



**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 95/2012-T**

**Tema: IRC - preterição de formalidade essencial no âmbito do processo de inspeção tributária**

## **DECISÃO ARBITRAL**

**Processo n.º 95/2012-T**

**Requerente:** ..., LDA., com sede na ..., em ..., ..., NIPC ....

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira

### **A) RELATÓRIO**

1. Em 7 de Agosto de 2012, foi aceite o pedido de constituição de tribunal arbitral nos termos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) que a ..., LDA., com sede na ..., em ..., ..., NIPC ... (adiante abreviadamente designada por Requerente) havia submetido ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) solicitando a anulação das liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios do ano de 2006 n.ºs 2010 ... e 2010 ..., no montante global de € 6.999,40.
2. Nos termos do artigo 6º, n.º 1 do RJAT e por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico datada de 20 de Agosto de 2012, foi designado como



árbitro único o ora signatário João Maricoto Monteiro, que aceitou a nomeação no prazo legal para o efeito.

3. O tribunal arbitral foi constituído em dia 10 de Outubro de 2012, na sede do CAAD (cfr. Acta de constituição do tribunal arbitral), tendo a Requerido sido notificada para apresentar resposta, no prazo e termos legais. Foi designado o dia 31 de Outubro de 2012 para realização da primeira reunião do tribunal arbitral.

4. A Requerida apresentou a sua resposta em 25 de Outubro de 2012, pugnando pela manutenção do acto sindicado.

5. Realizou-se no dia 31 de Outubro de 2012 a primeira reunião do tribunal arbitral nos termos e com os propósitos do artigo 18º do RJAT.

Não existiam excepções a conhecer nem necessidade de efectuar correcções às peças processuais apresentadas. A Requerente havia indicado duas testemunhas para serem ouvidas em sede arbitral, tendo mantido o interesse na respectiva audição. A Requerida indicou também uma testemunha para ser ouvida no âmbito do processo. Ambas as Partes manifestaram desejo de produzir alegações orais.

Foi, assim, designado o dia 23 de Novembro de 2012 para audição das testemunhas e produção de alegações orais.

6. Na data estabelecida, foram ouvidas as testemunhas da Requerente, Senhora D. ... e Senhora D. .... A Requerida prescindiu da audição da testemunha que havia arrolado, o que o tribunal aceitou, e requereu a junção aos autos de cinco documentos.

Opôs-se a Requerente a tal junção por os documentos em causa serem cópias e não estarem devidamente assinado e certificados pelo competente superior hierárquico.

O tribunal decidiu não aceitar a junção dos documentos nos termos em que os mesmo foram apresentados e notificou a Requerida para juntar aos autos em cinco dias aqueles documentou devidamente assinados pela Senhora Inspectora ... e certificados pelo competente superior hierárquico.



Seguidamente, foram produzidas as alegações orais pelas Partes em que, em síntese, reafirmaram a posição expressa anteriormente em sede de requerimento inicial e resposta e foi designada data para prolação da decisão.

7. Por ter dificuldade na localização dos documentos originais no prazo estabelecido e entender que a prova produzida era bastante, veio a Requerida a prescindir da junção dos documentos em causa.

#### **A.1) O Pedido da Requerente**

8. A fundamentar o pedido de decisão arbitral, a Requerente alegou, em síntese, que:

- 8.1 A liquidação adicional de IRC e juros compensatórios em crise teve origem na análise externa de um pedido de reembolso de IVA no valor de € 120.000, na sequência do qual foi emitido o despacho n.º DI2009..., *“com vista à análise externa do reembolso”*.

- 8.2 Por, nos termos do relatório final emitido, terem sido detectadas irregularidades passíveis de correcção em IVA e IRC, encerrou-se o despacho e foi emitida a ordem de serviço n.º OI2010..., tendo sido iniciada inspecção ao abrigo da mesma *no dia 19/05/2010*.

