

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 583/2017-T

Tema: IRC – Ato Inimpugnável – Litispendência - Preterição de Direito de Audição e Falta de Fundamentação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 24 de janeiro de 2018, Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Dr. Nuno Pombo e Dr. Paulo Ferreira Alves (árbitros vogais), acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., pessoa coletiva número ..., com sede na Av. ..., ..., ..., ...-... ..., a seguir designada por “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral para apreciação da ilegalidade, e consequente anulação, das liquidações de IRC e juros compensatórios dos exercícios de 2001 a 2004, no montante global de € 152.675.56, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT.

O Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT.

As partes, oportunamente notificadas, não manifestaram vontade de recusar as designações e o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 24 de janeiro de 2018, de

acordo com o artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RJAT e os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Como fundamento da sua pretensão a Requerente alega os vícios formais de preterição do direito de audição relativamente ao projeto de decisão, ao abrigo dos artigos 60.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 266.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), e de falta de fundamentação dos atos tributários, de acordo com os artigos 77.º, n.º 2 da LGT, 268.º, n.ºs 3 e 4 da CRP e 125.º, n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”).

Por seu turno, a Requerida invoca, no articulado de resposta, que as liquidações dos anos 2001 a 2004, ora contestadas, correspondem à execução do julgado no processo de impugnação judicial n.º .../09...BECBR, que decidiu pela procedência parcial do pedido de anulação das liquidações de IRC dos exercícios de 2001 e 2002 e que, em consequência, gerou o aproveitamento de prejuízos fiscais também com repercussões nos exercícios subsequentes, de 2003 e 2004.

Assim, os atos de liquidação objeto da presente ação arbitral correspondem à reedição dos atos anteriores relativos aos exercícios de 2001 e 2002, devidamente expurgados das ilegalidades apreciadas na decisão judicial e, de igual modo, no que se refere aos exercícios de 2003 e 2004, são a consequência necessária da execução dessa mesma decisão judicial.

Quanto a estes últimos atos de liquidação, referentes a 2003 e 2004, pelo facto de a Requerente também ter deduzido impugnação judicial, a correr termos no Tribunal Administrativo e Fiscal (“TAF”) de Coimbra sob o n.º .../17...BECBR, a Requerida vem arguir a exceção de litispendência, ao abrigo do artigo 580.º do Código de Processo Civil (“CPC”). Segundo a Requerida, estão em causa no presente processo arbitral e, em simultâneo, no mencionado processo n.º .../17...BECBR, no qual foi citada para contestar em primeiro lugar, os mesmos sujeitos, do ponto de vista da qualidade jurídica, o mesmo

pedido de anulação dos atos de liquidação para os anos 2003 e 2004 e idêntica causa de pedir, consubstanciada nas ilegalidades dos atos impugnados.

Sobre o vício formal de falta de fundamentação, considera-o inverificado por tal fundamentação constar de forma clara, suficiente e congruente da sentença proferida no processo de impugnação judicial n.º .../09...BECDR, da qual os atos de liquidação impugnados constituem execução.

Por fim, entende que a ação arbitral instaurada representa um expediente dilatatório, com a finalidade de protelar o pagamento do imposto em falta, configurando litigância de má fé, nos termos do disposto no artigo 542.º, n.º 2, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 104.º, n.º 2 da LGT, e conclui pela procedência da exceção dilatatória de litispendência ou, se assim não se entender, pela total improcedência do pedido. Com a resposta foi junto o processo administrativo.

Notificada da resposta, a Requerente exerceu o contraditório, invocando não estar preenchido o pressuposto da identidade da causa de pedir exigível para a verificação da exceção de litispendência, em virtude de as liquidações de IRC no processo que foi instaurado no TAF de Coimbra serem diversas e terem valores distintos dos que estão em causa na presente ação arbitral, apesar de se reportarem aos mesmos anos (2003 e 2004). Deduz adicionalmente o pedido de condenação da AT em litigância de má fé por ocultação dolosa de factos essenciais à descoberta da verdade material.

Em 19 de março de 2018, realizou-se a reunião a que faz referência o artigo 18.º do RJAT, dando-se às partes a possibilidade de debate contraditório sobre a exceção de litispendência invocada pela Requerida e de caso julgado, neste último caso, suscitada pelo Tribunal para os anos 2001 e 2002. As partes louvaram-se nos articulados e quanto à exceção de caso julgado declararam pronunciar-se em sede de alegações. Admitiu-se a junção de diversos documentos e solicitaram-se oficiosamente elementos adicionais.

Na mesma reunião, as partes foram notificadas para alegações sucessivas e da data limite para a prolação da decisão, que se fixou em 1 de junho de 2018. Atentas as vicissitudes processuais a referida data foi alterada para o termo do prazo de seis meses previsto no artigo 21.º n.º 1 do RJAT. Por fim, advertiu-se a Requerente para, até à prolação da decisão arbitral, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD.

A Requerente apresentou alegações, em 26 de março de 2018. Sustenta que o contencioso tributário é de mera anulação, pelo que os fundamentos atendíveis dos atos de liquidação são os que constam da certidão obtida através do mecanismo do artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e não outros. Relativamente à possível exceção de caso julgado (exercícios de 2001 e 2002), considera não existir identidade da causa de pedir, porquanto a mesma questão não foi deduzida noutro processo, nem aí foi apreciada e julgada por decisão transitada em julgado. Refere que aparentemente a AT por sua livre iniciativa anulou parcialmente as liquidações de 2001 e 2002, emitindo e notificando novas liquidações, objeto dos presentes autos, ficando as primitivas revogadas. Em matéria de litispendência reitera o argumento de falta de identidade da causa de pedir, anteriormente exposto, e mantém o pedido deduzido na p.i..

A Requerida apresentou alegações, em 11 de abril de 2018, em sentido idêntico ao propugnado na resposta e considera não existir qualquer fundamento para ser condenada como litigante de má-fé. Termina pugnando pela procedência da exceção de litispendência ou, se assim não se entender, pela total improcedência do pedido.

A Requerida procedeu à junção de elementos adicionais solicitados pelo Tribunal (trato sucessivo das liquidações), relativamente aos quais a Requerente se pronunciou no sentido de que confirmam as suas alegações.

Adicionalmente, a Requerente apresentou um documento superveniente da AT que, em seu entender confirma que a AT, por sua livre iniciativa, anulou parcialmente as liquidações de 2001 e 2002, emitindo e notificando novas liquidações.

