

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 684/2019-T

Tema: IRC – Princípio da Participação (art.º 60º da RCPITA) – Inquirição de testemunhas.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 10 de outubro de 2019 o contribuinte A..., LDA., sociedade comercial com o NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ...-, requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 21 de outubro de 2019.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. O tribunal arbitral foi constituído em 07 de janeiro de 2020.
5. A AT apresentou a sua resposta em 10 de fevereiro de 2020.
6. A Requerente foi notificada do despacho datado de 12 de fevereiro de 2020 para esclarecer quais os factos alegados no seu pedido de pronúncia, cuja prova se propunha fazer, através de cada uma das testemunhas arroladas.
7. A Requerente não respondeu ao despacho de 12.02.2020.

8. Por despacho de 04.03.2020, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações finais escritas.
9. A Requerente requereu no dia 14.04.2020 a anulação do despacho de 04.03.2020, a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT e a inquirição de testemunhas, o que foi indeferido por despacho de 24.04.2020.
10. A Requerida apresentou as suas alegações no dia 08.06.2020.
11. A Requerente apresentou as suas alegações no dia 19.06.2020.
12. Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral anule da liquidação n.º 2018..., datada de 19.11.2018, referente a IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS e correspondentes juros compensatórios, relativa ao período de 2014, assim como do documento de compensação n.º 2018..., datado de 21.11.2018 e a restituição dos valores pagos acrescido de juros indemnizatórios.

I.2. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Na génese da emissão da presente nota de liquidação de IRC está uma inspeção tributária efetuada à Requerente, a qual correu em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2015..., na Direção de Finanças do Porto.
2. Em causa estão as transações comerciais efetuadas entre a Requerente e a sociedade de direito espanhol B..., SL, tituladas nas faturas emitidas pela segunda em nome da primeira, no ano de 2014, no valor global de € 1.698.600,00 (um milhão, seiscentos e noventa e oito mil e seiscentos euros), ao abrigo das quais a Requerente adquiriu três unidades produtivas destinadas ao exercício da sua atividade, produzidas, respetivamente, pelas seguintes entidades: C... e D... BV.
3. O Relatório determina correções ao nível de IRC, no período de exercício de 2014, em resultado do entendimento de que foram efetuadas, pela Requerente, depreciações em excesso, no valor global de € 12.073,27 (doze mil, setenta e três euros e vinte e sete cêntimos), em resultado do entendimento de que esta entidade efetuou uma sobrevalorização dos valores de aquisição dos referidos equipamentos.
4. No âmbito do processo de inspeção tributária que correu termos em cumprimento da

ordem de serviço n.º OI2015... a Requerente exerceu o seu direito de audição, por escrito, onde alegou factos novos relevantes e determinadores da alteração da proposta de decisão de correções técnicas plasmadas no Projeto de Relatório.

5. A Requerente, no âmbito do seu direito de audição, requereu que a Autoridade Tributária e Aduaneira procedesse a diligências complementares, designadamente, fossem inquiridas as seguintes testemunhas:

I. E...;

II. F...

No entanto, tal inquirição não foi levada a cabo pela AT.

6. A AT decidiu não realizar as diligências complementares requeridas pela entidade inspecionada, sustentando a sua decisão na seguinte fundamentação:

a) não é atendível o impedimento invocado pelo Mandatário da Requerente e pela testemunha indicada;

b) as diligências complementares requeridas deveriam ser realizadas no prazo para o exercício do contraditório;

c) as diligências Requeridas não são convenientes e pertinentes para a boa decisão dos factos em discussão no processo.

7. O exercício do direito de audição, previsto nos art. 60.º da LGT e no art. 60.º RCPIT inclui, não apenas o direito do visado a pronunciar-se sobre todas as questões objeto de procedimento, mas também o seu direito a requerer diligências complementares e a juntar documentos ao processo.

8. Perante esta possibilidade de requerer diligências complementares, recai sobre a entidade administrativa o dever de as realizar, caso estas se afigurem adequadas e úteis a averiguar o circunstancialismo de facto relevante para a decisão a tomar no procedimento.

9. Nesta medida, não se pode imputar ao contribuinte a responsabilidade de apresentar as testemunhas, cuja inquirição foi Requerida, em momento prévio ao exercício de audição prévia e antes daquela necessária ponderação da AT, ou até em sede de audição prévia, a exercer oralmente, aí se fazendo acompanhar das referidas testemunhas.

10. A inquirição das testemunhas indicadas em sede de audição prévia seria uma diligência

relevante e essencial para a boa decisão da matéria em discussão e, nesta medida, teria influência no ato de liquidação aqui impugnado, seja na quantificação da matéria tributável, seja relativamente a outras questões de facto e de direito discutidas no procedimento de inspeção, aptas a influir no teor do respetivo Relatório.

