

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 64/2019-T

**Tema: IRC – Caducidade do direito de liquidação; Reporte de Prejuízos;
Encargos Financeiros; Dedutibilidade de Gastos; Juros indemnizatórios.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Marisa Almeida Araújo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, toma a seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

A) Relatório:

1. A..., S.A. (doravante designada por “Requerente”), com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Cascais, titular do número de identificação fiscal ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Cascais sob o mesmo número, apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral, no dia 4 de fevereiro de 2019, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “Requerida” ou “AT”).

2. A Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que o Tribunal Arbitral declare:

a) A ilegalidade e que seja anulada a decisão de indeferimento da reclamação

graciosa n.º ...2017..., por os atos de liquidação objeto da mesma terem sido emitidos após o prazo de caducidade do direito à liquidação ou, subsidiariamente, por padecerem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito;

b) Em consequência, seja declarada a ilegalidade das demonstrações de liquidação de IRC e de acerto de contas, determinando-se a anulação das mesmas, bem como das subjacentes correções à matéria tributável relativas a encargos financeiros suportados no período de 2010, com a demais consequências legais;

c) E que seja a Autoridade Tributária condenada no pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrem devidos nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável e as partes não manifestaram recusar a designação, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e do art. 7.º do Código Deontológico.

4. A 9 de abril de 2019 foi constituído o tribunal arbitral.

5. Notificada para o efeito na mesma data, a Requerida apresentou, a 21 de maio de 2019 a sua Resposta, pugnando pela improcedência do pedido arbitral, tendo remetido cópia do processo administrativo.

6. Por despacho de 26 de junho de 2019 foi marcada a reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT que se realizou a 9 de julho de 2019 com a inquirição das testemunhas arroladas tendo a Requerente e Requerida, em 10 de Setembro de 2019 e 30 de Setembro de 2019, respetivamente, apresentado as alegações mantendo, no essencial, posição assumida.

7. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

- a) A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção tributária externa, de âmbito parcial, em sede de IRC, sobre o período de 2010, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2017...
- b) A 26 de maio de 2017, a Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção tributária, nos termos do qual foi proposta uma correção à sua matéria tributável de IRC do período de 2010, no montante de € 27.249,38.
- c) Tal correção decorreu da circunstância, segundo a Requerida, de a Autoridade Tributária ter considerado não dedutíveis, em sede de IRC, os gastos de financiamento suportados pela Requerente com empréstimos bancários alegadamente não relacionados com a atividade da Requerente, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.
- d) A Requerente não se pronunciou em sede de direito de audição prévia, tendo sido notificada, a 13 de julho de 2017, do relatório de inspeção tributária, nos termos do qual a Autoridade Tributária manteve as correções propostas.
- e) A correção em causa, relativa à alegada não dedutibilidade dos encargos financeiros, originou uma alteração do prejuízo fiscal inicialmente apurado pela Requerente, no montante de € 668.319,01, para um prejuízo fiscal de € 641.069,63.
- f) No dia 25 de julho de 2017, a Requerente foi notificada do ato de liquidação de IRC relativo ao período de 2010, identificado através da demonstração de liquidação de IRC n.º 2017 ... e da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... (associada à compensação n.º 2017 ...).
- g) A Requerente não concorda com o referido ato de liquidação nem com a subjacente correção efetuada pela Autoridade Tributária ao seu prejuízo fiscal no montante de € 27.219,38, relativa à desconsideração, para efeitos fiscais, dos encargos financeiros suportados com os empréstimos bancários obtidos; a Requerente apresentou, em 21 de novembro de 2017 reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRC relativo ao período de 2010.
- h) No dia 18 de dezembro de 2018, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento proferida no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2017..., que tinha como objeto a liquidação de IRC e a respetiva demonstração de acerto de contas do período de 2010.

i) A Requerente discorda da referida decisão de indeferimento da reclamação graciosa, considerando que as correções realizadas pela Autoridade Tributária ao exercício de 2010, dizem respeito, essencialmente, à desconsideração, para efeitos fiscais, dos encargos financeiros suportados com os empréstimos bancários obtidos, por entender que os financiamentos obtidos tiveram como propósito a concessão de financiamento a uma entidade relacionada: a B... SGPS, S.A. (adiante designada por “B... (SGPS)”).

j) No período de 2010, a Requerente apresentava um passivo, relacionado com financiamentos obtidos, no montante total de € 4.651.016,91, não apresentando qualquer ativo na rubrica de Acionistas.

k) No decorrer do período de 2010, a Requerente suportou encargos financeiros, decorrentes de financiamentos bancários obtidos e de contratos de locação financeira, no montante total de € 134.884,71.

l) Segundo a Requerente, dos extratos da rubrica de Acionistas do período de 2010, o saldo que a B... (SGPS) detinha com aquela foi restituído por parte da B... (SGPS) até novembro de 2010 e ainda ficou com um saldo credor no montante de € 72.259,55:

| Período | Acionistas (Euro) | Natureza |
|----------------|--------------------------|------------------------------------|
| 2005 | -118.568,56 | Conta a pagar |
| 2006 | 581.425,22 | Conta a receber (saldo devedor) |
| 2007 | 1.609.365,00 | |
| 2008 | 3.024.432,19 | |
| 2009 | 1.646.680,20 | |
| 2010 | -72.259,55 | Conta a pagar |

m) Segundo a Requerente, o saldo dos financiamentos obtidos por esta aumentou no período de 2010, ainda que tenha sido totalmente reembolsada do crédito concedido à sociedade relacionada, já que teve necessidade de contrair empréstimos bancários adicionais no âmbito da sua atividade:

