

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 144/2014 – T

Tema: IRC – fundamentação; dedutibilidade de encargos com trabalhadores

Decisão Arbitral

Os Árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (designado por acordo dos outros Árbitros), Dr. António Lobo Xavier e Dr.ª Maria Manuela do Nascimento Roseiro, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-05-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... LDA, pessoa colectiva n.º ..., com sede na ..., ... (doravante referida como “Requerente”) veio, nos termos do disposto na al. a), do n.º 1, do artigo 2.º, no n.º 1, do artigo 3.º e da al. a), do n.º 1, do artigo 10.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – doravante apenas designado por RJAT), requerer a constituição do tribunal arbitral tendo em vista a apreciação e declaração de ilegalidade das seguintes liquidações de IRC, tributações autónomas e juros compensatórios:

- a. a liquidação n.º 2013 ..., de 02-01-2013, relativa ao exercício de 2006, com o valor a pagar, segundo julga, € 744.638,31;
- b. a liquidação n.º 2013 ..., de 02-01-2013, relativa ao exercício de 2007, com o valor a pagar, segundo julga, de € 679.864,70;

- c. a liquidação n.º 2013 ..., de 02-01-2013, relativa ao exercício de 2008, com o valor a pagar, segundo julga, de € 739.246,26;
- d. a liquidação n.º 2013 ..., de 02-01-2013, relativa ao exercício de 2009, com o valor a pagar, segundo julga, de € 723.643,63.

É requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente procedeu à designação de árbitro, Dr. António Lobo Xavier, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6 e do n.º 3 do artigo 11.º do RJAT e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13º do mesmo diploma, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro a Dr.ª Maria Manuela do Nascimento Roseiro.

Os árbitros designados designaram o terceiro árbitro, Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa, nos termos do artigo 11.º, n.º 4 do RJAT.

Os signatários designados para integrar o presente Tribunal Arbitral colectivo aceitaram as designações, nos termos legalmente previstos.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 20-02-2014.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo ficou constituído em 16-05-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira.

No dia 11-09-2014, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo-se nela procedido à produção de prova testemunhal, a que se seguiram alegações escritas.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar os pedidos.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas mais excepções.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas, cujo objecto social é a fundição de cobre e suas ligas, principalmente hélices para barcos e comercialização de equipamentos navais (Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);
- b) Os dois sócios gerentes da Requerente são B... (NIF ...) e C... (NIF ...), que são igualmente sócios gerentes da sociedade "D... Lda.", NIPC ..., doravante designada de "D...", que trabalha em associação com a Requerente no que à produção de hélices e pás diz respeito (Relatório da Inspeção Tributária);
- c) No início de 2009 o processo produtivo foi dividido pelas duas empresas, sendo que a Requerente fica com as fases da produção do molde e pela fundição da peça e a "D..." desenvolve as fases de mecanização, polimento e expedição da peça (Relatório da Inspeção Tributária);

- d) A Requerente e a "D..." constituíram em 05-05-2005 uma sociedade em Marrocos, E..., com uma participação respectiva de 49,98% e 49,99%, que desenvolve a mesma actividade que a Requerente, mas direccionada para a produção de peças de pequeno porte (Relatório da Inspeção Tributária);
- e) A Requerente foi objecto de uma acção de inspecção externa, realizada pela Direcção de Finanças de ..., aos exercícios de 2006 a 2009 (Relatório da Inspeção Tributária);
- f) A referida acção de inspecção foi realizada a coberto das seguintes ordens de serviço: OI ..., OI ... e OI ... (Relatório da Inspeção Tributária);
- g) Os actos de inspecção referentes às mencionadas ordens de serviço foram iniciados em, respectivamente, 09-03-2009, 30-06-2009 e 22-05-2012 (Relatório da Inspeção Tributária);
- h) Em 27-07-2009, por Despacho do Senhor Director de Finanças de ..., foi alargado o prazo do procedimento de inspecção relativo à OI..., por mais 3 meses, tendo, a Requerente sido notificada do mesmo pelo ofício n.º ..., de 30-07-2009 (Relatório da Inspeção Tributária);
- i) Em 03-12-2009, por Despacho do Senhor Director de Finanças de ..., foi novamente alargado o prazo do procedimento de inspecção da OI..., por mais 3 meses, tendo a Requerente sido notificada do mesmo pelo ofício n.º ..., de 04-12-2009 (Relatório da Inspeção Tributária);
- j) Em 17-12-2009, por Despacho do Senhor Director de Finanças de ..., foi alargado o prazo do procedimento de inspecção da OI..., por 3 meses, tendo a Requerente sido notificada do mesmo pelo ofício n.º ..., de 21-12-2009 (Relatório da Inspeção Tributária)

- k) A acção inspectiva determinada pelas referidas ordens de serviço, de procedimento externo e de âmbito geral, teve em vista o controlo inspectivo, relativo aos anos de 2006 a 2009 (Relatório da Inspeção Tributária)
- l) A acção inspectiva sob a ordem de serviço OI... foi inicialmente de âmbito parcial a IVA e, em 15-07-2009, por Despacho do Senhor Director de Finanças de ... a mesma credencial foi convertida em geral, tendo a Requerente sido notificada de tal alteração e dos fundamentos que a suportam, pelo ofício n.º ..., de 23-06-2009 (Relatório da Inspeção Tributária);
- m) A acção inspectiva foi inicialmente motivada para controlo da introdução de bens em livre prática, resultante de tratamento de dados por parte da Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais (DSIFAE), em que se verificou que a Requerente apresentava diferenças entre os valores comunicados para o VIES (Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias) e os valores declarados como aquisições intracomunitárias de bens nas declarações de IVA, e por se verificarem diferenças entre os valores declarados pelos serviços fiscais e aduaneiros de Espanha quanto a importações por este país com destino a Portugal e os valores declarados como aquisições intracomunitárias de bens nas declarações de IVA (Relatório da Inspeção Tributária);
- n) Em 22-01-2010, foi instaurado, pela Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de ... o Processo de Inquérito Criminal n.º ..., que corre termos na Polícia Judiciária de ..., tendo sido motivo da instauração denúncia apresentada, a existência de fortes indícios quanto à não aderência à realidade das operações comerciais realizadas com fornecedores e os elevados valores registados nas contas caixa, bancos e sócios e às relações especiais com a empresa "D... Lda." e outras (Relatório da Inspeção Tributária);

- o) No decurso das investigações realizadas a coberto do Processo de Inquérito Criminal n.º ... foram efectuadas várias buscas, decorrentes do cumprimento dos mandados de busca e apreensão, tendo sido realizadas, no dia 13-04-2011, às instalações da Requerente e da "D...", sendo apreendidos vários documentos; 5 DVD's e 1 CD, respeitante à base dados informática e 3 DVD's e 1 CD, relativo ao correio electrónico das referidas empresas, documentos estes que o Ministério Público, em 17-10-2013, autorizou a Autoridade Tributária e Aduaneira a que fossem utilizados para efeitos de quantificação de impostos em falta (Relatório da Inspeção Tributária);
- p) Após examinar os documentos apreendidos na busca referida, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que a Requerente pagou aos seus trabalhadores horas extras, baixo, férias e prémios, sem que os mesmos tivessem sido declarados e sujeito ao imposto sobre o rendimento IRS (Relatório da Inspeção Tributária);
- q) A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os valores pagos aos trabalhadores referentes a horas extras, baixo, férias e prémios são "Remunerações de Trabalho Dependente – Categoria A", de acordo com a alínea a) do n.º1 e n.º 2 do artigo 2.º do Código do IRS, e como tal sujeitos a IRS (Relatório da Inspeção Tributária);
- r) A Autoridade Tributária e Aduaneira verificou ainda que no cumprimento do determinado na alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, a Requerente declarou, na declaração modelo 10, os rendimentos que sujeitou a retenção na fonte, não tendo sujeitado a IRS e nem declarado como tal, o prémio de produtividade, apesar de estar incluído no processamento de vencimentos, resultando uma diferença entre os rendimentos declarados e os processados (Relatório da Inspeção Tributária);

- s) A Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que a Requerente pagou aos seus trabalhadores horas extras, baixa, férias e prémios, sem que os mesmos tivessem sido declarados e sujeito ao imposto sobre o rendimento (IRS), nos valores totais de €326.411,78 em 2006, €352.051,29 em 2007, €364.017,00 em 2008 e €168.470,50 em 2009, e calculou que não tinha sido retido e faltava IRS, no valor total de € 246.587,00, de acordo com os seguintes quadros, relativos ao IRS não retido na fonte em cada mês e ano:

Ano de 2006

Meses	Anexo 14 Mapa 1	Anexo 14 Mapa 2	Anexo 14 Mapa 3	Total	De limite de entrega
janeiro	1.143,00 €	2.526,00 €	2.608,00 €	6.277,00 €	20.02.06
fevereiro	987,00 €	2.565,00 €	2.290,00 €	5.842,00 €	20.03.06
março	1.140,00 €	2.140,00 €	2.227,00 €	5.507,00 €	20.04.06
abril	1.025,00 €	2.297,00 €	2.226,00 €	5.548,00 €	20.05.06
maio	2.124,00 €	2.754,00 €	2.979,00 €	7.857,00 €	20.06.06
junho	1.172,00 €	2.458,00 €	2.258,00 €	5.886,00 €	20.07.06
julho	1.776,00 €	3.747,00 €	3.472,00 €	8.995,00 €	20.08.06
agosto	1.515,00 €	1.736,00 €	1.287,00 €	4.538,00 €	20.09.06
setembro	1.095,00 €	1.804,00 €	1.752,00 €	4.651,00 €	20.10.06
outubro	1.278,00 €	2.078,00 €	2.180,00 €	5.536,00 €	20.11.06
novembro	1.140,00 €	2.291,00 €	1.817,00 €	5.248,00 €	20.12.06
dezembro	1.903,00 €	3.970,00 €	3.914,00 €	9.787,00 €	20.01.07
Total	16.298,00 €	30.364,00 €	28.010,00 €	75.672,00 €	

Ano de 2007

Meses	Anexo 15 Mapa 1	Anexo 15 Mapa 2	Anexo 15 Mapa 3	Anexo 15 Mapa 4	Total	De limite de entrega
janeiro	1.117,00 €	769,00 €	2.973,00 €	1.681,00 €	6.540,00 €	20.02.07
fevereiro	822,00 €	637,00 €	3.050,00 €	1.357,00 €	5.866,00 €	20.03.07
março	914,00 €	670,00 €	2.392,00 €	1.209,00 €	5.185,00 €	20.04.07
abril	851,00 €	474,00 €	2.410,00 €	1.325,00 €	5.060,00 €	20.05.07
maio	1.511,00 €	805,00 €	3.365,00 €	2.089,00 €	7.770,00 €	20.06.07
junho	1.321,00 €	748,00 €	3.472,00 €	1.706,00 €	7.247,00 €	20.07.07
julho	1.266,00 €	1.759,00 €	4.066,00 €	2.601,00 €	9.692,00 €	20.08.07
agosto	1.332,00 €	622,00 €	4.510,00 €	1.772,00 €	8.236,00 €	20.09.07
setembro	832,00 €	605,00 €	2.185,00 €	1.084,00 €	4.706,00 €	20.10.07
outubro	1.831,00 €	970,00 €	2.487,00 €	1.787,00 €	7.075,00 €	20.11.07
novembro	1.371,00 €	860,00 €	2.274,00 €	1.735,00 €	6.240,00 €	20.12.07
dezembro	1.179,00 €	1.188,00 €	3.541,00 €	2.130,00 €	8.038,00 €	20.01.08
Total	14.347,00 €	10.107,00 €	36.725,00 €	20.476,00 €	81.655,00 €	

Ano de 2008

Meses	Anexo 16 Mapa 1	Anexo 16 Mapa 2	Anexo 16 Mapa 3	Anexo 16 Mapa 4	Total	Data limite (30 dias)
janeiro	1.096,00 €	188,00 €	1.513,00 €	1.759,00 €	4.556,00 €	20.02.08
fevereiro	1.707,00 €	358,00 €	2.017,00 €	2.284,00 €	6.366,00 €	20.03.08
março	1.428,00 €	171,00 €	1.586,00 €	2.538,00 €	5.723,00 €	20.04.08
abril	1.311,00 €	274,00 €	1.963,00 €	2.794,00 €	6.342,00 €	20.05.08
maio	1.254,00 €	302,00 €	2.050,00 €	2.447,00 €	6.053,00 €	20.06.08
junho	1.145,00 €	287,00 €	1.625,00 €	1.925,00 €	4.982,00 €	20.07.08
julho	1.580,00 €	307,00 €	2.037,00 €	3.576,00 €	7.500,00 €	20.08.08
agosto	2.196,00 €	243,00 €	2.616,00 €	2.511,00 €	7.566,00 €	20.09.08
setembro	1.388,00 €	-39,00 €	1.196,00 €	2.055,00 €	4.600,00 €	20.10.08
outubro	1.236,00 €	249,00 €	2.086,00 €	1.798,00 €	5.369,00 €	20.11.08
novembro	1.296,00 €	124,00 €	333,00 €	1.102,00 €	2.855,00 €	20.12.08
dezembro	648,00 €	-168,00 €	465,00 €	1.088,00 €	2.033,00 €	20.01.09
Total	16.285,08 €	2.296,00 €	19.487,00 €	25.877,00 €	63.945,00 €	

Ano de 2009

Meses	Anexo 17 Mapa 1	Anexo 17 Mapa 2	Total	Data limite (30 dias)
janeiro	1.214,00 €	1.147,00 €	2.361,00 €	20.02.09
fevereiro	1.496,00 €	1.444,00 €	2.940,00 €	20.03.09
março	911,00 €	1.744,00 €	2.655,00 €	20.04.09
abril	748,00 €	1.136,00 €	1.884,00 €	20.05.09
maio	659,00 €	994,00 €	1.653,00 €	20.06.09
junho	577,00 €	1.086,00 €	1.663,00 €	20.07.09
julho	544,00 €	1.412,00 €	1.956,00 €	20.08.09
agosto	1.153,00 €	864,00 €	2.017,00 €	20.09.09
setembro	483,00 €	1.125,00 €	1.608,00 €	20.10.09
outubro	921,00 €	1.071,00 €	1.992,00 €	20.11.09
novembro	-64,00 €	2.339,00 €	2.275,00 €	20.12.09
dezembro	887,00 €	1.424,00 €	2.311,00 €	20.01.10
Total	9.529,00 €	15.788,00 €	25.316,00 €	

- t) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou vários cruzamentos entre os valores contabilizados e declarados, pela Requerente e pelos seus fornecedores principais, a nível de operações intracomunitárias e nacionais, tendo constatado que entre Outubro e Dezembro de 2007, a Requerente registou na sua contabilidade compras à empresa F..., Importação de Metais, Lda (NIF ...) no valor total de € 838.083,90 (IVA incluído), conforme o mapa seguinte: (Relatório da Inspecção Tributária)

FACTURAS N.º	Data	Base tributável	IVA 21 %	TOTAL
A1	2007.10.18	8.843,52 €	1.857,14 €	10.700,66 €
A2	2007.10.19	46.158,00 €	9.693,18 €	55.851,18 €
A3	2007.10.23	102.898,79 €	21.608,75 €	124.507,54 €
A4	2007.10.24	121.474,60 €	25.509,67 €	146.984,27 €
A5	2007.10.26	47.722,95 €	10.021,82 €	57.744,77 €
A6	2007.10.26	7.380,00 €	1.549,80 €	8.929,80 €
A7	2007.11.05	133.223,03 €	27.976,84 €	161.199,87 €
A8	2007.12.12	69.074,20 €	14.505,58 €	83.579,78 €
A9	2007.12.12	90.231,70 €	18.948,66 €	109.180,36 €
A10	2007.12.12	66.624,52 €	13.781,15 €	79.405,67 €
Total		692.631,31 €	145.452,59 €	838.083,90 €

- u) A F... não declarou qualquer valor, quer em sede de IVA, quer sede de IRC, não possuía qualquer elemento contabilístico e não possui qualquer estrutura empresarial, designadamente não possuindo instalações, quer empregados, quer armazéns (Relatório da Inspeção Tributária);
- v) A Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que as operações referidas relativas à F... foram simuladas, quer quanto ao seu verdadeiro fornecedor, quer quanto ao valor real, quer quanto à sua natureza, e foram contabilizadas como compras, que afectaram os resultados do exercício de 2007 por via do apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, pelo que entendeu que não eram aceites fiscalmente, e decidiu corrigir o lucro tributável da Requerente relativo ao ano de 2007 em € 692.631,31 (Relatório da Inspeção Tributária);
- w) No que concerne a compras efectuadas pela Requerente a "G..., LDA.", NIF ..., adiante designado abreviadamente por "G...", a Requerente registou compras nos anos de 2006, 2007 e 2008, no valor de total de € 2.767.846,48, conforme mapas seguintes e extractos de conta:

Ano de 2006

FACTURA N.º	DATA	Valor		
		Base	IVA	TOTAL
54	03-09-2006	63.871,84	13.413,08	77.284,92
57	16-09-2006	92.125,00	19.346,25	111.471,25
61	30-09-2006	100.433,00	21.090,93	121.523,93
66	13-10-2006	30.492,00	6.403,32	36.895,32
69	31-10-2006	60.875,00	12.783,75	73.658,75
71	15-11-2006	174.200,00	36.582,00	210.782,00
74	30-11-2006	28.125,00	5.486,25	31.611,25
77	07-12-2006	125.000,00	26.250,00	151.250,00
80	28-12-2006	125.000,00	26.250,00	151.250,00
Total		788.121,84	167.605,58	955.727,42

Ano de 2007

FACTURA N.º	DATA	Valor		
		Base	IVA	TOTAL
83	30-01-2007	45.000,00	9.450,00	54.450,00
65	28-02-2007	48.630,00	10.212,00	58.842,00
87	30-03-2007	51.125,00	10.736,25	61.861,25
90	30-04-2007	52.825,00	11.093,25	63.918,25
93	14-05-2007	5.982,30	1.256,28	7.238,58
95	30-06-2007	50.680,00	10.642,80	61.322,80
98	12-06-2007	35.681,00	7.493,01	43.174,01
100	30-06-2007	35.354,00	7.424,34	42.778,34
101	13-07-2007	33.810,00	7.100,10	40.910,10
102	30-07-2007	47.685,00	10.009,65	57.694,65
105	30-08-2007	51.210,00	10.754,10	61.964,10
107	17-09-2007	14.184,80	2.978,80	17.163,60
109	03-10-2007	5.101,60	1.071,33	6.172,93
111	30-10-2007	71.235,00	14.959,35	86.194,35
113	06-11-2007	14.692,00	3.085,32	17.777,32
114	08-11-2007	13.277,25	2.788,22	16.065,47
115	22-11-2007	4.740,00	995,40	5.735,40
116	30-11-2007	73.611,59	15.458,43	89.070,02
119	19-12-2007	10.500,00	2.205,00	12.705,00
Total		665.304,54	139.713,63	805.018,17

Ano de 2008

FACTURA N.º	DATA	Valor		
		Base	IVA	TOTAL
128	10-01-2008	20.230,00	4.248,30	24.478,30
129	18-01-2008	22.987,80	4.827,43	27.815,23
130	24-01-2008	17.768,59	3.731,41	21.500,00
133	31-01-2008	22.506,00	4.726,26	27.232,26
140	14-02-2008	37.524,80	7.880,20	45.405,00
142	25-02-2008	24.000,00	5.040,00	29.040,00
144	27-02-2008	127.500,00	26.775,00	154.275,00
152	11-03-2008	30.900,00	6.489,00	37.389,00
153	12-03-2008	76.611,57	16.088,43	92.700,00
155	31-03-2008	42.384,50	0,00	42.384,50
164	28-04-2008	13.600,00	0,00	13.600,00
166	28-04-2008	14.850,00	0,00	14.850,00
177	19-05-2008	12.000,00	0,00	12.000,00
178	27-05-2008	22.500,00	0,00	22.500,00
209	14-08-2008	4.500,00	0,00	4.500,00
216	17-10-2008	37.530,00	0,00	37.530,00
217	24-10-2008	35.000,00	0,00	35.000,00
230	02-12-2008	58.000,00	0,00	58.000,00
232	19-12-2008	247.418,00	49.483,60	296.901,60
Total		867.811,26	129.289,63	997.100,89