11. A AT faz um juízo de simulação sobre as operações realizadas entre a Requerente e a sociedade B..., SL, sustentado em prova documental, sem procurar ouvir qualquer um dos intervenientes do processo.
12. Precisamente, com a diligência complementar solicitada, a Requerente pretendia que fossem ouvidos os intervenientes no processo, com esclarecimento dos termos em que se processou a negociação e intervenção entre a Requerente e B..., SL no negócio e, posteriormente, entre esta e os produtores dos equipamentos adquiridos.
13. A AT sustenta o seu entendimento, de inutilidade dos depoimentos em causa, no facto de a informação sobre a intervenção direta da Requerente no negócio advir de informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras, ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua e, nesta medida, beneficia da presunção de veracidade prevista no art. 76.º, n.º 4 da LGT.
14. O disposto no art. 76.º da LGT não se estende às meras conclusões ou ilações retiradas pelo Sr. Inspetor Tributário, podendo o decisor, partindo dos mesmos factos que assumem verídicos, deduzir e concluir de diferente maneira.
15. Estamos perante um mero juízo que a AT retirou dos documentos que lhe foram transmitidos, ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua, pelo que não poderá, a tal juízo, ser conferida “fé”, nos termos do artigo 76.º da LGT.
16. Por outro lado, o art. 76.º, n.º 4 da LGT não consagra qualquer prova plena, insusceptível de prova em contrário.
17. A preterição substantiva do direito de audição inquina de forma irremediável o Relatório, as correções nele efetuadas e as liquidações aqui impugnadas emitidas em sequência do Relatório.
18. Esta omissão da AT constitui vício de forma, susceptível de conduzir à anulação da decisão de procedimento, pois violou uma formalidade absolutamente essencial imposta pelo n.º 1 do art.º 60.º da LGT, pelo n.º 1 do art.º 100º do CPA, art.ºs 12º do CPA e art.º

- 267º, nº 4, da CRP.
19. A desconsideração da prova testemunhal apresentada e, bem assim, dos elementos apresentados pela Requerente em sede de audiência prévia, antecedente ao Relatório, projeta-se neste, inquinando-o do vício de falta de fundamentação e reporta-se à legalidade do mesmo.
 20. Sendo inviável a este Tribunal aplicar, no caso concreto, a teoria do aproveitamento do ato administrativo pela essencialidade da omissão cometida.
 21. A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à atividade de impressão gráfica.
 22. Assim, por um lado, temos operações de compra de equipamento industrial por parte da A... à B..., SL, o que justifica os pagamentos efetuados a esta última entidade.
 23. Por outro lado, temos operações de venda indicadas no p. iv.1) do Relatório, o que justifica a transferência das entidades compradoras para a esfera da Requerente.
 24. Não integram estas transferências quaisquer operações simuladas, destinadas a fazer regressar parte do dinheiro à entidade inspecionada, até porque como resulta do teor do Relatório, parte substancial do produto desta venda foi transferido para a sociedade G... (proprietária do equipamento) e não para a Requerente.
 25. Por outro lado, as operações de compra dos equipamentos industriais produzidos pela D... e C... não tiveram qualquer intervenção direta da Requerente.
 26. No caso, não estamos no âmbito de operações simuladas entre a A... e a B..., nem a intervenção desta no negócio se limitou à posição de intermediária.
 27. As faturas emitidas pela B... em nome da A... titulam efetivos negócios de compra e venda das máquinas em referência.
 28. A estranheza manifestada pela AT, quanto aos preços acordados entre a Requerente e B..., não constituem indícios sérios e objetivos de que a operação constante da fatura não corresponde à realidade, sendo forçoso concluir que a AT não logrou o ónus da prova que se lhe impunha, ao abrigo do disposto no art. 74.º da LGT.
 29. A Requerente não foi previamente chamada a pronunciar-se sobre a formação do ato tributário, consubstanciado na liquidação aqui discutida, na parte dos juros compensatórios.

30. Estes surgem, pela primeira vez, no ato decisório final materializado na liquidação, pelo que, também nesta parte, a liquidação padece de ilegalidade, por preterição da formalidade legal essencial prevista no artigo 60.º da LGT.
31. No caso da verificação da anulação das liquidações aqui discutida, por ilegal deverá a AT ser condenada no pagamento à Requerente dos juros indemnizatórios, contabilizados sobre o valor do imposto pago, desde a data do respetivo pagamento, por força da aplicação do art. 43º, nº 1 da LGT.

I.3 Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Vigora no processo tributário, o princípio da universalidade dos meios de prova, e por conseguinte, o interessado tem o direito à seleção e realização de todos os meios gerais de prova, balizado pelo princípio da necessidade da prova e dentro dos parâmetros de adequação e proporcionalidade.
2. Cabe ao instrutor do procedimento determinar os casos em que tal prova se mostra necessária, conforme se alcança das disposições conjugadas dos artigos 58.º da LGT e 50.º do CPPT e não demonstrando a contribuinte a relevância de tais audições para as correções em apreço, tem-se como manifestamente desnecessária a audição de testemunhas.
3. Foi proposto à Requerente o dia 08/11/2018 para audição das testemunhas, às 14H30, ou, em alternativa, às 10h desse mesmo dia ou dia 07/11/2018 às 14h30.
4. Em resposta o Mandatário da Requerente manifestou, via email de 07/11, a sua indisponibilidade e sugeriu o dia 14/11.
5. Também através de email, naquele mesmo dia, propôs que a audição se realizasse dia 16/11 e justificou o motivo da indisponibilidade das partes.
6. Entendendo a Administração que não havia motivo, e de facto não havia porque não foi apresentado, para protelar a audição das testemunhas foi disso informada a Requerente, propondo-lhe a entrega do depoimento escrito durante o dia 08/11.