O Tribunal suscitou officiosamente a questão prévia da inimpugnabilidade parcial dos atos, do que notificou as partes atento o princípio do contraditório.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março). O processo não enferma de nulidades.

Foi arguida pela Requerida a exceção de litispendência. O Tribunal arbitral suscitou ainda as exceções relativas à inimpugnabilidade (parcial) dos atos ou ao caso julgado. Procede-se de seguida à apreciação das exceções, logo após a fixação da matéria de facto.

1. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

A. A..., LDA., adiante Requerente, declarou prejuízos fiscais no valor de € 28.358,87 relativos ao exercício de 2001 e de € 143.265,53 com referência ao exercício de 2002 – *cf.* Processo Administrativo (“PA”), incluindo o Relatório Final de Inspeção Tributária (“RIT”), sentença proferida no processo n.º .../09...BECDR e documentos juntos pela Requerente.

B. Na sequência de uma ação de inspeção tributária relativa aos exercícios de 2001 e 2002, a AT desconsiderou diversos custos e corrigiu a matéria coletável da Requerente, que passou de resultado negativo para lucro tributável, cifrando-se em € 41.574,17 para 2001 e em € 4.467,44 para 2002, não restando quaisquer prejuízos reportáveis para os exercícios seguintes – *cf.* PA, incluindo o RIT, sentença proferida no processo n.º.../09...BECDR e documentos juntos pela Requerente.

C. Na sequência da mesma ação inspetiva, a Requerente viu ainda serem alteradas as importâncias de Tributação Autónoma de despesas referentes a deslocações e estadas-refeições e a pagamentos sem destinatário conhecido que foram adicionalmente fixadas pela AT em € 2.665,41 para 2001 e em € 131.402,21 para 2002 (valores de imposto) – *cf.* PA, incluindo o RIT, sentença proferida no processo n.º .../09...BECDR e documentos juntos pela Requerente.

D. Neste âmbito, foram emitidas pela AT e notificadas à Requerente as seguintes liquidações de IRC, abrangendo os ajustamentos ao imposto referidos nas alíneas B e C *supra* que alteraram os valores inicialmente declarados (via autoliquidação) pela Requerente:

Liquidação	Exercício	Data	IRC	Juros	Total
2004 ...	2001	14.03.2005	€ 18.634,55	€ 2.139,14	€ 20.773,69
2004 ...	2002	16.03.2005	€ 262.648,26	€ 12.430,36	€ 275.078,62

– *cf.* PA, sentença proferida no processo n.º .../09...BECDR e documentos juntos pela Requerente.

E. Foram instaurados à Requerente os consequentes processos executivos por não ter sido efetuado o pagamento dos atos tributários identificados, nem, à data, estes

terem sido reclamados ou impugnados – *cf.* PA e sentença proferida no processo n.º .../09...BECDR.

F. Adicionalmente, como consequência da eliminação dos prejuízos fiscais declarados pela Requerente em 2001 e 2002 por aqueles atos tributários (alínea E que antecede), a AT corrigiu a matéria coletável da Requerente relativamente aos exercícios subsequentes, de 2003 e 2004, que haviam beneficiado desses prejuízos – *cf.* PA e documentos juntos pela Requerente e pela Requerida após os articulados iniciais.

G. Com referência ao exercício de 2003, a Requerente tinha declarado lucro tributável de € 77.664,52 ao qual deduziu prejuízos fiscais de igual montante, pelo que apurou matéria coletável de IRC nula. No exercício de 2004, a Requerente tinha apurado lucro tributável de € 159.142,90 ao qual deduziu prejuízos fiscais no valor de € 93.959,88, fixando-se a matéria coletável em € 65.183,02. A AT, em resultado das anteriores correções aos exercícios de 2001 e 2002, desconsiderou estas deduções de prejuízos fiscais e emitiu liquidações adicionais de IRC e de juros compensatórios, para os exercícios de 2003 e 2004, nos montantes de € 8.463,41 e de € 24.508,17, sob os n.ºs 2006 ... e 2006 ..., respetivamente, perfazendo o valor total de € 32.971,58 – *cf.* PA e documentos juntos pela Requerente e pela Requerida após os articulados iniciais.

H. Em 4 de dezembro de 2009, após indeferimento de um pedido de revisão oficiosa, a Requerente deduziu impugnação judicial contra os atos de liquidação acima identificados (alínea D) reportados aos exercícios de 2001 e 2002, alegando erro sobre os pressupostos de facto e de direito, violação do princípio do inquisitório, falta ou insuficiência de fundamentação e violação pela AT do dever de analisar o pedido de revisão oficiosa. A impugnação correu termos sob o n.º .../09...BECBR no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra – *cf.* PA e sentença proferida no processo n.º .../09...BECDR.

I. Os atos de liquidação relativos a 2001 e 2002 acima identificados foram parcialmente anulados no âmbito do citado processo n.º .../09...BECBR, por decisão datada

de 17 de novembro de 2015. A anulação parcial incidiu sobre a parte da não aceitação de custos pela AT que desconsiderou (indevidamente) os prejuízos fiscais declarados pela Requerente. No entanto, na outra parte, improcedeu o pedido anulatório referente às Tributações Autónomas, que se manteve – *cf.* PA e sentença proferida no processo n.º .../09...BECDR.

J. A Requerente apresentou recurso da decisão do processo n.º .../09...BECBR, na parte em que esta lhe foi desfavorável (das Tributações Autónomas), o qual está pendente no TCA Norte, e a Fazenda Pública não recorreu da outra parte da sentença que, por essa razão, transitou em julgado – *cf.* PA e documentos juntos pela Requerente e pela Requerida após os articulados iniciais.

K. Em 15 de fevereiro de 2017, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de ... indeferiu a pretensão, deduzida pela Requerente, de extinção parcial dos processos de execução em face da decisão favorável obtida no processo n.º .../09... BECBR. Como fundamento para o indeferimento refere-se que “*não se conhecendo decisão transitada em julgado da referida impugnação, deverá ser indeferida a pretensão do requerente*” – *cf.* Documento junto pela Requerente no articulado de resposta à exceção de litispendência.

