

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 285/2019-T

Tema: IRC – Encargos Financeiros; SGPS; Financiamento a participada.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Suzana Fernandes da Costa e Ana Teixeira de Sousa, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

I – RELATÓRIO

1. No dia 18 de Abril de 2019, A..., SGPS, S.A., NIPC ..., com sede na ..., n.º..., ... esquerdo, ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2013..., no montante de €174.624,87 e da respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2013..., no montante de € 21.290,38, e da demonstração de acerto de contas n.º 2013..., relativas ao ano de 2009, assim como da decisão de indeferimento do recurso hierárquico que teve os referidos actos de liquidação como objecto, e ainda, do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no

montante de €173.937,60, e respectiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 21.290,38 n.º 2019... e demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referentes ao exercício de 2009.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:
- i. vício de falta de fundamentação, nos termos do artigo 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa e do artigo 77.º da LGT;
 - ii. preterição de formalidade legal essencial, em violação do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT;
 - iii. os serviços de inspecção tributária não cumpriram com o ónus da prova que sobre si recaía nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, pelo que deve a não demonstração da efectiva obtenção dos proveitos ser valorada a favor da Requerente;
 - iv. erro sobre os pressupostos de facto e de direito, em virtude de não se ter verificado qualquer proveito não declarado, estando antes em causa, a imputação a uma participada da Requerente de custos financeiros, sem que essa imputação tenha tido qualquer impacto no resultado fiscal da Requerente, pelo que devem ser anulados os actos de liquidação por violação dos artigos 13.º, 103.º, n.º 1, 104.º, n.º 2 e 266.º da CRP, dos artigos 55.º e 58.º da LGT, do artigo 46.º do CPPT e artigo 5.º e 6.º do RCPIT;
 - v. a inspecção tributária de que foi objecto a Requerente é, materialmente, uma inspecção externa porque tem por base notas de débito obtidas em actos de inspecção efectuados em instalações ou dependências de um terceiro, pelo que, entende a Requerente, não foram respeitadas as formalidades que a lei prevê para a sua execução, verificando-se, portanto, uma nulidade da liquidação, nos termos do disposto na alínea l) do artigo 161.º do CPA;
 - vi. ausência de fundamentação da liquidação de juros compensatórios, nomeadamente, no que respeita à culpa da Requerente no atraso na liquidação de imposto, pelo que se viola o disposto no n.º 1 artigo 35.º e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da LGT, bem como o artigo 268.º, n.º 3 da CRP;

- vii. ilegalidade da decisão de recurso hierárquico por défice instrutório, por violação do artigo 266.º, n.º 1 da CRP e os artigos 58.º e 72.º da LGT.
3. No dia 18-04-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 11-06-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 02-07-2019.
7. No dia 23-09-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
8. No dia 20-02-2020, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações entretanto determinadas, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- O processo não enferma de nulidades.
- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade gestora de participações sociais, inscrita no cadastro com o CAE 64202 – actividades de sociedades gestoras de participações sociais não financeiras (principal) e 070220 – outras actividades consultoria para os negócios e a gestão.
- 2- A Requerente encontra-se, em sede de IVA, enquadrada no regime normal trimestral e, em sede de IRC, no regime geral de tributação.
- 3- A Requerente detém participações maioritárias num conjunto de sociedades ligadas à construção civil, entre as quais a sociedade B..., S.A. da qual detém 96% do capital social.
- 4- A actividade das suas participadas exige elevados níveis de financiamento em virtude dos projectos de construção exigirem avultados investimentos na fase da aquisição de