- x) A Autoridade Tributária e Aduaneira, no Relatório da Inspeção Tributária, concluiu que todas as compras à G... relativas ao ano de 2006 são operações

simuladas e afectaram os resultados do exercício por via do apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, no valor de € 798.121,84 (Relatório da Inspeção Tributária);

- y) Relativamente às operações registadas com a G... relativas ao ano de 2007, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que há operações reais e outras simuladas, tendo estas últimas sido contabilizadas como compras que afectaram os resultados do exercício por via do apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, no valor de € 563.016,59 (Relatório da Inspeção Tributária), como se refere no quadro que segue:

FACTURA N.º	DATA	Valor		
		Base	IVA	TOTAL
63	30-01-2007	45.000,00	9.450,00	54.450,00
85	28-02-2007	48.630,00	10.212,00	58.842,00
87	30-03-2007	51.125,00	10.736,25	61.861,25
90	30-04-2007	52.825,00	11.093,25	63.918,25
95	30-05-2007	50.680,00	10.642,80	61.322,80
98	12-06-2007	35.681,00	7.493,01	43.174,01
100	30-06-2007	35.354,00	7.424,34	42.778,34
102	30-07-2007	47.865,00	10.009,65	57.874,65
105	30-08-2007	51.210,00	10.754,10	61.964,10
111	30-10-2007	71.235,00	14.959,35	86.194,35
116	30-11-2007	73.811,59	15.458,43	89.270,02
Total		563.016,59	118.233,18	681.249,77

- z) Quanto às operações registadas relativamente à G... respeitantes ao ano de 2008, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que as seguintes facturas não têm correspondência com operações reais:

FATURA	DATA	BASE	IVA	TOTAL	METAL	PESO
142	25-02-2008	24.000,00	5.040,00	29.040,00	Cobre	5.000,00
144	27-02-2008	127.500,00	26.775,00	154.275,00	Cobre	25.000,00
153	12-03-2008	76.611,57	16.088,43	92.700,00	Cobre	18.000,00
155	31-03-2008	42.384,50	0,00	42.384,50	Cobre	8.230,00
164	28-04-2008	13.600,00	0,00	13.600,00	Niquel	600,00
166	28-04-2008	14.850,00	0,00	14.850,00	Cobre	3.000,00
177	19-05-2008	12.000,00	0,00	12.000,00	Niquel	600,00
178	27-05-2008	22.500,00	0,00	22.500,00	Cobre Triturado	5.000,00
209	14-08-2008	4.500,00	0,00	4.500,00	Cobre	1.000,00
216	17-10-2008	37.530,00	0,00	37.530,00	Cobre	10.008,00
217	24-10-2008	35.000,00	0,00	35.000,00	Cobre	10.000,00
230	02-12-2008	58.000,00	0,00	58.000,00	Cobre	20.000,00
232	19-12-2008	247.418,00	49.483,60	296.901,60	Cobre	72.770,00
Total		715.894,07	97.387,03	813.281,1		

- aa) As facturas referidas na alínea anterior foram contabilizadas pela Requerente como compras que afectaram os resultados do exercício por via do apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, no valor € 715.894,07;
- bb) Todos os montantes relativos às operações com a G... foram indicados na contabilidade da Requerente como estando pagos em numerário no ano de 2006 e, nos anos de 2007 e 2008, pagos através de cheques, com excepção da factura n.º 232, indicada com tendo sido paga em numerário, tendo todos os cheques sido levantados ao balcão dos bancos, ficando por saber quem realmente usufruiu das importâncias;
- cc) No que concerne às operações referidas respeitantes G... a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os montantes de € 798.121,84, no ano de 2006, de € 563.016,59, no ano de 2007, e de € 468.476,07 (€ 715.8941,07-247.418,001, valor este relativo a uma factura com o n.º 232) no ano de 2008, estão sujeitos a tributação autónoma à taxa de 50%, por dizerem respeito a despesas não documentadas, que foram pagas, desconhecendo o real beneficiário de tais verbas suportadas pela Requerente;
- dd) A Requerente suportou custos referentes a juros de empréstimos bancários, que se mantiveram ao longo dos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, que serviram para financiar os seus activos (Relatório da Inspeção Tributária);
- ee) Nos activos financeiros da Requerente, na conta 41 – Investimentos Financeiros com Empréstimos de Financiamento a empresas participadas E..., SA, apresentava-se, no final de cada ano, o seguinte saldo devedor:

Anos	Empréstimos à (sd conta 41331)
2006	399.790,80
2007	500.990,80
2008	690.990,80
2009	686.640,80

ff) A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, com estes empréstimos de financiamento, a Requerente deveria obter juros que seriam contabilizados como Proveitos e Ganhos Financeiros (conta 78), situação que não se verificou (Relatório da Inspeção Tributária);

gg) A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«perante os registos contabilísticos conclui-se que a "A..." não está a obter qualquer proveito dos empréstimos concedidos, e em contrapartida, está a pagar e suportar o custo dos juros com empréstimos obtidos, tirando daí a ilação de que se não concedesse tais empréstimos não teria que contrair um valor tão elevado de empréstimos junto das instituições bancárias e, conseqüentemente, teria custos financeiros mais baixos com o pagamento de juros»* e que *«não estando a contabilizar qualquer proveito ou ganho dos empréstimos concedidos, classificados como Investimentos Financeiros, os custos associados a estes investimentos não são aceites como custos fiscais, nos termos do artigo 23º do Código do IRC, sendo determinados os juros bancários não aceites de forma proporcional conforme mapa seguinte, resultando correção ao lucro tributável de € 124.645,24»*, de acordo com o seguinte quadro: (Relatório da Inspeção Tributária)

Anos	Empréstimos bancários obtidos (sd conta 23) (1)	Custos com juros bancários (sd conta 6811) (2)	Empréstimos concedidos à (sd conta 41331) (3)	Juros bancários não aceites como custos fiscais [(3x2)/1]
2006	3.413.382,74	192.159,29	399.790,80	22.506,56
2007	2.267.241,90	172.467,99	500.990,80	38.110,13
2008	2.786.741,79	169.124,49	690.990,80	41.935,52
2009	2.772.865,57	90.026,07	686.640,80	22.293,03
Total	11.240.232,00	623.777,64	2.278.413,20	124.845,24

hh) Relativamente a «Perdas com derivados», refere-se no Relatório da Inspeção Tributária o seguinte:

C2) Perdas em Derivados (Conta 6873):

«58) No exame efetuado a esta conta foram verificados os documentos de suporte aos registos contabilísticos, constatando-se que os valores contabilizados estão apoiados em documentos elaborados pela "A..." (documentos internos) que não demonstram as perdas efetivamente sofridas com este tipo de operações.

59) Perante tal facto, foi solicitado à "A...", através da notificação realizada em 2012.10.23, os documentos que justificam os cálculos e valores contabilizados nesta conta, nos anos de 2008 e 2009, referente a operações com os intermediários financeiros, "H..." e "I...",

60) Em cumprimento do solicitado foram entregues vários documentos, que inclui os extratos de várias contas e documentos de suporte, com os movimentos ocorridos e todas as transações efetuadas com a "H..." e com a "I...". Destes documentos destacamos os que se referem ao valor das contas com estas empresas no final de cada ano (2008 e 2009), documentos estes que nos dão o valor da carteira de títulos financeiros em 31 de dezembro, que juntamos em "Anexo 31".

61) Por consulta a estes documentos, verificamos que existem duas carteiras, de cada empresa, uma valorizada em dólares americanos (US dollars) e outra em euros, dos quais retiramos a seguinte informação relativamente ao valor destas, em 31 de dezembro de cada ano:

61.1) Documentos da

	Carteira em dólares			Carteira em euros	Total em euros
	US Dólar	Taxa câmbio	Euro	Euro	
Cash Balance 31/12/2008	3.057.167,92	1,3903870	2.198.789,20	-36,50	2.198.752,70
Cash Balance 31/12/2009	3.378.796,84	1,4321490	2.359.249,52	250.723,75	2.609.973,27

61.2) Documentos da

	Carteira em dólares			Carteira em euros	Total em euros
	US Dólar	Taxa câmbio	Euro	Euro	
Cash Balance 31/12/2008	284.529,75	1,39170	190.076,70	190.745,04	380.821,74
Cash Balance 31/12/2009	59.154,68	1,43390	41.264,40	240.062,21	281.316,61

62) Destes mapas, o valor total em euros é o valor das carteiras em 31 de dezembro de cada ano, sendo esse o valor que deve figurar no Balanço, no Ativo, na conta 15, valores que são em 2008 de € 2.579.574,44 (2.198.752,70+380.821,74) e em 2009 de € 2.891.289,88 (2.609.973,27+281.316,16).

63) Por consulta ao Balanço, que integra a declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 113.º do Código do IRC, verifica-se que dos valores calculados e apresentados no parágrafo anterior, o do ano de 2008 é exatamente o valor contabilizado e declarado o mesmo, não acontecendo para o ano de 2009 (Anexo 32).

64) Confrontando os documentos com a posição das carteiras no final de cada ano, apresentados em cumprimento da notificação (Anexo 31), com os registos contabilísticos na conta 15 – Títulos Negociáveis e na conta 6873 – Perdas em

Derivados (extratos em Anexo 33), e com os documentos de suporte aos registos contabilísticos (Anexo 34) que foram considerados insuficientes para justificar os registos apresentados, concluímos que o valor contabilizado no ano de 2008 está em conformidade com os documentos apresentados, o mesmo não acontece para o ano de 2009, resultando uma correção ao lucro tributável no valor de € 2.195.690,52, nos termos da alínea a) n.º 1 artigo 78º do Código do IRC, conforme mapas seguintes:

64.1) Correção ao Lucro tributável: Ano de 2008 €0.

				Total
1	Saldo da conta 15 antes de 31/12/2008	2.981.613,91	419.058,82	3.400.672,73
2	Cash Balance 31/12/2008	2.198.752,70	380.821,74	2.579.574,44
3	Valor corrigido no saldo da conta 15 (2-1)*	-782.861,21	-38.237,08	-821.098,29
4	Valor contabilizado como perda na conta 6873	782.861,21	38.237,08	821.098,29
5	Correção à perda	0,00	0,00	0,0

* Se positivo origina um ganho, se negativo origina uma perda.

64.2) Correção ao Lucro tributável: Ano de 2009 €2.195.690,52.

				Total
1	Saldo da conta 15 antes de 31/12/2009	2.599.698,80	393.285,45	2.992.984,25
2	Cash Balance 31/12/2009	2.609.973,27	281.316,61	2.891.289,88
3	Valor a corrigir no saldo da conta 15 (2-1) *	10.274,47	-111.968,84	-101.694,37
4	Valor contabilizado como perda na conta 6873	2.185.395,32	111.989,57	2.297.384,89
5	Correção à perda	2.185.395,32	20,73	2.185.416,05
6	Correção ao ganho	10.274,47	0,00	10.274,47
7	Correção ao lucro tributável (5+6)	2.195.669,79	20,73	2.195.690,52

* Se positivo origina um ganho, se negativo origina uma perda.

ii) Relativamente a "Encargos particulares de Gerência", refere-se no Relatório da Inspeção Tributária o seguinte, além do mais:

C3) Encargos particulares da Gerência (Fornecimento e Serviços Externos (conta 62) e Amortizações do Exercício (conta 66)):

65) Nos objetos apreendidos, mais precisamente no conteúdo do "DVD-DADOS4" na pasta "... 2009", encontramos o ficheiro de formato Access (extensão mdb) com o nome "MOVIMENTOS DE CUSTOS II.mdb", sendo uma base de dados dos inputs das empresas "A..." e "D...", já supra referido.

66) Nesta base de dados, estão registados, se não todos, a maioria dos gastos destas empresas, com a indicação da repartição destes por secção, por marca e por produto, informando a real natureza do custe, retirando daí informação de que os gastos atribuídas à gerência respeitam a despesas pessoais dos gerentes, em que destacamos, por exemplo, vinhos (vinos), jardins (jardin ..., jardin ...), empregada (empleada), jóias (joyas ...), casa ..., casa ..., casa ..., alugueres (alquileres), ele.

67) Para melhor elucidar o referido mostramos uma imagem que representa uma pequena amostra dos gastos com a gerência:

12 GERENCIA	PRODUCTO	PROVEEDOR	EMPRESA	FECHA	CANTIDAD	FORMA PRECISO	VALOR
159	1025	131	3	30-09-2008	1		1.520,180 €
159	994	131	3	30-09-2008	1		280,000 €
159	1020	676	3	05-09-2008	1		3.103,450 €
159	757	655	3	29-09-2008	1		178,850 €
159	129	639	3	30-09-2008	1		255,260 €
159	1700	100	4	11-09-2008	1		377,920 €
159	1822	100	4	11-09-2008	1		250,000 €
159	1823	131	4	30-09-2008	1		365,000 €
159	1028	530	4	08-09-2008	1		60.000,000 €
159	1825	673	4	11-09-2008	1		29.000,000 €
159	1025	131	3	31-10-2008	1		1.520,180 €
149	994	131	3	31-10-2008	1		280,000 €
159	1598	586	3	23-10-2008	1		445,250 €
149	1758	192	3	25-10-2008	1		12,500 €
159	1843	676	3	13-10-2008	1		600,000 €
149	1845	192	3	20-10-2008	1		40,000 €
159	1848	370	3	15-10-2008	1		3.152,000 €
159	1849	370	3	20-10-2008	1		1.375,790 €
159	1050	172	3	15-10-2008	1		178,660 €
159	1282	645	3	07-10-2008	1		155,000 €
159	1848	370	3	06-10-2008	1		1.625,210 €

PRODUCTOS: FERIA	1025 EMPLEADA
PRODUCTOS: FERIA	1028 CASA TOMINO
PRODUCTOS: FERIA	994 JARDIN JC
PRODUCTOS: FERIA	1282 VINOS

68) Apesar da natureza destes custos ser do interesse meramente individual dos gerentes e não do interesse coletivo da empresa, foram, na maioria, contabilizados como custos do exercício na conta 62 – Fornecimento e Serviços Externos (FSE).

69) No que respeita aos valores contabilizados e que se referem à "casa ..." (moradia construída em ..., Galiza, pelo sócio – gerente C... e J...), além da referência na base de dados do ficheiro 'MOVIMENTOS DE CUSTOS II.mdb', encontramos mais provas de que os mesmos foram faturados e contabilizados, nas contas de custos ou de imobilizado, como se fossem obras realizadas nas instalações das empresas "A..." e "D...".

70) Dos objetos apreendidos, destacamos os que se encontravam no gabinete utilizado como o arquivo da administração e identificados no termo de entrega da PJ, no grupo IV, onde consta uma pasta de arquivo de cor verde com os dizeres "Gastos Casa ... (sin ...)", contendo no seu interior várias faturas emitidas em nome da "A..." e "D...", mas junto dessas faturas encontramos orçamentos e mensagens de correio eletrónico, a referir que são trabalhos ou fornecimentos para a dita casa, dando ordem para que, na descrição da fatura, fosse colocada uma descrição compatível com fornecimentos ou prestação de serviços para as empresas, como prova junta-se uma pequena amostra em Anexo 35.

71) Na contabilização destes encargos da gerência encontramos duas formas de registo quanto à obrigação gerada pelo pagamento diferido. Temos, assim, os registos em que a conta de terceiros movimentada a crédito é uma conta de fornecedores (conta 22) ou de outros devedores e credores (conta 26) e por outro lado temos movimentado a crédito a conta de sócio (conta 25), duas situações que tratamos em separado.

72) Encargos particulares da Gerência, com movimentos nas contas 22 / 26;

72.1) Juntando toda a informação recolhida nos objetos apreendidos, incluindo os ficheiros copiados dos diversos computadores existentes nas instalações da "D...", com os registos contabilísticos, relativamente a despesas de carácter pessoal da gerência e pagos maioritariamente pela "A...", elaboramos os mapas em anexo (Anexo 36 e 37), com os respetivos meios de prova, que passamos a descrever o seu conteúdo:

- – O mapa com o nome de "Encargos particulares da Gerência", acolhe todos os documentos contabilizados como custos do exercício da "A...", pagos por esta, mas cuja natureza é do interesse meramente individual dos gerentes.
- O mapa com o nome "Amortizações – Investimentos Casa ...", acolhe todos os documentos referentes à construção da casa do gerente, contabilizados como Imobilizado Corpóreo (conta 42) ou como Imobilizado em Curso (conta 44), e que foram considerados como custos do exercício pela via das Amortizações e Reintegrações.

72.2) Perante o evidenciado, os custos referidos nos mapas anteriores não são considerados dedutíveis para efeitos fiscais nos termos do artigo 23º do Código do IRC, resultando a seguinte correção ao lucro tributável, €299.594,19.

Custos Contabilizados	2006	2007	2008	2009	Total
FSE	11.150,00	34.550,64	75.569,88	137.628,62	258.898,94
Amortizações		700,00	14.134,89	25.860,36	40.695,25
Valor a corrigir	11.150,00	35.250,64	89.704,57	163.488,98	299.594,19

(...)

73) Encargos particulares da Gerência, com movimentos na conta 25:

73.1) *Para estes encargos aplica-se tudo o que foi mencionado para os encargos com movimentos nas contas 22 / 26, com a agravante de existirem documentos, referentes a deslocações e estadas, sem a identificação do comprador, faltando o número de identificação fiscal e o nome, pelo que não é possível comprovar a identidade do real beneficiário, logo não se encontram devidamente documentados nos termos da alínea g) do n.º1 do artigo 42º do Código do IRC, pelo que não podem ser dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável,*

73.2) *Assim, nos termos do artigo 23º e 42º do Código do IRC, os custos com estas características estão devidamente identificados nos mapas em anexo (Anexos 38, 39, 40 e 41}, resultando em resumo as seguintes correções ao lucro tributável:*

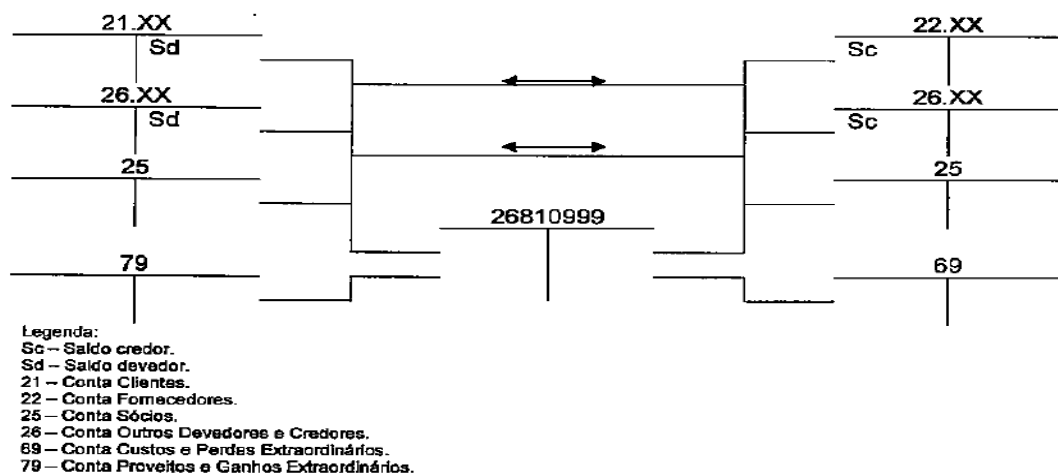
Ano	Valor a Corrigir
2006	17.394,21
2007	36.108,00
2008	34.974,15
2009	4.534,80
Total	93.011,16

(...)

E) Regularização de saldos de contas de terceiros, que concorrem para o apuramento de resultados e do lucro tributável

86) *A "A...", no final de cada ano, efetua lançamentos de regularização e de encontro de contas de terceiros, com o objetivo de as saldar, sendo materialmente relevante em termos de matéria fiscal, os movimentos realizados nos anos de 2006, 2003 e 2009.*

87) Para saldar tais contas, a "A..." efetua operações usando a conta sócios (25), uma conta designada para esse fim (26310999), as contas que pretende ver saldadas, e as contas com quem tem relações especiais (D..., K..., L..., M...). Movimentando as contas a débito ou a crédito sem haver, na maioria dos casos, uma correspondência direta entre a conta creditada e a conta debitada. A conta ..., no final dos anos de 2006, 2003 e 2009, é movimentada por contrapartida da conta de proveitos e ganhos extraordinários e/ou da conta de custos e ganhos extraordinários, conforme esquema que se segue:



88) Tais lançamentos estão apoiados em documentos internos, cujas cópias se anexam ao presente relatório em Anexo 45, 46 e 47, não justificativos da extinção da obrigação a terceiros ou do direito sobre terceiros, não obedecendo ao disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 115º do Código do IRC, bem como às regras de movimentação das contas estabelecidas no Plano Oficial de Contas (POC).