| Período | Financiamentos obtidos |
|----------------|-------------------------------|
| 2005 | 2.659.162,63 |
| 2006 | 2.296.427,20 |
| 2007 | 2.580.545,64 |
| 2008 | 3.026.740,68 |
| 2009 | 3.372.117,37 |
| 2010 | 4.396.617,03 |

n) Segundo a Requerente, não há conexão entre os financiamentos obtidos e concedidos:

| Financiamentos | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|-----------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Obtidos | 2.659.162,63 | 2.296.427,20 | 2.580.545,64 | 3.026.740,68 | 3.372.117,37 | 4.396.617,03 |
| Concedidos | -118.568,56 | 581.425,22 | 1.609.365,00 | 3.024.432,19 | 1.646.680,20 | -72.259,55 |

| Variação (anual) | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------------------|-------------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Obtidos | - | -362.735,43 | 284.118,44 | 446.195,04 | 345.376,69 | 1.024.499,66 |
| Concedidos | - | 699.993,78 | 1.027.939,78 | 1.415.067,19 | 1.377.751,99 | 1.718.939,75 |

o) Segundo a Requerente, não é possível estabelecer um nexo de causalidade entre os financiamentos concedidos à sociedade B... e os financiamentos obtidos e, máxime, com os respetivos encargos financeiros.

p) Sendo que, segundo a Requerente, a 31 de dezembro de 2010, os financiamentos contraídos pela ora Requerente, junto de entidades bancárias, dividiam-se nas seguintes rubricas:

- (i) #2511 – Empréstimos bancários: € 4.396.617,03;
- (ii) #2513 – Locações financeiras: € 254.399,8.

q) Segundo a Requerente, a Autoridade Tributária entende que os encargos

financeiros decorrentes de locações financeiras em vigor no período de 2010, no montante de € 7.281,37, devem igualmente ser desconsiderados para efeitos da determinação do lucro tributável, mas a Requerente entende que os contratos de locação financeira celebrados em anos anteriores estão relacionados com a obtenção de viaturas ligeiras de passageiros, equipamentos de ar condicionado e equipamentos eletrónicos, os quais são utilizados/instalados nas instalações onde a Requerente exerce a sua atividade concluindo, desta forma que é desprovido de sentido relacionar tais locações financeiras com o financiamento concedido à sociedade B... (SGPS), dado que a natureza e a finalidade das mesmas são bastante claras.

r) Para além de que, segundo a Requerente, relativamente ao IRC do período de 2010, a Autoridade Tributária considerou, em primeiro lugar, que «[...] *não se verifica no presente caso a alegada caducidade do direito à liquidação*». Posição que a Requerente assumiu e que suscita, a título principal no pedido arbitral.

s) Quanto à dedutibilidade dos gastos de natureza financeira suportados pela Requerente no exercício de 2010, a Autoridade Tributária refere, segundo a Requerente, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que, para tais encargos serem dedutíveis, «[...] *deverá verificar-se a comprovação (leia-se justificação destes encargos), a sua indispensabilidade e ainda a ligação destes encargos com os ganhos sujeitos a imposto*» e «[...] *a reclamante [ora Requerente] não logra contrariar aquilo que foi produzido no relatório de conclusões da inspeção tributária*» quanto a estes pontos.

t) Ademais, a Autoridade Tributária nega ainda, segundo a Requerente, a dedutibilidade dos encargos financeiros em causa à luz da cláusula geral de dedutibilidade, por considerar que os mesmos «[...] *não estão, de facto, relacionados com a atividade da reclamante [ora Requerente] nem foram suportados para obter ou garantir os rendimentos gerados no ano de 2010*».

u) Quanto ao primeiro argumento a Requerente considera que a norma que dispunha sobre o reporte de prejuízos fiscais em 2010 (*i.e.* o artigo 52.º do Código do IRC na versão vigente no período em análise), previa que a dedução de prejuízos fiscais até ao 4.º período posterior àquele em que foram gerados.

v) Assim, os prejuízos fiscais relativos ao período de 2010 eram dedutíveis aos lucros tributáveis até ao período de 2014 mas a Requerente foi notificada do ato de liquidação respeitante ao período de 2010 no dia 25 de julho de 2017.

w) De acordo com o n.º 3 do artigo 45.º da LGT, segundo a Requerente, o prazo de caducidade, na circunstância de ter sido efetuado o reporte de prejuízos, coincide com o prazo do exercício desse direito, o qual, como se referiu, se computava em 4 anos no período de 2010.

x) Este prazo de caducidade deve ser contado a partir do período em que são gerados os prejuízos fiscais (*in casu*, 2011 no que se refere aos prejuízos gerados em 2010), uma vez que a partir desse momento a Autoridade Tributária estava em condições de poder validar e proceder a correções ao resultado fiscal apurado. Concluindo a Requerente que, tratando-se de prejuízos fiscais apurados em 2010, o direito de reporte terminou em 2014, o prazo de caducidade do direito a liquidar terminou a 31 de dezembro de 2014.

y) Subsidiariamente, a Requerente sustenta que, a Autoridade Tributária alega que a Requerente se encontra a financiar a B... (SGPS) e que os encargos suportados com os empréstimos contraídos no período de 2010 tiveram em vista a concessão de tal financiamento, não remunerado, à empresa relacionada, devendo, portanto, tais encargos ser desconsiderados para efeitos fiscais.

z) Neste âmbito, a Requerente sustenta que os empréstimos obtidos no período em apreço foram contratados em diversos momentos e com finalidades distintas, de acordo com as decisões económicas da gestão da Requerente.