- terrenos, licenciamento e construção e os proveitos se encontrarem concentrados na fase de comercialização dos projectos.
- 5- Para fazer face às necessidades de financiamento das suas participadas, a Requerente utilizou capitais próprios e recorreu a crédito junto do sector bancário, através de empréstimos, transferindo para as suas participadas, a dívida de capital e a responsabilidade pelos respectivos encargos financeiros.
 - 6- Em 17-10-2005, a Requerente celebrou com o Banco C..., S.A. um contrato de mútuo através do qual aquela instituição bancária lhe concedeu um empréstimo no montante de € 7.500.000,00.
 - 7- Nos termos do artigo 5.º, n.º 1 do contrato de mútuo, *“o empréstimo vence juros à taxa EURIBOR a três meses, arredondada para 1/8 de ponto percentual superior, acrescida de um “spread” de 1,25%”*.
 - 8- Nos termos do artigo 6.º do contrato de mútuo, *“os juros serão liquidados e pagos semestral e postecipadamente, vencendo-se a primeira prestação seis meses após a celebração deste contrato”*.
 - 9- A Requerente utilizou capitais próprios e o empréstimo para financiar as suas participadas, entre as quais a B..., S.A., para que esta pudesse fazer face aos encargos de construção e conclusão dos empreendimentos imobiliários que promovia nas Ruas ... e ..., em Lisboa.
 - 10- A sociedade B..., S.A. já não conseguia obter financiamento junto da banca, em virtude do seu nível de endividamento.
 - 11- A Requerente transferiu, a título de suprimentos, para a B..., S.A., a dívida originalmente contraída junto do Banco C... através de Acordos de Confissão de Dívidas:
 - Acordo de Confissão de Dívidas no valor de €1.900.000,00 datado de 02-12-2005;
 - Acordo de Confissão de Dívidas no valor de €750.000,00 datado de 09-01-2006;
 - Acordo de Confissão de Dívidas no valor de €1.850.000,00 datado de 31-03-2006;
 - Acordo de Confissão de Dívidas no valor de €500.000,00 datado de 30-04-2006;
 - Acordo de Confissão de Dívidas no valor de €500.000,00 datado de 30-06-2006;

- Acordo de Confissão de Dívidas no valor de €1.050.000,00 datado de 30-08-2006;
 - Acordo de Confissão de Dívidas no valor de €45.000,00 datado de 30-09-2006;
- 12- Do total de €6.595.000,00, €100.000,00 foram cedidos à B..., S.A., com recurso a capitais próprios, e €6.495.000,00 correspondem à transferência do empréstimo.
- 13- Nos termos da cláusula terceira, número um dos acordos de confissão de dívida, a quantia em dívida seria *“acrescida das despesas e valores suportados e a suportar pela PRIMEIRA OUTORGANTE, com a obtenção do financiamento junto do Banco C... tais como juros, impostos, despesas bancárias, etc. e das quais a SEGUNDA OUTORGANTE também se confessa devedora à PRIMEIRA OUTORGANTE”*.
- 14- Nos termos da cláusula terceira, número dois dos Acordos de Confissão de Dívida, *“As despesas e valores suportados pela PRIMEIRA OUTORGANTE referidos no número anterior serão pagos àquela pela SEGUNDA OUTORGANTE, anualmente até 31 de dezembro de cada ano”*.
- 15- Os juros e demais encargos mencionados nos acordos de confissão de dívida são juros e encargos que a Requerente estava obrigada a pagar ao Banco C..., no âmbito do contrato de mútuo celebrado.
- 16- A sociedade B..., S.A. pagou à Requerente todos os encargos por esta suportados junto do Banco C... .
- 17- Em 30-04-2009, a Requerente obteve um financiamento bancário junto do Banco C..., SA, no valor de €7.500.000,00 para liquidar as suas responsabilidades perante o Banco C... (...).
- 18- Como contrapartida do empréstimo concedido, a Requerente ficou obrigada ao pagamento de *“juros à taxa EURIBOR a seis meses, apurada através da média aritmética simples das cotações diárias das taxas Euribor de igual periodicidade à taxa Euribor atrás indicada que vigorarem no mês anterior à data de início de cada período de contagem de juros, arredondada à milésima (...) acrescida de um “spread” de um vírgula setenta e cinco pontos percentuais”*.

19- Nos termos do artigo 6.º do contrato de mútuo com hipoteca, os juros são “*liquidados, contados e pagos semestral e postecipadamente, vencendo-se a primeira prestação no trigésimo mês, após a celebração do contrato*”.

20- A Requerente suportou com referência ao contrato celebrado em 17-10-2005, encargos financeiros no valor de €360.649,33 que por sua vez imputou às suas participadas, através das seguintes notas de débito:

- Nota de débito n.º 3, no valor de €312.322,32;
- Nota de débito n.º 4, no valor de €41.835,32;
- Nota de débito n.º 5, no valor de €6.491,69.