- 8.3 Tal despacho tinha apenas assinalada a quadrícula *“outros”*, nada mais sendo esclarecido em seu complemento, em violação do disposto no n.º 5 do artigo 46º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributário (RCPIT). Acresce ainda que tinha sido feita menção à data de início da análise de reembolso, mas não à data de conclusão de tal análise, nem dele constavam os objectivos da acção inspectiva.

- 8.4 Pelos que todos e quaisquer actos posteriores, efectuados ao abrigo do mesmo são ilegais e inválidos, contaminando os actos de inspecção praticados ao abrigo do mesmo despacho.

- 8.5** Acresce que o reembolso de IVA em causa foi despachado no dia 27/01/2010 e o valor de € 120.000 transferido para a conta da Requerente no dia 8 de Fevereiro seguinte.
- 8.6** Ora, com o deferimento do pedido de reembolso e a transferência do dinheiro para a conta da Requerente, os eventuais poderes ou prerrogativas atribuídos pelo despacho DI2009... – a terem existido- esgotaram-se por inutilidade superveniente. Com efeito, o reembolso era o acto administrativo primário e, tendo sido deferido, as razões, fins ou objectivos como elementos essenciais à subsistência do acto instrumental deixaram de se verificar.
- 8.7** A análise posterior ao deferimento e processamento de um reembolso dos pressupostos do mesmo viola os princípios fundamentais da legalidade, da justiça, da imparcialidade, da igualdade, da proporcionalidade e da boa-fé.
- 8.8** O princípio da legalidade, por violação da regra procedimental; do princípio da justiça e da imparcialidade pela falta de objectividade e isenção na averiguação dos factos e pela falta de ponderação e equidistância da senhora inspectora; do princípio da igualdade e da proporcionalidade pela excessiva intrusão da ATA na esfera do sujeito passivo com um procedimento inspectivo que se prolongou muito para além do legalmente admissível, tendo iniciado outro (também ilegal) assim que aquele terminou; do princípio da boa-fé por ter considerado certa e legal uma situação que logo depois considerou incorrecta e ilegal.
- 8.9** A acrescer a tudo isto houve um voluntarismo pessoal da senhora inspectora, *para não dizer uma certa “perseguiçãozinha”*, sendo certo que a mesma estava impedida de realizar a nova inspecção por ter participado no anterior procedimento de reembolso nos termos do artigo 44º, n.º 1, al. d) do CPA, aplicável por força do artigo 4º do RCPIT,
- 8.10** que, entre os dias 8 de Fevereiro e 19 de Maio de 2010 teve uma presença quase diária nas instalações da Requerente, em diversos dias de



manhã e à tarde, altura em que solicito eu consultou elementos da sua contabilidade relativamente ao IRC de 2006 a 2009 e ao IVA de 2003 a 2009.

- 8.11** Actuação esta ilegal por não estar munida de qualquer credenciação de poderes para o efeito.
- 8.12** É que a acção de inspecção realizada ao abrigo da ordem de serviço OI2010... (IVA e IRC de 2006) não foi iniciada em 19/05/2010, mas sim em Fevereiro de 2010.
- 8.13** Pelo que a prática dos actos de inspecção o abrigo do despacho n.º DI2009... e da ordem de serviço n.º OI2010... decorreram sem credenciação ou com credenciação inválida, sendo desta forma ilegais e fundamentando a impugnação dos actos de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios por preterição de outras formalidades legais.
- 8.14** Juntou cinco documentos e requereu a audição de duas testemunhas.

## **A.2) A Resposta da Requerida**

- 9.** Na sua resposta, a Requerida pugnou pela inexistência das alegadas ilegalidade, incompetência da funcionária incumbida do procedimento e falta da credenciação, pelas seguintes razões:
  - 9.1** Em 10 de Setembro de 2009 e na sequência de um pedido de reembolso de IVA apresentado pela Requerente em 13 de Agosto de 2009 foi emitido o Despacho n.º DI 2009..., tendo por objectivo “*outros*” – designação que corresponde a tudo que não seja “consulta, recolha e cruzamento de elementos”, “controlo de bens em circulação” ou “controlo de sujeitos passivos não registados”, no sentido da comprovação da situação de crédito de imposto alegada em tal pedido.