aa) Concluindo que, relativamente à natureza dos financiamentos obtidos e concedidos pela Requerente, não é possível sustentar ou comprovar a existência de uma relação entre os fundos captados com os empréstimos bancários obtidos pela Requerente e a prestação de financiamento à entidade relacionada em causa; Os encargos financeiros suportados com os empréstimos bancários obtidos pela Requerente estão relacionados com as necessidades da empresa no âmbito da prossecução da sua atividade, pelo que se devem considerar, em conformidade, adstritas à obtenção de rendimentos sujeitos a imposto, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

bb) Alegando ainda a Requerente que, mesmo que se admitisse a argumentação aduzida pela Autoridade Tributária quanto aos encargos financeiros alegadamente não

dedutíveis ainda assim, na perspetiva da Requerente, não se poderia aceitar os critérios de alocação dos correspondentes encargos financeiros utilizados por aquela Autoridade nem a ausência de coerência na aplicação dos mesmos.

cc) Concluindo ainda que todos os gastos suportados por uma empresa que sejam abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo são considerados tendo sido incorridos no interesse da empresa e, por conseguinte, são indispensáveis à sua atividade.

dd) Face ao exposto, segundo a Requerente, deve ser declarada ilegal e anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017... .

4. A Requerida sustenta a sua posição, em síntese, da seguinte forma:

a) Segundo a Requerida, como resulta do RIT, com a ordem de serviço n.º OI2017..., a que corresponde o procedimento inspetivo ao exercício do ano de 2010:

“II.2. Motivo, âmbito e incidência temporal

O procedimento inspetivo teve origem no pedido de confirmação de prejuízos, para aferir da realidade e justificação dos prejuízos declarados, relativo ao exercício de 2010, solicitado pela DSIRC, no âmbito do pedido do direito ao respetivo reporte, nos termos do artigo 52º do CIRC, conforme ofício n.º ... de 23/02/2017 da DSIRC, junto ao Processo.”

Os empréstimos obtidos através das várias instituições bancárias destinam-se ao apoio à tesouraria do sujeito passivo. E foram celebrados nos termos da legislação em vigor e regem-se pelas condições gerais de crédito do banco.

III.1.2. Encargos suportados com empréstimos bancários

Analisadas as contas de gastos verifica-se que a sociedade ^... S.A., no exercício em análise suportou os seguintes encargos relativamente aos financiamentos obtidos (Anexo IV):

| | | Saldo devedor |
|--------|---|-------------------|
| Conta | | Montante |
| 691 - | Juros suportados | |
| 6911 - | Juros de financiamento obtidos | 113.386,08 |
| 6914 - | Encargos com descontos | 949,16 |
| 6917 - | Juros de contrato de locação financeira | 7.281,37 |
| 698 - | Outros Gastos e perdas de financiamento | |
| 6981 - | Relativos a financiamentos Obtidos | 13.268,10 |
| | | 134.884,71 |

(em euros)

Face ao facto de o sujeito passivo estar a suportar encargos financeiros, nomeadamente juros, resultantes de empréstimos que o mesmo contraiu importa avaliar o enquadramento legal desses gastos financeiros.

Nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do código do IRC, na sua redacção à data dos factos “...*Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente: (...)*”

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração...

(...).”

São assim requeridos três requisitos essenciais para que os encargos financeiros suportados sejam valorados e aceites como gasto fiscal: a comprovação (justificação), a indispensabilidade e o da ligação aos ganhos sujeitos a imposto¹.

O primeiro requisito reporta à efectividade da realização dos custos a qual consiste em várias formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos, ou seja à sua prova documental.

O segundo requisito faz depender a dedutibilidade fiscal do custo de uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se desde que esses encargos se conectem com a obtenção de lucro.

O terceiro requisito que compõe a cláusula geral de dedutibilidade em matéria de gastos, na formulação legal introduzida pelo código do IRC, é o da exigência de ligação aos “*rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*”. Decorre do princípio geral do artigo 23.º do CIRC que as despesas realizadas pelo sujeito passivo, para serem fiscalmente dedutíveis, devem ser adstritas ou à obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora.

No caso em análise, verifica-se que o sujeito passivo contraiu empréstimos e suportou os encargos com os mesmos, e simultaneamente, concede financiamento, não remunerado, à empresa relacionada – **B...** (SGPS) SA.

Daqui resulta que os encargos não estão directamente relacionados com a actividade do sujeito passivo, cujo objecto social consiste na gestão e exploração da indústria e comércio hoteleiro.

Ao não estarem relacionados com a actividade do sujeito passivo, não se mostra cumprido o requisito de indispensabilidade dos encargos financeiros contabilizados pelo sujeito passivo, conforme o estabelecido no artigo 23.º do CIRC.

- ✓ Foram considerados os juros contabilizados nas contas 6911 – Juros de financiamento obtidos, 6914 – Encargos com descontos; 6917 – Juros de contratos de locação financeira; 6981 – Relativos a financiamentos obtidos;
- ✓ Foi calculado o rácio mensal “empréstimos concedidos/empréstimos obtidos”, o qual foi aplicado ao saldo mensal dos encargos considerados, conforme descrito anteriormente, para encontrar o montante mensal dos encargos não aceites, enquanto se manteve o saldo devedor de Janeiro a Outubro de 2010

Dos cálculos efectuados resulta um montante total de encargos financeiros não aceites fiscalmente de € 27 249,38. (Anexo VI).

III.1.1.7 - Correção Proposta dos Encargos Financeiros

Face ao exposto nos pontos anteriores a proposta de correção ao resultado para efeitos fiscais é de € 27 249,38.