7. Em resposta, veio a Requerente manifestar a impossibilidade de as testemunhas procederem ao depoimento por escrito
8. Ora, perante esta factualidade, concluímos que a Administração, em cumprimento dos princípios da cooperação e boa-fé, sempre entendeu ouvir as testemunhas, tendo marcado várias datas/horas para o efeito.
9. Relativamente às marcações efetuadas, a Requerente manifestou-se sempre indisponível, sem qualquer justificação.
10. Face aos obstáculos encontrados, mais não restou aos Serviços senão procederem à análise comparada do requerimento referente ao direito de audição e o teor do projeto de relatório, daqui concluindo que "os factos alegados, cuja prova poderia conduzir à alteração do teor do projeto de relatório, não são passíveis de demonstração através de prova testemunhal das pessoas indicadas, com a exceção da não intervenção da A... na negociação com as empresas produtoras das máquinas (C...e D...)
11. Quanto a esta exceção referida, a AT recolheu informações junto da Administração Tributária da Dinamarca, as quais fazem fé nos termos do n.º 4 do artigo 76.º da LGT, com remissão para o n.º1 do mesmo normativo.
12. Da informação obtida, retira-se que o negócio destinado à aquisição da máquina à C... foi efetuado diretamente com a Requerente, na pessoa do Sr. E..., pelo que o testemunho de pessoas com relações laborais com a Requerente, mostra-se insuficiente para provar o contrário.
13. Ora, no caso em apreço, afigura-se que a AT tudo fez, dentro do estrito princípio da colaboração e boa fé, para ouvir as testemunhas, mas certo é que não é viável protelar, sem data, tal audição.
14. Ora, após análise do alegado, a prova não poderia ser feita por testemunhas, sendo que para infirmar os factos, a prova testemunhal mostrou-se irrelevante, e/ou mesmo inadmissível nos termos do n.º 2 do artigo 393.º do Código Civil, que estatui que "não é admitida prova por testemunhas, quando o facto estiver plenamente provado por documento ou por outro meio com força probatória."
15. Posto isto, não tem razão a Requerente quanto à violação do direito de audição

16. O relatório inspetivo é bastante claro quanto á existência de negócio simulado.
17. No dito relatório concluem os Serviços que:
- ▶ As aquisições à B... SL são as relativas às máquinas C... e D...;
 - ▶ Da informação prestada por estas entidades, resulta que o negócio foi efetuado com a Requerente;
 - ▶ O valor do equipamento, faturado pelos respetivos fornecedores, é de €697.000,00;
 - ▶ A Requerente considerou aquisições €1.698.600,00;
 - ▶ A documentação apresentada pelos intervenientes não tem correspondência entre si;
 - ▶ Parte do valor pago acabou por regressar à Requerente (ou aos sócios), pois que esta vendeu à B... SL cinco máquinas (4 já depreciadas) pelo valor de €651.215,70;
 - ▶ A B... SL é uma empresa fictícia, sem qualquer estrutura, cuja intervenção no negócio se resumiu a facultar uma conta bancária, para dissimular o circuito financeiro.
18. Segundo a Autoridade Tributária Espanhola não dispõe de estrutura material e humana em Espanha para exercer a atividade.
19. Bem andaram os SIT ao considerar que, estamos na presença de indícios sérios da existência de operação simulada.
20. Perante a prova apresentada, demonstrativa da existência de indícios sérios e objetivos de que tais documentos não titulam operações reais, impedia sobre a Requerente o ónus da prova, ou seja, vir demonstrar cabalmente que a AT carecia de razão.
21. A demonstração de que as operações tituladas pelas faturas se realizaram efetivamente não foi feita pela Requerente, nem em sede do decurso da ação de inspeção, nem durante o exercício de audição do projeto de RIT
22. Relativamente aos juros compensatórios, a Requerente foi chamada a pronunciar-se antes da conclusão do RIT, ficando o direito ao contraditório perfeitamente salvaguardado.

II. SANEAMENTO

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.

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

O processo é o próprio.

Inexistem questões prévias que cumpra apreciar ou vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

III. THEMA DECIDENDUM

As questões a decidir, tal como colocadas pelo Requerente, estão em saber se:

- a) Foi violado do princípio da participação, porquanto não foram ouvidas testemunhas arroladas no procedimento inspetivo;
- b) Não existiu qualquer operação simulada entre a Requerente e a B..., S.L.;
- c) Foi violado o princípio da participação na liquidação dos juros compensatórios.