21- Na sequência dos empréstimos celebrados com as referidas instituições bancárias, a Requerente imputou ao exercício de 2009:

- os custos financeiros com o contrato celebrado em 17-10-2005, com o Banco C..., SA, liquidados nesse exercício;
- os custos financeiros com o contrato celebrado em 30-04-2009, com o Banco B..., SA, devidos com referência ao exercício de 2009, mas liquidados posteriormente.

22- A Requerente imputou à participada B..., S.A. os seguintes encargos financeiros:

- Nota de débito n.º 3, no valor de €312.322,22, com referência aos custos financeiros com o contrato celebrado em 17-10-2005, com o Banco C..., SA;
- Nota de débito n.º 6, no valor de €306.352,12 com referência aos custos financeiros com o contrato celebrado em 30-04-2009, com o Banco C..., S.A.

23- Os encargos financeiros imputáveis ao exercício de 2009, com referência à nota de débito n.º 3, e liquidados neste exercício, são os seguintes:

Conta POC 68901	€ 263	cf. DOCUMENTOS N.º 30 e 31
Conta POC 68 110301	€ 47 219,95	cf. DOCUMENTOS N.º 32 a 36
Conta POC 68110101	€ 34 873,24	cf. DOCUMENTOS N.º 37 a 49
Conta POC 68 110202	€ 278 252,87	cf. DOCUMENTOS N.º 50 a 52
Total	€ 360 609,06	

24- Ao montante de €360.609,06 acrescem €40,26 derivados do saldo da conta inicial no saldo bancário e da não contabilização de uma comissão de renovação da conta (€50,00), perfazendo o valor de €360.649,33.

- 25- A Requerente imputou os referidos custos/encargos, no valor de €360.649,33, à suas participadas, através da emissão das Notas de Débito, na proporção do respectivo financiamento.
- 26- Os encargos suportados pela Requerente com o financiamento contraído junto do Banco C..., em 30-04-2009, ascenderam a € 353.366,28.
- 27- Estes encargos foram imputados na Nota de Débito n.º 6 à B..., S.A. na proporção do respectivo financiamento.
- 28- A sociedade B..., S.A., na conta POC 68110406 – Juros, registou valores a título de gastos de exercício (juros) suportados por notas de débito n.º 3 e 6 emitidas pela Requerente que se encontram relacionados com a Conta POC 2689983 – Credores Diversos – A... .
- 29- Com referência ao período de tributação de 2009, a Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos modelo 22, com a data de 12-05-2010, tendo sido emitida a liquidação n.º 2010... .
- 30- No âmbito de uma acção inspectiva externa, ao exercício de 2009, à sua participada B..., S.A., a Requerente foi informada pelos Serviços de Inspeção Tributária de que *“constatou-se que os juros debitados por A... não foram por esta contabilizados como proveitos/rendimentos. Pelo que para corrigir a situação a A... poderá enviar declarações de substituição de todos os exercícios em que se verificam estas faltas. Optando por esta situação será uma regularização voluntária, com benefícios ao nível da redução das coimas”*.
- 31- Em 03-10-2013, a Requerente respondeu que *“os documentos contabilísticos emitidos pela empresa B..., S.A. foram NOTAS DE DÉBITO (e não facturas) referentes a juros e outros encargos da responsabilidade da B..., S.A. assim a NOTA DE DÉBITO não gere qualquer tipo de proveito ou acréscimo patrimonial na empresa A... mas tão somente uma transferência de custos entre empresa mãe e subsidiária, será que mesmo assim estamos perante um proveito ou uma dedução ao custo”* tendo solicitado que *“tal como nos indicou a alegada incorreção fiscal na empresa A..., nos informe das incorreções tributárias que V. Exa entende ter detectado no âmbito da acção de inspeção à empresa em referência, por forma a que possamos analisar a razão das*

mesmas e, eventualmente, até proceder às regularizações voluntárias que consideramos devidas”.