III.2 Conclusão

Face ao descrito anteriormente o prejuízo fiscal declarado no montante de € 668 319,01 é corrigido para o montante de € 641 069,63 mantendo-se o resultado para efeitos fiscais com prejuízo.

b) No âmbito do procedimento inspetivo foi a Requerente notificada para o exercício do direito de audição, direito esse que não veio a exercer, tendo sido emitida a liquidação adicional.

c) A Requerente apresentou a reclamação graciosa em apreço que foi indeferida.

d) Contudo, considera a Requerida que quer a decisão da reclamação graciosa quer a liquidação adicional não padece de nenhum dos vícios de ilegalidade que lhe são apontados.

e) O invocado pela Requerente quanto à alegada caducidade do direito à liquidação referente ao exercício do ano de 2010 não tem, segundo a Requerida, qualquer arrimo na letra da lei. Como vertido no relatório de inspeção tributária referente ao exercício de 2010, assim como na correspondente informação que fundamenta a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e confessado pela própria Requerente, segundo a Requerida, no presente pedido de pronúncia arbitral:

“II.2. Motivo, âmbito e incidência temporal

O procedimento inspetivo teve origem no pedido de confirmação de prejuízos, para aferir da realidade e justificação dos prejuízos declarados, relativo ao exercício de 2010, solicitado pela DSIRC, no âmbito do pedido do direito ao respetivo reporte, nos termos do artigo 52º do CIRC, conforme ofício nº ... de 23/02/2017 da DSIRC, junto ao Processo.”

f) Ora, com base neste facto que, segundo a Requerida, tem de ser necessariamente dado como provado, não controvertido pelas partes, não poderá proceder a alegada caducidade do direito à liquidação.

g) Uma vez que, determina o n.º 3, do artigo 45.º da Lei Geral Tributária que: *“Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.”*

h) O que significa, segundo a Requerida, que: *“O reporte de prejuízos, se o sujeito passivo tem a faculdade de deduzir prejuízos fiscais (...) e se exercer o direito de dedução por esse prazo máximo, então não faria sentido e seria contraditório, continuar a sujeitar ao prazo geral de caducidade de quatro anos a liquidação (...)”*.

i) Por outro lado, constataram os serviços de inspeção tributária que a Requerente contraiu empréstimos e suportou os respetivos encargos na mesma medida em que concedia financiamentos à sociedade consigo relacionada – B..., SA – sem que por isso fosse remunerada pelos juros que lhe seriam devidos, sendo que o objeto social da Requerente consiste na gestão e exploração da indústria e comércio hoteleiro e não consiste na manutenção e gestão de tesouraria das sociedades relacionada, como é o caso da B..., SA.

j) Sendo por tais empréstimos de capital sempre devido a respetiva remuneração que necessariamente teria que configurar o respetivo pagamento de juros à taxa legal, o que nunca ocorreu, como bem concluíram os serviços de acordo com a Requerida.

k) Deste modo, a fundamentação das correcções, necessariamente, prendeu-se com o incumprimento dos requisitos do artigo 23.º, que encerra em si *“uma verdadeira cláusula geral: serão aceites como tal, para efeitos fiscais, os constantes da contabilidade, desde que comprovados e indispensáveis”* .

l) Assim, é naquela norma fiscal que se encontram definidas as condições para que os gastos podem ser fiscalmente dedutíveis, os quais só serão aceites se passarem o primeiro teste da indispensabilidade exigido pelo artigo 23.º do CIRC.

m) Atenta à fundamentação das correções constante dos RIT, os custos declarados pela Requerente sucumbiram ao crivo da indispensabilidade, pelo que se impunha à Requerente, na presente ação arbitral, o ónus de demonstrar que os montantes desconsiderados podiam subsumir-se no conceito legal de gasto.

n) Efetuando a prova da sua indispensabilidade para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, prova que, segundo a Requerida, não logrou fazer.

o) Ora, segundo a Requerida, são requisitos fundamentais para que os encargos financeiros suportados sejam valorados e aceites como gasto fiscal por um lado a comprovação dos gastos e por outro a sua indispensabilidade para obtenção dos ganhos sujeitos a imposto.

p) A indispensabilidade dos gastos para obtenção dos ganhos sujeitos a imposto faz depender a dedutibilidade fiscal do custo de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se desde que esses encargos se conectem com a obtenção de lucro.

q) Indispensabilidade esta que, no entender da Requerida, a Requerente não logrou provar quer em sede de procedimento inspetivo, quer no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, quer nos presentes autos, como lhe competia.

r) Cabe notar que o motivo que desencadeou a correção dos gastos de financiamento foi induzido pela verificação, por parte dos serviços de inspeção tributária, de uma prática adotada pela Requerente que se revelava no facto de ao mesmo tempo que contraía empréstimos e suportava os correspondentes gastos, evidenciava saldos devedores elevados e inexistência de remuneração desses mesmos créditos.

s) O que equivale a dizer que as necessidades de financiamento da Requerente eram acrescidas em consequência do apoio financeiro concedido à entidade relacionada sem qualquer remuneração, na medida em que, vendo-se privada dos meios financeiros que eram devidos pela entidade relacionada, tinha de valer-se, para obter liquidez, do recurso a empréstimos.

t) Desta situação assimétrica resulta um desequilíbrio no binómio gastos/rendimentos decorrente da assunção pela Requerente de gastos financeiros que se repercutiam em benefícios ou vantagens na esfera da entidade relacionada.

u) É, portanto, possível estabelecer umnexo de causalidade entre os os financiamentos obtidos e os elevados saldos devedores das contas que reflectem o movimento com a entidade relacionada, daí a metodologia seguida pela inspeção tributária para o cálculo dos gastos de financiamento não dedutíveis, o que se comprova pelo itinerário cognoscitivo plamado no RIT.