L. Em 16 de fevereiro de 2017, a Requerente solicitou a revisão oficiosa dos atos de liquidação adicional relativos aos exercícios de 2003 e 2004, identificados na alínea G *supra*, com fundamento no facto de que, sendo os atos de liquidação adicional relativos a 2003 e 2004 atos consequentes das correções efetuadas pela AT em 2001 e 2002, e tendo estes últimos sido parcialmente anulados por decisão judicial transitada em julgado, a AT devia extrair daí as legais consequências – *cf.* PA e documentos juntos pela Requerente e pela Requerida após os articulados iniciais.

M. A Requerente deduziu também impugnação judicial contra os atos de liquidação adicional relativos aos exercícios de 2003 e 2004 referidos na alínea anterior, baseada em fundamentos idênticos aos do pedido de revisão oficiosa que havia apresentado

quanto aos mesmos atos e peticiona a nulidade dos referidos atos ao abrigo do artigo 133.º, n.º 2, al. i) do CPA, por serem consequentes de atos anulados pelo Tribunal. Esta impugnação corre termos no TAF de Coimbra sob o n.º .../17...BECBR, tendo o Representante da Fazenda Pública sido notificado para contestar em 5 de maio de 2017 – cf. PA e documentos juntos pela Requerida constantes da ata da reunião.

N. Em 20 de setembro de 2017, foram emitidas pela AT (novas) liquidações de IRC relativamente aos exercícios de 2001 e 2002, das quais consta a seguinte fundamentação: “A liquidação efetuada corresponde à execução da decisão proferida no processo contencioso identificado, no âmbito do qual foi remetida a V. Exa. a respetiva fundamentação” – cf. PA e demonstrações de liquidação de IRC juntas com a p.i..

O. As (novas) liquidações de 2001 e 2002 não mencionam prazo para pagamento e contêm os seguintes valores:

Exercício de 2001 – Liquidação n.º 2017 ...

Campo	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
25	Tributações autónomas	€ 5.330,82	€ 2.665,41
26	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 305,97
20	IRC a recuperar		
VALOR A PAGAR			€ 2.971,38

Exercício de 2002 – Liquidação n.º 2017 ...

Campo	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
17	Pagamentos por conta/	€ 1.496,39	€ 1.496,39

	Autónomos		
20	IRC a recuperar	€ 1.496,39	€ 1.496,39
25	Tributações autónomas	€ 131.402,21	€ 131.402,21
26	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 6.212,83
VALOR A PAGAR			€ 136.118,65

– cf. PA e demonstrações de liquidação de IRC juntas com a p.i..

P. Em 2 de outubro de 2017, foram emitidas pela AT (novas) liquidações de IRC relativamente aos exercícios de 2003 e 2004, das quais consta a seguinte fundamentação: “A liquidação efetuada corresponde à execução da decisão proferida no processo contencioso identificado, no âmbito do qual foi remetida a V. Exa. a respetiva fundamentação” – cf. PA e demonstrações de liquidação de IRC juntas com a p.i..

Q. As (novas) liquidações de 2003 e 2004 não mencionam prazo para pagamento e contêm os seguintes valores:

Exercício de 2003 – Liquidação n.º 2017 ...

Campo	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
1	Matéria coletável – regime geral	€ 77.664,52	€ 0,00
14	Total deduções	€ 625,00	€ 0,00
20	IRC a recuperar	€ 625,00	€ 0,00
VALOR APURADO			€ 0,00

Exercício de 2004 – Liquidação n.º 2017 ...

Campo	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
--------------	------------------	---------------------------------------	------------------------------------

1	Matéria coletável – regime geral	€ 159.142,90	€ 116.192,06
3	Coleta – regime geral – 1º escalão	€ 29.048,02	€ 29.048,01
9	Coleta total	€ 29.048,02	€ 29.048,01
13	Pagamento especial por conta	€ 625,00	€ 625,00
14	Total deduções	€ 625,00	€ 625,00
19	IRC a pagar	€ 28.423,02	€ 28.423,01
26	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 519,86
28	Juros de mora	€ 0,00	€ 313,42
30	Pagamento de autoliquidação		€ 15.670,76
VALOR A PAGAR			€ 13.585,53

– *cf.* PA e demonstrações de liquidação de IRC juntas com a p.i..

R. As (novas) liquidações referentes aos quatro exercícios – de 2001 a 2004 – foram notificadas à Requerente sem terem sido precedidas da notificação do projeto de decisão – *cf.* PA e provado por acordo.

S. A Requerente solicitou passagem de certidão da fundamentação de facto e de direito das liquidações de IRC de 2001 e 2002, nos termos e para os efeitos do artigo 37.º do CPPT, a qual lhe foi remetida por ofício de 26 de outubro de 2017, com cópia da sentença proferida no processo n.º .../09...BECBR, referindo que serviu de base às liquidações de IRC dos anos 2001 e 2002 o cumprimento dessa decisão, na parte não recorrida pela Autora – *cf.* documento 1 junto pela Requerente.

T. A Requerente solicitou passagem de certidão da fundamentação de facto e de direito das liquidações de IRC de 2003 e 2004, nos termos e para os efeitos do artigo 37.º do CPPT, a qual lhe foi remetida por ofício de 26 de outubro de 2017 com cópia da

sentença proferida no processo n.º .../09...BECBR, referindo que tais liquidações (2003 e 2004) “*tiveram por base as correções oficiosas do IRC dos anos 2001 e 2002, liquidações essas que resultaram do cumprimento da decisão proferida no processo de impugnação .../09...BECBR, na parte não recorrida pela Autora*” – cf. documento 1 junto pela Requerente.

U. Em 6 de novembro de 2017, a Requerente apresentou pedido de constituição do Tribunal Arbitral no sistema informático do CAAD.

V. Em 25 de janeiro de 2018 a Requerida foi notificada, por via do Sistema de Gestão Processual do CAAD, para apresentar Resposta na presente ação arbitral.

FACTOS NÃO PROVADOS E MOTIVAÇÃO

Não se provou que os atos de liquidação dos anos 2003 e 2004 impugnados nos autos arbitrais sejam os mesmos que deram origem ao processo judicial n.º .../17...BECBR.

Ficou por demonstrar que a ação arbitral tenha sido um expediente dilatatório por parte da Requerente e que esta estivesse ciente da falta de fundamento da ação que interpôs.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de Direito, nos termos do artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”).

Com relevo para a decisão não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos.