89) As contas de terceiros são utilizadas para registar direitos e obrigações, quer resultem de vendas, de compras, da devoluções, ou de descontos

concedidos ou obtidos, assim como para registar documentos de quitação (extinção da obrigação ou do direito).

90) Deste modo, tais lançamentos, de regularização de saldos, não evidenciam quaisquer destas operações, pelo que a A... procedeu à eliminação de direitos que tinha sobre clientes e/ou outros devedores, bem como eliminou obrigações que possuía para com fornecedores e/ou outros credores, sem qualquer documento formal de e para terceiros que' justifique a operação.

100) Ora, estes lançamentos constituem variações patrimoniais quantitativas positivas (quando extingue a obrigação de pagamento perante terceiros) ou negativas (quando extingue o direito de receber de terceiros), devendo ser refletidas nas contas de resultados, não devendo existir a compensação de saldos representativos de passivos (obrigações) com saldos representativos de ativos (direitos), de medo que a informação contabilística seja fíável e forneça uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa.

101) A A... reconhece na sua contabilidade, e bem, que alguns desses valores de regularização de saldos são custos e perdas extraordinárias (conta 69) ou proveitos e ganhos extraordinários (conta 79), tendo os primeiros tratamento fiscal diferente, pois por se tratar de custos e não existir documento comprovativo, não são aceites como custo fiscal nos termos do artigo 23º do Código do IRC, pelo que foram corretamente acrescidos no quadro 07, no apuramento do lucro tributável, da declaração periódica de rendimentos (modelo 22 do IRC) ao resultado líquido do exercício.

102) Relativamente às regularizações que resultam do encontro de contas entre terceiros que são simultaneamente cliente e fornecedor da A..., consideramos que se encontram justificados e que não são levados em conta para o cálculo das variações patrimoniais.

103) No que respeita às regularizações de saldos da conta clientes (21) e da conta de outros devedores (26) em que se verifica que a contrapartida é o movimento a débito da conta sócios (25), consideramos que, assim, os sócios assumiram os direitos que a sociedade possuía sobre esses terceiros, pelo que tais valores foram considerados para efeitos de cálculo de adiantamento por conta de lucros e tributados como tal (Anexos 38, 39, 40 e 41). Já os valores registados a crédito da conta sócios (25) por contrapartida de saldos de fornecedores (22) e outros credores (26), não são aceites como tal, porque os documentos de suporte não comprovam que os sócios tenham liquidado as dívidas para com os credores da A..., ou que tenham assumido a obrigação, valores que não foram aceites para o cálculo de adiantamento por conta de lucros (Anexos 38, 39, 40 e 41).

104) Assim, destes registos contabilísticos de regularização de saldos, e expurgados aqueles sem que a regularização é aceite, obtemos o seguinte mapa resumo dos valores que deveriam ter sido considerados nas respetivas contas de resultados, os valores a crédito, da conta 25, na conta de proveitos e ganhos extraordinários e os valores a débito, da conta 25, na conta custos e perdas extraordinárias, tendo como suporte os mapas em Anexo 45, 46 e 47, onde se demonstra como se obteve os referidos valores de cada lançamento contabilístico de regularização de saldos.

104.1) Proveitos e Ganhos Extraordinários:

Ano	Contabilizado (1)	Corrigido (2)	Correção (2-1)
2006	25.244,03	130.922,24	105.678,21
2008		429.519,46	429.519,46
2009		120.299,04	120.299,04
Total	25.244,03	680.740,74	655.496,71

104.2) Custos e Perdas Extraordinários:

Ano	Contabilizado (1)	Corrigido (2)	Correção (2-1)	Valores acrescidos no quadro 07 da declaração modelo 22 do IRC
2008		105.678,51	105.678,51	
2008	244.435,13	238.872,35	-5.562,78	244.435,13
2009	201.262,52	236.037,45	34.774,93	201.262,52
Total	445.697,65	580.588,31	134.890,66	445.697,65

105) De acordo com o exposto, a A... deveria ter refletido naquelas contas de custos e proveitos o valor corrigido, resultando, assim, os ajustamentos seguintes aos valores declarados, sendo que o acerto na conta de custos não estando apoiado em documento comprovativo, viola o disposto no artigo 23º do Código do IRC, pelo que, além de ser deduzido deverá também ser acrescido no apuramento do lucro tributável, neutralizando o efeito da correção naquela conta.

105.1) Correções ao Lucro Tributável: €655.497,01.

	Correções ao Lucro Tributável	2006	2008	2009	Total
	Valores a acrescentar:				
1	Correções aos Proveitos e Ganhos	105.678,51	429.519,46	120.299,04	655.497,01
2	Custos não aceites (artigo 23º CIRC)	105.678,51	-5.562,78	34.774,93	134.890,66
	Valores a deduzir:				
3	Correções aos Custos e Perdas	105.678,51	-5.562,78	34.774,93	134.890,66
4	Correção aos Proveitos e Ganhos / Custos e Perdas Extraordinários (1+2-3)	105.678,51	429.519,46	120.299,04	855.497,01

jj) No Relatório da Inspeção Tributária sintetizaram-se as correções relativas a IRC e tributações autónomas nestes termos:

108) Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (IRC).

108.1) Correções ao Lucro tributável e correções à Tributação Autónoma.

Quadro 7 - Apuramento do Lucro Tributável		2006	2007	2008	2009
1	Lucro tributável declarado	283.438,87	760.410,47	3.089.714,94	4.360.737,24
2	Valores a corrigir:				
3	Compras à empresa ' (ponto 36)		692.631,31		
4	Compras à empresa * (ponto 46)	798.121,84	563.016,59	715.894,07	
5	Juros bancários (ponto 57)	22.506,56	38.110,13	41.935,52	22.293,03
6	Instrumentos Financeiros (ponto 54)				2.195.660,52
7	Encargos pessoais dos gerentes (ponto 72.2)	11.150,00	35.250,64	89.704,57	163.488,98
8	Encargos pessoais dos gerentes-conta 25 (ponto 73.2)	17.394,21	36.108,00	34.974,15	4.634,80
9	Preveitos e Ganhos / Custos e Perdas Extraordinários (ponto 105)	105.678,51		429.519,46	120.299,04
10	Total das Correções da Inspeção (3+...+9)	954.851,12	1.365.116,67	1.312.027,77	2.506.306,37
11	Lucro tributável Corrigido (1+10)	1.238.287,99	2.125.627,14	4.401.742,71	6.867.043,61
12	Tributações autónomas declaradas	5132,95	4.112,96	6.049,06	8.071,26
13	Valores a corrigir:				
14	Compras à empresa * (ponto 49)	399.060,92	281.508,30	234.238,04	0,00
15	Total das Correções da Inspeção (14)	399.060,92	281.508,30	234.238,04	0,00
16	Tributações autónomas Corrigidas (12+15)	404.193,87	285.621,26	239.287,10	8.071,26

kk) Em 30-11-2012, foi enviado à Requerente e por ela recebido em 04-12-2012, um ofício emitido pela Direcção de Finanças de ..., assinado por «N...», estando a assinatura aposta sob as expressões «Pel' A Diretora de Finanças» e «O Subst. Legal», acompanhado de contendo um Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, para efeito do exercício do direito de audição, em que se refere, além do mais o seguinte:

Assunto: PROJETO RELATORIO DA INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA - ARTIGO 60.º DA LEI GERAL TRIBUTARIA (LGT) E ARTIGO 60.º DO REGIME COMPLEMENTAR DO PROCEDIMENTO DE INSPECAO TRIBUTARIA (RCPIT)

Exm.º(s) Senhor(es)

Notifica(m)-se de quo, no prazo de 14 dias poderá(ão), querendo, exercer o direito de audição, por escrito ou oralmente, sobre o Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, que se anexa, nos termos previstos no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPIT.

Optando pela primeira forma, o documento que concretize o direito de audição deverá ser enviado para este Serviço fazendo menção dos elementos constantes na N/Referência.

No caso de pretender pronunciar-se oralmente deverá comparecer, dentro do mesmo prazo, neste Serviço, a fim de ser lavrado o termo de declarações.

(...) (documento a fls. 39 do documento com a designação «pa2.pdf», junto com a resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, cujo teor se dá como reproduzido);

ll) A Requerente requereu a prorrogação do prazo para exercício do direito de audição, tendo por despacho de 12-12-2012, da Senhora Directora de Finanças de ... em regime de substituição, sido deferida a prorrogação e notificada Requerente de que a prorrogação era efectuada de forma a que o prazo atingisse 15 dias (processo administrativo, documento «PA2.pdf»);

mm) A Requerente pronunciou-se sobre o Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, nos termos que constam do processo administrativo (documento «PA2.pdf»), cujo teor se dá como reproduzido, dizendo, além do mais, o seguinte:

“1. Antes de prosseguir, e sem condescender em qualquer das irregularidades formais praticadas no âmbito do procedimento de inspecção vertente, alerta-se para o facto de a Requerente se encontrar impedida de exercer um direito de audição substancial, com referência ao Projecto de Relatório que lhe foi remetido, dado o seguinte:

a. Falta de sancionamento do Projecto de Relatório pelo órgão competente;

b. Ausência de competência do órgão que pratica a notificação;

c. Desconhecimento da existência de qualquer processo crime contra a Requerente;

d. Ausência de junção ao Projecto de Relatório dos elementos em que se baseia o processo crime, aos quais a Administração Fiscal teve acesso, mas não a Requerente, colocando em causa uma resposta cabal da mesma;

e. Ausência de junção ao Projecto de Relatório dos Ofícios da DSIFAE n.ºs 2015 e 439, que alegadamente terão dado origem ao procedimento de Inspeção, cujo conteúdo se desconhece e é de importância fundamental para aferir da legitimidade da instauração do procedimento em análise;

f. Incumprimento de prazos legais de inspeção”.

2. Contudo, ainda assim, em estrito cumprimento dos ditames de boa fé e colaboração entre Administração Fiscal e contribuintes, plasmados no art. 59.º da LGT sempre se dirá que a generalidade das correcções propostas não poderão prosseguir pelo seguinte:

a. RETENÇÕES NA FONTE

- São propostas correcções à Requerente no tocante a pagamentos efectuados a trabalhadores, para os quais não terá sido realizada a competente retenção na fonte.*
- Sucede porém que, pese embora a Administração Fiscal dê por assente a realização de tais pagamentos, e, como tal, o dispêndio de tal valor pela sociedade não considera tais valores como custo para a sociedade, em violação frontal do disposto no art. 23.º do CIRC.*

- *Donde, caso seja realizada a correcção em sede de IRS, deverá ser igualmente realizada a correcção a favor da Requerente, considerando os custos com os pagamentos, anteriormente referidos.*

b. COMPRAS DE METAL- FORNECEDOR "F..."

- *A Administração Fiscal pretende desconsiderar quer o custo, como o IVA deduzido pela Requerente no tocante às aquisições com o referido fornecedor, em virtude de considerar as respectivas operações subjacentes como simuladas.*
- *Porém, a Administração Fiscal dá por assumido que os valores a que se reportam tais operações foram realmente pagos ao fornecedor e que a respectiva mercadoria foi entregue à Requerente.*
- *Mais, não há qualquer elemento que indique que a mercadoria a que se reportam as operações não tenha sido utilizada pela Requerente no exercício da respectiva actividade.*
- *Ora, se há prova dos pagamentos realizados e da entrega à Requerente das mercadorias a que tais pagamentos se reportam, a Administração Fiscal encontra-se na posse de todos os elementos para verificar que os custos dos mesmos, devendo ser aceites para efeitos de determinação da matéria colectável da Requerente em sede de IRC.*
- *Caso tais custos não sejam aceites para efeitos de IRC a Administração Fiscal encontra-se a desrespeitar o preceituado no art. 23.º do CIRC.*

c. CUSTOS E PERDAS FINANCEIROS – "JUROS"

- *A Administração pretende acrescer à matéria colectável da Requerente parte dos juros bancários suportados com financiamentos contraídos, em*

virtude de a Requerente haver realizado empréstimos à empresa do grupo “... SA”, de forma gratuita.

- A lógica do Fisco é a de que, como parte dos financiamentos teriam sido realizados para os empréstimos à participada, que não pagava juros à Requerente, os juros bancários respectivos não poderiam ser custo pois não eram indispensáveis à manutenção da fonte produtiva.*
- Salvo o devido respeito tal lógica não deverá proceder.*
- Antes de mais esclarece-se que se desconhece como a Administração Fiscal apurou o custo de cada financiamento.*
- Mas para além disso, os financiamentos bancários não foram contraídos com destino ao apoio de tesouraria à participada.*
- A Requerente contraiu os financiamentos como decisão de gestão e não para fazer face ao empréstimo à participada.*
- A Requerente possui depósitos bancários, para financiar a sua actividade, e foi com fundos próprios que realizou o apoio à participada, ficando ainda com capitais para a respectiva actividade.*
- No entanto, como decisão de gestão, foi definido pela Requerente contratar financiamentos para a respectiva actividade.*
- Os empréstimos bancários contraídos não se encontram relacionados com o apoio à tesouraria da participada, mas com a actividade geral da Requerente e ainda que não tivesse ocorrido tal apoio a Requerente teria sempre contraído os referidos financiamentos e suportado os respectivos juros.*
- Donde, a correcção referida não poderá proceder sob pena de violação do disposto no art. 23.º do CIRC.*

d. PERDAS EM DERIVADOS

- *A Administração Fiscal pronuncia-se também no sentido de ser acrescida a matéria colectável da Requerente, em 2009, atento o disposto no al. a) do n.º 1 do art. 78.º do CIRC, dado em 2009, a contabilidade da Requerente não reflectir um ganho de 2.195.690,52 €.*
- *Segundo o Fisco, o valor contabilizado em 2008 encontra-se correcto, mas o de 2009 está errado.*
- *Ora, também aqui não assiste razão à Administração Fiscal.*
- *Antes de mais, não se compreende a referência realizada pela Administração Fiscal ao art. 78.º do CIRC, não conseguindo compreender os fundamentos da correcção.*
- *Por outro lado, o Fisco confunde o valor de disponibilidades (Cash Balance) "enviadas" para a H..., ou seja o valor despendido no activo, com o valor da carteira de derivados, em cada momento, designada por Net Equity.*
- *O valor apurado pelo Fisco não existe, porque em 2009, a Requerente não teve a vantagem que a Administração Fiscal apura.*
- *Aliás, ocorreu sim um erro da Requerente no apuramento de 2008, já que, após a recepção do Projecto de Relatório a Requerente verifica que o correcto seria ter contabilizado uma perda (conforme anexos ao Projecto de Relatório).*
- *Donde, ao invés do apuramento realizado, em 2008, a Requerente deveria ter considerado como custo 4.579.624,226, resultante do seguinte:*
 - a. Saldo da conta 15 antes de 31/12/2008 => 2.981.613,916*
 - b. Net Equity 31/12/2008 => -1.598.010,316*

c. Diferença => 4.579.624,226

• Pelo que a correcção proposta pela Administração Fiscal não pode proceder

. MOVIMENTOS NAS CONTAS DE SÓCIOS – 25

• A Administração Fiscal pretende ainda corrigir a Requerente em sede de IRS presumindo a distribuição de lucros aos sócios, com movimentos que indica não aceitar.

• Entre os referidos movimentos encontram-se várias entregas de valores aos sócios pela sociedade, contabilizadas como empréstimos aos mesmos.

• Sucede porém que, o Fisco não pretende aceitar tratem-se de empréstimos, presumindo que se tratam de distribuições de lucros.

• Ora, sucede que, para além de tal correcção não se mostrar minimamente fundamentada do ponto de vista legal, em clara violação do disposto no art. 77.º da LGT, não tem qualquer aderência com a realidade.

3. Quanto às demais correcções a Requerente não terá oportunidade de se pronunciar dado insuficiente tempo de direito de audição concedido, para analisar um Projecto de Relatório com mais de meio milhar de páginas

TERMOS EM QUE O PROJECTO DE RELATÓRIO DE CORRECÇÕES SUPRA REFERIDO DEVERÁ SER ANULADO, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS

nn) Ao pronunciar-se no exercício do direito de audição, a Requerente contesta, dizendo que «à cautela», as correcções realizadas quanto ao seguinte:

– Retenções na fonte; compras de metal – fornecedor “F...”;

- custos e perdas financeiros – “juros”;
 - perdas em derivados;
 - movimentos nas contas de sócios – 25; regularizações de saldos de contas de terceiros
- oo) Em 04-01-2013, foi enviado à Requerente o Relatório de Inspeção Tributária, sendo o ofício de notificação assinado pela Senhora Directora de Finanças de ..., em regime de substituição (documento «pa2.pdf» página 104, junto com a Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, cujo teor se dá como reproduzido);
- pp) No Relatório da Inspeção Tributária refere-se sobre o exercício do direito de audição, quanto às questões colocadas no seu ponto 1., acima transcritas, o seguinte:
- 2.1.1) Relativamente às questões de direito invocadas no ponto 1. al. a) e b) do referido direito de audição abstemo-nos de tecer qualquer consideração, uma vez que deverão ser dirimidas em sede própria.*
 - 2.1.2) No que concerne à falta de junção de elementos ao projeto de relatório, poderão os mesmos ser consultados no respetivo processo de inquérito, sendo o mesmo do conhecimento do sujeito passivo, uma vez que no âmbito do mesmo foram realizadas buscas nas suas instalações, em 2011.04.13, além de tal assunto ter sido abordado nos vários contactos estabelecidos com os seus representantes.*
 - 2.1.3) No decurso da presente ação de inspeção foi instaurado o Processo de Inquérito Criminal, conforme referido no capítulo II – 2, pelo que se aplica o disposto no nº 5 do art. 45º da LGT.*
- qq) Sobre as outras questões colocadas pela Requerente no exercício do direito de audição, refere-se no Relatório da Inspeção Tributária o seguinte:
- 2.2) Ponto 2 a):*

2.2.1) Neste ponto, o sujeito passivo não contraria a realização destes pagamentos aos trabalhadores nem põe em causa as retenções de IRS apuradas.

2.2.2) O sujeito passivo tinha conhecimento destes pagamentos e não os contabilizou com o propósito de os ocultar à Administração Fiscal, quer na sua esfera, quer na esfera dos trabalhadores, lesando o erário público.

2.2.3) Para que tal custo fosse fiscalmente dedutível não basta a sua indispensabilidade, é necessário a comprovação do mesmo, através de documento fiscalmente válido e devidamente contabilizado, requisito que também emerge do art. 23º do CIRC e não cumprido pelo sujeito passivo, tal como vem explanado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte processo

2.3) Ponto 2 b):

2.3.1) Tais custos não são fiscalmente aceites porque não estão devidamente documentados de acordo com a al. g) do nº 1 do artº 42º, uma vez que estão em causa operações simuladas quer quanto ao verdadeiro fornecedor, quer quanto ao valor real da transação, quer quanto é sua natureza.

2.3.2) E ainda, para que tal custo fosse fiscalmente dedutível não basta a sua indispensabilidade, é necessário a comprovação do mesmo, através de documento fiscalmente válido, requisito formal que emerge do artº 23º do CIRC e não cumprido pelo sujeito passivo, ta como vem explanado no referido Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo

2.4) Ponto 2 c):

2.4.1) Em condições normais de mercado, o sujeito passivo ao conceder empréstimos a terceiros, exigiria um juro que seria contabilizado como proveito

financeiro da empresa, situação que não se verificou por existirem relações especiais entre as empresas, conforme prevê o artº 58º do CIRC.

2.4.2) Tendo-se verificado a inexistência de tal proveito nos registos contabilísticos do sujeito passivo, a Administração Fiscal optou por não presumir juros, corrigindo os custos contabilizados com os financiamentos bancários obtidos, na proporção dos financiamentos concedidos à empresa participada.

2.4.3) De facto, caso não tivesse utilizado fundos próprios para financiar a participada, não teria necessidade de contrair o volume de empréstimos obtidos e assim não incorreria em custos financeiros tão elevados.

2.4.4) Pelo exposto, não se verifica a indispensabilidade destes custos para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, conforme previsto no artº 23º do CIRC.