v) Segundo a AT, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, os gastos financeiros são dedutíveis quando comprovadamente sejam indispensáveis para a obtenção de rendimentos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, concretizando a alínea c) deste normativo que tal requisito se encontrava preenchido, sempre que os capitais alheios que dão origem aos juros são aplicados na exploração, i.e., na actividade empresarial desenvolvida. Sendo certo que a exploração ou actividade a que se refere a alínea c) do n.º 2 do art.º 23.º é a desenvolvida pelo sujeito passivo que suporta os encargos financeiros e não as actividades desenvolvidas por entidades relacionadas.

w) Conclui a Requerida, nestes termos, que os financiamentos geradores de encargos financeiros foram conduzidos para a concessão de créditos a entidades relacionadas.

x) Atendendo ao nexode causalidade entre parte dos gastos de financiamento e os saldos das contas das operações, a realidade é que de facto os encargos são incorridos para fazer face às necessidades de tesouraria da sociedade relacionada B..., SA.

y) Donde resulta, portanto, segundo a Requerida, que se aquela devedora não tivesse beneficiado da liquidez proporcionada pela Requerente, ou, ainda que os empréstimos fossem concedidos houvesse como contrapartida o pagamento dos juros devidos a título de remuneração pela dipsonibilidade do capital, afluiriam à Requerente meios financeiros que com grande probabilidade tornariam desnecessária a contração de financiamentos em montantes tão elevados e isso provocaria logicamente um alívio de gastos financeiros.

z) Considera a Requerida que os gastos em causa não são dedutíveis para a formação do lucro tributável por não serem qualificados como indispensáveis para a realização

dos proveitos da recorrente sujeitos a imposto ou para manutenção da recorrente como fonte produtora.

B) Saneador:

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

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

Não se verificam nulidades nem questões prévias processuais que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

C) Fundamentação:

1. Matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigos 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como prova

testemunhal, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos infra elencados.

1.1. Factos Provados:

I.A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção tributária externa, de âmbito parcial, em sede de IRC, sobre o período de 2010, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2017..., cuja ação se iniciou a 10 de abril de 2017.

II. Como resulta do RIT, com a ordem de serviço n.º OI2017..., a que corresponde o procedimento inspetivo ao exercício do ano de 2010 (cf. PA):

“II.2. Motivo, âmbito e incidência temporal

O procedimento inspetivo teve origem no pedido de confirmação de prejuízos, para aferir da realidade e justificação dos prejuízos declarados, relativo ao exercício de 2010, solicitado pela DSIRC, no âmbito do pedido do direito ao respetivo reporte, nos termos do artigo 52º do CIRC, conforme ofício n.º ... de 23/02/2017 da DSIRC, junto ao Processo.”.

III. Desse relatório, resulta, em matéria de facto que,

III.1. Em sede de IRC

III.1.1. Financiamentos Obtidos

Da análise efectuada aos elementos contabilísticos do exercício de 2010, verificou-se que o sujeito passivo recorre a financiamentos através de capitais alheios, os quais se encontram contabilizados nas diversas subcontas da conta SNC 25 (Financiamentos Obtidos) (Anexo III), conforme abaixo discriminado:

| Conta | | Saldo Credor |
|----------|---------------------|--------------|
| | | Montante |
| 251101 - | Banco E... | 110.679,76 |
| 251102 - | F... | 648.437,27 |
| 251103 - | Banco G... | 500.000,00 |
| 251104 - | Banco D... | 1.412.500,00 |
| 251105 - | C... | 1.225.000,00 |
| 251106 - | Banco H... | 500.000,00 |
| 2513 - | Loações Financeiras | 254.399,88 |

Face ao facto de o sujeito passivo estar a suportar encargos financeiros, nomeadamente juros, resultantes de empréstimos que o mesmo contraiu importa avaliar o enquadramento legal desses gastos financeiros.

Nos termos do nº 1 do artigo 23º do código do IRC, na sua redacção à data dos factos "...*Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente: (...)*

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração...

(...)."

São assim requeridos três requisitos essenciais para que os encargos financeiros suportados sejam valorados e aceites como gasto fiscal: a comprovação (justificação), a indispensabilidade e o da ligação aos ganhos sujeitos a imposto¹.

O primeiro requisito reporta à efectividade da realização dos custos a qual consiste em várias formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos, ou seja à sua prova documental.

O segundo requisito faz depender a dedutibilidade fiscal do custo de uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se desde que esses encargos se conectem com a obtenção de lucro.

O terceiro requisito que compõe a cláusula geral de dedutibilidade em matéria de gastos, na formulação legal introduzida pelo código do IRC, é o da exigência de ligação aos "*rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*". Decorre do princípio geral do artigo 23º do CIRC que as despesas realizadas pelo sujeito passivo, para serem fiscalmente dedutíveis, devem ser adstritas ou à obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora.

No caso em análise, verifica-se que o sujeito passivo contraiu empréstimos e suportou os encargos com os mesmos, e simultaneamente, concede financiamento, não remunerado, à empresa relacionada – B... (SGPS) SA.

Daqui resulta que os encargos não estão directamente relacionados com a actividade do sujeito passivo, cujo objecto social consiste na gestão e exploração da indústria e comércio hoteleiro.

Ao não estarem relacionados com a actividade do sujeito passivo, não se mostra cumprido o requisito de indispensabilidade dos encargos financeiros contabilizados pelo sujeito passivo, conforme o estabelecido no artigo 23º do CIRC.