2. QUESTÕES PRÉVIAS

2.1. ATOS DE LIQUIDAÇÃO RELATIVOS AOS EXERCÍCIOS DE 2001 E 2002: INIMPUGNABILIDADE

Resulta do quadro factual fixado que as liquidações emitidas em 20 de setembro de 2017, relativas ao IRC de 2001 e de 2002, aqui impugnadas, se limitam a dar execução à sentença proferida em 17 de novembro de 2015 no processo de impugnação judicial n.º .../09...BECBR, na parte em que esta transitou em julgado e que foi favorável à Requerente.

Compulsados os factos constatamos que, efetivamente, a Requerente havia declarado prejuízos fiscais nos anos em apreço. Esta definição jurídico-fiscal foi, porém, alterada pelos atos tributários de liquidação adicional de IRC e de juros emitidos, pela Requerida, sob os n.ºs 2004 ... e 2004 ..., datados de 14 e 16 de março de 2005, para cada um dos respetivos anos (alíneas A e D da matéria de facto).

Tais atos de liquidação adicional procederam a duas modificações relevantes. Por um lado, alteraram a matéria coletável declarada da Requerente, que era nula (em resultado dos prejuízos fiscais apurados), passando para lucro tributável, com a consequente liquidação de IRC e a eliminação de prejuízos reportáveis para os exercícios seguintes. Por outro lado, sujeitaram a tributação autónoma despesas confidenciais (sem destinatário conhecido), liquidando os correspondentes valores de imposto.

Estes atos foram parcialmente anulados pelo TAF de Coimbra, no segmento que se refere à não aceitação pela AT de custos fiscalmente dedutíveis na origem da desconsideração dos prejuízos fiscais, tendo a sentença transitado em julgado nessa parte.

No que respeita às Tributação Autónomas a Requerente decaiu, tendo o TAF de Coimbra mantido os atos tributários e encontrando-se pendente recurso da decisão interposto pela Requerente.

As novas liquidações entretanto emitidas para os anos 2001 e 2002 (n.ºs 2017 ... e 2017 ...), que constituem objeto desta ação arbitral, referem expressamente no documento de notificação que correspondem à execução de uma decisão proferida no processo contencioso, asserção confirmada pela certidão da fundamentação obtida ao abrigo do artigo 37.º, n.º 1 do CPPT, com cópia da citada sentença do processo de impugnação judicial n.º .../09...BECBR, e operam a reposição da situação tributária da Requerente nos exatos moldes que resultavam das suas declarações fiscais iniciais, materializando o efeito repristinatório que o julgado anulatório postula.

Assim, os atos tributários (2001 e 2002) ora impugnados refletem a matéria coletável nula da Requerente, não suscitando qualquer IRC a pagar (como se os atos tributários de liquidação adicional da AT nunca tivessem existido), com exceção da parte referente às Tributação Autónomas, no valor de € 2.665,41 e € 131.402,21, respetivamente, adicionadas de juros compensatórios, que correspondem aos valores dos atos de liquidação adicional emitidos pela AT e que, nessa parte, não foram anulados pelo Tribunal (*cf.* pontos C, D, I e O da matéria de facto).

Há que concluir que os atos de liquidação relativos a 2001 e a 2002 emitidos em 2017 e objeto desta ação não contêm, deste modo, qualquer definição jurídica inovatória:

- (a) Na parte relativa às Tributação Autónomas mantêm-se nos seus exatos termos os valores das anteriores liquidações adicionais emitidas pela AT em 2006, que não foram anuladas na sentença proferida no processo de impugnação judicial n.º .../09...BECBR. Deste modo, quanto a esta matéria, estamos perante atos meramente confirmativos de decisões contidas em atos tributários anteriores. Assim, mesmo que os novos atos não tivessem sido emitidos, os referidos valores de Tributação Autónomas seriam devidos, em virtude das anteriores

liquidações adicionais da AT. Este enquadramento não é prejudicado pelo facto de estar pendente um recurso jurisdicional sobre esta matéria no âmbito do processo n.º .../09...BECBR, pois somente uma pronúncia anulatória transitada em julgado (que não existe, nem anulatória, nem transitada) seria suscetível de conformação distinta;

- (b) Na parte relativa ao apuramento de matéria coletável (de IRC) nula, os atos impugnados relativos a 2001 e 2002 correspondem ao efeito jurídico que resulta da pronúncia anulatória constitutiva no processo n.º .../09...BECBR, que se tornou definitiva por trânsito em julgado. Aliás, do ponto de vista jurídico, a anulação parcial dos atos tributários emitidos em 2006 e a reposição dos (ou do direito aos) prejuízos na esfera da Requerente não carecem da mediação destes novos atos de liquidação, que, nessa perspetiva, são redundantes (sem prejuízo do seu carácter didático ou clarificador), uma vez que a natureza constitutiva da pronúncia anulatória no processo de impugnação judicial e o seu efeito repristinatório *ex tunc* implicam a imediata eliminação da ordem jurídica do ato (ou partes do ato) anulado e a reposição da situação hipotética atual que se verificaria se esse ato (ou parte de ato) nunca tivesse existido;
- (c) Acresce salientar que, face à anterior definição jurídica que havia sido determinada pelos atos de liquidação emitidos pela AT em 2006 desconsiderando os prejuízos fiscais da Requerente, se os atos de liquidação ora emitidos em 2017 fossem inovatórios (que não são), ou seja, se fossem passíveis de produzir uma definição de efeitos jurídicos externos que ainda não existisse, seriam favoráveis à Requerente, pois esta passaria de uma situação de lucro tributável com liquidação de IRC, para uma situação de matéria coletável nula, sem pagamento de imposto. Tratando-se de um ato favorável levantar-se-ia a questão do interesse em agir.

Cumprе notar que o ato tributário é uma espécie dentro da categoria genérica de “ato administrativo” e surge no âmbito das relações jurídico-tributárias estabelecidas entre

a administração tributária e pessoas singulares ou coletivas (ou entidades equiparadas). As relações jurídico-tributárias projetam-se no campo de aplicação do Código do Procedimento Administrativo e do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), em tudo o que não esteja especificamente disciplinado nos compêndios tributários (cf. artigos 1.º, n.º 1 e 2.º, alínea c) da LGT; 2.º alíneas c) e d) do CPPT; 2.º do CPA; e 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT). Assim se compreende que a Requerente reclame na sua arguição e na resposta às exceções suscitadas diversas normas e princípios do procedimento e do processo administrativos.