2.5) Ponto 2 d):

2.5.1) No que a esta matéria respeita, a Administração Fiscal efetuou uma correção aos custos contabilizados, no montante de €2.185.416,05 e uma correção aos proveitos não contabilizados no valor de €10.274,47, daí resultando uma correção ao lucro tributável de €2.195.690,52, conforme melhor descrito no ponto C2 do capítulo III.

2.5.2) Tais correções resultam de valores contabilizados relativos a operações efetuadas com os intermediários financeiros "H..." e "I...", tendo sempre por base o "Cash Balance" à data de 31 de Dezembro.

2.5.3) Estranho é o facto do sujeito passivo colocar em causa a utilização do indicador "Cash Balance" apenas para as operações realizadas com a "H..."

2.5.4) *Refere o sujeito passivo que o "Cash Balance" corresponde ao valor de disponibilidades enviadas para a "H...", situação que não corresponde à realidade, tendo em conta que, em 2008, o valor despendido é de € 3.292.406,64 (folha 2/6 do anexo 33), enquanto que o "Cash Balance" em 31.12.2008 é de € 2.198.752,70 (folha 3/13 do anexo 31. Em 2009, o valor enviado foi de € 487.409,18, (folha 5/6 do anexo 33), enquanto que o "Cash Balance" em 31.12.2009 é de € 2.609.973,27 (folha 7/13 do anexo 31).*

2.5.5) *A legislação citada, artº 78º do CIRC, reporta-se ao tempo em vigor, tendo como epígrafe "Instrumentos financeiros derivados – regras gerais".*

2.6) *Ponto 2 e):*

2.6.1) *Relativamente a este ponto temos a referir que o sujeito passivo assume que o saldo da conta sócio (25), corresponde a adiantamentos por conta de lucros aos mesmos, e não a mútuos, tendo tributada tal valor em sede de IRS.*

2.6.2) *A Administração Fiscal limitou-se a corrigir os movimentos contabilizados nessa conta, com os motivos e fundamentos já expostos no ponto D) do capítulo III, que se traduziu em benefício dos próprios sócios, e apurou o imposto mensal em falta, o qual deveria ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte, conforme artº 98º do CIRS.*

2.7) *Ponto 2 f):*

2.7.1) *Também neste ponto já o sujeito passivo reconhece na sua contabilidade alguns valores de regularização de saldos como custos e perdas extraordinárias (conta 69) ou proveitos e ganhos extraordinários (conta 79), acrescendo, naquele caso (custos), tais valores ao resultado líquido, por entender não serem custo fiscal nos termos do art.º 23º do CIRC*

2.7.2) *A administração Fiscal seguiu o mesmo procedimento que o sujeito passivo adoptou e bem, nos casos em que tais regularizações não foram levadas a custos ou proveitos.*

2.7.3) *Os motivos e fundamentos de tais correções estão descritos no ponto E do capítulo III, salientando o ponto 103, onde é referido que não existem documentos que comprovem que tais pagamentos foram efetuados pelos sócios.*

2.8) *Ponto 3:*

O texto relevante do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária corresponde a 52 páginas, constituindo os restantes documentos folhas anexas de suporte das correções apuradas.

Conclusão:

Face ao exposto, verificamos que da análise à petição apresentada pelo sujeito passivo, em sede do exercício do direito de audição prévia, não resultam quaisquer factos suscetíveis de produzir alterações às propostas inicialmente constantes do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária.

rr) Na primeira página do Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido, inclui-se, além do mais, um despacho datado de 21-12-2012, com o teor «Concordo», assinado por «N...» sob as expressões «Pel' A Directora Finanças» e «O subst legal» (página 108 do documento «pa2.pdf»);

ss) Em 02-01-2013 foram efectuadas as seguintes liquidações:

– a liquidação de IRC n.º 2013 ..., relativa ao exercício de 2006, com o valor a pagar de € 744.638,31 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- a liquidação de IRC n.º 2013 ..., relativa ao exercício de 2007, com o valor a pagar de € 679.864,70 (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - a liquidação de IRC n.º 2013 ..., relativa ao exercício de 2008, com o valor a pagar de € 739.246,26 (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - a liquidação n.º 2013 ..., relativa ao exercício de 2009, com o valor a pagar de € 723.643,63 (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- tt) As liquidações referidas foram notificadas à Requerente acompanhadas das demonstrações de liquidação de juros à Requerente com as demonstrações de acerto de contas e demonstrações de acerto de contas que constituem os documentos n.ºs 2, 3, 5, 6, 8, 9, 11 e 12 juntos com a petição inicial, cujos teores se dão como reproduzidos;
- uu) A Requerente apresentou uma reclamação graciosa das liquidações referidas que foi indeferida por despacho de 29-10-2013, proferido pela Senhora Directora de Finanças de ..., em regime de substituição, em que manifestou concordância a informação que consta do documento n.º 15 junto com a petição

II.8. quanto aos produtos financeiros:

(...)

Deste modo, é possível verificar que os contratos de futuros são instrumentos financeiros que periodicamente geram ganhos ou perdas, provocado pelas oscilações sofridas no preço do ativo contratado.

Tais oscilações ora provocam a saída de verbas da empresa para cobrir posições contratadas ora provocam entradas de verbas ou créditos na carteira de títulos.

Assim, o investidor possui uma conta junto do corretor, onde são levados os valores investidos nos contratos (margem), comissões, taxas, ganhos, perdas, juros, encerramento da posição por reversão ou por vencimento do contrato. Estas rubricas ora tem natureza credora ora devedora, peio que a diferença entre elas revela um saldo, devedor ou credor, que mais não é que o valor do investimento, daí a expressão Cash Balance, ou seja "saldo de caixa" ou "saldo em caixa".

Outro assunto diferente é a liquidação da carteira, transformar os contratos de compra e venda dos ativos em liquidez e adicionar o valor atual em caixa (valores investidos e correspondentes débitos e créditos de comissões, ganhos e perdas).

Assim o Cash Balance dá-nos o valor atual do investimento em carteira, o Net Equity dá-nos a o valor da liquidação dessa carteira, que é constituída por bens (caixa, ou cash), direitos e obrigações. Só assim se pode falar em situação líquida.

A utilização do termo Cash Balance, que traduz "saldo de caixa" assenta, antes de mais, nas regras da contabilidade, que se encontram mais especificamente tratadas na diretriz contabilística n.º 17, aplicável à data.

A diretriz contabilística n.º 17 explana o tratamento contabilístico dos contratos de futuros, negociados em mercados organizados, mais precisamente do tratamento aquando da contratação dos mesmos, das comissões e taxas, e nos ajustes diários de ganhos e perdas.

Ora, a reclamante não traduziu contabilisticamente tais ajustes diários, que representam os recebimentos e pagamentos que a empresa efetuou em razão das variações de preços a que tais produtos financeiros estão sujeitos.

Tais variações produzem ganhos ou perdas e que devem ser contabilizados, mas não o foram, pelo que em 31.12.2009 o valor constante da conta 15 (títulos negociáveis) tem de ser ajustado ao real valor, que nos é dado pelo

corretor/financeira, através do Cash Balance (saldo de caixa). Deste ajustamento resulta uma perda ou ganho que será refletida nos resultados da empresa.

No caso concreto, e tal como consta do quadro inserido no ponto 64.2) do Cap. III do RIT, a reclamante deveria ter refletido em resultados uma perda global de 101.694,37€, que resulta da diferença entre o valor investido (conta 15) acrescido de anteriores débitos e créditos à conta e o Cash Balance à data de 31.12.2009 (2.992.984,25€ - 2.891.289,88€).

Tal lançamento não foi efetuado, tendo sido registada, em 2009, uma perda global de 2.297.384,89€, calculada tendo em conta o indicador Net Equity quanto à financeira H..., e o Cash Balance quanto à financeira I...

Refira-se ainda que o saldo inicial da conta 15 se encontra apurado tendo em conta o indicador Cash Balance, uma vez que foi esse o indicador utilizado pela reclamante para apuramento das perdas em cada uma das financeiras em 2008.

De facto, e inexplicavelmente, só para o caso da financeira H... em 2009, é que a reclamante pretende que seja utilizado o indicador Net Equity, sendo que ela própria sempre utilizou o indicador Cash Balance, inclusivamente no próprio ano de 2009, para a outra financeira, a I...

De referir ainda que, nos termos da referida diretriz, a reclamante estava obrigada a dispor de informação detalhada sobre as posições a cobrir (ativos e passivos financeiros), a fim de podermos aquilatar se estamos perante operações de "cobertura" ou de "especulação", pois o tratamento contabilístico difere. A reclamante não dispunha de qualquer informação a respeito.

Por outro lado, a legislação fiscal em sede de instrumentos financeiros derivados, artigo 78.º do CIRC, restringe a dedução de perdas, sendo que, só as operações de

cobertura são fiscalmente dedutíveis (n.º 6 do artigo 78º do CIRC). A reclamante nunca identificou o tipo de operações praticadas.

E ainda, dentro das operações de cobertura só são aceites as perdas relativas a posições simétricas que são devidamente identificadas em modelo apropriado, o qual deveria integrar o processo de documentação fiscal a que se refere ao tempo o artigo 121º do CIRC. A reclamante não dispõe de qualquer informação a respeito nem veio demonstrar à AT que tais operações cumprem com o disposto na legislação fiscal.

- vv) Em 28-01-2010, foi instaurado um inquérito criminal com o n.º ..., dos Serviços do Ministério Público de ..., que tem por objecto investigação pelo crime de fraude fiscal, em que são arguidas A... –, Lda, e D., Lda, em que foram constituídos arguidos a A... e sócios (B... e C...), a D... e sócio (B...), a G..., Lda e sócios O... e P... (documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 03-09-2014);
- ww) No referido inquérito foram enviadas cartas rogatórias a Espanha para constituição como arguida de F... – Lda, NIF ..., e sócios (documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 03-09-2014);
- xx) Em 2010, foram realizadas buscas nas instalações da Requerente;
- yy) O mencionado projecto de Relatório da Inspeção Tributária tem apostado na sua primeira página um parecer da Chefe de Equipa Q... e um parecer do Chefe de Divisão R..., tendo este o seguinte teor:
- “Confirmo.*
- Deverá proceder-se conforme PARECER DO CHEFE DE EQUIPA, ao lado.*
- À C. S.”*
- zz) Não consta qualquer outro despacho da primeira página do projecto de Relatório da Inspeção Tributária;

- aaa) Em 28-03-2013, a Requerente pagou em processo de execução fiscal pendente no Serviço de Finanças de ... a quantia de € 747.196,08, em que se incluía a quantia de € 744.638,31, liquidada relativamente ao ano de 2006 (documento junto com as alegações da Requerente cujo teor se dá como reproduzido);
- bbb) Em 28-03-2013, a Requerente pagou em processo de execução fiscal pendente no Serviço de Finanças de ... a quantia de € 682.202,41, em que se incluía a quantia de € 679.864,70 liquidada relativamente ao ano de 2007 (documento junto com as alegações da Requerente cujo teor se dá como reproduzido);
- ccc) Em 12-04-2013, a Requerente pagou em processo de execução fiscal pendente no Serviço de Finanças de ... a quantia de € 738.850,42, em que se incluía a quantia de € 736.329,82, liquidada relativamente ao ano de 2008 (documento junto com as alegações da Requerente cujo teor se dá como reproduzido);
- ddd) Em 12-04-2013, a Requerente pagou em processo de execução fiscal pendente no Serviço de Finanças de ... a quantia de € 726.130,98, em que se incluía a quantia de € 723.643,63, liquidada relativamente ao ano de 2009 (documento junto com as alegações da Requerente cujo teor se dá como reproduzido);
- eee) A Requerente, quando fez empréstimos à sua participada E..., SA, tinha grandes disponibilidades económicas, que lhe permitiam fazer os empréstimos que fez com capitais próprios (depoimento da testemunha S...);
- fff) A produção da E..., SA, era complementar da actividade da Requerente, pelo que interessava a esta manter o funcionamento corrente da participada, sendo a esse fim que se destinavam os empréstimos que funcionavam como adiantamentos para a produção desta (depoimento da testemunha S...);

- ggg) A Requerente pretendia, por opção estratégica, dispor imediatamente de quantias avultadas, para poder utilizar em negócios que se lhe deparassem (depoimento da testemunha S...);
- hhh) A Requerente, em 2009, tinha duas carteiras de futuros e opções, sendo uma de cobertura na câmara de compensação I... e sendo a outra de especulação na câmara de compensação H... (Depoimento da testemunha T...);
- iii) A H... não fornecia aos revisores de contas a indicação diária (ajustes diários) dos valores que a Requerente tinha em carteira sendo pedida à H..., pela empresa de revisão de contas, pelo menos a indicação do valor da carteira no final de cada ano que, pelo menos essa, tinha de ser reflectida nas contas (Depoimento desta testemunha);
- jjj) A indicação fornecida pela H... à empresa de revisão de contas era o Cash Balance, que consistia nas quantias que tinham sido enviadas pela Requerente, designadamente as liquidações dos contratos de futuros, os prémios das opções e o valor pago pela mercadoria no caso de ser adquirida no final do contrato (Depoimento da testemunha T...);
- kkk) A empresa de revisão de contas da Requerente, para efeitos da aplicação da Directriz Contabilística n.º 17, o valor da carteira em cada momento era definido pelos ajustes diários acrescido do *cash balance* e o *net equity* é que definia esse valor, sendo com base neste que, em 2009, a Requerente contabilizou os investimentos na H... (Depoimento da testemunha T...);
- lll) A Requerente tinha uma garantia associada aos seus investimentos na "H..." que a dispensava do envio imediato de dinheiro para manter as suas posições, no caso de o *net equity* (definido nos termos da alínea anterior) ser negativo (Depoimento da testemunha T...);

- mmm) No entender da empresa de revisão de contas, nestas situações em que existe uma garantia, não é adequado reflectir nas contas o valor da carteira no final de cada ano sem ponderar os valores negativos que possam já existir, relativamente aos quais não tinha ainda sido necessário enviar valores ou dinheiro à câmara de compensação por existir a garantia (Depoimento da testemunha T...);
- nnn) Se não existisse garantia, o valor do *Cash balance* seria igual ao do *net equity* (Depoimento da testemunha T...);
- ooo) Em 17-10-2012, o Ministério Público autorizou a utilização dos documentos e informações contidas no processo de inquérito atrás referido, para efeitos de quantificação dos impostos em falta (página 13 do Relatório da Inspeção Tributária).

2.1. Factos não provados

Não se provou que a Requerente tivesse contraído empréstimos para fazer empréstimos à sua participada E..., SA,.

A testemunha S... referiu que os empréstimos que a Requerente contraiu, apesar de ter grandes disponibilidades económicas, foram motivados por opção de estratégia empresarial, pretendendo dispor de grandes quantias para aproveitar negócios que lhe interessassem.

O Relatório da Inspeção Tributária, na página 37, confirma que a Requerente dispunha de grandes investimentos em produtos financeiros.

No entanto, também não se provou que, se não tivesse efectuado os empréstimos à sua participada a Requerente teria contraído os empréstimos que contraiu.

2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

A decisão da matéria de facto baseia-se na prova documental que consta do processo administrativo, principalmente do Relatório da Inspeção Tributária

As testemunhas S..., T... e U... aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

3. Matéria de direito

3.1. Questão do vício de forma das notificações das liquidações e falta de fundamentação e vício de forma das liquidações

A Requerente defende que as notificações das liquidações e demonstrações de acerto de contas são ininteligíveis, porque, em suma,

- não percebe as operações matemáticas que destas constam porque do somatório de valores negativos se apura um valor positivo;
- nem tão pouco compreende se as notificações das demonstrações das liquidações são as notificações das liquidações, se apenas as demonstram, ou se as notificações das liquidações se encontram nos tais documentos de acerto de contas;
- as correcções preconizadas no RIT, não coincidem com as constantes das liquidações;
- nesses documentos é também referido um estorno e um suposto acerto, sem que a Requerente consiga perceber qual a base legal para os mesmos, chegando a um valor final que aparece também como “valor a pagar” tal como nas alegadas demonstrações das liquidações;

- não sabe sequer se a documentação supra referida toda junta se reporta à notificação do acto de liquidação ou se comporta outros actos tributários;
- as demonstrações das liquidações e as demonstrações dos acertos de conta constam de documentos autónomos, inclusivamente enviados à Requerente em datas diferentes;
- um contribuinte médio, em sagacidade, formação e conhecimentos tributários não consegue entender totalmente o que lhe está a ser notificado, nem as operações matemáticas que levaram ao apuramento do imposto a pagar, ao do referido estorno, ou ao valor do acerto da liquidação, ou à necessidade de um acerto de contas;
- pelo que as presentes liquidações não podem de forma alguma proceder por ininteligibilidade e no limite até falta de notificação das liquidações à Requerente, em clara violação do disposto nos arts. 36.º do CPPT e 77.º da LGT – dever de fundamentação.

A Autoridade Tributária e Aduaneira responde a estas questões dizendo, em suma,

- que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto, ou seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do acto a decidir daquela maneira e não outra;
- as liquidações adicionais têm a natureza de «processo de massa», que se repercute na forma das notificações, nomeadamente na consagração de uma fundamentação padronizada e informatizada;
- a estar-se perante uma situação de falta ou insuficiência da fundamentação, cabia à Requerente solicitar a emissão da certidão prevista no artigo 37.º do CPPT e, não o fazendo, o vício está sanado;

- no caso concreto, a motivação contextual permitiu ao seu destinatário ficar a saber as razões de facto e de direito que levaram a Requerida a tomar a decisão em causa, com aquele sentido e conteúdo.

3.1.1. Vícios da notificação

Antes de mais, tem que se distinguir entre fundamentação de um acto de liquidação e a sua notificação.

A notificação de um acto de liquidação é um acto exterior e posterior ao acto notificado, pelo que os vícios que afectem a notificação não se podem repercutir no acto notificado, que já está praticado e continua como está com notificação ou sem ela.

Se o acto contém fundamentação, mas esta não é devidamente notificada, estar-se-á perante um vício do acto de notificação, posterior ao acto notificado, mas não perante um vício de falta de fundamentação do acto notificado, pois a deficiência da notificação não retira ao acto fundamentado a fundamentação que dele consta.

Depois deste esclarecimento, importa também esclarecer o alcance do artigo 37.º, n.º 1, do CPPT, em que se estabelece que «*se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento*».

Como resulta do teor expresso desta norma, ela visa suprir deficiências da «**comunicação**» da decisão e não deficiências de **fundamentação** da decisão.

A fundamentação da decisão tem de constar do próprio acto em matéria tributária, directamente ou por remissão, não sendo admissível a fundamentação sucessiva ou *a posteriori*.

Por isso, o artigo 37.º do CPPT não visa permitir à Administração Tributária fundamentar decisões em matéria tributária que não estavam inicialmente fundamentadas, mas sim suprir deficiências da notificação, comunicando posteriormente fundamentos que já constavam do acto. (¹)

No caso em apreço, a Requerente não requereu no prazo de 30 dias, previsto no n.º 1 daquele artigo 37.º, a notificação dos requisitos de fundamentação omitidos, pelo que perdeu o direito a exigir a supressão das deficiências das notificações das liquidações.

3.1.2. Vícios de fundamentação dos actos notificados

O STA tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (²)

¹ A Requerente, no artigo 58.º da petição inicial, refere-se à demonstração de liquidação, mas é a liquidação que contém indicação do valor de € 1.238.287,99.

² Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

No que concerne às próprias deficiências de fundamentação que a Requerente refere, os elementos que lhe foram notificados contêm os elementos para o destinatário médio, na situação em que a Requerente se encontrava (sendo conhecedora das liquidações originais de IRC relativas aos anos em causa e do relatório da inspecção) se aperceber das razões por que foram efectuadas as liquidações.