- 32- Em 04-10-2013, os Serviços de Inspeção Tributária indicaram quanto à A.: *Para justificar a situação, apresentar as notas de débito ou avisos de lançamento do banco com a identificação dos encargos financeiros que, segundo me foi dado a entender, foram debitados à A...”.*
- 33- A Requerente foi alvo de uma acção inspectiva interna, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2013..., que incidiu sobre o exercício de 2009 e que *“resulta do facto de ter sido constatada a emissão de notas de débito, contabilizadas a título de custo do exercício numa empresa participada, a B..., S.A., no âmbito do procedimento inspectivo OI2013..., sem que resulte da IES da A... que tenha registado o proveito correspondente”.*
- 34- Através do Ofício n.º..., de 22-10-2013, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, a Requerente foi notificada do projecto de relatório de inspecção e para, querendo, exercer o direito de audição.
- 35- Em 11-11-2013, a Requerente exerceu direito de audição.
- 36- Através do Ofício n.º..., de 26-11-2013, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, a Requerente foi notificada do relatório de inspecção tributária do qual resultaram correcções à matéria tributável no montante de €583.664,84, uma vez que a AT considerou existir falta de relevação de proveitos financeiros (€618.674,44) e falta de relevação de custos financeiros (35.009,60).
- 37- Em 19-12-2013, a Requerente foi notificada do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2013..., no montante de €174.624,87 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2013..., no valor de €21.290,38 e da demonstração de acerto de contas n.º 2013..., da qual resultou valor a pagar de €174.624,87.
- 38- A Requerente não procedeu ao pagamento das referidas liquidações, pelo que foi citada no processo de execução fiscal n.º ...2014..., instaurado pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., para cobrança coerciva da dívida exequenda e acrescido.
- 39- Na sequência disso, a Requerente requereu a suspensão do processo de execução fiscal constituindo hipoteca voluntária sobre bens imóveis.

- 40- Em 16-05-2014, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação adicional de IRC n.º 2013..., a liquidação de juros compensatórios n.º 2013... e a demonstração de acerto de contas n.º 2013... .
- 41- Em 14-11-2014, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 12-11-2014, do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e para, querendo, exercer direito de audição.
- 42- A Requerente não exerceu direito de audição prévia.
- 43- Em 15-12-2014, a Requerente foi notificada do despacho que indeferiu a reclamação graciosa.
- 44- Em 12-01-2015, a Requerente apresentou recurso hierárquico tendo por objecto a decisão de indeferimento da reclamação graciosa o qual foi instaurado sob o n.º 2015....
- 45- Em 30-03-2015 foi proposto o indeferimento total do recurso hierárquico bem como a dispensa do direito de audição, face ao disposto no n.º 3 do artigo 60.º da LGT e que *“Perante o disposto na Circular supra e uma vez que no âmbito da ação inspetiva os gastos/encargos correspondentes aos proveitos objeto de correção não foram considerados, entendemos existir um erro imputável aos serviços que constitui fundamento de revisão oficiosa prevista no n.º 1 do artigo 78.º da LGT. Deste modo, traduzindo-se a revisão oficiosa num poder-dever da AT, propõe-se a revisão oficiosa da liquidação aqui controvertida bem como a revisão das liquidações de IRC relativas aos períodos tributários de 2010 e 2011 (em apreço na reclamação graciosa n.º ...2014... e recurso hierárquico n.º 2015... da DSIRC) nos mesmos termos”*.
- 46- Em cumprimento do referido despacho foi promovida a instauração de revisão oficiosa à qual coube o n.º ...2015..., com vista à correcção da liquidação do período tributário de 2009.
- 47- Com o objectivo de concretizar a decisão do recurso hierárquico, foram os Serviços de Inspeção Tributária chamados a identificar os encargos/gastos associados aos proveitos, tendo elaborado a seguinte informação:

"(...) após reverificação dos elementos constantes dos procedimentos inspetivos e, com exceção de lapsos não relevantes agora detetados relativos aos anos de 2009 e 2010, constata-se que já tinham sido considerados por estes Serviços, nos ditos procedimentos, os custos/ gastos que se verificou estarem comprovados.

Mas não foram acolhidos aqueles a que a Entidade pretende atribuir esse estatuto, por não o alcançarem, por apenas se tratarem de imputações, em que a única documentação adstrita consiste em extratos bancários e planos financeiros, sem documentação comprovativa e vinculativa externa oriunda do mutuante, tais como notas de débito ou avisos de lançamento".

48- Esta informação conheceu despacho de concordância, proferido pelo Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, tendo sido enviada à Divisão de Justiça Administrativa daquela mesma Direcção de Finanças.