- ✓ Foram considerados os juros contabilizados nas contas 6911 – Juros de financiamento obtidos, 6914 – Encargos com descontos; 6917 – Juros de contratos de locação financeira; 6981 – Relativos a financiamentos obtidos;
- ✓ Foi calculado o rácio mensal “empréstimos concedidos/empréstimos obtidos”, o qual foi aplicado ao saldo mensal dos encargos considerados, conforme descrito anteriormente, para encontrar o montante mensal dos encargos não aceites, enquanto se manteve o saldo devedor de Janeiro a Outubro de 2010

Dos cálculos efectuados resulta um montante total de encargos financeiros não aceites fiscalmente de € 27 249,38. (Anexo VI).

III.1.1.7 - Correção Proposta dos Encargos Financeiros

Face ao exposto nos pontos anteriores a proposta de correção ao resultado para efeitos fiscais é de € 27 249,38.

III.2 Conclusão

Face ao descrito anteriormente o prejuízo fiscal declarado no montante de € 668 319,01 é corrigido para o montante de € 641 069,63 mantendo-se o resultado para efeitos fiscais com prejuízo.

IV. A 26 de maio de 2017, a Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção tributária, elaborado na sequência da referida ação de inspeção, nos termos do qual foi proposta uma correção à sua matéria tributável de IRC do período de 2010, no montante de € 27.249,38.

V. Tal correção decorreu da circunstância de a Autoridade Tributária ter considerado não dedutíveis, em sede de IRC, os gastos de financiamento suportados pela Requerente com empréstimos bancários.

VI. A Requerente não se pronunciou em sede de direito de audição prévia.

VII. A Requerente foi notificada a 13 de julho de 2017, do relatório de inspeção tributária, nos termos do qual a Autoridade Tributária manteve as correções propostas.

VIII. A correção em causa relativa à não dedutibilidade dos encargos financeiros que originou uma alteração do prejuízo fiscal inicialmente apurado pela Requerente, no montante de € 668.319,01, para um prejuízo fiscal de € 641.069,63.

IX. A 25 de julho de 2017, a Requerente foi notificada do ato de liquidação de IRC relativo ao período de 2010, identificado através da demonstração de liquidação de IRC n.º

2017... e da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2017... (associada à compensação n.º 2017...).

X. A Requerente apresentou, em 21 de novembro de 2017 reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRC relativo ao período de 2010.

XI. No dia 18 de dezembro de 2018, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento proferida no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2017..., que tinha como objeto a liquidação de IRC e a respetiva demonstração de acerto de contas do período de 2010.

XII. No período de 2010, a Requerente apresentava um passivo, relacionado com financiamentos obtidos, no montante total de € 4.651.016,91, não apresentando qualquer ativo na rubrica de Acionistas.

XIII. Os empréstimos bancários contraídos juntos de diversas entidades bancárias, como o a C... ou D..., e muitos dos quais são anteriores ao período em apreço nos autos e resultam de renegociação face ao período de crise económica que deu causa a serem transformados em empréstimos a médio e longo prazo, foram contratados com finalidades distintas, sem conexão com os empréstimos concedidos pela Requerente.

XIV. No decorrer do período de 2010, a Requerente suportou encargos financeiros, decorrentes de financiamentos bancários obtidos e de contratos de locação financeira, no montante total de € 134.884,71.

XV. Dos extratos da rubrica de Acionistas do período de 2010, o saldo que a B... (SGPS) detinha com a Requerente foi restituído por parte da B... (SGPS) até novembro de 2010.

XVI. No período de 2010, a B... (SGPS) restituiu os montantes de períodos anteriores, como ainda ficou com um saldo credor no montante de € 72.259,55:

| Período | Acionistas (Euro) | Natureza |
|----------------|--------------------------|------------------------------------|
| 2005 | -118.568,56 | Conta a pagar |
| 2006 | 581.425,22 | Conta a receber (saldo devedor) |
| 2007 | 1.609.365,00 | |
| 2008 | 3.024.432,19 | |
| 2009 | 1.646.680,20 | Conta a pagar |
| 2010 | -72.259,55 | |

XVII. O saldo dos financiamentos obtidos pela Requerente aumentou no período de 2010, para além dos reembolsos dos créditos concedidos à sociedade relacionada, contraiu empréstimos bancários adicionais:

| Período | Financiamentos obtidos |
|----------------|-------------------------------|
| 2005 | 2.659.162,63 |
| 2006 | 2.296.427,20 |
| 2007 | 2.580.545,64 |
| 2008 | 3.026.740,68 |
| 2009 | 3.372.117,37 |
| 2010 | 4.396.617,03 |

XVIII. Desde 2005 a 2010 há variações entre os financiamentos obtidos e concedidos:

| Financiamentos | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|-----------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Obtidos | 2.659.162,63 | 2.296.427,20 | 2.580.545,64 | 3.026.740,68 | 3.372.117,37 | 4.396.617,03 |
| Concedidos | -118.568,56 | 581.425,22 | 1.609.365,00 | 3.024.432,19 | 1.646.680,20 | -72.259,55 |

| Varição (anual) | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------------|------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Obtidos | - | -362.735,43 | 284.118,44 | 446.195,04 | 345.376,69 | 1.024.499,66 |
| Concedidos | - | 699.993,78 | 1.027.939,78 | 1.415.067,19 | 1.377.751,99 | 1.718.939,75 |

XIX. A 31 de dezembro de 2010, os financiamentos contraídos pela Requerente, junto de entidades bancárias, dividiam-se nas seguintes rubricas:

- (iii) #2511 – Empréstimos bancários: € 4.396.617,03;
- (iv) #2513 – Locações financeiras: € 254.399,8.

