilidade de atuação vale para ambos os lados, não só para AT. E é neste ponto que entendo que deve abandonar-se a aplicação do princípio ao caso em apreço.

Se a AT, por se sentir, como afirma, primordialmente vinculada, no caso, ao princípio da legalidade, não levasse em conta a questão da proporcionalidade, então poderia, em meu entender, este tribunal fazê-lo. Mas quando apreciado o caso em todas as suas vertentes ou ângulos de análise, este tribunal é confrontado com uma atuação das requerentes que não seguiu outros princípios muito relevantes consagrados na LGT.

Daí que a minha posição seja a de que, economicamente, o resultado é desproporcionado, mas como o exame do princípio da proporcionalidade, como notam as requerentes na Petição, não é apenas “matemático”, devendo envolver todos os contornos de um caso, chego ao mesmo resultado da decisão que este acórdão consagra e que é o de não atender ao pedido das requerentes quanto aplicação da proporcionalidade.

A propósito do dever de cooperação mútua vejamos por fim o que sustenta Amélia Kambali, em *Inspecção tributária e seus eventuais vícios*, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, Dissertação de Mestrado, 2013, pp. 29-40:

“A AT e o inspeccionado ou os demais obrigados tributários estão submetidos a um dever recíproco de cooperação. A cooperação possibilita a melhor execução do procedimento tributário e faz com que haja uma correcta fiscalização e justa liquidação dos tributos.

(...)

Traduz-se, pois, no dever de colaboração recíproca entre os contribuintes e a AT e constitui a manifestação da garantia de eficácia da actuação desta. Aquela eficácia concretiza-se quando os deveres de cooperação são adequados e proporcionais aos objectivos a prosseguir (art. 63º, n.º 4, da LGT).

Em todas essas ocasiões, os contribuintes devem cooperar de boa-fé e esclarecer de forma completa e verdadeira os factos que conheçam, oferecendo os meios de prova. O dever de colaboração dos contribuintes com a AT envolve também o cumprimento das obrigações acessórias relativamente à sua situação tributária e à prestação de informações sobre relações económicas que eles mantenham com terceiros.

(..)

Em suma, a cooperação entre a AT e os contribuintes é muito importante no procedimento de inspecção tributária, na medida em que garante que a actuação da AT seja eficaz e os direitos dos contribuintes sejam salvaguardados. Além de ser um direito, a cooperação é um princípio legalmente consagrado nas normas processuais tributárias e a sua violação constitui um vício de ilegalidade inspecção, com as inerentes consequências ao nível da validade dos actos subsequentes.”

Setembro de 2017

António Martins