49- Através do Ofício n.º..., datado de 23-02-2016, Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa solicitou esclarecimentos quanto ao procedimento a adotar no que respeita à decisão proferida no âmbito do recurso hierárquico n.º 2015....

50- Em resposta ao solicitado, foi elaborada a informação n.º 2018... com o seguinte teor:

"Nessa sequência, a liquidação de IRC relativa ao período tributário de 2009, deve ser revista oficiosamente, no sentido de considerar os gastos financeiros suportados pela A... imputáveis a esse período, e que sejam dedutíveis à luz do entendimento vertido na Circular n.º 7/2004. É que uma vez corrigidos os proveitos deveria ter sido efetuada a correspondente correção em sede de gastos que lhes estão associados. No que se reporta aos períodos de 2010 e 2011, foi deduzida impugnação judicial pela A... SGPS, S.A. em 09/11/2015, no que concerne às respetivas liquidações de IRC. Tal impugnação corre termos no no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa"

51- A decisão de indeferimento do recurso hierárquico foi notificada à Requerente em 18-02-2019, através do Ofício n.º..., de 15-02-2019 informando a Requerente de que foi instaurada revisão oficiosa com o n.º ...2015..., relativa ao IRC de 2009.

52- Da decisão de indeferimento do recurso hierárquico consta, além do mais, o seguinte:

A- Da ação inspetiva à A...

6. Em outubro de 2013, foi a aqui recorrente alvo de uma ação inspetiva, levada a cabo pelos S.I.T. (Serviços de Inspeção Tributária) da Direção de Finanças de Lisboa, acoberto da Ordem de Serviço n.º OI2013 ...

7. Esta ação, por sua vez, teve origem no procedimento inspetivo n.º OI2013 ... à sociedade B... S.A., detida pela recorrente em 96% do capital social.

8. Nesta ação verificaram os S.I.T. que na conta POC 68110406 – Juros A... foram registados como custos do exercício os montantes de €312.322,32 e €306.352,12, referentes a juros relacionados com valores lançados na Conta POC 268983 – Credores Diversos A... sem que esta tenha registado os rendimentos correspondentes na IES.

9. Mais constataram os S.I.T., tendo por base Acordos de Confissão de Dívida, que a recorrente obteve um financiamento de €7.500.000,00, junto da C... S.A., com sede em Cabo Verde, transferindo a dívida para a sua participada B... S.A.² e debitando a esta os encargos financeiros (juros) constantes das notas de débito abaixo identificadas.

NOTA DE DÉBITO	DATA	VALOR
N.º 3	31/12/2009	€312.322,32
N.º 6	31/12/2009	€306.352,12

Quadro 1

10. Mais verificaram os S.I.T. que:

- As transferências efetuadas em 2005 e 2006 ascendem a €6.595.000,00, sem discriminação e repartição por exercícios;
- O saldo inicial em 2009 era €6.495.000,00 sobre o qual foram calculados encargos financeiros;
- Não foi produzida prova de que as referidas notas tenham sido contabilizadas como proveitos pela recorrente.

11. Assim, tendo por base o apurado na inspeção efetuada à sociedade B... S.A., e no que respeita à inspeção efetuada à recorrente, os S.I.T. procederam à correção meramente aritmética de €583.684,84.

B- Da Reclamação Graciosa

12. Em 19/5/2014, **A...** apresentou um requerimento, no qual solicita a anulação do ato de liquidação de I.R.C. n.º 2013, referente ao período tributário de 2009, a que acrescem os respetivos juros compensatórios.

13. Tal exposição deu origem à reclamação graciosa n.º 2014, instaurada no Serviço de Finanças de Lisboa -

14. Alegou para tanto, em síntese, a falta de fundamentação das liquidações, falta de notificação para exercício do direito de audição e ainda a ilegalidade das correções efetuadas em sede inspetiva (OI2013) melhor descritas na sua P.I. de reclamação e que aqui damos por inteiramente reproduzidas.

15. Após análise do alegado, e fundamentando-se na Informação n.º REC 1240/14 que faz fls. 185 a 193 da reclamação graciosa, foi proferido projeto de despacho pela Sra. Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, com data de 07/11/2014, no sentido do indeferimento da pretensão da ali reclamante.