Na verdade, quanto às alegadas diferenças de valores das correcções propostas no Relatório da Inspeção Tributária e as consideradas nas liquidações, a Requerente não tem razão, pois tanto nas liquidações como no mapa das correcções que consta do Relatório da Inspeção Tributária são patentes as razões da quantificação das correcções relativas a cada ano, que foram as efectivamente consideradas em cada uma das liquidações:

- no que concerne ao ano de 2006, a Requerente refere que o Relatório da Inspeção Tributária se indicam correcções à matéria tributável em sede de IRC no valor de € 954.851,12 e que na liquidação de IRC indica a importância corrigidas de € 1.238.287,99, mas é óbvio, em face da comparação das colunas das «importâncias Liq. Anterior» e das «importâncias corrigidas» que aquele montante de € 954.851,12 é a diferença entre o valor da anterior matéria colectável, de € 283.436,87 e resultante das correcções ($1.238.287,99 - 283.436,87 = 954.851,12$);
- de forma semelhante, para o ano de 2007, o Relatório da Inspeção Tributária indica correcções à matéria tributável no valor de € 1.365.116,67, e a liquidação de IRC indica importâncias corrigidas de € 2.125.527,14, sendo aquele valor resultante da diferença entre este último e a matéria colectável considerada na liquidação anterior de € 760.410,47 ($2.125.527,14 - 760.410,47 = 1.365.116,67$);
- de forma idêntica, para o ano de 2008, o Relatório da Inspeção Tributária indica correcções à matéria tributável no valor de € 1.312.027,77, e a liquidação de IRC indica importâncias corrigidas de € 4.401.742,71, sendo aquele valor resultante da diferença entre este último e a matéria colectável considerada na liquidação anterior

de € 3.089.714,94 (resultante da soma de € 2.104.330,81 e € 985.384,13) (4.401.742,71 - 3.089.714,94 = 1.312.027,77);

- da mesma forma, para o ano de 2009, o Relatório da Inspeção Tributária indica correcções à matéria tributável no valor de € 2.506,306,37 (³), e a liquidação de IRC indica importâncias corrigidas de € 6.867.043,61, sendo aquele valor resultante da diferença entre este último e a matéria colectável considerada na liquidação anterior de € 4.360.737,24 (6.867.043,61 - 4.360.737,24 = 2.506,306,37).

Por outro lado, quanto aos estornos referidos nas demonstrações de liquidações, são indicadas, relativamente a cada um, as liquidações a que se reportam.

Por isso, não se pode entender que as liquidações e demonstrações de liquidações referidas sejam ininteligíveis, para a Requerente, que tinha sido a destinatária das anteriores liquidações e foi notificada do Relatório da Inspeção Tributária.

No que concerne à falta de indicação de que se trata de liquidações adicionais, não se vislumbra como a omissão pode afectar a Requerente, já que os meios para impugnação de liquidações adicionais e os fundamentos para declaração da sua ilegalidade com os fundamentos invocados pela Requerente não são diferentes dos previstos para a impugnação de quaisquer liquidações.

Aliás, se existisse uma diferença relevante para este efeito, constando este Tribunal Arbitral, como a própria Requerente, que se trata de liquidações adicionais, teria de rejeitar o pedido de pronúncia arbitral que a Requerente apresentou, já que nenhuma das normas do RJAT ou da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, faz referência a possibilidade de liquidações *adicionais*.

³ No Relatório da Inspeção Tributária, refere-se 2.506,306,37 e não 2.506,306,17, como a Requerente refere no artigo 58.º da petição inicial.

De resto, a Requerente apercebeu-se perfeitamente de que se tratava de liquidações adicionais, como se infere do próprio facto de salientar a diferença, mostrando profundos conhecimentos sobre a matéria.

Nem se vislumbra, neste contexto em que foram efectuadas liquidações que são efectivamente liquidações adicionais, em que é que se possa consubstanciar a alegada violação do artigo 91.º do CIRC, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que prevê, precisamente, no seu n.º 1, com remissão para o n.º 10 do artigo 83.º do mesmo Código, a possibilidade de efectuar liquidações adicionais em situações deste tipo.

Por isso, com a perspectiva teleológica ínsita na referida jurisprudência sobre a suficiência de fundamentação, tem de se concluir que os actos de liquidação não enfermam de vício de falta de fundamentação em de violação do artigo 91.º do CIRC.

3.1.3. Vício de preterição de formalidade legal essencial – Direito de audição

3.1.3.1. Questão da nulidade da notificação para exercício do direito de audição

A Requerente defende que, em suma que a notificação do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária é nula, por força do preceituado no artigo 39.º, n.º 9, do CPPT, e que, por isso, não lhe foi concedido direito de audição antes das liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida.

A alegada nulidade resultará de o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária, a que as liquidações contestadas se reportam, não se encontrar «*sancionado por uma entidade com competência para o efeito*», mas apenas por um Chefe de Equipa e um Chefe de Divisão, que, o entender da Requerente não têm competência para a prática de actos de correcção ou para a concessão do direito de audição.

A falta de razão da Requerente é clara, quanto à nulidade da notificação.

Na verdade, o artigo 39.º, n.º 9, do CPPT, na redacção do Decreto-Lei n.º 160/2003, de 19 de Julho, estabelece que «o acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data».

Como resulta do próprio teor desta norma, ao reportar-se «à qualidade em que decidiu» o seu campo de aplicação são apenas os actos notificados que consubstanciem **decisões**, o que revela que ela se reporta a actos finais dos procedimentos ou outros que caibam no conceito de actos administrativos (definido no artigo 120.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) o que não é, obviamente, o caso de meros **projectos de decisões**.

Por outro lado, no caso em apreço, como resulta do que se referiu na alínea jj) da matéria de facto fixada, o projecto de Relatório da Inspeção Tributária foi enviado à Requerente através de um ofício assinado por «N...», estando a assinatura aposta sob as expressões «Pel'A Diretora de Finanças» e «O Subst. Legal», pelo que a notificação continha perfeita identificação de quem tinha sido o autor da «decisão» de enviar o projecto à Requerente.

Por isso, não se divisa qualquer fundamento fáctico ou jurídico para considerar nula a notificação, por ofensa do referido artigo 39.º, n.º 9, do CPPT.

Para além disso, nem se demonstra incompetência do subscritor do referido ofício, pois agiu na qualidade de Director de Finanças que é o órgão máximo regional da Autoridade Tributária e Aduaneira no distrito de ... e, para além disso, o artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, que estabelece o regime da notificação do projecto de relatório da inspeção tributária para efeitos de exercício do direito de audição não inclui qualquer norma especial sobre quem tem competência para efectuar a notificação. E, tratando-se da máxima entidade regional a assinar o ofício de notificação, não pode haver dúvidas de que a notificação do projecto de Relatório da Inspeção Tributária foi submetida «à consideração superior», como exige a Requerente.

De resto, se hipoteticamente existisse algum vício derivado de quem subscreveu o referido ofício manifestando a intenção de notificar a Requerente, esse vício seria o de incompetência relativa, que no caso, se degradaria em formalidade não essencial, por ter sido atingido o fim que se visava com a notificação, que era proporcionar à Requerente a possibilidade de exercer o direito de audição, que efectivamente exerceu.

Na verdade, desde há muito que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que as formalidades procedimentais previstas na lei se degradam em formalidades não essenciais, sem poder invalidante do acto final, se, apesar delas, for atingido o fim que a lei visava alcançar com a sua imposição. (⁴)

Por isso, não ocorre qualquer vício relativo ao exercício do direito de audição em relação ao projecto de Relatório da Inspeção Tributária.

3.1.3.2. Questão da impossibilidade de exercício do direito de audição derivada de falta de elementos referidos na notificação

A Requerente defende que *«a notificação para exercício do direito de audição fazia referência a documentação que não foi junta à mesma – ofícios da DSIFAE e indicação da existência de inquérito criminal movido à Requerente»*, que os *«despachos da DSIFAE seriam fundamentais para um cabal exercício do direito de audição pela Requerente, para aquilatar*

⁴ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos: de 17-10-1989, processo n.º 25294, AP-DR de 30-12-94, página 5755; de 13-7-1989, processo n.º 18270, AP-DR de 30-4-91, página 676; de 5-2-1987, processo n.º 22390, AP-DR de 7-5-93, página 609; de 29-1-1991, processo n.º 24417, AP-DR de 14-7-95, página 289; de 27-6-1991, processo n.º 28819, AP-DR de 15-9-95, página 4204; de 17-12-1997, processo n.º 36001, BMJ n.º 472, página 246, e em CJA n.º 12, página 3; de 20-11-1997, processo n.º 41719, publicado em CJA n.º 13, página 14; de 16-6-1998, processo n.º 39946; de 9-5-2001, processo n.º 44341; de 8-9-2010, processo n.º 437/10.

das acusações que lhe eram realizadas no PRIT, bem como para aferir da legalidade da instauração do processo de inspecção».

A notificação para exercício do direito de audição, que se reproduziu, nos pontos essenciais na alínea jj) da matéria de facto fixada, não faz referência a «*ofícios da DSIFAE*» ou «*despachos da DSIFAE*» ou a qualquer inquérito criminal.

No entanto, no texto do projecto de Relatório da Inspeção Tributária, na página 7, refere-se que o seguinte:

«4) Foram anexadas a presente credencial duas informações remetidas pela Equipa de Planeamento da Inspeção Tributária desta Direcção de Finanças, com origem nos seguintes ofícios, remetidos pela DSIFAE:

4.1) Ofício nº ..., com entrada nesta Direcção de Finanças nº ..., de 2008.07.11, respeitante a eventuais diligências a efetuar junto de produtores de resíduos;

4.2) Ofício nº ..., com entrada nesta Direcção de Finanças nº ..., de 2009.02.20, referente a denúncia respeitante à "A..." relacionada com o pagamento de horas extraordinárias não declaradas e a não faturação de serviços de reparação de peças fundidas».

E, na página 8 do mesmo projecto refere-se o seguinte:

7) Em 2010.01.22, foi instaurado, pela Divisão de Justiça Tributária desta Direcção de Finanças, o Processo de Inquérito Criminal nº ..., que corre termos na Polícia Judiciária de ... (PJ), com motivos: na denúncia apresentada; na existência de fortes indícios quanto a não aderência à realidade das operações comerciais realizadas com os fornecedores atrás identificados e com outros; aos elevados valores registados

nas contas caixa, bancos e sócios e as relações especiais com a empresa "D..., Linhas de Transmissão e Propulsão, Lda." e outras.

No entanto, o artigo 60.º, n.º 5, da LGT, que estabelece o que deve ser notificado ao contribuinte para exercício do direito de audição, indica apenas que deve ser comunicado o *«projecto da decisão e sua fundamentação»*.

Por seu turno, o artigo 60.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária estabelece que *«concluída a prática de actos de inspecção e caso os mesmos possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada, esta deve ser notificada no prazo de 10 dias do projecto de conclusões do relatório, com a identificação desses actos e a sua fundamentação»*.

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

Mas, como decorre desta norma, a Constituição não exige que para exercício do direito de audição seja fornecida aos interessados nos actos administrativos toda a informação constante dos procedimentos administrativos e tributários, relegando para a *«lei especial»* a definição dos termos em que tal direito será exercido, termos estes em que poderão ser tidos em conta factores de vária ordem, inclusivamente de natureza económica e de praticabilidade.

Como se vê pelo referido artigo 60.º, n.º 5, da LGT, houve uma opção legislativa geral no âmbito do procedimento tributário de comunicar ao contribuinte a efeitos do exercício do direito de audição *apenas o projecto de decisão e sua fundamentação* e não todo o processo

relativo à decisão projectada, ou todos os documentos a se faz referênciã que não constituem fundamento da projectada decisãõ.

Na mesma linha, o artigo 60.º, n.º 1, do RCPIT, que concretiza esse direito em relação ao procedimento de inspecção tributária, apenas exige que seja comunicado à entidade inspeccionada para *«projecto de conclusões do relatório, com a identificação desses actos e a sua fundamentação»*.

A fundamentação do projecto de decisãõ, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que já se citou, é constituída pelas razões pelas quais quem formulou o projecto de decisãõ elaborou o projecto que elaborou e não qualquer outro.

Isto não significa que o contribuinte não tenha direito a controlar a legalidade formal da decisãõ de início da inspecção, mas o certo é que não se optou por estender o direito de direito de audiçãõ a todo o procedimento inspectivo.

No caso em apreço, não se vislumbra que qualquer das propostas formuladas no Relatório da Inspeção Tributária se tenha baseado nos ofícios referidos ou algum elemento do referido processo de inquérito, cujo conteúdo não consta do processo administrativo, nem se vê que a forma como iniciada a inspecção tenha algo a ver com as razões por que se formularam as propostas de decisãõ que se formularem e não quaisquer outras.

Por isso, tendo sido comunicados à Requerente, para efeito de exercício do direito de audiçãõ, o projecto de decisãõ e a sua fundamentação, tem de se concluir que lhe foram comunicados os elementos exigidos por lei, pelo que não ocorre, por este motivo, violação do direito de audiçãõ.

Assim, não se pode considerar demonstrada a alegada impossibilidade de exercício do direito de audiçãõ pelos motivos invocados.

3.1.3.3. Questão da violação do direito de audição por o Relatório da Inspeção Tributária não se pronunciar sobre elementos novos suscitados pela Requerente

A Requerente defende que ocorreu violação do artigo 60.º, n.º 7, da LGT que estabelece que «*os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão*».

No caso, a Requerente defende o seguinte:

120º

Em resposta à notificação do PRIT a Requerente invocou a falta de sancionamento do mesmo pelo órgão competente e a ausência de competência do órgão que assina a notificação do PRIT.

121º

Em relação a tais elementos novos o RIT indica laconicamente que:

abstemo-nos de tecer qualquer consideração, uma vez que deverão ser dirimidas em sede própria”.

122º

Ora, do exposto resulta violação frontal do disposto no n.º 7 do art. 60.º da LGT, que inquina de ilegalidade todo o procedimento das liquidações contestadas, por ausência de análise aos elementos novos suscitados pela Requerente.

123º

Donde, igualmente pelo exposto é apodítico que deverão ser anuladas as liquidações contestadas.

MAIS,

124º

Note-se que o mesmo se poderá dizer quanto aos elementos suscitados pela Requerente em resposta à notificação do PRIT respeitantes às correcções referentes aos negócios com a F....

125º

Também, em relação a tais elementos suscitados pela Requerente o RIT não faz qualquer referência, não sendo os mesmos sequer analisados.

3.1.3.3.1. Arguição de ilegalidades procedimentais no exercício do direito de audiência

O dever previsto no n.º 7 do artigo 60.º da LGT, de ter «em conta na fundamentação da decisão» os elementos novos suscitados na audiência dos contribuintes, limita-se, obviamente, aos *elementos que constituam fundamentação da decisão*, não se estabelecendo um dever de pronúncia sobre todas as ilegalidades que forem invocadas pelos contribuintes no exercício do direito de audiência, mas que não tenham a ver com os fundamentos da decisão.

Por isso, esse dever de pronúncia está conexionado e limitado pelo tipo de decisão procedimental específica de cada procedimento especial.

Para o especial caso do procedimento de inspecção tributária, o artigo 62.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária concretiza o conteúdo do

relatório da inspecção tributária, estabelecendo, genericamente, que *«é elaborado um relatório o final com vista à identificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídico-tributária»*.

E, no n.º 3 do mesmo artigo especificam-se os elementos que o relatório deve conter:

- a) Identificação da entidade inspeccionada, designadamente denominação social, número de identificação fiscal, local da sede e serviço local a que pertence;
- b) Menção das alterações a efectuar aos dados constantes dos ficheiros da administração tributária;
- c) Data do início e do fim dos actos de inspecção e das interrupções ou suspensões verificadas;
- d) Âmbito e extensão do procedimento;
- e) Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou;
- f) Informações complementares, incluindo os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta;
- g) Descrição dos factos susceptíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária;
- h) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efectuadas pelo sujeito passivo ou obrigado tributário no período a que se reporta a inspecção;
- i) Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correcções efectuadas;
- j) Indicação das infracções verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correcção emitidos;

- l) Descrição sucinta dos resultados dos actos de inspecção e propostas formuladas;
- m) Identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;
- n) Outros elementos relevantes.

Não se inclui nesta lista nem na fórmula genérica que consta do n.º 1 do artigo 62.º do RCPIT o dever de pronúncia sobre todas as ilegalidades que tenham sido suscitadas no procedimento de inspecção, designadamente sobre questões de incompetência da entidade que determinou a notificação para exercício do direito de audição.

Na verdade, o procedimento de inspecção tributária visa o «*apuramento da situação tributária dos contribuintes*» (artigo 63.º, n.º 1, da LGT), «*a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias*» (artigo 2.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária) não sendo um procedimento destinado ao apuramento de ilegalidades procedimentais, como sucede, nomeadamente, com a reclamação graciosa.

Por isso, se compreende e justifica que, perante a arguição de ilegalidades relativas à competência para ordenar a notificação do projecto de Relatório da Inspeção Tributária, a entidade a quem compete elaborar o relatório final se tenha absterido de se pronunciar, pois trata-se de matéria que extravasa o apuramento da situação tributária dos contribuintes que lhe incumbia concretizar no procedimento de inspecção.

Assim, se a decisão final do especial procedimento de inspecção não tinha de conter apreciação da arguição de ilegalidades procedimentais, mas apenas o relevante para apuramento da situação tributária da Requerente, tem de se concluir que não tinha de ter em conta nessa decisão os elementos que não eram relevantes para a fundamentar.

Por isso, neste ponto, não ocorre omissão de pronúncia da decisão do procedimento de inspecção.

3.1.3.3.2. Falta de pronúncia sobre elementos novos relativos às relações da Requerente com a empresa F...

No que concerne à empresa F..., a Requerente disse o seguinte a exercer o *direito de audição*:

COMPRAS DE METAL- FORNECEDOR "F..."

- *A Administração Fiscal pretende desconsiderar quer o custo, como o IVA deduzido pela Requerente no tocante às aquisições com o referido fornecedor, em virtude de considerar as respectivas operações subjacentes como simuladas.*

- *Porém, a Administração Fiscal dá por assumido que os valores a que se reportam tais operações foram realmente pagos ao fornecedor e que a respectiva mercadoria foi entregue à Requerente.*

- *Mais, não há qualquer elemento que indique que a mercadoria a que se reportam as operações não tenha sido utilizada pela Requerente no exercício da respectiva actividade.*

- *Ora, se há prova dos pagamentos realizados e da entrega à Requerente das mercadorias a que tais pagamentos se reportam, a Administração Fiscal encontra-se na posse de todos os elementos para verificar que os custos dos mesmos, devendo ser aceites para efeitos de determinação da matéria colectável da Requerente em sede de IRC.*

- *Caso tais custos não sejam aceites para efeitos de IRC a Administração Fiscal encontra-se a desrespeitar o preceituado no art. 23.º do CIRC*

No caso em apreço, refere-se no Relatório da Inspeção Tributária final o seguinte, especificamente sobre o ponto 2.b. da pronúncia da Requerente no exercício do direito de audição:

2.3) Ponto 2 b):

2.3.1) Tais custos não são fiscalmente aceites porque não estão devidamente documentados, de acordo com a al. g) do nº 1 do art.º 42º, uma vez que estão em causa operações simuladas, quer quanta ao verdadeira fornecedor, quer quanto ao valor real da transacção, quer quanto à sua natureza.

2.3.2) E ainda, para que tal custo fosse fiscalmente dedutível não basta a sua indispensabilidade, é necessário a comprovação do mesmo, através de documento fiscalmente valido, requisito formal que emerge do art.º 23º do CIRC e não cumprido pelo sujeito passivo, tal como vem explanado no referido Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo

É, assim, patente que no Relatório da Inspeção Tributária final se tiveram em conta os elementos invocados pela Requerente, apenas não se lhes tendo dado relevo para alterar a decisão projectada, explicando-se por que é que não se justifica a alteração.

A obrigatoriedade de ter em conta elementos novos, na fundamentação da decisão final, reconduz-se a eles deverem ser mencionados e ponderados, não estando a entidade que profere a decisão final obrigada a alterar a decisão projectada se entende que os elementos novos invocados pelo contribuinte não têm relevância para tal.

Foi o que sucedeu no caso em apreço, em que no Relatório da Inspeção Tributária final se referem expressamente as razões que justificaram a não alteração da decisão projectada.

Por isso, não ocorre o vício procedimental invocado.

3.1.4. Nulidade da notificação do relatório de inspeção

A nulidade da notificação do relatório da inspeção baseia-se em fundamentos idênticos aos invocados pela Requerente a propósito da nulidade da notificação do projecto de relatório.

Valem aqui as considerações que se fizeram no ponto 3.1.3.1. a propósito do idêntico vício que a Requerente imputou à notificação do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária, para que se remete, na parte relativa aos requisitos da nulidade da notificação.