- 9.2** Não foi violado o disposto no artigo 46º, n.º 5 do RCPIT porquanto tal disposição determina apenas que o despacho deve conter a indicação dos seus objectivos, identidade da entidade inspeccionada e dos funcionários incumbidos da sua execução, o que foi cumprido no despacho em causa. Acresce que perante uma situação de consulta, recolha de elementos e cruzamento de documentos, a credenciação necessária é apenas um despacho, sendo dispensada a comunicação prévia do procedimento de inspecção.
- 9.3** As diligências associadas à execução de tal despacho foram iniciadas em 03/12/2009 e concluídas em 19/05/2009 e abrangiam os exercícios de 2006, 2007, 2008 e o 1º semestre de 2009.
- 9.4** Face à extensão dos elementos a analisar concluiu-se pela impossibilidade de comprovação do crédito de imposto até à data limite de pagamento do reembolso, i.e., até ao dia 31 de Janeiro de 2010.
- 9.5** Pelo que a transferência da importância solicitada como reembolso foi autorizada com vista a evitar o indeferimento automático do mesmo e na sequência de prestação de garantia – o que não significa que o pedido de reembolso tenha sido deferido – assim se salvaguardando a posição da AT (poderes e prerrogativas conferidos pelo Despacho DI2009...) e da ora Requerente.
- 9.6** No âmbito deste despacho e na continuação da análise do crédito de imposto, apurou-se falta de liquidação de imposto e não inclusão do mesmo nas declarações periódicas, o que motivou a realização de acção inspectiva externa, quer em sede de IVA, quer em sede de IRC. Abriram-se, assim, os procedimentos inspectivos externos n.º OI2010... (2006) e n.º OI2010... (2007, 2008 e 2009).
- 9.7** Assim não houve qualquer irregularidade na credenciação: o procedimento iniciado com o Despacho foi concluído com a nota de diligência de 19 de Maio de 2010 e o procedimento relativo à Ordem de Serviço iniciou-se com a assinatura da mesma em 19 de Maio de 2010.



O procedimento desencadeado com o pedido de reembolso foi objecto de decisão de indeferimento.

**9.8** Deste modo não há qualquer vício que inquene o procedimento.

**9.9** Em 10 de Maio de 2010 foi emitida a Ordem de Serviço n.º OI2010..., que contém todos os elementos que dela devem constar e enviada a respectiva carta-aviso.

**9.10** A inspectora tributária ... foi designada inexistindo qualquer situação de incompatibilidade ou de incompetência (vejam-se os artigos 20º e 46º do RCPIT, quer para o DI 2009... até 19/05/2010, quer para a OI 2010... a partir da referida data e até ao encerramento da inspecção.

**9.11** Conclui dizendo que:

**9.11.1** O montante do reembolso solicitado foi pago em contrapartida da prestação de garantia, sem qualquer correcção porque a análise continuou até ao dia 19 de Maio de 2010.

**9.11.2** O despacho como forma de credenciação não necessita de comunicação prévia.

**9.11.3** A ordem de serviço como forma de credenciação necessita de comunicação prévia, o que se veio a verificar com o envio da carta aviso de 10 de Maio de 2010.

**9.11.4** Entre a data do montante do reembolso (5 de Fevereiro de 2010) e a data em que foram concluídas as diligências instrutórias e de recolha de elementos (19 de Maio de 2010) mantem-se a credenciação do despacho.

**9.11.5** Só com a conclusão do procedimento inspectivo credenciado pela ordem de serviço na qual foram efectuadas as correcções devidas em sede de IVA e IRC foram efectuadas as liquidações adicionais respectivas e o pedido de reembolso indeferido.