16. Em obediência ao disposto no art.º 60º da L.G.T., foi a **A...** notificada, por carta registada (RC PT) acoberto do Ofício n.º de 12/11/2014, para exercer, querendo, o direito de audição prévia, no prazo de 15 dias. (cfr. fls. 194 da reclamação)

17. No prazo concedido, **A...** não se pronunciou.

18. Deste modo, não tendo sido carreados ao processo factos suscetíveis de alterar a proposta inicial, e tendo por base a Informação de fls. 255 a 264, foi a decisão vertida no projeto acima mencionado convertida em definitiva, através do despacho datado de 11/12/2014, sancionado pelo mesmo autor.

19. A decisão final do procedimento foi notificada à **A...**, através do envio do Ofício n.º de 12/12/2014, por carta registada (RD PT) com aviso de recepção, considerando-se assim a aqui recorrente notificada nos termos do disposto no n.º 3 do art.º39º do C.P.P.T., ou seja, em 15/12/2014.

C- Causa de Pedir

20. Inconformada com a decisão preferida no âmbito da reclamação graciosa, vem a sociedade recorrente interpor o presente recurso hierárquico, subscrivendo os argumentos invocados em sede de reclamação administrativa.

D- Descrição dos Factos

21. A recorrente é uma sociedade anónima, inscrita no cadastro desde 29/11/2004, que se dedica à gestão de participações sociais não financeiras (C.A.E. 64202).

22. Para efeitos de I.V.A. encontra-se enquadrada no regime normal trimestral.

23. Em sede de I.R.C. encontra-se sujeita ao regime geral de tributação.

24. Em outubro de 2013, foi a contabilidade da recorrente alvo de uma ação inspetiva ao abrigo da ordem de serviço n.º QJ2013 _____, que incidiu sobre o período tributário de 2009.

25. Esta ação teve origem em elementos detetados na inspeção efetuada à sociedade. **B...** S.A detida pela **A...** em 96% do capital social.

26. Daquela ação resultaram correções de natureza meramente aritmética, no valor de €583.664,84, que originou por sua vez a liquidação adicional de I.R.C. aqui em crise.

27. Da consulta e recolha de elementos constantes do sistema informático ao dispor da A.T., nesta data, verifica-se relativamente ao período tributário de 2009, a existência das seguintes liquidações:

LIQUIDAÇÕES (2009)	DATA	NOTA COBRANÇA	VALOR	Juros COMPENSATÓRIOS
2010	25/06/2010			
2013	02/12/2013	2013	-€153.334,49	€21.290,38

Quadro 2

28. Notificada da respetiva nota de cobrança, apresentou a **A...** reclamação graciosa, como *supra* se descreveu, e do despacho de indeferimento nesta proferido o presente recurso hierárquico.

E- Enquadramento Legal e Parecer

4. Quanto à alegada falta de fundamentação

29. Relativamente à liquidação controvertida, alega a recorrente que padece de falta de fundamentação, indicando apenas um conjunto de valores sem identificação da sua natureza e origem, impercetível a um destinatário normal, ficando prejudicada na sua defesa, em clara violação do preceituado no n.º 2 do art.º 77º da L.G.T., 268º da C.R.P., 135º e 125 do C.P.A. e ainda 63º do R.C.P.I.T..

Mais defende que não é possível remeter para o relatório de inspeção tributário (R.I.T.), porquanto não pode haver fundamentação por remissão.

30. A exigência constitucional de fundamentação dos atos tributários visa, primordialmente, permitir aos interessados conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo do ato, permitindo-lhe ficar a saber quais os motivos que levaram a Administração à sua prática e a razão pela qual se decidiu nesse sentido e não noutro, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e reação contra mesmo.

31. Pode então dizer-se que “um acto está fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal - o *bónus pater familia* de que fala o artigo 487º, n.º 2 do CC – fica devidamente esclarecido acerca das razões que o motivaram”.

32. É certo que impende sobre a Administração Tributária o dever de fundamentar, de facto e de direito, os atos de decisão dos procedimentos tributários (ex. vi art.º 268º, n.º 3 da CRP, art.º 77º da LGT).