Por outro lado, no caso em apreço, como resulta do que se referiu na alínea qq) da matéria de facto fixada, o Relatório da Inspeção Tributária foi enviado à Requerente através de um ofício assinado por «N...», estando a assinatura aposta sob as expressões «*Pel'A Directora de Finanças*» e «*O Subst. Legal*», pelo que a notificação continha perfeita identificação de quem tinha sido o autor da «*decisão*» de enviar o projecto à Requerente.

Por outro lado, neste caso, a manifestação de concordância com o teor do Relatório da Inspeção Tributária foi proferida pela Senhora Directora de Finanças de ..., em regime de substituição em 04-1-2013, como se refere na alínea nn) da matéria de facto fixada.

Não se vislumbra, assim, qualquer nulidade na notificação do Relatório da Inspeção Tributária, à face do artigo 39.º, n.º 9 (na redacção do Decreto-Lei n.º 160/2003, de 19 de Julho), nem qualquer vício de incompetência.

3.1.5. Caducidade do direito de liquidação e ónus da prova

A Requerente invoca a caducidade do direito de liquidação no que concerne às liquidações relativas aos anos de 2006, 2007 e 2008, por as liquidações respectivas terem sido notificadas em 2013, depois de completados quatro anos sobre o início dos anos civis subsequentes.

Defende ainda a Requerente, em suma, que não se verifica suspensão do prazo de caducidade por ter havido inspeção, por ela ter durado mais de seis meses e que não se pode considerar suspenso o prazo de caducidade por pendência de um inquérito criminal, por não se desconhecer a sua existência, âmbito, extensão, duração e se por efeito do mesmo o prazo de caducidade foi alargado.

O artigo 45.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro»*.

Por outro lado, resulta das alíneas g) a j) da matéria de facto fixada que a inspeção, à face de qualquer das Ordens de Serviço, se prolongou por mais de seis meses, pelo que não é aplicável a suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação que se prevê no artigo 46.º, n.º 1, da LGT.

No entanto, no n.º 5 do artigo 45.º da LGT estabelece-se que *«sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano»*.

Como resulta do próprio texto desta norma, ao exigir que o direito a liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, para aplicação do alargamento do prazo previsto neste artigo 45.º, é necessário, desde logo, que se prove que o

direito de liquidação se baseia em factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal.

Por outro lado, como se refere no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 18-01-2012, processo 00670/08.1BEBRG, na esteira do acórdão do mesmo Tribunal de 22-04-2010, que cita, *«para que se verifique esse alargamento do prazo de caducidade é imperioso que os factos tributários subjacentes à (s) liquidação (ões) em causa tenham sido objecto de uma investigação em sede criminal e quanto a eles instaurado inquérito criminal “o que se compreende, pois não havendo a exigida identidade dos factos investigados no âmbito do processo penal e aqueles que constituem pressuposto da liquidação, não se vislumbra de que forma a pendência daquele processo possa afectar o exercício do direito de liquidação dos tributos”»*

Na verdade, numa interpretação teleológica, do referido artigo 45.º, n.º 5, da LGT, que tenha em mente, a par do interesse na cobrança de tributos, o interesse do contribuinte e público da segurança jurídica, ínsito no instituto da caducidade do direito de liquidação de tributos, e o princípio constitucional da necessidade na restrição de garantias dos contribuintes, não se pode entender que, pelo facto de ter sido instaurado um inquérito criminal para averiguar qualquer facto que possa gerar uma dívida tributária, o direito de liquidação relativamente a quaisquer factos ocorridos no mesmo ano se prolongue nos termos daquele artigo 45.º, n.º 5.

Com efeito, essa ponderação relativa dos interesses conflituantes da segurança jurídica e da cobrança de tributos tem de conduzir forçosamente à conclusão de que só é aplicável o prazo alargado quando os factos que servem de base à liquidação são averiguados no inquérito criminal, isto é, quando não havia outra forma de a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidar no prazo normal, salvaguardando todos os interesses em confronto.

Por outras palavras, o alargamento do prazo não pode ser entendido [como foi pela Autoridade Tributária e Aduaneira, à face do que se refere no ponto 9) da página 8 do Relatório da Inspecção Tributária] como um incompreensível *«benefício»* concedido à Autoridade

Tributária e Aduaneira para poder actuar com menos diligência do que a que lhe é normalmente exigida na liquidação de tributos, mas sim como algo que só é tolerável quando seja estritamente *necessário* para efectuar a liquidação, designadamente quando o completo conhecimento dos factos necessário para efectuar a liquidação só lhe adveio através do inquérito criminal.

Uma das provas que existem no presente processo sobre o conteúdo do processo de inquérito criminal é a informação, prestada pelos Serviços do Ministério Público de ..., de que, em 28-01-2010, foi instaurado um inquérito criminal com o n.º ..., que tem por objecto investigação pelo crime de fraude fiscal, em que são arguidas A... -Fundições Portuguesas, Lda, e D..., Lda, em que foram constituídos arguidos a A... e sócios (B... e C...), a D... e sócio (B...), a G..., Lda e sócios O... e P... (documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 03-09-2014).

Outros elementos que revelam os factos que são objecto do inquérito são os documentos apreendidos nas buscas referidas na alínea o) da matéria de facto fixada, designadamente as pastas de arquivo, os DVDs e um CDs respeitantes à base informática e correio electrónico da Requerente.

Ainda outros elementos, extraídos do próprio inquérito criminal, são os autos de declarações e inquirições que constam de fls. 150 a 212 do processo administrativo (parte «PA3.pdf»), que têm por objecto as relações da Requerente com a “G..., LDA.”.

Por outro lado, em 17-10-2012, o Ministério Público autorizou a utilização dos documentos e informações contidas no processo de inquérito atrás referido, para efeitos de quantificação dos impostos em falta (página 13 do Relatório da Inspeção Tributária), o que permite inferir que os factos referidos nos documentos cuja utilização foi autorizada são objecto do inquérito.

Assim, tendo em conta os factos referidos no Relatório da Inspeção Tributária como sendo apurados com base nos elementos obtidos através das buscas, pode-se considerar

demonstrado que as liquidações impugnadas respeitam a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal no que concerne aos pagamentos a trabalhadores da Requerente [Parte III, alínea A) do Relatório da Inspeção Tributária], às compras ao fornecedor “F..., LDA.” [Parte III, alínea B1) do Relatório da Inspeção Tributária], às relações com a “G..., LDA.”, [Parte III, alínea B2) do Relatório da Inspeção Tributária], aos encargos particulares da gerência [Parte III, alínea C3) do Relatório da Inspeção Tributária], e aos movimentos a débito e crédito na conta 25 – Sócios gerência [Parte III, alínea D) do Relatório da Inspeção Tributária].

No que concerne aos empréstimos efectuados à participada da Requerente E..., SA, [Parte III, alínea C1) do Relatório da Inspeção Tributária] e à regularização de saldos de contas de terceiros que concorrem para o apuramento de resultados e do lucro tributável [Parte III, alínea E) do Relatório da Inspeção Tributária] não se vê no Relatório qualquer referência a elementos obtidos através das buscas, fazendo-se referência apenas ao exame a contas. O mesmo sucede relativamente às perdas em derivados [Parte III, alínea C2) do Relatório da Inspeção Tributária], mas em relação a estas, por serem referentes ao ano de 2009, não se coloca a questão da caducidade do direito de liquidação, que foi efectuada em 2013.

Pelo exposto, o prazo de caducidade do direito de liquidação relativo aos factos subjacentes às liquidações de IRC que são objecto do presente processo é o prazo normal de quatro anos, previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, quanto às correcções efectuadas em sede de IRC empréstimos efectuados à participada da Requerente E..., SA [Parte III, alínea C1) do Relatório da Inspeção Tributária] e à regularização de saldos de contas de terceiros que concorrem para o apuramento de resultados e do lucro tributável [Parte III, alínea E) do Relatório da Inspeção Tributária].

Consequentemente, não sendo aplicável qualquer das regras sobre suspensão desses prazos, o direito de liquidação pelos factos referidos relativos aos anos de 2006, 2007 e 2008 caducou, respectivamente, em 01-01-2011, 01-01-2012, e 01-01-2013.

Tendo as liquidações sido elaboradas em 02-1-2013 e, obviamente, sido notificadas posteriormente, tem de se concluir que as liquidações relativas àqueles anos de 2006, 2007 e 2008 enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação na parte em que as liquidações assentam nas seguintes correcções:

- quanto às correcções efectuadas relativamente aos empréstimos à participada E..., SA, caducou o direito de liquidação em relação às correcções no montante de € 22.506,56 (ano de 2006), € 38.110,13 (ano de 2007) e € 41.935,52 (ano de 2008);
- no que respeita às correcções relativas à regularização de saldos de contas de terceiros que concorrem para o apuramento de resultados e do lucro tributável, caducou o direito de liquidação em relação às correcções nos montantes de € 105.678,51 (ano de 2006) e de € 429.519,46 (ano de 2008).

Em relação às partes das liquidações de IRC que assentaram noutras correcções não caducou o direito de liquidação, por ser aplicável o prazo alargado previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT quanto às referentes aos anos de 2006, 2007 e 2008 e por a liquidação ter sido efectuada dentro do prazo referido no n.º 1 do mesmo artigo, quanto à liquidação do ano de 2009.

3.1.6. Questão da consideração como custo em sede de IRC das despesas que foram dadas como provadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira para efeito de liquidação por falta de retenção na fonte de IRS

Relativamente aos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que se verificavam pagamentos a trabalhadores sujeitos a IRS nos valores

totais de € 326.411,78 em 2006, € 352.051,29 em 2007, € 364.017,00 em 2008 e € 168.470,50 em 2009 [alíneas p) a r) da matéria de facto fixada].

Por esses rendimentos não terem sido declarados na declaração modelo 10 nem ter sido retido na fonte IRS, a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou IRS, por falta de retenção na fonte, que, naqueles quatro anos, totalizou € 246.587,00 [quadros da alínea s) da matéria de facto fixada].

A Requerente entende que as despesas com esses pagamentos a trabalhadores, que foram dadas como provados para efeitos da retenção na fonte de IRS, devem também serem consideradas com custos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável de IRC.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que os pagamentos referidos não podem ser aceites com custo para efeitos de IRC por, em suma, não estarem documentados e contabilizados, nem incluídos em declarações fiscais, não beneficiando de presunção de veracidade e defende que a Requerente em momento algum admitiu ter efectuado os pagamentos em causa.

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca o artigo 81.º, n.º 1, do CIRC que estabelece que *«as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º»*.

O artigo 17.º do CIRC estabelece que *«o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código»*.

O artigo 23.º do CIRC na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, estabelece que *«consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a*

manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes» «encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação».

Para haver dedutibilidade de encargos ou despesas para efeitos de determinar a matéria tributável de IRC é necessário saber, antes de mais, se existiram os encargos ou despesas, isto é, saber se eles devem ou não considerar-se provados (**1.^a questão**).

Depois, no caso de resposta afirmativa a esta primeira questão da existência das despesas ou encargos, coloca-se a questão da sua dedutibilidade para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC (**2.^a questão**).

Para aferir da dedutibilidade, já assente a existência dos encargos ou despesas, suscitam-se duas questões:

- a) que as despesas ou encargos, provados, sejam também **comprovadamente** indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (artigo 23.º, n.º 1 do CIRC na redacção anterior a 2010); é necessário duas provas para se verificar este requisito: a prova de que existiu o encargo (questão 1.^a) e a prova de que ele é indispensável para aqueles fins;
- b) que não se trate de despesas ou encargos, provados, relativamente aos quais exista uma norma especial proibindo a dedutibilidade (artigo 42.º, n.º 1, conjugado com artigo 81.º, n.º 1), do CIRC, nas redacções vigentes antes de 2010.

Estes dois requisitos referidos como 2.^a questão para apurar da dedutibilidade de despesas ou encargos que se provou existirem são cumulativos, pois, para afastar a possibilidade de dedução, basta que não se comprove a indispensabilidade ou que se esteja perante uma situação enquadrável numa norma especial que proíba a dedução.

Como se referiu, se colocar a 2.^a questão, em qualquer das vertentes, é necessário estar previamente resolvida a afirmativa 1.^a questão da prova da existência das despesas ou encargos.

A esta luz, o artigo 42.º, n.º 1, alínea g), em que se refere a não dedutibilidade de despesas não documentadas, influi apenas no âmbito da 2.^a questão, por ter sido dada resposta positiva à 1.^a.

Na verdade, o corpo do n.º 1 do artigo 42.º, ao dizer que «*não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício*» tem como pressuposto que existam esses encargos, limitando-se a sua estatuição a definir situações em que, apesar de se provar que eles existem, se proíbe a dedução.

Por isso, a alínea g) ao referir «*os encargos não devidamente documentados*» como se incluindo entre os que não são dedutíveis não está a regular requisitos para dar como provada a existência de encargos, cuja existência já está assente, apesar de não devidamente documentados, mas sim estatuir sobre a sua dedutibilidade, definido uma proibição (isto é, esta alínea interfere apenas na resolução da 2.^a questão).

Da mesma forma, o artigo 23.º do CIRC ao dizer que «*Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis...*» está também a pressupor que esses custos ou perdas existam, pois só provando-se a sua existência se pode colocar a questão da indispensabilidade.

O artigo 81.º, n.º 1, do CIRC, nas redacções vigentes antes de 2010, confirma quando se fala de «*despesas não documentadas*» não se está a aludir à prova da existência das despesas.

Na verdade, o artigo 81.º, n.º 1, do CIRC, na redacção do Decreto-lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, dizia que «*as despesas confidenciais ou não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º*» e na redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, passou a dizer que «*as despesas não*

documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º»

Em qualquer das redacções a referência a «*despesas não documentadas*» reporta-se a despesas que, apesar de não documentadas, se comprovou existirem, pois, se não se provou que existissem, não poderiam constituir matéria tributável de tributação autónoma.

Essas *despesas não documentadas* que, apesar da não documentação, se comprovam e que constituem a matéria tributável das tributações autónomas, *são as mesmas* a que se referem o artigo 42.º n.º 1 alínea g), como não dedutíveis para efeitos da determinação da matéria tributável de IRC.

No caso em apreço, não está em causa que as despesas com as remunerações de trabalhadores existam, pois provou-se que existiram.

Por outro lado, nem mesmo foi questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que tais despesas foram indispensáveis para a realização dos proveitos e a alínea d) do n.º 1 do artigo 23.º inclui as remunerações e ajudas de custo entre os tipos de despesas dedutíveis.

Por isso, apenas está em causa saber se, apesar de as referidas despesas existirem e serem de considerar indispensáveis para a realização dos proveitos, a dedutibilidade é proibida pela alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, por serem «*encargos não devidamente documentados*», que é o fundamento invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Existe, assim, um regime legal de irrelevância de encargos não devidamente documentados para determinação do lucro tributável de IRC, apesar de eles existirem e serem indispensáveis para a realização dos proveitos, como se decidiu nos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 26-04-2012, proferido no processo n.º 0964/06.0BEPRT (que se cita no Relatório da Inspeção Tributária como fundamento da correcção efectuada) e de 03-05-2012, proferido no processo n.º 00607/08.8BEPNF.

Na verdade, o artigo 42.º, n.º 1, alínea g), do CIRC na redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, estabelecia que *«não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício» «os encargos **não devidamente documentados** e as despesas de carácter confidencial».*

Esta proibição da dedutibilidade de encargos não *devidamente* documentados era acompanhada da imposição de uma tributação autónoma, prevista no artigo 81.º, n.º 1, que estabelecia que *«as despesas confidenciais ou não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º».*

A Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, alterou esta alínea g), que passou a referir apenas *«os encargos não **devidamente** documentados»*, alteração esta foi acompanhada pela alteração do artigo 81.º, n.º 1, do mesmo Código que passou a estabelecer que *«as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º».* (⁵)

Em sede de IRC, uma despesa pode estar documentada, pode estar provado que ela foi realizada e mesmo que foi indispensável para a obtenção dos proveitos e não ser relevante para efeitos de determinação do lucro tributável, por pura opção de política legislativa, sendo opções desse tipo que se estão subjacentes à maior parte, pelo menos, das situações de não dedutibilidade arroladas no artigo 42.º do CIRC, na redacção vigente em 2009 (e actualmente consta da lista do artigo 23.º-A).

Sendo assim, nestas situações especiais em que o CIRC proíbe a dedutibilidade de encargos, não valem argumentos atinentes à falta de congruência probatória, que poderiam ser

⁵ Com o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, a redacção deste artigo 81.º, n.º 1, foi transposta para o artigo 88.º, n.º 1 e eliminada a norma da alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, mas a nova redacção a este Código por este diploma, só é aplicável *«aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010»*, nos termos do seu artigo 9.º.

relevantes à luz do princípio da descoberta da verdade material, pois *a não dedutibilidade não tem a ver com a falta de prova da existência das despesas*. Decerto que o princípio procedimental da descoberta da verdade material, que está subjacente ao princípio do inquisitório, que se enuncia no artigo 58.º da LGT, exigirá que, em regra, um juízo probatório sobre a existência de determinadas despesas que se efectue num procedimento tributário para detectar omissão de deveres de retenção na fonte de IRS relativamente a remunerações de trabalhadores valha também para dar como provada a existência de tais despesas para todos os outros efeitos.

Mas, nos casos especiais de afastamento da dedutibilidade indicados no referido artigo 42.º, *não é a falta de prova das despesas que explica a não dedutibilidade*, mas sim razões de política legislativa atinentes, sobretudo, à reprovação dos comportamentos dos contribuintes, inclusivamente a nível do cumprimento das obrigações previstas na lei fiscal.

De qualquer modo, é claro que o regime vigente em 2009, proibia expressamente a dedutibilidade das despesas não *devidamente* documentadas, para efeitos da determinação da matéria tributável de IRC.

Esta documentação *devida* de despesas, no contexto do CIRC, que indicava expressamente no seu artigo 115.º as «*obrigações contabilísticas das empresas*», deveria ser entendida como sendo a que neste Código se obrigava os sujeitos passivos a manter. Isto é, os encargos estarão devidamente documentados quando estiverem *documentados nos termos exigidos pela lei comercial e fiscal*, como exige este artigo 115.º, na redacção vigente em 2009. Trata-se de uma solução que se compreende, pois apesar de a norma sobre a não dedutibilidade não ter a natureza de sanção, a falta de documentação nos termos exigidos não deixa de se ser um comportamento censurável, susceptível de afectar a receita fiscal, que se pretende desincentivar.

Por isso, é por força da opção legislativa subjacente à proibição de despesas não documentadas no termos previstos no CIRC, que impõe aos sujeitos passivos «*contabilidade*

organizada nos termos da lei comercial e fiscal» que, apesar de se provar que as despesas em remunerações de trabalhadores foram efectuadas e mesmo que sejam indispensáveis para a obtenção dos proveitos, a falta da sua documentação nos termos previstos no CIRC constituía um obstáculo decisivo à sua relevância com custos.

Sendo este o regime que resulta do artigo 42.º, n.º 1, alínea g), do CIRC, ele só poderá deixar de ser aplicado ao caso em apreço com fundamento em inconstitucionalidade, entrevendo-se que se possam suscitar problemas de compatibilização deste regime com os princípios da tributação com base no rendimento real que enforma a tributação do rendimento das empresas e com o princípio da justiça, ínsito no princípio do Estado de Direito democrático, por a relevância de determinadas despesas ser reconhecida apenas em desfavor do contribuinte.