É inerente ao conceito de ato administrativo e, portanto, ao de ato tributário, o exercício de um poder decisório que visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, tendo a revisão do CPA aditado a referência à produção de efeitos externos (cf. artigo 120.º do CPA e artigo 149.º do novo CPA). Ato administrativo não equivale a, ou é sinónimo de, ato da Administração. Apenas se pode enquadrar como ato administrativo/tributário o ato que exprime o poder, legalmente conferido à Administração, de proceder à “*definição jurídica unilateral da situação jurídica de outrem*” (MÁRIO AROSO DE ALMEIDA – “Anulação de Atos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes”, Coleções Teses, Almedina, 2002, p. 83).

Esta delimitação concetual é importante na apreciação do caso concreto a dois níveis: o de determinação dos efeitos da anulação desses atos e o da aferição do pressuposto processual específico da impugnabilidade do ato (cf. artigos 51.º, 53.º e 89.º do CPTA).

Relativamente ao primeiro, segundo MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, a anulação de um ato administrativo produz um efeito constitutivo que se traduz na eliminação desse ato do mundo jurídico. Para que este efeito se produza, não há necessidade de qualquer intervenção jurídica mediadora da Administração. A sentença de anulação “*elimina direta e imediatamente do mundo jurídico o ato administrativo anulado, ripristinando automaticamente ex tunc o statu quo ante, sem que para tal fim ocorra qualquer intervenção da autoridade administrativa*”, e conduz ao ressurgimento do regime

(jurídico) que teria vigorado se o ato não tivesse sido praticado. Refere ainda este autor que poderá em muitas situações justificar-se a emissão de pronúncias administrativas destinadas a certificar e dar conhecimento público da situação resultante da anulação. *“Interessa, porém, notar que estas pronúncias, podendo embora assemelhar-se a uma espécie de ato de transposição da sentença (...) apenas possuem um conteúdo declarativo de uma modificação que já se produziu por efeito direto da sentença”*. A sentença anulatória tem o alcance de eliminar da ordem jurídica a definição que o ato anulado tinha introduzido. E, por conseguinte, tem também o alcance de redefinir, ela própria, a situação jurídica sobre a qual incidia aquele ato (ob. cit. pp. 224 a 226).

Nas situações mais complexas, em que a execução do efeito repristinatório reclame ou recomende a emissão de pronúncias administrativas destinadas a repor a situação jurídica e/ou a completar a modificação introduzida pela sentença, esta não passa pela *“emissão de atos jurídicos dirigidos a alterar a definição da situação que resultou da anulação, no reexercício do poder de definição jurídica primária que tinha sido manifestado com o ato anulado (...) As pronúncias administrativas que são emitidas no quadro da execução do efeito repristinatório não constituem nem envolvem, portanto, uma verdadeira substituição do ato anulado.”*¹

Deste modo, os atos jurídicos tendentes a reconhecer a situação repristinada pela sentença, ou a dela extrair consequências, que a Administração deva adotar na sequência da anulação em ordem a executar o efeito repristinatório da sentença, não constituem exercício do poder de definir essa situação *ex novo*, pois já tomam essa definição jurídica como um dado².

No mesmo sentido, refere JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE que o efeito direto da sentença de provimento do pedido de anulação é o efeito “constitutivo” que se traduz na invalidação do ato impugnado, eliminando-o desde o momento em que se verificou a ilegalidade, isto é, em regra, desde a sua prática (eficácia “*ex tunc*” da sentença). Este

¹ Cf. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, ob. cit, p. 479.

² Cf. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, ob. cit, p. 482.

efeito constitutivo, enquanto efeito de facto da sentença, vale naturalmente *erga omnes*, na medida em que ninguém pode pretender que o ato não foi anulado – “A Justiça Administrativa”, 14.^a Edição, 2015, Almedina, pp. 320, 331.

Fica, deste modo, claro que os atos tributários em apreciação, na parte que respeitam à execução do julgado anulatório (processo n.º .../09...BECBR), não são aptos à produção de efeitos jurídico-tributários. Estes constituíram-se e provêm da sentença que invalidou parcialmente os anteriores atos de liquidação de IRC e que ripristinou o *statu quo ante*: os prejuízos fiscais e a matéria coletável nula resultantes das declarações da Requerente por via da autoliquidação. A atuação da Requerida não merece censura, pois conformou-se ao teor da decisão jurisdicional favorável à Requerente, que se tornou obrigatória para todas as entidades públicas e privadas, conforme preceituado pelos artigos 158.º, n.º 1 do CPTA e 205.º da CRP, visando dar-lhe execução como dispõe o artigo 173.º, n.º 1 do CPTA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

Por essa razão, tais atos não reúnem os requisitos de impugnabilidade, nos termos do artigo 51.º, n.º 1 do CPTA (aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 do RJAT), que dispõe:

“Artigo 51.º - Atos impugnáveis

1 - Ainda que não ponham termo a um procedimento, são impugnáveis todas as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta, incluindo as proferidas por autoridades não integradas na Administração Pública e por entidades privadas que atuem no exercício de poderes jurídico-administrativos.”

A impugnabilidade dos atos administrativos (incluindo os tributários) constitui um pressuposto processual cuja não verificação é uma exceção dilatória, de conhecimento oficioso, que obsta a que o Tribunal conheça do mérito da causa, nos termos do artigo 89.º, n.º 2 e n.º 4, alínea i) do CPTA.

Acresce referir que no outro segmento dos atos tributários em crise, que mantêm as Tributações Autónomas, estas são mencionadas nos exatos termos das anteriores liquidações adicionais emitidas pela AT em 2006, que, saliente-se, não foram anuladas. Nesta parte, os atos de liquidação são meramente confirmativos de decisões/atos tributários anteriores.

São atos meramente confirmativos aqueles que tenham por objeto atos lesivos anteriormente praticados, quando se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) que o ato confirmado seja lesivo (o ato tributário de liquidação adicional é um ato impositivo e, por definição, lesivo);
- b) que tal ato (confirmado) seja do conhecimento do interessado (e é, pois este impugnou-o contenciosamente e recorreu da decisão jurisdicional que não o anulou);
- c) que entre o ato confirmado e o ato confirmativo haja identidade de sujeitos, de objeto e de decisão (o que se constata pela análise dos atos de liquidação em apreço que respeitam ao mesmo imposto - Tributações Autónomas -, aos mesmos anos e cujos valores coincidem “ao cêntimo”).