**9.11.6** Pelo que os actos em causa não têm quaisquer vícios, contrariamente ao referido pelo Requerente.

**9.12** Juntou aos autos o processo administrativo.



### **A.3) Prova testemunhal**

**10.** As duas testemunhas arroladas pela Requerente e ouvidas pelo tribunal e referiram, sumariamente, que:

**10.1** A senhora inspectora compareceu diversas vezes nas instalações da empresa durante muitas semanas, a partir de Fevereiro de 2010. Ia várias vezes por semana em período normal de trabalho, almoçando perto da empresa e voltando após o almoço

**10.2** Inicialmente ia às instalações do Técnico Oficial de Contas (TOC), mas como fazia muitos pedidos de elementos para as instalações da empresa, o que estava a atrasar o trabalho diário da mesma, foram as testemunhas que sugeriram que a inspectora passasse a analisar a informação de que necessitava directamente nessas instalações.

**10.3** No gabinete do TOC só estão as facturas e – eventualmente - as capas dos “files”, enquanto no sistema informático da Requerente está toda a informação, incluindo margens, preços de compra e venda, etc.

**10.4** Foram as funcionárias da Requerente – por sua opção - que ensinaram a senhora inspectora a consultar o sistema informático daquela, dando-lhe acesso a toda a informação relativa à sua actividade, centrada no denominado “file”, que é um ficheiro integrado das viagens organizadas pela Requerente que concentra tudo o que se relaciona com as mesmas: pedidos, pagamentos, facturas, recibos, etc.

**10.5** A senhora inspectora, depois de saber trabalhar com o sistema informático da Requerente consultava o que entendia e imprimia os documentos que considerava relevantes para o seu trabalho.

### **B) SANEAMENTO DO PROCESSO**



11. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos do RJAT.
12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.
13. O Processo não tem, pois, vícios que o invalidem.

### **C) MATÉRIA DE FACTO ASSENTE**

14. Com interesse para a decisão da causa foi dada como assente a seguinte factualidade:
15. No dia 13 de Agosto de 2009, a Requerente apresentou pedido de reembolso de IVA de € 120.000 (que recebeu o n.º ..., relativo ao período compreendido entre 2009/04/01 e 2009/06/30), tendo apresentado garantia bancária no âmbito de tal pedido.
16. Em 10 de Setembro de 2009 e na sequência de tal pedido de reembolso, foi emitido o Despacho n.º DI2009..., com o objectivo “outros”, para – conforme admitido pela ATA, ora Requerida - comprovação da situação de crédito de imposto alegada no pedido de reembolso.
17. Na respectiva nota de diligência (NDD2009...), é referido que a inspecção teve início no dia 2009/12/03, às 10h00 (inscrição aposta informaticamente) e conclusão no dia 2010/05/19 (inscrição manuscrita), estando confirmada a recepção da NDD através de duas assinaturas (ilegíveis), na indicada qualidade de gerente.  
Note-se ainda que a referido NDD menciona no campo 5 – *Extensão da acção inspectiva*, os seguintes períodos: 2006, 2007, 2008, 2009 (trimestres 3T e 6T).
18. Por ofício datado de 3 de Fevereiro de 2010, foi comunicado à ora Requerente pela Senhora Directora de Serviços de Reembolsos do IVA, que “*Informe V. Exa. de que o pedido de reembolso em referência foi deferido, por despacho*



*datado na data indicada. Para o seu pagamento foi solicitada à respectiva instituição de crédito a necessária transferência para a conta oportunamente indicada por V.Exa.”.*

No mesmo ofício é referido que o despacho que deferiu o reembolso foi proferido a 2010/02/27.