IV. – MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. A Requerida efetuou uma inspeção tributária, de âmbito geral, à Requerente em cumprimento da ordem de serviço n.º OI2015..., a qual incidiu sobre o exercício de 2014.
2. Os atos de inspeção tiveram início em 21/09/2017, mediante a assinatura da ordem de serviço, e foram concluídos em 09/11/2018, data de emissão da nota de diligência.
3. A Requerida efetuou um projeto de relatório onde concluiu o seguinte:

Considerando os factos expostos, designadamente que:

- As aquisições à B... se resumem às máquinas C... e D... , conforme desde logo se concluiu pela informação disponibilizada pela A... ;
- De toda a informação obtida junto dos efetivos fornecedores das máquinas, C... e D... , resulta de forma inequívoca que o negócio foi contratado e efetuado pela A... ;
- O valor das máquinas, faturado pelos fornecedores, é de €697.000,00;
- A A... considerou aquisições e simulou o pagamento, no valor de €1.698.600,00;
- Parte do valor pago pela A... regressou à empresa (para a própria, ou para os sócios);
- A B... é uma empresa fictícia, sem qualquer estrutura, cuja intervenção no negócio se resumiu a facultar uma conta bancária, para dissimular o circuito financeiro;

conclui-se que as faturas emitidas pela B... correspondem a negócio simulado e foram emitidas unicamente com o objetivo de sobrevalorizar o preço das máquinas, de forma a proporcionar à A... a obtenção de um maior financiamento por parte do IAPMEI.

O efetivo negócio foi feito com a C... e com a D... , no valor de €697.000,00, tendo sido simulado o valor de €1.001.600,00 (que regressou quase na totalidade à empresa, diretamente ou para as contas dos sócios).

4. A Requerente foi notificada do projeto de relatório inspetivo por correio registado a 08/10/2018.
5. A Requerente, exerceu o seu direito de participação por email de 05/11/2018 e por correio registado a 06/11/2018, tendo aqui requerido a inquirição de duas testemunhas: E... e F... .
6. Por mail datado de 06.11.2018, pelas 17h:05m, enviado pela Sra. Inspectora Tributária – Sra. Dra. H...–, o Mandatário da Requerente foi notificado que tinha sido designado o dia 08.11.2018, pelas 10h:30m para inquirição das testemunhas indicadas em sede de audição prévia.
7. No dia 07.11.2018, pelas 16h:15m, o Mandatário da Requerente transmitiu por email remetido para a Sra. Inspectora Tributária, a sua indisponibilidade de agenda para a data designada, propondo, como data alternativa, o dia 14.11.2018, pelas 10h:00.
8. Por mail datado de 07.11.2018, pelas 16h:47m, enviado pela Sra. Inspectora Tributária, o Mandatário da Requerente foi notificado do seguinte:

Em resposta ao exposto, e face à invocada impossibilidade de estar presente nos dias propostos, tendo em conta que o prazo para exercício do direito de audição já terminou no passado dia 5 de novembro e que foi concedido o prazo máximo permitido de 25 dias, não existe fundamento legal para protelar a audição das testemunhas indicadas, cujo depoimento devia ser prestado no prazo para o exercício do contraditório.

Nestes termos, e porque a audição das testemunhas nas instalações desta Direção de Finanças apenas se destina à sua reprodução escrita, propõe-se a entrega, durante o dia de amanhã, do depoimento escrito das mesmas testemunhas.

9. No dia 08.11.2018, pelas 11h:46m, o Mandatário da Requerente transmitiu por email remetido para a Sra. Inspectora Tributária o seguinte:

Com o devido respeito, do meu ponto de vista, tendo sido solicitado pela M/ Constituinte a realização de diligências complementares, convenientes, necessárias e essenciais para averiguar factos cujo conhecimento seja necessário para a justa e rápida decisão do procedimento, compete à Autoridade Tributária que diligencie pela realização dessas mesmas diligências.

Parece-me, também, que estas diligências terão de ser realizadas num prazo razoável e de acordo com a disponibilidade de agenda de todos os intervenientes, no caso a Sra. Inspectora, as Testemunhas e o Mandatário da entidade inspecionada, não sendo, portanto, aceitável que se agende diligências "para o dia seguinte", sem considerar a disponibilidade dos intervenientes.

De igual forma, não me parece razoável, nem aceitável que proponha o envio de reprodução escrita das testemunhas para o dia subsequente ao envio do V/ mail. Desde logo, porque não é aceitável que seja notificado para a prática de um ato no prazo de um dia e, por outro, o impedimento já manifestado estende-se à realização de tal ato, na medida em que a sua efetivação pressupõe a respetiva inquirição das testemunhas e a sua reprodução a escrito.

Por último, transmito que me foi indicado pela M/ Constituinte que a testemunha E... estará ausente do país, por motivos profissionais, entre os dias 14 e 15 de Novembro. Em face deste impedimento proponho que a inquirição seja realizada no dia 16.11.2018, pelas 10:00 horas (data mais próxima em que os intervenientes têm disponibilidade).