33. A fundamentação dos atos tributários deve ser expressa através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão, neste caso, parte integrante do respectivo ato tributário, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de argumentos que por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato (cfr. v.g. art.º 77º L.G.T. e art. 124º e art. 125º do C.P.A.).

34. Referindo o n.º 2 do art.º 77º da L.G.T. que a fundamentação dos atos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo;

36. Não é clara, se não permite, através dos seus termos, que se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decidiu

37. Não é suficiente, se não possibilita ao administrado um conhecimento concreto da motivação do ato, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a atuar como atuou,

38. Não é congruente, se a decisão não constitui conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, não envolvendo entre eles um juízo de adequação.

39. Nos atos tributários em que a liquidação constitui um ato finalizador de determinação da dívida fiscal - e "atento o fim meramente instrumental perseguido pela exigência da fundamentação do acto"- esse pleno esclarecimento das razões que o motivaram reside e alcança-se necessariamente na visão de conjunto de todos os actos preparatórios daquele último.

40. Com efeito, o ato de liquidação constitui um ato em massa que consiste no apuramento matemático, processado informaticamente, do valor a pagar ou a receber pelo sujeito passivo, sendo o culminar/concretizar de uma sucessão de atos encadeados que conduzem ao cálculo do imposto a pagar ou a receber e o fundamentam.

41. No caso concreto, o ato de liquidação em crise é o concretizar das conclusões e correções firmadas no relatório da ação de inspeção realizada pela A.T. ao exercício em questão.

42. Igualmente, do relatório da ação inspectiva e da liquidação resultante, foi a recorrente devidamente notificada, tanto que dela deduziu reclamação administrativa, onde contesta e rebate as correções e respectivos fundamentos firmados pela A.T. no dito relatório inspectivo e concretizadas nas liquidações controvertidas.

43. Destarte, resulta claro que a alegada falta de fundamentação não se verifica no caso dos autos, tanto mais que o ato de liquidação adicional resulta de correções efetuadas em sede inspectiva, que partem *ab initio* da autoliquidação da recorrente tendo esta sido devidamente notificada e de todos constam expressa, clara e minuciosamente descritos todos os elementos essenciais do ato: as razões de facto e de direito que fundamentaram as decisões, as disposições legais aplicáveis, a qualificação e a quantificação dos factos tributários.³

44. É Jurisprudência assente que nos casos como o que se nos apresenta, a fundamentação dos atos tributários consta do próprio relatório inspectivo.

45. Neste sentido, vide o Acórdão do S.T.A., proferido no Processo n.º 0587/06 de 7/3/2007:

"I – A fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente.

II – Está suficientemente fundamentado o acto de liquidação adicional se as conclusões do relatório da fiscalização esclarecem, minimamente, o contribuinte, que dele foi notificado, das razões de facto e de direito que levaram a Administração Fiscal a liquidar o imposto em causa.

(...) E é também aceite que a fundamentação possa ser feita por adesão ou remissão de anterior parecer, informação ou proposta que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo, já que este integra, nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma."

46. Bem como o Acórdão do S.T.A., proferido no Processo n.º 026636, de 24/04/2002:

"II - Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional, baseado em relatório dos serviços de fiscalização tributária, que, ainda que lhe não faça referência expressa, se situa, indubitavelmente, no respectivo quadro legal e fáctico, perfeitamente claro, esclarecedor e devidamente notificado.

(...) É, todavia, de entender-se, como se entendeu nas instâncias, que os actos de liquidação do IVA estão suficientemente fundamentados, através do relatório dos SFT, donde resulta, de, forma clara, suficiente e congruente, as razões por que a Administração procedeu às liquidações: "a contribuinte não entregou, nos cofres do Estado, o IVA constante de diversas facturas e vendas a dinheiro (devidamente identificadas) que emitiu nos anos de 1989, 1990 e 1991 e omitiu à sua contabilidade; e, bem assim, do Anexo II, "no qual, documento a documento, com menção dos respectivos números e data de emissão, se indicam os que correspondem a operações reais e os que correspondem a operações fictícias, os nomes dos clientes e os valores das operações e do respectivo IVA".