Pelo que se suscita, de igual modo, quanto a este outro segmento das liquidações contestadas, referentes aos anos 2001 e 2002, a exceção de inimpugnabilidade, com as consequências acabadas de referir.

Segundo o disposto no artigo 53.º, n.º 1 do CPTA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, “[n]ão são impugnáveis os atos confirmativos, entendendo-se como tal os atos que se limitem a reiterar, com os mesmos fundamentos, decisões contidas em atos administrativos anteriores”.

À face do exposto, considera-se verificada a exceção de inimpugnabilidade dos atos de liquidação relativos aos exercícios de 2001 e 2002, emitidos em 20 de setembro de 2017, sob os n.ºs 2017 ... e 2017 ..., respetivamente, nos dois segmentos, de IRC e de

Tributações Autónomas, pelo que quanto a estes atos deve a Requerida ser absolvida da instância, não podendo este Tribunal conhecer das demais questões suscitadas relativas aos mesmos.

Com efeito, julgando-se verificada a exceção de inimpugnabilidade, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no presente processo reportadas aos referidos atos de 2001 e 2002 (*cf.* artigos 51.º, n.º 1, 53.º, n.º 1 e 89.º, n.º 2 e n.º 4, alínea i) do CPTA; 278.º, n.º 1 e 608.º do CPC, aplicáveis ao abrigo do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

2.2. ATOS DE LIQUIDAÇÃO REPORTADOS AOS EXERCÍCIOS DE 2003 E 2004 (ACTOS CONEXOS)

A reposição dos prejuízos fiscais dos exercícios de 2001 e 2002, resultante da sentença proferida no processo n.º .../09...BECBR, repercute-se nos exercícios subsequentes, de 2003 e 2004.

Na verdade, resulta do quadro fáctico que, com referência a 2003, a Requerente tinha declarado lucro tributável de € 77.664,52 ao qual deduziu prejuízos fiscais de igual montante, ficando com matéria coletável de IRC nula, e que, no exercício de 2004, apurou lucro tributável de € 159.142,90 ao qual deduziu prejuízos fiscais no valor de € 93.959,88, apurando uma matéria coletável de € 65.183,02.

A AT desconsiderou estas deduções de prejuízos fiscais e emitiu liquidações adicionais de IRC e de juros compensatórios, para os exercícios de 2003 e 2004, nos montantes de € 8.463,41 e de € 24.508,17, sob os n.ºs 2006 ... e 2006 ..., respetivamente, perfazendo o valor total de € 32.971,58 (alínea G da matéria de facto).

Como atrás assinalado, impõe-se como corolário do efeito repristinatório da sentença cassatória reconstituir o apuramento do IRC para os exercícios (subsequentes) de

2003 e 2004, por forma a alcançar uma situação igual àquela que se constataria se os atos ilegais não tivessem sido praticados.

Os atos referentes a 2003 e 2004 encontram-se numa relação de dependência jurídico-tributária relativamente a 2001 e 2002, pois os prejuízos reportáveis destes últimos são dedutíveis até à concorrência dos lucros tributáveis dos primeiros (*cf.* artigo 52.º do Código do IRC).

Circunstância que configura uma relação de prejudicialidade entre os atos de liquidação reportados aos exercícios de 2001 e 2002 e os atos de liquidação dos exercícios de 2003 e 2004, qualificáveis como atos conexos, na medida em que os primeiros introduzem uma definição que condiciona os segundos, que se baseiam na definição contida nos atos precedentes, cujo conteúdo se lhes impõe com efeito vinculativo, podendo mesmo afirmar-se que são, nessa parte, confirmativos daquela definição, que fazem sua e assim incorporam no seu próprio conteúdo – MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *op. cit.*, p. 334.

De tal maneira assim é, que a própria Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa para que os atos de liquidação de 2003 e 2004 fossem eliminados, como atos consequentes das correções efetuadas pela AT com relação a 2001 e 2002, na sequência da anulação parcial destas correções por decisão judicial transitada em julgado no processo n.º .../09...BECBR. E, de seguida, deduziu impugnação judicial com o mesmo objeto no TAF de Coimbra, a correr os seus termos sob o n.º .../17... BECBR, peticionando a nulidade desses mesmos atos de liquidação relativos a 2003 e 2004, ao abrigo do artigo 133.º, n.º 2, al. i) do CPA (em vigor à data), por serem consequentes de atos anulados pelo Tribunal (alíneas L e M da matéria de facto).

Deste modo, é a própria Requerente que em momento anterior ao da propositura da presente ação arbitral, pretendia que a AT substituísse os atos tributários de liquidação de 2003 e 2004, como veio a suceder.

Interessa, porém, aferir em concreto se a substituição dos atos em apreço corresponde exatamente à execução do julgado anulatório (relativo ao processo n.º .../09...BECBR) ou se contém uma definição jurídico-tributária inovadora.

2.2.1. ATO DE LIQUIDAÇÃO DO EXERCÍCIO DE 2003: INIMPUGNABILIDADE

Relativamente ao exercício de 2003, o ato de liquidação em crise nos autos arbitrais, emitido sob o n.º 2017..., corrige a matéria coletável e concretiza a dedução de prejuízos fiscais reportados dos anos anteriores ao lucro tributável do ano, de € 77.664,52, apresentando um valor apurado de “lucro 0”, ou € 0,00. Aliás, a coluna sob a epígrafe de “Importâncias Corrigidas” contém todos os valores a zeros, isto é, sem qualquer matéria coletável ou valor de imposto a pagar.

Assim, este ato limita-se a executar o julgado no processo n.º .../09...BECBR, consubstanciando um ato conexo aos atos por aquele anulados, sem conteúdo novo ou definição jurídica inovatória face àquela que resulta do efeito reprivatário *ex tunc* da anulação dos atos de liquidação que haviam removido os prejuízos fiscais da Requerente nos anos em causa, como a própria Requerente alegou em pedido de revisão oficiosa e na ação impugnatória n.º .../17...BECBR.

De notar que o teor do novo ato de liquidação relativo a 2003 aqui impugnado é totalmente favorável à Requerente, não existindo sequer, quanto a esse ano, o tema das Tributações Autónomas.