XX. Os encargos financeiros decorrentes de locações financeiras em vigor no período de 2010, no montante de € 7.281,37, são de contratos de locação financeira celebrados em anos anteriores e estão relacionados com a obtenção de viaturas ligeiras de passageiros, equipamentos de ar condicionado e equipamentos eletrónicos, os quais são utilizados/instalados nas instalações onde a Requerente exerce a sua atividade, não tendo relação com a B... (SGPS).

XXI. Os empréstimos obtidos pela Requerente no período em apreço foram contratados em diversos momentos e com finalidades distintas, sem conexão direta com os empréstimos que concedeu.

XXII. A 4 de fevereiro de 2019 é apresentado o pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos.

1.2. Factos não provados e fundamentação da matéria de facto

Não se provou que haja conexão direta entre os empréstimos obtidos pela Requerente e os financiamentos que esta fez à B... SGPS, demonstrando-se até anos com variações em sentidos opostos – conforme facto dado como provado em XVIII – ou seja, verifica-se aumento dos empréstimos obtidos face aos concedidos e vice versa, demonstrando-se uma desconexão entre uma realidade e outra.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos que constam do processo administrativo e nos que foram juntos com o pedido de pronúncia arbitral. Foi ainda considerada a posição assumida pelas partes.

Foram ainda considerados os esclarecimentos prestados em audiência, pela testemunha Sandra Pereira, devidamente identificada nos autos, diretora financeira que acompanhou a inspeção e depôs com conhecimento pessoal e direto dos factos sobre as operações realizadas pela Requerente.

A testemunha explicou de forma cabal e esclarecedora a realidade relativa aos empréstimos obtidos pela Requerente, e a renegociação dos mesmos, bem como as finalidades dos contratos de locação financeira e a inexistência de relação causal com os empréstimos concedidos à B..., SGPS, bem como o ponto de situação a 31/12/2010 do saldo entre ambas sendo, aliás, a B... credora de cerca de € 70.000,00.

2. Matéria de direito

2.1. Questão da caducidade, pedido formulado a título principal, do direito de liquidação quanto ao exercício de 2010;

2.2. Subsidiariamente, questão da ilegalidade das correções à matéria tributável relativas à dedutibilidade dos encargos financeiros

2.3. Do direito a juros indemnizatórios

2.1. Quanto à caducidade do direito de liquidação quanto ao exercício de 2010;

Nos termos do artigo 45.º, n.º 3, da LGT, na redação vigente em 2010, previa-se que «em caso de ter sido efetuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito».

A norma que dispunha sobre o reporte de prejuízos fiscais em 2010 (artigo 52.º do Código do IRC na versão vigente no período em análise), previa que a dedução de prejuízos fiscais até

ao 4.º período posterior àquele em que foram gerados.

Neste caso, os prejuízos fiscais relativos ao período de 2010 eram dedutíveis aos lucros tributáveis até ao período de 2014. Conforme dado como provado, a correção em causa é alteração do prejuízo fiscal inicialmente apurado pela Requerente, no montante de € 668.319,01, para um prejuízo fiscal de € 641.069,63.

De acordo com o n.º 3 do artigo 45.º da LGT vigente à data, o prazo de caducidade, na circunstância de ter sido efetuado o reporte de prejuízos, coincide com o prazo do exercício desse direito ou seja, em 4 anos no período de 2010.

Este prazo de caducidade deve ser contado a partir do período em que são gerados os prejuízos fiscais, ou seja, 2011 no que se refere aos prejuízos gerados em 2010. A partir desse momento a Autoridade Tributária estava em condições de poder validar e proceder a correções ao resultado fiscal apurado.

No caso *sub judice* a Requerente foi notificada do ato de liquidação respeitante ao período de 2010 no dia 25 de julho de 2017, após ação de inspeção iniciada a 10 de abril de 2017.

O estabelecimento pelo legislador da caducidade nestes termos obsta ao exercício pela Autoridade Tributária do direito à liquidação após o decurso do respetivo prazo, ficando a validade dos atos de liquidação dependente da notificação dos mesmos ao contribuinte dentro do prazo de caducidade.

A caducidade é um *“facto jurídico que releva do tempo e que determina a impossibilidade do exercício de um direito num caso concreto [...] reporta-se a situações jurídicas em formação e aos direitos potestativos, cujo exercício está sujeito a prazos curtos. Em termos sintéticos, podemos dizer que a prescrição determina a extinção de um direito e a caducidade a impossibilidade de o exercitar num caso concreto (Cfr. A caducidade no Direito Administrativo: Breves considerações, Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, 2005, Coimbra Editora)”* – cf. Acórdão do STA, de 30 de maio de 2012, processo n.º 410/12, reiterado pelo Acórdão do STA, de 12 de fevereiro de 2015, processo n.º 1610/13.

Na situação vertente, interessa considerar que o prazo de caducidade do direito à liquidação em 2010 (ano em que houve prejuízos) era de quatro anos, por força do artigo

45.º, n.º 1 da LGT. De harmonia com o n.º 4 do citado artigo o prazo de caducidade conta-se nos impostos periódicos “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”.

Acresce que não resulta do artigo 45.º da LGT um método distinto de contagem do prazo de caducidade na situação específica de reporte de prejuízos fiscais. Como assinala o TCASul: “[n]os casos em que é efetuado reporte de prejuízos, a contagem do competente prazo de caducidade do direito à liquidação tem de processar-se no estrito cumprimento das regras comuns, aplicáveis a todos os prazos de caducidade tributária [...]. Estas situações não pressupõem, portanto, qualquer tipo de especificidade ao nível da forma de computar o prazo de caducidade, determinado por correspondência com o período de permissão do exercício da possibilidade de dedução protelada” – cf. Acórdão de 22 de janeiro de 2013, processo n.º 2857/09 (vide em sentido similar o Acórdão proferido no processo n.º 651/13, de 5 de novembro de 2015).