Face ao exposto fico a aguardar que a Sra. Dra. me notifique nos termos em que entenda convenientes.

10. Por mail datado de 08.11.2018, pelas 17h:09m, enviado pela Sra. Inspectora Tributária, o Mandatário da Requerente foi notificado do seguinte:

Considerando o email infra, enviado hoje às 11.46h, cumpre, antes de mais, reiterar que a audição das testemunhas, no âmbito do direito de audição, deve ocorrer no decurso do prazo para o exercício do contraditório, sendo que foi concedido o prazo máximo permitido de 25 dias e que o mesmo terminou no passado dia 5 de novembro.

Saliente-se que da inviabilidade de ouvir testemunhas após o prazo do direito de audição, tinha já o sujeito passivo sido advertido no Relatório de Inspeção Tributária relativo à ordem de serviço n.º OI2015 ..., que lhe foi notificado em 12-10-2018.

Ainda assim, atento o princípio da transparência e da boa fé, perante a solicitação para a inquirição de testemunhas, remetida por email de 05-11-2018 às 19.46h, foi no dia 6 de novembro proposto o dia 8 de novembro às 14.30h para se proceder à sua audição, sugerindo-se, em alternativa, o mesmo dia às 10.00h ou o dia 7 de novembro às 14.30h.

Em face da indisponibilidade do mandatário para estar presente nas datas sugeridas, manifestada por email no dia 7 de novembro, foi então sugerido que as testemunhas procedessem à entrega de depoimento escrito durante o dia 8 de novembro.

Portanto, não se pode dizer que as testemunhas tenham sido notificadas para prestar declarações no dia seguinte.

Sem prescindir, diga-se ainda que cabe à inspeção tributária a classificação das diligências complementares como pertinentes, em face da análise em concreto da argumentação apresentada em sede de direito de audição.

Ora, da análise comparada daquele documento com o projeto de relatório fica evidente que os factos alegados, cuja prova poderia conduzir à alteração do teor do projeto de relatório, não são passíveis de demonstração através de prova testemunhal das pessoas indicadas, com a exceção da não intervenção da A... na negociação com as empresas produtoras das máquinas (C... e D...).

Contudo, a AT recolheu informações junto da administração tributária dinamarquesa, no sentido de que o negócio de aquisição da máquina C... foi efetuado diretamente com a A..., sem qualquer intervenção da B..., sendo insuficiente para a prova do contrário, nos termos do artigo 76.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária, o mero testemunho de pessoas com relação laboral com o sujeito passivo.

Em face do exposto, não se vislumbra qualquer motivo para se atender ao solicitado, pelo que se mantém o prazo para a entrega de depoimento escrito das testemunhas indicadas no direito de audição até ao final do dia de hoje.

11. A inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente, aquando do exercício do seu direito de participação, não foi efetuada pela AT.
12. A Requerente foi notificada do ato de liquidação de IRC n.º 2018..., datada de 19.11.2018, em 27.11.2018
13. A Requerente reclamou graciosamente daquele ato de liquidação, em 27.03.2019.
14. O processo de reclamação graciosa correu os seus termos na Direção de Finanças do Porto, sob o proc. n.º ...2019..., tendo o Mandatário da Requerente sido notificado, primeiramente, do projeto de decisão de indeferimento da reclamação e, posteriormente,

em 15.07.2019, da decisão de indeferimento expresso do pedido de reconhecimento da ilegalidade da liquidação em referência.

IV.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram considerados provados.

IV.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 14 são dados como assentes pela análise dos documentos juntos pelo Requerente (docs. 1 a 9 do pedido de pronúncia arbitral), do processo administrativo e pela posição assumida pelas partes.

V. Do Direito

I) Princípio da Participação

A primeira questão a resolver por este tribunal consiste em verificar se foi, ou não, violado o princípio da participação em virtude da não inquirição das duas testemunhas indicadas pela Requerente.

O direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes digam respeito resulta, em primeiro lugar, do art.º 267º, n.º5 da CRP.

No domínio tributário este direito está refletido no art. 60º, n.º1 da LGT.

O direito de participação tem uma dupla função de permitir, logo nesta fase, ao contribuinte, defender-se de um possível ato impositivo lesivo da AT, mas também de influenciar a decisão final, que ainda não está tomada. A possibilidade do contribuinte

influenciar e contribuir para o procedimento passa por permitir que ele aporte para o procedimento elementos que contribuam para a decisão.

O contributo do contribuinte para o procedimento é desejável porque, em primeira linha, ele conhece melhor que ninguém a realidade factual, porque se tratam de factos pessoais, e porque permitirá que a decisão a tomar pela AT seja mais fundamentada, completa e acertada do ponto de vista factual e legal.

Acresce que, a admissão do contributo do contribuinte em sede do exercício do direito de participação permite a sua coresponsabilização com a atuação da AT levando a uma diminuição da litigiosidade. Neste sentido cf. Saldanha Sanches/João Taborda Gama, In *Audição-Participação-Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in *Homenagem José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006, pp. 274

No âmbito do procedimento inspetivo o direito de participação dos contribuintes está consagrado no art. 60º do RPITA - Audição Prévia.