Quanto ao em princípio da *«tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real»*, que consta do artigo 104.º, n.º 2, da CRP, não justifica que se considera inconstitucional a alínea h) do n.º 1 do artigo 42.º, pois, como o próprio enunciado do princípio revela, ao incluir a expressão *«fundamentalmente»*, mostra que se trata de uma regra que admite excepções e que apenas reclama uma tributação primacialmente baseada no rendimento real: no caso, por não serem dedutíveis estas despesas com remunerações que a Requerente havia ocultado, a tributação da empresa não deixa de se fazer fundamentalmente com base no rendimento real, pois trata-se da irrelevância de um parcela reduzida dos custos com mão de obra. Por outro lado, *«a injunção constitucional da tributação segundo o rendimento real não pode deixar de atender, necessariamente, aos princípios da praticabilidade e de operacionalidade do sistema, pelo que não pode deixar de se lhes reconhecer natureza constitucional (...) Um sistema inexecutável ou um sistema que não permita o controlo dos rendimentos e da evasão fiscal, na medida aproximada à realidade existente, conduz em linha*

recta à distorção, na prática, do princípio da capacidade contributiva e da tributação segundo o rendimento real». (⁶)

No que concerne ao princípio da justiça, não é claro que se possa considerar injusto que não se dê relevo fiscal a despesas que, com intuito de evitar a tributação devida, foram escondidas, para mais tratando-se de um caso de contabilidade paralela, num esquema de omissão de deveres fiscais reiteradamente mantido ao longo de vários anos e abrangendo vários tipos de impostos. Contabilidade paralela e oculta, mantida pertinazmente ao longo de vários anos, merece um tratamento fiscal diferente de meras irregularidades contabilísticas ocasionais, que até poderão não ser intencionais. Se se pode duvidar seriamente, à luz do princípio da justiça, em que se englobam considerações de proporcionalidade, que meras irregularidades contabilísticas ocasionais possam justificar a não dedutibilidade de despesas existentes e indispensáveis para a realização dos proveitos, já não é seguro que se possa afirmar que seja uma solução jurídica desequilibrada ou insensata aplicar a consequência negativa prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC às situações duradouras de contabilidade paralela.

Sendo assim, não se pode entender que a alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, entendida como aplicável a situações deste tipo, seja incompatível com o princípio da justiça.

Por isso, no caso em apreço, devendo as despesas referidas considerar-se como não *devidamente* documentadas, é correcta a decisão de não as considerar para efeitos da determinação da matéria tributável de IRC.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral, nesta parte.

3.1.7. Questão da tributação autónoma de IRC

⁶ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 85/2010, publicado na II Série do Diário da República n.º 74, de 16-04-2010-

A questão da tributação autónoma que a Requerente suscita, reporta-se às operações consideradas pela Autoridade Tributária e Aduaneira como simuladas relativas à empresa G..., Lda.

No que concerne a esta empresa, a Requerente registou compras nos anos de 2006, 2007 e 2008, no valor de total de € 2.767.846,48 [alínea w) da matéria de facto fixada].

A Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que todas as compras à G... relativas ao ano de 2006 são operações simuladas que afectaram os resultados do exercício por via do apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, no valor de € 798.121,84 [alínea x) da matéria de facto fixada].

Relativamente ao ano de 2007, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que há operações reais e outras simuladas, tendo estas últimas sido contabilizadas como compras que afectaram os resultados do exercício por via do apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, no valor de € 563.016,59 [alínea y) da matéria de facto fixada].

No que respeita ao ano de 2008, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que facturas no valor global de € 715.894,07 não têm correspondência com operações reais [alíneas z) e aa) da matéria de facto fixada].

A tese da Requerente é a de que, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira concluído que as operações nunca existiram, não foram realizados os pagamentos respectivos e se as despesas não existiram não pode existir tributação autónoma com fundamento em despesas não documentadas.

Esta tese, porém, não tem suporte na matéria de facto fixada, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira não entendeu nem se provou que as quantias relativas a tais despesas não foram pagas.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira deu como provado que as quantias referidas estão indicadas na contabilidade da Requerente como estando pagas em numerário quanto às do ano de 2006 e, quanto às dos restantes anos, com excepção da factura n.º 232, através de cheques levantados ao balcão dos bancos, ficando por saber quem realmente usufruiu das importâncias [ponto 47), página 33, do Relatório da Inspeção Tributária].

Foi isso que também se deu como provado na alínea bb) da matéria de facto fixada.

Assim, está-se perante despesas não documentadas, que são tributadas autonomamente à taxa de 50%, nos termos do artigo 81.º do CIRC, nas redacções do Decreto-lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, e da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, vigentes nos anos de 2006 a 2008.

Por isso, não merece censura a liquidação de tributações autónomas relativamente àquelas despesas, nos anos referidos.

3.1.8. Questão da correcção relativa a custos com juros

Como resulta da matéria de facto fixada, a Requerente suportou custos referentes a juros de empréstimos bancários, que se mantiveram ao longo dos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, que serviram para financiar os seus activos.

Quanto às partes das liquidações que assentaram nas correcções relativas de juros de empréstimos bancários referentes aos anos de 2006, 2007 e 2008, caducou o direito de liquidação, como se referiu, pelo que está prejudicado, por ser inútil, o conhecimento da questão de saber se as correcções tinham suporte legal.

Nos activos financeiros da Requerente, apresentava-se na conta 41 – Investimentos Financeiros com Empréstimos de Financiamento à empresa participada E..., SA, no final do ano de 2009, um saldo devedor de € 686.640,80.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, com estes empréstimos de financiamento, a Requerente deveria obter juros que seriam contabilizados como Proveitos e Ganhos Financeiros (conta 78), situação que não se verificou.

Por estas razões, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente não estava a obter qualquer proveito dos empréstimos concedidos, e em contrapartida, estava a pagar e suportar o custo dos juros com empréstimos obtidos, tirando daí a ilação de que se não concedesse tais empréstimos não teria que contrair um valor tão elevado de empréstimos junto das instituições bancárias e, conseqüentemente, teria custos financeiros mais baixos com o pagamento de juros.

Por isso, relativamente ao ano de 2009, não aceitou como custos o montante € 22.293,03 de juros bancários, com fundamento na falta do requisito da indispensabilidade, exigido pelo artigo 23.º do CIRC.

A Requerente defende que não se prova qualquer nexo de causalidade entre os empréstimos bancários que fez e os financiamentos que obteve, que a decisão de obter financiamento bancário não estava relacionada nem limitada pelos empréstimos que fez à sua participada, pois tinha grandes disponibilidades económicas, pelo que até poderia fazer empréstimos à participada com capitais próprios.

Assim, defende a Requerente que optou por recorrer à banca por decisão de estratégia empresarial, para financiar a respectiva actividade operacional, mas não para financiar a participada.

O depoimento da testemunha S... corroborou a tese da Requerente, designadamente quanto à sua estratégia de dispor de quantias avultadas para poder utilizar em negócios que lhe interessassem.

O art. 23.º, n.º 1, do CIRC, na redacção vigente em 2009, estabelece o princípio de que *«consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a*

realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora», indicando-se, título exemplificativo, os «encargos de natureza financeira, como juros de capitais alheios aplicados na exploração».

São de considerar indispensáveis para realização dos proveitos as despesas sem as quais a empresa não poderia exercer a sua actividade nem obter os proveitos ou ganhos que obteve.

Não afasta uma conclusão no sentido dessa indispensabilidade a eventualidade de a empresa poder prosseguir a sua actividade sem realizar determinadas despesas, mas apenas um juízo no sentido de as despesas em causa não terem potencialidade para influenciar positivamente a obtenção de proveitos. No mínimo, numa situação em que a matéria tributável é positiva, uma conclusão no sentido da dispensabilidade das despesas para a obtenção do lucro tributável, teria de assentar numa demonstração de que mesmo que não tivessem sido efectuadas as despesas em causa poderiam ***ser obtidos os proveitos ou ganhos que foram efectivamente obtidos***.

O que significa que só é de afastar uma conclusão no sentido da indispensabilidade das despesas para a obtenção dos proveitos ou ganhos se se puder afirmar que essas despesas não tinham potencialidade para os influenciarem positivamente.

Na verdade, não é necessário, para atribuir relevância fiscal às despesas efectuadas com os financiamentos bancários, demonstrar que elas produziram efectivamente um resultado positivo. Basta que sejam actos que possam ser aceites como actos de gestão, actos do tipo dos que uma empresa realize com o objectivo de incrementar os proventos e com tendencial potencialidade para propiciar tal incremento. Nesta matéria, o controle da Administração Tributária tem de ser um controle pela negativa, não aceitando como custos apenas os que claramente não tenham potencialidade para gerar incremento dos ganhos, não podendo *«o agente administrativo competente para determinar a matéria colectável arvorar-se a gestor e qualificar a indispensabilidade ao nível da boa e da má gestão, segundo o seu sentimento ou sentido pessoal; basta que se trate de operação realizada como acto de gestão, sem se entrar*

*na apreciação dos seus efeitos, positivos ou negativos, do gasto ou encargo assumido para os resultados da realização de proveitos ou para a manutenção da fonte produtora» (VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, volume II, página 601).*

O contribuinte, no exercício da liberdade de iniciativa económica nos quadros definidos na Constituição e na Lei que lhe é reconhecida pela Constituição da República Portuguesa [arts. 61.º, n.º 1, e 80.º, alínea c)], tem, em princípio, o direito de definir com relevância fiscal as estratégias empresariais que julgue adequadas e de escolher os meios para atingir os resultados que almeja, desde que não esteja prevista qualquer limitação justificada pela necessidade de assegurar a concomitante realização de outros valores com consagração constitucional (como, por exemplo, os interesses ambientais ou os direitos dos trabalhadores). Incluir-se-á no núcleo essencial de tal direito, a liberdade dos agentes económicos formularem e concretizarem as suas opções de gestão, quando estas não afectem qualquer dos interesses constitucionais que se pretendem assegurar. Sendo certo que as exigências da tributação, necessária para assegurar o funcionamento geral do Estado, podem justificar limitações aos custos relevantes para efeitos fiscais, estas têm de decorrer da Constituição ou da Lei, como impõem aquelas normas constitucionais.

A esta luz, sendo a regra a liberdade de iniciativa económica e devendo a tributação das empresas incidir fundamentalmente sobre o seu rendimento real (art. 104.º, n.º 2, da CRP), a norma do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, na redacção vigente em 2009, ao limitar a relevância dos custos aos *«que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora»* tem de ser entendida como permitindo a relevância fiscal de todas as despesas efectivamente concretizadas que sejam potencialmente adequadas a proporcionar proveitos ou ganhos, independentemente do êxito ou inêxito que em concreto proporcionaram.

A própria letra daquele n.º 1 do art. 23.º aponta decisivamente nesse sentido com a utilização do tempo verbal futuro *«forem»*, em vez do tempo passado *«foram»*: a perspectiva

adequada para apreciar a indispensabilidade das despesas para a obtenção dos proveitos é do agente económico *no momento em que agiu*, quando apenas há a possibilidade de as opções empresariais a tomar virem a produzir proveitos e não a da fiscalização tributária, agindo na presença dos resultados obtidos, apreciando a relevância que as despesas tiveram efectivamente para eles serem atingidos.

Assim, é de concluir que são de considerar indispensáveis para a realização dos proveitos as despesas que, no momento em que são realizadas, se afigurem como potencialmente geradoras de proveitos, o que tem como corolário só poder ser eliminada a relevância fiscal de um custo quando for de concluir, à face das regras da experiência comum, que não tinha potencialidade para gerar proveitos, isto é, quando se demonstrar que o acto que gera os custos não pode ser considerado como um acto de gestão, por não poder esperar-se, com probabilidade aceitável, que da despesa efectuada possa resultar um proveito.

No caso em apreço, resulta da matéria de facto fixada que a Requerente, por estratégia empresarial, pretendia dispor de quantias avultadas para poder utilizar em negócios que se lhe deparassem e que também lhe interessava manter o funcionamento corrente da sua participada, cuja actividade era complementar da sua.

Por outro lado, não se provou que existisse nexos de causalidade entre os empréstimos contraídos pela Requerente e os empréstimos que fez a sua participada, pois provou-se que tinha disponibilidades para os fazer com capitais próprios, sem recorrer a financiamentos bancários.

Neste contexto, não se pode concluir que os financiamentos obtidos pela Requerente não tivessem potencialidade para gerar os proveitos que obteve, quer a nível do aproveitamento de oportunidades de negócios quer a nível da manutenção do funcionamento da sua participada, que era relevante para a obtenção dos proveitos pela Requerente.

Por isso, não se pode concluir pela falta de indispensabilidade dos custos, para efeitos do artigo 23.º do CIRC.

Por outro lado, embora no Relatório da Inspeção Tributária se refira, a este propósito, que *«em condições normais de mercado, o sujeito passivo ao conceder empréstimos a terceiros, exigiria um juro que seria contabilizado como proveito financeiro da empresa, situação que não se verificou por existirem relações especiais entre as empresas, conforme prevê o artº 58º do CIRC»*, a Autoridade Tributária e Aduaneira não fez aplicação do regime de preços de transferência previsto nesta norma, pelo que não há que aferir a dedutibilidade dos custos com os empréstimos a luz deste regime.

Pelo exposto, não se pode considerar justificada a decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira de não aceitar como custo a totalidade dos encargos com juros de empréstimos bancários suportados no 2009 (relativamente aos outros anos ocorre a caducidade do direito de liquidação, como se referiu).

Procede, assim o pedido de pronúncia arbitral, nesta parte.

3.1.9. Questão da contabilização dos produtos financeiros

A Requerente era titular de duas carteiras de produtos financeiros – derivados, uma valorizada em dólares americanos (US dollars) e outra em euros, dos quais constava a seguinte informação relativamente ao valor destas, em 31 de Dezembro de cada ano:

61.1) Documentos da

	Carteira em dólares			Carteira em euros	Total em euros
	US Dólar	Taxa câmbio	Euro	Euro	
Cash Balance 31/12/2008	3.057.167,92	1,3903870	2.198.789,20	-36,50	2.198.752,70
Cash Balance 31/12/2009	3.378.796,84	1,4321490	2.359.249,52	250.723,75	2.609.973,27

61.2) Documentos da

	Carteira em dólares			Carteira em euros	Total em euros
	US Dólar	Taxa câmbio	Euro	Euro	
Cash Balance 31/12/2008	284.529,75	1,39170	190.076,70	190.745,04	380.821,74
Cash Balance 31/12/2009	59.154,68	1,43390	41.264,40	240.062,21	281.316,61

Confrontando os documentos apresentados pela Requerente com a posição das carteiras no final de cada ano, a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que o valor contabilizado no ano de 2008 estava em conformidade com os documentos apresentados, o mesmo não acontecendo para o ano de 2009, pelo que decidiu efectuar uma correcção ao lucro tributável no valor de € 2.195.690,52, nos termos da alínea a) n.º1 artigo 78.º do Código do IRC, que estabelecia, na redacção vigente em 2009, o seguinte:

1 - Na consideração dos proveitos ou ganhos e custos ou perdas relativos a instrumentos financeiros derivados, salvo os previstos no artigo seguinte, deve observar-se o seguinte:

- a) Tratando-se de operações efectuadas em bolsas de valores, em curso no fecho de um exercício, aqueles proveitos ou ganhos e custos ou perdas são imputáveis àquele exercício e determinados de acordo com o valor de mercado verificado no último dia, do mesmo exercício, no mercado em que a operação foi efectuada;*

A Requerente defende que a correcção é ilegal por violação da regra do ónus da prova e por vício de falta de fundamentação, violando os artigos 74.º, n.º 1, e 77.º da LGT (artigo 225.º do pedido de pronúncia arbitral).

No entender da Requerente, não se esclarece no Relatório da Inspeção Tributária o que significa o termo *CASH BALANCE*, nem porque é que foi eleito pelo Fisco para correcção e que a fundamentação é meramente conclusiva e não permitindo compreender o motivo pelo qual a Autoridade Tributária e Aduaneira escolhe o *Cash Balance* para o valor determinar o valor do activo.

Ao exercer o direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, a Requerente disse o seguinte:

- *Segundo o Fisco, o valor contabilizado em 2008 encontra-se correcto, mas o de 2009 está errado.*
- *Ora, também aqui não assiste razão à Administração Fiscal.*
- *Antes de mais, não se compreende a referência realizada pela Administração Fiscal ao art. 78.º do CIRC, não conseguindo compreender os fundamentos da correcção.*
- *Por outro lado, o Fisco confunde o valor de disponibilidades (Cash Balance) "enviadas" para a H..., ou seja o valor despendido no activo, com o valor da carteira de derivados, em cada momento, designada por Net Equity.*
- *O valor apurado pelo Fisco não existe, porque em 2009, a Requerente não teve a vantagem que a Administração Fiscal apura.*
- *Aliás, ocorreu sim um erro da Requerente no apuramento de 2008, já que, após a recepção do Projecto de Relatório a Requerente verifica que o correcto seria ter contabilizado uma perda (conforme anexos ao Projecto de Relatório).*

• *Donde, ao invés do apuramento realizado, em 2008, a Requerente deveria ter considerado como custo 4.579.624,22 €, resultante do seguinte:*

a. Saldo da conta 15 antes de 31/12/2008 => 2.981.613,91 €

b. Net Equity 31/12/2008 => -1.598.010,31 €

c. Diferença => 4.579.624,22 €

Na sequência do exercício pela Requerente do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira esclareceu no Relatório da Inspeção Tributária o seguinte:

2.5.1) No que a esta matéria respeita, a Administração Fiscal efetuou uma correção aos custos contabilizados, no montante de € 2.185.416,05 e uma correção aos proveitos não contabilizados no valor de € 10.274,47, daí resultando uma correção ao lucro tributável de € 2.195.690,52, conforme melhor descrito no ponto C2 do capítulo III.

2.5.2) Tais correções resultam de valores contabilizados relativos a operações efetuadas com os intermediários financeiros "H..." e "I...", tendo sempre por base o "Cash Balance" à data de 31 de Dezembro.

2.5.3) Estranho é o facto do sujeito passivo colocar em causa a utilização do indicador "Cash Balance" apenas para as operações realizadas com a "H...".

2.5.4) Refere o sujeito passivo que o "Cash Balance" corresponde ao valor de disponibilidades enviadas para a "H...", situação que não corresponde à realidade, tendo em conta que, em 2008, o valor despendido é de € 3.292.406,64 (folha 2/6 do anexo 33), enquanto que o "Cash Balance" em 31.12.2008 é de € 2.198.752,70 (folha 3/13 do anexo 31. Em 2009, o valor enviado foi de €

487.409,18, (folha 5/6 do anexo 33), enquanto que o "Cash Balance" em 31.12.2009 é de € 2.609.973,27 (folha 7/13 do anexo 31).

3.1.9.1. Vício de falta de fundamentação

A Requerente refere que no Relatório da Inspeção Tributária não se explica a razão por que se optou por efectuar a contabilização do valor dos produtos financeiros que a Requerente detinha na "H..." com base no *cash balance* e não no *net equity* que a Requerente tinha utilizado.

A Requerente tem razão quanto a deficiência de fundamentação desta correcção, em todos os aspectos que invoca.

Na verdade, a Administração Tributária não esclareceu no Relatório da Inspeção Tributária o que entende por *Cash Balance* e, depois de confrontada com a posição da Requerente de que entendia que aquele termo referia «o valor de disponibilidades (*Cash Balance*) "enviadas" para a H...», a Administração Tributária diz que não é isso, porque os valores despendidos não correspondem aos enviados, mas continua sem dizer o que é que entende por *cash balance*: diz que as «operações efectuadas com os intermediários financeiros "H..." e "I...", tendo sempre por base o "Cash Balance" à data de 31 de Dezembro», que é estranho «o facto do sujeito passivo colocar em causa a utilização do indicador "Cash Balance" apenas para as operações realizadas com a "H..."».

Isto é, por esta explicação fica-se a saber o que é que a Administração Tributária acha que não é *cash balance*, que não é o «valor das disponibilidades enviadas», mas continua silente sobre o significado que atribuiu à expressão.

É certo que já depois de ter praticado os actos de liquidação, ao decidir a reclamação graciosa, a Administração Tributária esforçou-se por definir o conceito, procurando apoio técnico numa página informática que diz ter a o endereço «www.bolsadevalores.com.pt», que não existe com essa designação ou está inoperacional. (⁷). E também é certo que, ao decidir a reclamação graciosa, a Administração Tributária se esforçou por dizer o que entende por *Cash Balance*, embora sem indicar qualquer elemento externo de apoio, designadamente algum livro ou artigo ou parecer ou página informática em que seja dada uma definição que apoie a sua tese.

Mas, de qualquer modo, esta fundamentação que consta da decisão da reclamação graciosa é irrelevante para aferir da suficiência da fundamentação das correcções efectuadas e subsequentes liquidações, pois, como já atrás se referiu, não é relevante a fundamentação *a posteriori*, o que decorre linearmente da exigência de fundamentação das decisões procedimentais que se formula no art. 77.º, da LGT, em sintonia com o art. 124.º do CPA: «*a decisão de procedimento é sempre fundamentada*».