Como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 100-07-2017, proferido no processo n.º 0699/16, «as razões de certeza e segurança jurídicas que subjazem ao instituto da caducidade impedem que a AT possa legalmente proceder a correções ao lucro tributável de exercício em relação ao qual já se mostre verificada a caducidade do direito de liquidação, ainda que se abstenha de liquidar tributo referente a esse período, para delas extrair consequências tributárias em exercícios posteriores – in casu, por via de alteração do enquadramento do sujeito passivo do regime simplificado de determinação do lucro tributável para o regime-regra -, pois que, por essa via, se lhe permitiria extrair consequências jurídico tributárias novas de situações que a lei, por razões de paz social, pretende definitivamente consolidadas no domínio tributário».

Daqui se conclui que, tratando-se de prejuízos fiscais apurados em 2010, cujo direito de reporte terminou em 2014, o prazo de caducidade do direito a liquidar terminou a 31 de dezembro de 2014.

Pelo exposto, a liquidação relativa ao exercício de 2010, enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Desta forma, não pode deixar de concluir-se que assiste razão à Requerente quanto à

questão da caducidade do direito de liquidação que, por si, é suficiente para concluir pela invalidade dos atos tributários impugnados e do despacho de indeferimento da reclamação graciosa relativa aos mesmos.

Estando decidido e tendo sido integralmente procedente o pedido principal formulado pela Requerente fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios imputados a esta liquidação [artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

2.2. Do direito a juros

A par da anulação da liquidação, a Requerente peticiona ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

O tribunal considerou procedente a exceção de caducidade supra referida, da qual resulta a estável e eficaz tutela dos direitos da Requerente conforme esta os configurou, a título principal em relação aos vícios substantivos apresentados subsidiariamente.

A procedência do pedido de juros indemnizatórios, derivado de anulação judicial de um ato de liquidação, com base no artigo 43.º da LGT, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse ato está afetado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT.

Neste âmbito, e conforme firmado pela jurisprudência do STA, “[a] anulação de um ato de liquidação baseada na caducidade do direito de liquidar o tributo, por a notificação daquele ato não ter sido efetuada dentro do prazo da caducidade, não implica a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do ato de liquidação, pelo que não existe o direito de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, previsto naquele n.º 1 do art. 43.º da LGT” – cf. Acórdão do STA, de 30 de maio de 2012, processo n.º 410/12, e o Acórdão do STA, de 12 de fevereiro de 2015, processo n.º 1610/13.

De acordo com esta jurisprudência e “[c]omo salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os

vícios do ato anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito. Com efeito, há vícios dos atos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício». [...] Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531).

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do ato: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no ato anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adotado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu. [...] nos casos em que o vício que leva à anulação do ato é relativo a uma norma que regula a atividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas. Nestes casos, a anulação do ato não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, conseqüentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.»

No caso, o vício de caducidade de que padece o ato tributário em crise, nada nos diz sobre o acerto ou justeza material destes atos, pelo que, para determinarmos o direito a juros indemnizatórios teria que se apreciar, também, o pedido subsidiário formulado pela Requerente, porquanto só os fundamentos materiais dos atos de liquidação seriam suscetíveis de dar origem àqueles juros. Mas, a invalidação dos atos teve como causa a procedência da exceção de caducidade o que coarta o direito a juros indemnizatórios na esfera da Requerente, ao abrigo do artigo 43.º da LGT (já que nos termos deste preceito, como referido, os mesmos dependem de um erro material imputável à AT, como resulta da jurisprudência do STA citada).

Considerando, como se referiu, a formulação de pedidos subsidiários por parte da Requerente e, sendo considerado integralmente procedente o pedido principal – a exceção perentória de caducidade – fica afastada a possibilidade de analisar e decidir sobre o pedido subsidiário sendo que, só este, conforme a jurisprudência referida, e a sua eventual procedência, teriam como consequência a possibilidade de dar origem aos juros peticionados.

Não sendo compaginável, face à formulação dos pedidos, analisar e decidir do pedido subsidiário para, caso este fosse procedente (e caso não houvesse decisão quanto ao pedido principal que esgota a pretensão da Requerente) condenar a AT ao pagamento dos juros. Não é isto que, no entender do Tribunal está peticionado, nem esta solução parece enquadrável face à formulação subsidiária. Sendo certo que a Requerente peticiona juros, a verdade é que tal pretensão só seria concebível face à, eventual, procedência do pedido subsidiário. Mas, quanto a este, tendo o Tribunal decidido o pedido principal e tendo sido a pretensão procedente está garantida a eficaz tutela dos direitos da Requerente, não sendo, quanto a este pedido (formulado a título principal e nos termos referidos), concebível o pagamento de juros indemnizatórios.

Pelo que se indefere a pretensão, quanto aos juros, da Requerente.

C. Decisão:

De harmonia com o exposto, decide-se,

a) Julgar procedente o pedido principal quanto ao ato de liquidação de IRC relativo ao período de 2010 identificado através da demonstração de liquidação de IRC n.º 2017... e da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2017..., anulando esta liquidação, bem como a respetiva reclamação graciosa n.º ...2017... .

b) Julgar improcedente o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

D . Valor do processo:

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 27.249,38.

E. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.530,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 28 de outubro de 2019

O árbitro,

(Marisa Almeida Araújo)