- 19.** O reembolso foi processado no dia 5 de Fevereiro de 2010 e efectivamente creditado na conta da Requerente no dia 8 de Fevereiro seguinte.
- 20.** Entre o início de Fevereiro e, pelo menos, Maio de 2010, a Senhora Inspectora Tributária ... deslocou-se a ..., tendo conduzido a inspecção inicialmente nas instalações do Técnico Oficial de Contas da Requerente e, mais tarde, nas suas próprias instalações por sugestão das funcionárias da empresa, porque os sucessivos pedidos de documentos efectuadas pela senhora inspectora estariam a condicionar o trabalho diário daquelas.
- 21.** Durante esse período, a senhora inspectora deslocou-se por diversas vezes à sede da Requerente, realizando a inspecção – por vezes - na parte da manhã e após o almoço.
- 22.** Foram as funcionárias da Requerente que, por sua iniciativa, ensinaram a inspectora tributária a operar com o programa do sistema informático da empresa, dando-lhe acesso total o que permitia consultar todos os elementos dos processos de viagens que a Requerente comercializa (que denominam como "files") e tirando as impressões e cópias que entendesse convenientes.
- 23.** No dia 10 de Maio de 2010 foi emitida a Ordem de Serviço n.º OI2010..., sendo enviada a respectiva carta aviso.
- 24.** A correspondente nota de diligência refere como data de início da inspecção o dia 2010/05/19 às 9h30 e data de conclusão o dia 2010/07/16, pelas 16h00, referindo como âmbito e extensão da acção inspectiva, respectivamente âmbito geral e os impostos de IRC e IVA do ano de 2006, de que o Requerente tomou conhecimento expresso por assinaturas (ilegíveis) e na qualidade de gerente, no dia 19 de Maio de 2010.



25. Com data limite de pagamento no dia 27 de Outubro de 2010, foi a Requerente notificada através de demonstração de acerto de contas para proceder ao pagamento de € 6.192,51 de IRC e € 806,89 de juros compensatórios relativamente ao exercício de 2006 e resultantes das liquidações ora impugnadas.

#### **D) FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

26. São de natureza formal as questões a decidir no presente processo, designadamente se houve preterição de alguma formalidade essencial no âmbito do processo de inspecção.
27. Com efeito, a Requerente alega, em primeiro lugar, que o Despacho n.º DI2009... é ilegal por violação do disposto no n.º 5 do artigo 46º do RCPIT e ainda, e em segundo lugar, que os actos tributários decorrentes da inspecção realizada após o dia 8 de Fevereiro de 2010 são ilegais por aquela inspecção ter decorrido sem credenciação ou com credenciação inválida e por violação dos princípios da legalidade, da justiça, da imparcialidade, da igualdade, da proporcionalidade e da boa-fé.

Vejamos se lhe assiste razão

28. Começando pelo referido despacho que, como vimos, contemplava a análise dos exercícios de 2006, 2007, 2008 e dos dois primeiros trimestres de 2009 e teve início em 3 de Dezembro de 2009.  
Nos termos do n.º 5 do artigo 46º do RCPIT:

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



No caso presente, e por estar em causa uma situação de consulta, recolha de elementos e cruzamento de documentos, era dispensada a comunicação prévia do procedimento de inspecção, sendo o despacho credenciação bastante.

Quanto a aferir se o mesmo contém todos os elementos necessários à sua validade, sempre se diga, em abono da “indignação” (se nos é permitida a expressão) da Requerente, que o objectivo residual “*outros*” é um “saco” onde tudo cabe e que não ajuda à certeza e segurança do inspeccionado quanto ao objectivo da acção inspectiva de que é objecto.

Porém, como refere a Requerida, não existe nenhuma definição legal concreta e específica do que este objectivo de inspecção contempla (por isso é residual), pelo que deve ser entendido como aquele que não cabe expressamente nos demais objectivos – concretizados – das acções de inspecção, designadamente, tudo o que não seja *consulta, recolha e cruzamento de elementos, controlo de bens em circulação* ou *controlo de sujeitos passivos não registados*.

Deste modo, ainda que sejam criticáveis os despachos que determinam uma inspecção com um objectivo tão lato, em especial quando nada mais é referido em indicações complementares para melhor concretizar tal latitude, a verdade é que nada na lei os impede.

Pelo que, e estando também cumpridos os demais requisitos previstos no n.º 5 do artigo 46º do RCPIT temos que concluir pela legalidade inicial do despacho n.º DI2009....