Quantos à inquirição das testemunhas, o “(...)direito de audição no procedimento tributário inclui, para além do direito de pronuncia sobre as questões que constituem objecto do procedimento, o de direito de requerer a realização de diligências e juntar documentos (...)” In *LGT Anotada*, Diogo Leite Campos e outros, Encontro da Escrita, 2012, 4ª ed., pág. 513¹. O art. 121º, n.º2 do CPA, aplicável ex vi art. 4º, al e) do RCPITA, prevê que o inspecionado possa requerer diligências de prova úteis para o esclarecimento dos factos com interesse para a decisão. Neste sentido Cf. o Ac. do TCA do Sul de 18/04/2018, proc. n.º 06559/13:

I - O exercício do direito de audição inclui, não apenas o direito do visado a pronunciar-se sobre todas as questões objecto de procedimento, mas também o seu direito a requerer diligências complementares e a juntar documentos ao processo.

II - Perante esta possibilidade de requerer diligências complementares, recai sobre a entidade administrativa o dever de as realizar, sempre que, naturalmente, as mesmas se afigurem

¹ No mesmo sentido Cf. Paulo Marques, *O Procedimento de Inspeção Tributária*, Coimbra Editora, 2014, pág. 284

adequadas e úteis a averiguar o circunstancialismo de facto relevante para a decisão a tomar no procedimento.

III - Mesmo que entenda não dever efectuar as diligências Requeridas, a administração tributária deverá pronunciar-se expressamente sobre o pedido da sua realização, se não antes, na decisão final.

A realização destas diligências complementares é exigida pelo disposto no art. 58º da LGT, o qual estabelece que a AT 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. A busca pela verdade material é igualmente imposta pelo art. 6º do RCPITA. A atuação da AT não se deve limitar “(...) a questões meramente formais, burocráticas ou documentais, devendo antes apurar todos os factos (desde que necessários à descoberta da verdade), independentemente desses factos serem ou não favoráveis ao sujeito passivo.” In RCPITA Anotado, Joaquim Freitas Rocha/João Damião Caldeira, Coimbra Editora, 2013, pág. 44

Deste modo, “(...) a circunstância de o ónus da prova de um determinado facto recair sobre o contribuinte não desonera a Administração de realizar oficiosamente as diligências necessárias e adequadas ao apuramento da verdade material caso o contribuinte não consiga dar cumprimento a esse ónus.” In RCPITA Anotado, Joaquim Freitas Rocha/João Damião Caldeira, Coimbra Editora, 2013, pág. 47

Contudo, isto não significa que a AT esteja obrigada a realizar todas as diligências Requeridas pelo contribuinte, pois aquela não está condicionada na condução do procedimento às pretensões dos contribuintes. As diligências requeridas só deverão ser efetuadas se forem convenientes para averiguar factos necessários para a decisão. Neste sentido cf. Ac. do TCA do Norte de 30.03.2017, proc. n.º 00768/10.6BEPNF

No caso em apreço, num primeiro momento, a AT entendeu que a inquirição das duas testemunhas indicadas pela contribuinte era necessário para a decisão e por isso indicou uma data para a sua inquirição - 08.11.2018, pelas 10:30 h

A notificação foi efetuada, por email de 06.11.2018, às 17:05. Alega a Requerente que não é aceitável que seja notificada para a prática de um ato no prazo de um dia.

Nos termos do art. 42º, n.º2 do RCPITA:

2 - As notificações para a prática dos actos previstos nos artigos 28.º, 29.º e 30.º podem efectuar-se no momento em que os mesmos são praticados.

A inquirição de testemunhas é um dos atos previstos no art. 29º, n.º1, al g) do RCIPTA. O nº3 do art. 42 do RCITA dispõe o seguinte:

3 - Nos casos não previstos no número anterior ou quando não seja possível a prática dos actos de inspecção no momento da notificação deve fixar-se prazo de 2 a 30 dias para entrega ou regularização dos elementos necessários ao procedimento de inspecção, sem prejuízo do disposto nos artigos 48.º e seguintes ou de outros prazos estabelecidos na lei.

Uma vez que a inquirição de testemunhas não é possível realizar no momento da notificação, nos termos do art. 42º, n.2 e n.º3 do RCPITA a Requerida deve notificar as entidades inspecionadas e fixar um prazo mínimo de 2 dias para sua inquirição. Vejamos o caso *sub judice*.

Não obstante a questão formal relativa à forma da notificação, não posta em causa, e a recepção do email, que também não é posta em causa, a notificação do email da Sra. Inspectora, de 06.11.2018, presume-se efetuada na data da sua emissão (art. 39º, n.º7 do CPPT) – 06.11.2018. Nos termos do art. 279º, al. b) do CC, na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr. Deste modo, iniciando-se o prazo no dia 07.11.2018, conclui-se que no dia 08.11.2018, pelas 10:00 ou pelas 14:30 ainda não tinha decorrido o prazo mínimo fixado pela lei - dois dias.