Resta, assim, concluir pela verificação da exceção de inimpugnabilidade, por razões idênticas às expostas em relação aos atos de 2001 e 2002, isto é, pelo facto de o ato de liquidação de IRC relativo ao exercício de 2003, emitido em 2 de outubro de 2017, sob o n.º 2017..., se limitar a reconhecer e extrair consequências da sentença (“executando-a”), sem qualquer efeito jurídico definidor de um novo *status* tributário, pelo que, na parte a que esta ação que lhe respeita, deve a Requerida ser absolvida da instância.

Julgando-se verificada a exceção de inimpugnabilidade do ato referente ao exercício de 2003, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no presente processo reportadas ao mesmo (*cf.* artigos 51.º, n.º 1 e 89.º, n.º 2 e n.º 4, alínea i) do CPTA; 278.º, n.º 1 e 608.º do CPC, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

2.2.2. ATO DE LIQUIDAÇÃO DO EXERCÍCIO DE 2004: INIMPUGNABILIDADE E LITISPENDÊNCIA

Ao contrário do constatado relativamente aos atos tributários em crise relativos aos anos de 2001 a 2003, que se limitam a reproduzir os efeitos da sentença transitada em julgado no processo n.º.../09...BECBR³ e que portanto não são sindicáveis em processo impugnatório, não resulta provado que a (nova) liquidação de IRC para 2004, como ato conexo e necessariamente dependente dos atos anulados, se limite a executar ou execute fielmente essa decisão anulatória.

Relembra-se que os prejuízos deduzidos originariamente pela Requerente em 2004 ascenderam a € 93.959,88, tendo o lucro tributável do ano sido apurado em € 159.142,90, pelo que a matéria coletável para efeitos de incidência de IRC foi a diferença positiva, de € 65.183,02.

A anulação, por sentença transitada em julgado, dos atos de liquidação na parte em que desconsideraram esses prejuízos tem por efeito repristiná-los. No entanto, a nova liquidação de 2004, emitida sob o n.º 2017..., considera uma matéria coletável corrigida significativamente superior, no montante de € 116.192,06, mais do dobro da inicial, de € 65.183,02, após dedução dos prejuízos. Um tal ato não repõe o *statu quo ante*, nem reconstitui a situação hipotética atual que existiria se o ato ilegal não tivesse sido praticado, cuja matéria coletável teria de corresponder a € 65.183,02.

³ E que, quanto aos anos 2001 e 2002, na parte referente às Tributações Autónomas são meramente confirmativos e, portanto, também não impugnáveis.

A conclusão que se retira é a de que este ato contém uma regulação jurídico-tributária distinta da que seria mero reflexo da sentença anulatória em causa, pelo que, à face desta, é um ato tributário inovador e com efeitos externos sendo, por conseguinte (e ao contrário dos atos anteriores), impugnável.

No que respeita à suscitada exceção de litispendência, trata-se de um pressuposto processual que visa impedir a repetição de uma causa anterior que está em curso e evitar, dessa forma, que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior. Para que se constate este pressuposto são exigidas três condições, que implicam uma tripla identidade: de sujeitos, de pedido e de causa de pedir (*cf.* artigos 89.º do CPTA, 577.º, alínea i), 580.º e 581.º do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT e do artigo 1.º CPTA).

Resulta do probatório que está efetivamente pendente uma impugnação judicial no TAF de Coimbra, sob o n.º .../17...BECBR, que abrange o IRC do ano 2003 e 2004 e que a Requerida foi citada para contestar essa ação em primeiro lugar (*cf.* artigo 582.º do CPC), sendo os sujeitos os mesmos do ponto de vista da sua qualidade jurídica.

Não obstante, o valor dessa impugnação judicial (n.º .../17...BECBR), que abrange liquidações de IRC e juros relativas aos exercícios de 2003 e de 2004, é de € 32.971,58⁴, bem distinto do valor dos atos questionados na presente ação arbitral, relativos aos mesmos exercícios, que correspondem à importância total de € 13.585,53 (€ 0,00 para 2003 e € 13.585,53 para 2004).

As diferenças não ficam por aqui. No processo de impugnação n.º.../17...BECBR peticiona-se a nulidade, nesta ação arbitral a anulabilidade. Acresce que a causa de pedir no primeiro processo é a invalidade consequente da anulação, por decisão judicial, de atos juridicamente conexos e incompatíveis. No processo arbitral, por outro lado, invocam-se os

⁴ Considera-se que o valor da impugnação é igual ao valor dos atos, dada a regra do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT.

vícios formais de preterição do direito de audição e de falta de fundamentação dos atos tributários. É certo que os anos e o tipo de imposto (IRC) são os mesmos. Contudo, o pedido difere quanto ao efeito invalidante peticionado e aos atos impugnados (cujo valor é distinto).

Discute-se na doutrina, a propósito dos processos de impugnação de atos, se a causa de pedir respeita à invalidade do ato em termos unitários, posição para que propende MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, ou se, perante diversas causas de invalidade, estamos perante um concurso de causas de pedir, como defende JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE (ob. cit. p. 243-245). Interessa notar que os efeitos de procedência podem ser qualitativamente distintos, pois, a título de exemplo, existem causas de invalidade que impedem ou limitam a possibilidade de renovação do ato anulado, e outras que não, pelo que se tende para esta última posição.

Na situação vertente, são distintos o pedido e os vícios invocados (causa de pedir), não ficando demonstrada a tripla identidade que constitui requisito da exceção de litispendência, pelo que se julga improcedente a sua arguição.

III.DO MÉRITO

1. ATO DE LIQUIDAÇÃO RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2004

A. Preterição do direito de audição

A Requerente não foi notificada de qualquer projeto de decisão relativamente ao ato de liquidação de IRC do ano 2004, que, como acima referido, e ao contrário dos anos antecedentes, não reflete a reposição (pelo menos numa parte substancial) dos prejuízos que derivariam da execução da decisão judicial de anulação dos atos referentes aos anos 2001 e 2002. E não é um ato (totalmente) favorável, pois ao não refletir a totalidade desses

prejuízos dele deriva uma prestação tributária superior à que, por efeito daquela decisão judicial, é legalmente devida.

O artigo 60.º, n.º 1, alínea a) da LGT, que densifica a garantia constitucional de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes digam respeito, em particular as impositivas, concede aos contribuintes o direito de serem ouvidos previamente à emissão dos atos tributários de liquidação. Para que possam exercer o direito de audição, os contribuintes têm de ser notificados antes da liquidação. Se não for dada ao contribuinte a possibilidade de exercício desse direito, o ato final é anulável por padecer de vício formal – *cf.* acórdãos do STA, processos n.ºs 0671/10, de 10 de novembro de 2010, e 0337/07, de 26 de novembro de 2008.