A única fundamentação dos actos tributários a atender nos processos impugnatórios é a que consta do acto, directamente ou por remissão, pois está-se perante um contencioso de mera legalidade, em que se visa apreciar a legalidade da actuação da Administração Tributária tal como ela ocorreu, não podendo o tribunal aferir da sua legalidade com base em fundamentos que dele não constam.(⁸)

Por outro lado, tem também razão a Requerente, ainda no âmbito da imputação de falta de fundamentação, ao censurar o Relatório da Inspeção Tributária por ser omissivo sobre os motivos porque manteve o *Cash Balance* para determinar o valor do activo, depois de a

⁷ Eventualmente, Administração Tributária reportar-se-ia à página com a designação «www.bolsadelisboa.com.pt», mas o certo é que nela não se encontra qualquer definição de «*cash balance*».

⁸ Como é jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos acórdãos de 19-12-2007, processo n.º 0874/07, e de 1-6-2011, processo n.º 058/11.

Requerente ter esclarecido, na resposta ao projecto de Relatório da Inspeção Tributária, «*que o valor dos activos era o NET EQUITY e não o CASH BALANCE*» (artigos 230.º e 231.º do pedido de pronúncia arbitral). Na verdade, sendo esta afirmação feita no exercício do direito de audição e sendo a questão da utilização do *Net Equity* um «*elemento novo*», já que nunca antes tinha sido referido, impunha-se **obrigatoriamente** que a fundamentação da decisão do procedimento de inspeção tributária tivesse em conta esse elemento (artigo 60.º, n.º 7, da LGT), o que não sucedeu, pois só na decisão da reclamação graciosa se alude a ele.

Tem de se concluir, assim, que o acto que efectuou a correcção relativa aos produtos financeiros, enferma de vício de falta de fundamentação, não só à face do regime geral que consta do artigo 77.º, n.º 1, da LGT, por não permitir a um destinatário normal aperceber-se plenamente das razões por que a Administração Tributária efectuou a correcção, mas também à face da exigência especial de fundamentação que é feita no artigo 60.º, n.º 7, da mesma Lei.

3.1.9.2. Vício de violação do princípio do inquisitório

A Requerente defende também que ocorreu violação do princípio do inquisitório, previsto no artigo 58.º da LGT.

Este artigo 58.º estabelece que «*a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*».

No caso em apreço, a Requerente defende que «*atenta a diversidade de contabilizações possíveis dos produtos financeiros em causa, impunha-se à AT aferir da materialidade e motivos da detenção dos produtos para verificar a sua correcta contabilização*».

No ano de 2009, a contabilização de produtos financeiros do tipo dos da Requerente, futuros e opções, era regulada pela Directriz Contabilística n.º 17, como a própria Autoridade

Tributária e Aduaneira defende na decisão da reclamação graciosa e na sua Resposta (que reproduz a aquela decisão, nesta parte).

Em sintonia com a posição da Requerente, esta Directriz Contabilística n.º 17 estabelecia, no seu ponto 3., que o tratamento contabilístico era diferente conforme se tratasse de operação de especulação ou operação de cobertura, afirmação esta que é corroborada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua Resposta, ao dizer que era necessária *«informação detalhada sobre as posições a cobrir (ativos e passivos financeiros), a fim de podermos aquilatar se estamos perante operações de “cobertura” ou de “especulação”, pois o tratamento contabilístico difere»* (artigo 195.º da Resposta, reproduzindo a decisão da reclamação graciosa).

Sendo assim, para decidir se havia ou não um erro de contabilização, impunha-se à Administração Tributária o apuramento dos elementos necessários para classificar as operações, o que não fez, pois não faz qualquer referência aos motivos da Requerente ou tipo de operação para efeitos de contabilização.

A existência de obrigação da Requerente de dispor de informação detalhada sobre as posições a cobrir, que a Autoridade Tributária e Aduaneira refere no artigo 195.º da Resposta, não a dispensa do cumprimento das obrigações que o referido princípio do inquisitório lhe impõe, pois não se faz nele qualquer limitação e não é legalmente admissível que substitua o dever de averiguação dos factos relevantes para a prática dos actos tributários por adivinhação ou formulação de palpites sobre a eventual verificação dos factos que desconhece, pois estes não são meios de prova admitidos em direito e só estes podem ser utilizados (artigo 72º da LGT).

Por isso, a correcção efectuada viola o referido artigo 58.º da LGT.

3.1.9.3. Vício por o valor do activo dever ser dado pelo *Net Equity* e não pelo *Cash Balance*

A Requerente defende, nos artigos 242.º a 246.º do pedido de pronúncia arbitral, que as correcções são ilegais, porquanto o valor dos activos em 31/12 de cada ano, para o caso da Requerente era dado pelo NET EQUITY e não pelo CASH BALANCE, conforme resulta dos anexos ao RIT.

Na terminologia da Requerente, o NET EQUITY representa a situação líquida do activo, enquanto «o termo CASH BALANCE é utilizado para significar o valor em dinheiro despendido, ou seja, “an account balance that represents cash alone, as distinct from an account».

Independentemente da terminologia adequada, a questão colocada é de interpretação da alínea a) do n.º 1 do artigo 78.º do CIRC, na redacção vigente em 2009, que foi invocado no Relatório da Inspecção Tributária como fundamento da correcção efectuada, que estabelece o seguinte:

1 – Na consideração dos proveitos ou ganhos e custos ou perdas relativos a instrumentos financeiros derivados, salvo os previstos no artigo seguinte, deve observar-se o seguinte:

- a) *Tratando-se de operações efectuadas em bolsas de valores, em curso no fecho de um exercício, aqueles proveitos ou ganhos e custos ou perdas são imputáveis àquele exercício e determinados de acordo com o valor de mercado verificado no último dia, do mesmo exercício, no mercado em que a operação foi efectuada;*

A testemunha T..., auditora da empresa que fazia a revisão das contas da Requerente e que mostrou ter conhecimentos especializados na área de produtos financeiros derivados, referiu que havia uma garantia associada à carteira de futuros e opções que a Requerente mantinha na câmara de compensação H..., que a dispensava de enviar dinheiro ou valores imediatamente, nos casos de variações que tornassem negativa a situação líquida.

Numa situação em que existe garantia associada a investimentos em futuros e opções, o valor da carteira não é expresso necessariamente pelas quantias recebidas e enviadas para a câmara de compensação, que a H... informava através da indicação do *Cash Balance*, pois, em princípio, nos casos de variações negativas, não será necessário efectuar imediatamente pagamentos ou outras entregas de valor, na medida da cobertura da garantia.

A Directriz Contabilística n.º 17, vigente em 2009, relativa ao tratamento contabilístico dos contratos de futuros negociados em mercados organizados em câmara de compensação, não previa regras para os casos em que existia garantia associada.

Nestas condições, como a existência de garantia implicava que se gerassem situações em que o *Cash Balance* comunicado pela H... à Requerente e à empresa de revisão de contas não reflectia o valor real da carteira, não era adequado utilizá-lo para efeitos de contabilização deste valor, que era revelado pelo *Net Equity*, que exprime a situação líquida, utilizado pela Requerente.

Por isso, não havendo ao tempo norma contabilística específica para esta situação, não se pode censurar a contabilização efectuada pela Requerente, ao não considerar como valor da carteira em 31-12-2009 o valor indicado no *Cash Balance* indicado pela H...

Para efeitos fiscais, à face do artigo 78.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, na redacção vigente em 2009, que foi a norma em que a Autoridade Tributária e Aduaneira baseou a correcção relativa aos investimentos em futuros e opções, é relevante o valor dos proveitos ou ganhos e custos ou perdas determinados de acordo com o ***valor de mercado verificado no último dia de cada exercício***, no mercado em que a operação foi efectuada.

No caso em apreço, não reflectindo necessariamente o *Cash Balance* enviado pela H..., nesta específica situação em que existia uma garantia, o valor da carteira em 31-12-2009 e não tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira demonstrado que o valor de mercado dos futuros e opções nessa data coincidia com o que vinha indicado no *Cash Balance* referido, tem de se concluir que não ficou demonstrado que a correcção efectuada tenha como resultado a correcta indicação do valor de mercado da carteira, como exige a alínea a) do n.º 1 do artigo 78.º.

No mínimo, terá de se ficar perante uma situação de dúvida sobre se, em 31-12-2009, o valor de mercado da carteira da Requerente na H... correspondia ao referido *Cash Balance*, dúvida essa que, por força do disposto no artigo 100.º do CPPT, que estabelece que «*sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado*», tem de ser valorada processualmente a favor da Requerente e não contra ela.

Nestes termos, a correcção relativa aos investimentos financeiros referidos enferma de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto [artigo 78.º, n.º 1, alínea a), do CIRC], que justifica a sua anulação.

Neste contexto, pelo que já se disse sobre a irrelevância da fundamentação *a posteriori*, é de referir que não pode aferir-se a legalidade ou ilegalidade da correcção à face dos artigos 78.º, n.º 6, e 121.º do CIRC, que a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou apenas na reclamação graciosa e no presente processo, após ter praticado o acto de correcção e a liquidação.

4. Reembolso do imposto pago e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso das quantias pagas acrescidas de juros.

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

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação*

graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

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

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência das ilegalidades dos actos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, na parte correspondente às ilegalidades, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que as ilegalidades das liquidações que se referiram são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que efectuou as correcções e as liquidações por sua iniciativa.

Está-se perante vícios de violação de lei substantiva, consubstanciado em erros nos pressupostos de facto e de direito, imputáveis à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados desde cada uma das datas de pagamento e a data em que vier a ser efectuado o reembolso, sobre as quantias pagas relativamente às liquidações respeitantes aos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, nas partes em que foram consideradas ilegais, à taxa legal supletiva, de harmonia com o preceituado nos artigos 43.º, n.º

4, e 35.º, n.º 10, da LGT e no artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outros diplomas que, entretanto, alterarem a taxa).

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a liquidação de IRC n.º 2013 ..., de 02-01-2013, relativa ao exercício de 2006, nas seguintes partes:
 - na parte respeitante ao IRC e juros compensatórios derivados da correcção efectuada relativamente aos empréstimos à participada E..., SA, correcção essa no montante de € 22.506,56;
 - na parte respeitante ao IRC e juros compensatórios derivados da correcção efectuada relativamente à regularização de saldos de contas de terceiros que concorrem para o apuramento de resultados e do lucro tributável, no montante de € 105.678,51;
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a liquidação de IRC n.º 2013 ..., de 02-01-2013, relativa ao exercício de 2007, na parte respeitante ao IRC e juros compensatórios derivados da correcção efectuada relativamente aos empréstimos à participada E..., SA, correcção essa no montante de € 38.110,13;
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a liquidação de IRC n.º 2013 ..., de 02-01-2013, relativa ao exercício de 2008, nas seguintes partes:

- na parte respeitante ao IRC e juros compensatórios derivados da correcção efectuada relativamente aos empréstimos à participada E..., SA, correcção essa no montante de € 41.935,52;
 - na parte respeitante ao IRC e juros compensatórios derivados da correcção efectuada relativamente à regularização de saldos de contas de terceiros que concorrem para o apuramento de resultados e do lucro tributável, no montante de € 429.519,46;
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a liquidação de IRC n.º2013 ..., de 02-01-2013, relativa ao exercício de 2009, nas seguintes partes:
- na parte respeitante ao IRC e juros compensatórios derivados da correcção efectuada relativamente aos empréstimos à participada E..., SA, correcção essa no montante de € 22.293,03;
 - na parte respeitante ao IRC e juros compensatórios derivados da correcção efectuada relativamente aos produtos financeiros, correcção essa no montante de € 2.195.690,52;
- e) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral nas partes não referidas nas alíneas anteriores, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido nessas partes.
- f) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente das quantias pagas correspondentes às partes das liquidações anuladas, nos termos referidos no ponto 4. do presente acórdão;
- g) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios nos termos referidos no ponto 4. do presente acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **2.887.392,90**.

Lisboa, 24-10-2014

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Maria Manuela Roseiro)

(António Lobo Xavier)

(vencido, conforme declaração junta)

Declaração de Voto

Votei vencido quanto à decisão de considerar improcedente o pedido de pronúncia arbitral relativamente à aceitação como custo fiscal, em sede de IRC, das despesas suportadas pela Requerente com pagamentos a trabalhadores, as quais estiveram na base da liquidação promovida pela Requerida por falta de retenção na fonte de IRS (ponto 3.1.6. da presente decisão arbitral).

Os meus Ilustres Colegas Árbitros deste Tribunal Arbitral consideraram, em resumo, que tais despesas não são dedutíveis em sede de IRC, muito embora a sua existência tenha sido dada como provada, por não estarem “*documentadas nos termos exigidos pela lei comercial e fiscal*”. De acordo com este entendimento, a não dedutibilidade dos referidos encargos não se reconduz a um problema de falta de comprovação da sua existência, antes resultando de uma opção legislativa expressa que visou proibir os sujeitos passivos de atribuir relevância fiscal a despesas não documentadas, procurando, assim, desincentivá-los de desrespeitarem as suas obrigações contabilístico-fiscais.

Salvo o devido respeito, não posso concordar com esta decisão. Muito embora não discorde dos restantes Senhores Árbitros quanto à circunstância de o CIRC impor aos sujeitos passivos um conjunto de obrigações contabilísticas, entendo que, em face da redacção do Código que se encontrava em vigor à data dos factos, a sua violação não deveria necessariamente redundar no afastamento da dedutibilidade fiscal das despesas que, por um motivo ou outro, não se encontrassem suportadas pela documentação exigida pela contabilidade.

Em primeiro lugar, não estou convencido de que os referidos encargos não estejam, no caso em apreço, “*devidamente documentados*”. É certo que a sua documentação não coincide com aquela que é habitualmente esperada (e até exigida) aos sujeitos passivos. Não obstante, parece-me inegável que a Requerente coligiu mapas com a identificação clara dos pagamentos que realizou, seus montantes e beneficiários, e que os mencionados encargos se encontram documentados até pela própria Requerida, mormente pela documentação que produziu a propósito do procedimento de inspecção fiscal. Para além disso, parece-me igualmente claro que, na redacção que se encontrava vigente, o Código do IRC não densificava o conceito de documentação devida para estes efeitos, reconhecendo a doutrina, quase unanimemente, que não poderia entender-se como equivalendo à documentação que era exigida para efeitos de IVA.

Em segundo lugar, e ainda que assim não fosse, a exigência de que os encargos se encontrem documentados insere-se, a meu ver, ainda no plano da sua comprovação material (consiste numa formalidade *ad probationem*, como a considerou o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.05.2012, proferido nos autos do processo n.º 0658/11, e, como, aliás, pareceu qualificá-la a própria Requerida, em sede de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente). Em face da redacção do Código do IRC em vigor à data dos factos, que, repito, não densificava o conceito de “documentação devida”, creio que o encargo estará devidamente documentado quando permita extrair conclusões acerca da sua existência (ou comprovação) e, bem assim, da sua indispensabilidade. A meu ver, a exigência relativa a esta documentação concretiza, pois, o disposto no artigo 23.º, quando exige (ou exigia, à data) que os custos fossem *comprovadamente* indispensáveis, o que, em rigor, não está em causa nestes autos.

Em terceiro lugar, esta é, de resto, a interpretação que se me afigura mais consentânea com a própria *ratio* da exigência legal de documentação dos custos fiscais, a qual há-de ser permitir à Autoridade Tributária e Aduaneira asseverar-se de que os mesmos efectivamente

foram incorridos pelos sujeitos passivos, num plano estritamente empresarial. Naturalmente que não faria sentido que a prova exigida aos sujeitos passivos para este efeito não fosse, em primeira linha, a documental (que é, consabidamente, a prova que melhor serve as funções inspectivas da Autoridade Tributária); além do mais, esta solução tem a vantagem de se mostrar integrada com a obrigação de manter contabilidade organizada, que impende sobre os sujeitos passivos de IRC. Não obstante, tenho dificuldades em aceitar que, sem norma expressa nesse sentido (como a que passou a existir após a Reforma ao Código de IRC de 2013), a violação desta obrigação e, conseqüentemente, da existência de documentação para os custos, redunde, sem mais, no afastamento da sua dedutibilidade fiscal (para além das demais conseqüências no plano contra-ordenacional).

Assim, tendo a concordar com a doutrina (incluindo RUI DUARTE MORAIS, in Apontamentos ao IRC, Almedina, Coimbra, 2009, pp.70-80., TOMÁS CASTRO TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, Ciência e Técnica Fiscal, 396, pp. 123 ss., e FREITAS PEREIRA, no Parecer emitido no CEF n.º 3/92, de 06.01.1992, publicado na Ciência e Técnica Fiscal n.º 365, pp. 343 e ss.) e, bem assim, com a jurisprudência dos nossos Tribunais superiores, que considerava, em face da redacção do Código do IRC que se encontrava em vigor à data dos factos, que, na ausência de documentação, o sujeito passivo devia ser admitido a comprovar a existência dos custos por outro meio de prova idóneo (vide, a título exemplificativo, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 02.02.2006, proc. 1011/05; do TCA-Sul de 16.03.2005, processo n.º 340/03; do TCA-Sul de 01.06.2004, processo n.º 6615/12).

Ora, considerando que, no caso em apreço, a existência dos custos em causa ficou inegavelmente demonstrada (incluindo, pela própria Requerida), parece-me assistir razão à Requerente quando pretende que os mesmos custos sejam tidos em conta na determinação do lucro tributável sujeito a IRC. Desse modo, cumpre-se a simetria que, a meu ver, o legislador

pretendeu imprimir ao ordenamento jurídico fiscal nacional; mais concretamente, ao sistema de tributação de rendimentos empresariais: este tipo de despesa é sujeito a retenção na fonte de IRS, por configurar pagamentos a trabalhadores, mas é também dedutível em sede de IRC. Não creio que a Requerente se possa considerar beneficiada por este facto, como alega a Requerida, em maior medida do que o seria qualquer outro sujeito passivo, e que corresponde à estrita medida em que o pretendeu o próprio legislador. Aliás, tendo a considerar que a própria Requerida, ao conformar-se com a existência indubitável destas despesas, deveria ter-lhes dado o correspondente enquadramento em sede de IRC, porquanto “*não é o facto de o contribuinte faltar aos seus deveres que, por si só, desonera a Administração de cumprir os seus. E a actuação segundo a legalidade implica, como regra de conduta, a orientação do procedimento de modo a atingir a verdade material, em ordem a permitir a tributação segundo o rendimento real*” (Acórdão do STA de 02.02.2006, proferido nos autos do processo 1011/05).

Este princípio constitucional consiste, com efeito, num outro argumento que, a meu ver, não pode deixar de ser sopesado no caso em apreço. Afasto-me dos meus Ilustres Colegas Árbitros quando consideram que, *in casu*, o referido princípio não foi violado na medida em que apenas exige que a tributação seja “*primacialmente baseada no rendimento real*”, exigência essa que é cumprida atenta a “*irrelevância [da] parcela reduzida dos custos com mão de obra*” que se está a desconsiderar. Salvo o devido respeito por entendimento distinto, considero que imperativos de justiça material impõem que a decisão deva ser a mesma independentemente do montante dos custos cuja desconsideração esteja em causa. Assim, a circunstância de se tratar de uma parcela pouco relevante dos custos com a mão-de-obra que são suportados pela Requerente não deve, na minha opinião, servir como justificação para a decisão da sua desconsideração. De resto, também discordo dos restantes Senhores Árbitros quanto à interpretação a dar ao princípio da justiça material à luz dos factos em causa nestes autos: julgo que o comportamento de “*omissão de deveres fiscais reiteradamente mantido ao longo de vários anos e abrangendo vários tipos de impostos*” que é imputável à Requerente (e cuja verificação ou não extravasa os poderes deste Tribunal Arbitral) deve ser punido em sede

própria, mormente criminal e contra-ordenacional. Já a justeza da tributação (ou, neste caso, da desconsideração de um custo) deve ser aferida, a meu ver, em face do custo em si e do seu confronto com o imperativo constitucional anteriormente citado, sob pena de o sistema se tornar arbitrário, passando a admitir que o mesmo custo seja considerado dedutível para um contribuinte, e não dedutível para outro, em função das respectivas condutas em sede fiscal.

Em suma, considero que os encargos comprovadamente suportados pela Requerente com pagamentos a trabalhadores devem considerar-se dedutíveis em sede de IRC, em prol do princípio da tributação pelo lucro real.

(António Lobo Xavier)