Porquanto, desde já se conclui que a atuação da Requerida é contrária ao disposto no art. 42º, n.º2 e n.º3 do RCPITA.

A proposta formulada por email da AT datada de 07.11.2018, de entrega do depoimento por escrito das testemunhas até ao dia 08.11.2018, pelos mesmos motivos atrás exposto, também é contrário ao disposto no art. 42º, n.º2 e n.º3 do RCPIT.

Mais se refere que a exigência de realização das diligências complementares Requeridas pela Requerente dentro do prazo para a sua audição prévia não possui respaldo legal e constituiu uma limitação ilegal do direito de participação do contribuinte. Não cabe à contribuinte impor uma data para as testemunhas serem inquiridas pela AT, uma vez que tal depende da organização interna da AT.

Citando o Professor Freitas do Amaral a propósito do princípio da legalidade: “os órgãos e agentes da Administração Pública só podem agir com fundamento na lei e dentro dos limites por ela impostos”. In Curso de Direito Administrativo, Ed. Almedina, 3.ª edição (2016), Coimbra, pp. 38 a 40. A regra geral aplicável à AT não é a do princípio da liberdade (pode fazer-se tudo aquilo que a lei não proíbe), mas sim a do princípio da competência (só se pode fazer aquilo que a lei permite).

A exigência da realização dos elementos probatórios requeridos dentro do prazo para audição prévia da contribuinte foi apreciada, mutatis mutandis, pelo TCA do Sul no processo n.º 06559/13 de 18/04/2018, a cuja fundamentação aderimos:

O que a AT fez, no caso – e, adiante-se, em termos que, para este Tribunal, não são aceitáveis – foi imputar ao contribuinte a responsabilidade pela não audição das testemunhas por o mesmo não se apresentar, como podia, a exercer o direito de audição oralmente, aí se fazendo acompanhar das pessoas cujo depoimento pretendia que fosse prestado.

Como é evidente, esta não é uma actuação aceitável e traduz, a nosso ver, uma manifesta violação do conteúdo do direito de audição, na sua vertente de direito dos interessados a requererem a realização de diligências complementares.

Destarte, a atuação da Requerida violou o princípio da legalidade (art. 266º, n.º2 da CRP e art. 8º n.º1 da LGT), bem como, o direito de participação da contribuinte (art. 60º do RPITA, 60º da LGT e 267º, n.º1 da CRP).

Não obstante o exposto, alega agora a Requerida que, na sua opinião, a prova testemunhal era irrelevante, e/ou mesmo inadmissível nos termos do n.º 2 do artigo 393.º do Código Civil.

Quanto à relevância da prova testemunhal, é pacífico junto da jurisprudência dos tribunais superiores, que nos casos em que ocorre uma operação simulada, cabe à AT demonstrar indícios da sua existência e cabe ao sujeito passivo demonstrar a materialidade das operações subjacentes aos documentos contabilísticos. Este foi o sentido dos Acs. que se citam, sem carácter exaustivo:

Tribunal Central Administrativo do Sul, proc. n.º 1729/14.1 BELRS, 31.10.2019

1. Quando a Administração Tributária desconsidera facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à Administração fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade. Feita esta prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transacção.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º1264/15.0BELRA, 28.11.2019

II. Se, para cada um dos alegados fornecedores, a AT reuniu indícios sérios de que as transações tituladas pelas faturas em causa não tiveram efetividade, revelando tais indícios que há uma probabilidade séria de não terem sido feitos os fornecimentos em causa, o ónus da prova da efetividade de tais transações é do sujeito passivo.

Deste modo, a prova testemunhal indicada pelo sujeito passivo não só é relevante como é essencial, face às regras do ónus da prova em sentido formal constantes no art. 74º, n.º1 da LGT.

Ultrapassada a questão da relevância dos elementos probatórios requeridos pela contribuinte, resta-nos analisar a admissibilidade, ou não, da prova testemunhal.

Aqui, a Requerida aceita que a prova testemunhal seria relevante para os factos relativos à intervenção da Requerente com as empresas produtoras das máquinas.

Contudo, assevera que:

a) por um lado, esses factos estão demonstrados através da informação recolhida junto da AT Dinamarquesa, a qual faz fé nos termos do art. 76º, n.4 da LGT;

b) dessa informação apurou-se que o negócio foi feito diretamente com a requerente, na pessoa do Sr. F...;

c) que a prova testemunhal, no caso em apreço, é inadmissível face ao disposto no art. 393º, n.º2 do CC.