Na situação vertente, o referido direito não foi assegurado, pelo que o ato de liquidação de IRC relativo ao ano 2004, emitido em 2 de outubro de 2017, sob o n.º 2017..., enferma de anulabilidade, nos termos e para os efeitos do artigo 163.º do CPA.

B. Falta de fundamentação

Adicionalmente, a Requerente invoca o vício, também formal, de falta de fundamentação, alicerçada no disposto nos artigos 77.º da LGT, 125.º, n.º 2 do CPA e 268.º, n.º 3 da CRP.

Neste âmbito, importa referir que o ato tributário em causa menciona como fundamentação que a liquidação corresponde à execução da decisão judicial proferida no processo contencioso, tendo sido facultada cópia dessa decisão, através da certidão obtida ao abrigo do disposto no artigo 37.º do CPPT.

No entanto, como acima referido, tal ato não reflete o efeito repristinatório que resulta da citada sentença e que parece ser simples: a destruição com efeitos retroativos dos atos de liquidação de IRC que rejeitaram os prejuízos fiscais declarados e a reposição da situação jurídica resultante das declarações fiscais da Requerente.

No ano 2004 em análise, os prejuízos fiscais deduzidos pela Requerente ao lucro tributável de 2004 (apurado em € 159.142,90) foram de € 93.959,88 (reportados de anos anteriores), cifrando-se numa matéria coletável positiva de IRC de € 65.183,02. Porém, o ato em causa indica uma matéria coletável muito superior, de € 116.192,06, que não se extrai da sentença, nem de qualquer outra fonte adquirida nestes autos.

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

JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE considera que a insuficiência da fundamentação conduz a um vício de forma equivalente à falta de fundamentação, quando for manifesta – *cf.* O Dever da Fundamentação Expressa de Atos Administrativos, Coleção Teses, 2003, Almedina, pp. 232-239.

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

Na situação concreta, estamos perante um caso de manifesta insuficiência de fundamentação que equivale à falta de fundamentação, de acordo com o disposto no artigo 153.º, n.º 2 do CPA aplicável por remissão do artigo 2.º, alínea c) da LGT. Termos em que, também por esta via se afigura dever ser anulado este ato tributário.

2. LITIGÂNCIA DE MÁ FÉ

Ambas as partes requerem reciprocamente a condenação da outra por litigância de má-fé.

Importa salientar que o direito de ação convive legitimamente com a não existência do direito invocado. O processo integra, por definição, um duelo judiciário em que, pelo menos, um dos intervenientes, no todo ou em parte, irá decair. Porém, a este direito de cariz processual impõem-se certos limites, nomeadamente aqueles que decorrem do princípio geral da boa-fé.

A AT sustenta que a Requerente tem plena consciência das correções de que foi alvo para os períodos de 2001 a 2004, pelo que a presente ação representa um expediente dilatório, a fim de protelar um desfecho que surge evidente e que se traduzirá no pagamento do imposto em falta. Reclama o enquadramento de tal conduta processual no âmbito do artigo 542.º, n.º 2, al. a) do CPC (aplicável *ex vi* artigo 104.º, n.º 2 da LGT), segundo o qual se qualifica como litigante de má-fé quem, com dolo ou negligência grave, tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar.

Não se pode concordar com a posição da Requerida, porquanto nas circunstâncias do caso, os vícios invocados pela Requerente, de preterição do direito de audição e de falta de fundamentação, não se afiguram ostensivamente desprovidos de fundamento, sendo inclusivamente pertinentes na apreciação do ato tributário referente ao exercício de 2004, fundando a sua anulação. Diferenças ou deficiências na interpretação e aplicação da lei não significam por si só uma conduta constitutiva de responsabilidade por litigância de má-fé, nem destes autos constam elementos que a indiciem e que teriam de revelar a teimosia infundada em defender posições, a demanda por mero capricho ou com erro grosseiro, a lide leviana e imprudente ou a pertinaz atuação processual derivada de indesculpável interpretação da lei – *cf.* ABRANTES GERALDES, *Temas da Reforma do Processo Civil*, II Volume, 3ª Edição, Almedina, pp. 339 e segs.

Por outra banda, a Requerente requer a condenação da AT por litigância de má-fé por ocultação dolosa de factos essenciais à descoberta da verdade material, em concreto, por não ter apresentado contestação na impugnação judicial n.º .../17...BECBR e por o Serviço de Finanças não ter extinguido os processos de execução fiscal instaurados, em razão das liquidações adicionais emitidas em 2004, com fundamento na “*inexistência de trânsito em julgado da sentença*” proferida no processo de impugnação judicial n.º .../09...BECBR.

Também não assiste razão à Requerente. Desde logo, os motivos invocados não correspondem aos pressupostos específicos previstos no artigo 104.º da LGT, que prevê a condenação da AT por litigância de má-fé, no caso de esta “*atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas*”.

Adicionalmente, no que se refere aos requisitos gerais da litigância de má-fé constantes do artigo 542.º do CPC, as circunstâncias invocadas não consubstanciam qualquer ocultação de factos, cujo conhecimento é totalmente acessível à Requerente, que é parte nos processos de impugnação e de execução fiscal, e muito menos dolosa.

À face do exposto soçobram os pedidos de condenação em litigância de má-fé reciprocamente deduzidos pela Requerida e pela Requerente.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

I. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- (a) Julgar verificada a exceção de inimpugnabilidade dos atos, relativamente aos atos de liquidação de IRC e juros, referentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, emitidos sob os n.ºs 2017 ..., 2017 ... e 2017 ..., respetivamente, pelo que, nessa parte se absolve da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira;
- (b) Julgar parcialmente procedente o pedido, na parte em que este se refere à anulação da liquidação respeitante ao exercício de 2004, emitida sob o n.º 2017 ..., no valor de € 13.585,53;
- (c) Julgar improcedentes os pedidos de condenação por litigância de má-fé, deduzidos pela Requerida e pela Requerente.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € **152.675,56** de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Custas no montante de € **3.672,00**, sendo € **3.345,00** a cargo da Requerente e € **327,00** a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 19 de junho de 2018

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]

Os Árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Nuno Pombo

Paulo Ferreira Alves