29. Um segundo momento de análise impõe-se após o deferimento do pedido de reembolso – conforme referido no despacho que o determina – ainda que a ATA refira que o mesmo não foi deferido, tendo apenas sido processado o reembolso, *ad cautelam* por ter sido prestada garantia bancária que o assegurava.

É que, entende o Requerente, que se o Despacho foi emitido apenas para analisar o reembolso e se este foi deferido, aquele despacho perdeu o seu sentido útil após o deferimento, sendo inválidos e ilegais todos os actos praticados após o dia 8 de Fevereiro de 2010 ao abrigo do mesmo.



Neste âmbito comece por dizer-se que a notificação da Senhora Directora de Serviços de Reembolsos é clara: “*Informo V. Exa. de que o pedido de reembolso em referência foi deferido, por despacho datado na data indicada*”.

Daqui não se retira – contrariamente ao que diz a Requerida-, que o reembolso não havia sido deferido mas apenas tinha sido autorizado o reembolso, enquanto se continuaria a inspeccionar. Se era isto que a Administração Tributária queria dizer, não foi isso, seguramente, que disse.

Admite-se, porém, que se trate de um reembolso “condicionado”, à luz dos Despachos Normativos que regulam o regime de reembolsos de IVA quando prestada garantia pelos contribuintes.

E sabemos que *a posteriori*, o que veio a acontecer foi uma revogação desse acto de deferimento de reembolso, ainda que sob a forma (incorrecta) de “indeferimento”.

Falta apenas analisar, se esse deferimento “condicionado” determina a caducidade do Despacho que determinou a inspecção – e com isso, a invalidade de todos os actos que se praticaram entre os dias 8 de Fevereiro e 19 de Maio de 2010, ou se, não obstante tal deferimento, atento o âmbito tão abrangente do despacho inicial (exercícios de 2006, 2007, 2008 e primeiro semestre de 2009, recorde-se), o mesmo poderia continuar a produzir efeitos no período temporal acima considerado.

- 30.** Ora, parece-nos que o Despacho em causa, com a latitude que apresenta, permitia a continuação da acção inspectiva, para além do processamento do reembolso nos termos em que o foi.

Com efeito, a sua abrangência de exercícios visados e âmbito de análise do crédito de imposto da Requerente que se estendida desde 2001, permitia uma apreciação mais vasta e que se estendesse mesmo após o deferimento (ainda que condicionado) do pedido de reembolso apresentado.

Pelos que os actos subsequentes de inspecção têm conforto formal.



Quanto à forma como se processou a inspecção pela Senhora Inspectora tributária, sempre se diga que a alegada “devassa” da vida e dos elementos da Requerente foi autorizada e mesmo propiciada pelos seus funcionários, que não só abriram o acesso do sistema informático da empresa à inspectora, como expressamente autorizaram que esta imprimisse os elementos que considerasse necessários aos actos de inspecção que estava a praticar.

Acresce que não se verificava nenhum impedimento legal que obstasse a que esta efectuasse a inspecção.

Deste modo se concluindo que não foram violados os princípios fundamentais invocados pelo Requerente, não sofrendo ainda os actos de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios de 2006 de vício de forma por preterição de formalidade legal essencial.

E sendo este o vício invocado perante este tribunal arbitral e não se mostrando o mesmo verificado, não pode o mesmo fundamentar a anulação dos referidos actos de liquidação adicional.

## **E) DECISÃO**

Em face do exposto, o presente tribunal arbitral decide julgar **improcedente** o presente requerimento por não se mostrarem verificados os vícios de preterição de formalidades essenciais invocados pela Requerente no processo que determinou a emissão das liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios do exercício de 2006 n.ºs 2010 ... e 2010 ..., no montante global de € 6.999,40, que assim se mantêm válidas na ordem jurídica.



---

Custas calculadas nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Voluntária (RCPAT) a cargo da Requerente que, em função do valor do pedido são de € 612 (seiscentos e doze euros).

Notifique-se

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 28 de Dezembro de 2012

(João Maricoto Monteiro)