Cumprime primeiramente referir que força probatória atribuída pelo art. 76º, n.º1 da LGT às informações prestadas pelas Autoridades Tributárias consiste em fazerem fé quando fundamentadas e se basearem em critério objetivos. Sendo de salientar que a informação prestada pela AT Portuguesa ou Dinamarquesa, pese embora o disposto nos artigos 76º, n.º 1, n.º4 da LGT e 115.º, n.º 2, do CPPT, não constitui uma prova legal plena na aceção do art.º 347.º do CC. Neste sentido Cf. Jorge Lopes de Sousa, CPPT, II Volume, Aras Editora, 2011, pág. 259

Assim, para contrariar a força probatória dessas informações, basta ao contribuinte gerar dúvidas fundadas, não tendo de provar o contrário (art. 346º do CC). Cf. LGT Anotada, Diogo Leite Campos e Outros, Encontro da Escrita, 4ª ed., 2012, pág. 670

Acresce que, o art. 76º, n.º4, parte final, da LGT admite expressamente a prova em contrário.

Face ao exposto mesmo que a informação tenha sido recolhida junto da AT Dinamarquesa, admitiria prova em contrário e não deveria ter sido negada essa possibilidade à contribuinte como foi no caso em apreço. Assim, a atuação da AT viola o disposto no art. 76º, n.º4 da LGT.

Em segundo lugar, a testemunha E..., que supostamente interveio em representação da contribuinte, era uma das testemunhas indicadas pela contribuinte para ser inquirida. Deste modo, a sua inquirição no procedimento de inspeção tributária revelava-se essencial para o apuramento da verdade material no que diz respeito à sua intervenção. Esta testemunha tinha, de acordo com a AT, conhecimento direto sobre os factos cujo apuramento se revelava essencial. A sua não inquirição constitui uma violação do disposto no art. 60º, n.º1 da LGT, 60º, n.º1 do RCPITA, bem como, do princípio da verdade material (art. 58º da LGT e art. 6º do RCPITA).

Em terceiro lugar, o art. 393º, n.º2 do CC estatui o seguinte:

2. Também não é admitida prova por testemunhas, quando o facto estiver plenamente provado por documento ou por outro meio com força probatória plena.

Sobre a interpretação desta norma legal, citando os Profs. Pires de Lima e Antunes Varela: “*É necessário interpretar nos seus justos termos a doutrina do n.º2, cingindo-se aos factos cobertos pela força probatória plena do documento*” In CC Anotado, Vol. I, Coimbra Editora, 4ª Ed., pág. 342. Tal como já se referiu atrás, a informação prestada pela AT Dinamarquesa não tem força probatória plena, pelo que a prova testemunhal requerida pela contribuinte era admissível.

Tendo sido oferecida prova testemunhal para demonstração da factualidade invocada no direito de audição, com vista à comprovação dos factos que contrariam os factos que constam do projeto de relatório inspetivo, e tendo a Requerida no relatório final mantido os factos por si aduzidos por falta de prova da versão dos factos indicada pela Requerente sem, contudo, proceder à produção da prova testemunhal oferecida, verifica-se a preterição de uma formalidade essencial à descoberta da verdade, que determina a anulação do acto impugnado.

Mais se aduz que o princípio do aproveitamento do ato administrativo apenas é admissível quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insuscetível de influenciar a decisão final, o que acontece em geral nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de atividade administrativa vinculada, não se vislumbrando a mínima possibilidade de a audição poder ter influência sobre o conteúdo da decisão.

No caso em concreto não está em causa uma atividade vinculada nem uma solução legal evidente, pelo que não é de aplicar o princípio do aproveitamento do ato.

Face à solução a que se chega, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios invocados.

Em conclusão, face ao exposto, anula-se o ato impugnado por vício de violação de lei (arts. 58º, 60º, n.º1, al. c) da LGT, 42º, n.º3, 60º, n.º1 do RCPITA, 266º, n.º2 e 267º, n.º1 da

CRP), em conformidade com o disposto no artigo 163.º, n.º 1 do novo CPA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

II) Juros Indemnizatórios

Nos termos do artigo 43º, n.º 1, da LGT *"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"*.

Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no art. 43, nº1, da LGT, são os seguintes:

- 1-Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
- 2-Que o erro seja imputável aos serviços;
- 3-Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- 4-Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(Cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, I Volume, Áreas Editora, 6ª. Edição, 2011, pág.530)

A anulação da liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral ficou a dever-se à omissão de uma formalidade processual. A anulação de um acto de liquidação baseada na violação do princípio da participação 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. Cfr. Acs. do STA de 22.05.2013, proc. n.º 0245/13 e de 04/02/2009, proc. n.º 0766/08

Nestes termos, deve considerar-se que não se encontram reunidos os pressupostos de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, em virtude da anulação da liquidação, dado não estarem reunidos todos os pressupostos previstos no artº43, nº1, da LGT.

Improcede, pois, o pedido de juros indemnizatórios.

VI) DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação n.º 2018..., datada de 19.11.2018, referente a IRC e correspondentes juros compensatórios, relativa ao período de 2014, assim como do documento de compensação n.º 2018..., datado de 21.11.2018 e em consequência anular a liquidação;
- b) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em €564,82 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a)*, do CPPT, aplicável por força da alínea *a)* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €306,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de junho de 2020

O Árbitro

(André Festas da Silva)