47. Ou ainda o Acórdão do S.T.A., proferido no Processo de Recurso n.º 026636 de 24/04/2002:

"Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional, baseado em relatório dos serviços de fiscalização tributária, que, ainda que lhe não faça referência expressa, se situa, indubitavelmente, no respectivo quadro legal e fáctico, perfeitamente claro, esclarecedor e devidamente notificado".

48. Também o T.C.A.S. proferiu, entre outros, o Acórdão no Processo de Recurso n.º 122/04 de 31/10/2006:

() A fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente. Se do Relatório da fiscalização, é possível conhecer o iter cognoscitivo que levou a AF à prática do acto, este está fundamentado.

É nesta visão de conjunto que o impugnante encontrará a fundamentação dos actos tributários (...) Analisado o conteúdo do relatório junto aos autos, e sua articulação com a liquidação devidamente notificada ao contribuinte, após procedimento de revisão, verifica-se que o acto tributário se encontra devidamente fundamentado, sem ambiguidades nem obscuridades, nem qualquer contradição..."

49. No sentido da Jurisprudência mencionada, pronunciou-se Saldanha Sanches, "A Quantificação da Obrigação Tributária", 2ª ed. Lex, 2000, pp. 115:

"Assim, embora as liquidações "stricto sensu" constituam os actos tributários por excelência, devem ser analisadas em conjunto com o relatório da inspecção tributária, da qual são uma consequência, sendo este um acto administrativo preparatório daquelas.

O acto tributário tem uma inevitável componente de liquidação, pois constitui o acto finalizador de determinação da dívida fiscal (...). O conceito de acto tributário contém em si o conceito de liquidação, ao completar o momento de quantificação da dívida, nos casos em que a lei o exige (...)"

50. Do exposto, naturalmente se tem que concluir que a fundamentação das alterações/correções consubstanciadas numa liquidação resultam consequentemente do relatório inspectivo.

51. De referir, que a liquidação adicional não consubstancia uma liquidação nova *tout court*, mas sim apenas uma correção ou um expurgo desta de que padecia a liquidação inicial.

52. Sem conceder, sempre se diga ser entendimento assente na Jurisprudência e na melhor Doutrina, que ato notificado e notificação do ato são duas ações distintas, sendo esta última exterior e posterior à primeira.

53. A falta de notificação da fundamentação do ato não significa que ela não exista, significa apenas isso, que não foi notificada. Não afecta por si só a legalidade do mesmo; é um elemento exterior ao ato e não um requisito da sua perfeição.

54. Como tem sublinhado a nossa Jurisprudência, a notificação da liquidação ou das correções à matéria tributável é um ato exterior ao próprio ato e, como tal, não contende com a sua legalidade (artigo 77.º, n.º 6, da LGT), não sendo assim afectada a validade do ato tributário.

55. A falta de notificação dos fundamentos da liquidação não coloca pois quaisquer problemas à sua perfeição ou validade. Quanto muito, e sem conceder, apenas se liga ao plano menor da eficácia dessa mesma notificação.

A notificação, ao contrário do que parece sugerido no peticionado, não é um requisito da fundamentação. Sendo exterior ao próprio ato notificado (a liquidação), somente tem a função de levar este ao conhecimento do seu destinatário. A falta de fundamentação contende com a eficácia do ato notificado e não com a legalidade do ato tributário, pelo que o mesmo se deverá manter. (neste sentido, *vide* o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte n.º 64/02 de 04/05/2006).

56. Na hipótese de falta de notificação da fundamentação do ato ou qualquer outro requisito que a lei prevê, a consequência advinda será apenas a prevista no artigo 37º do CPPT, i.e. a possibilidade conferida ao sujeito passivo de pedir a notificação ou passagem de certidão dos elementos em falta, contando-se o prazo de reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial, a partir da notificação ou da entrega da certidão, requerida.

57. No caso concreto, e mais uma vez sem conceder, se a requerente entendia não ter sido notificada da fundamentação do ato, ou de qualquer outro elemento essencial, nomeadamente os meios de defesa, como alega, poderia sempre lançar mão do previsto no referido artigo 37º do CPPT, não ficando, assim, lesada em qualquer dos seus direitos de reação contra o ato.

58. Contudo, como se demonstrou a fundamentação do ato existe em toda a sua extensão e foi devidamente notificada à recorrente, bem como os respectivos meios e prazos de defesa.

59. Nem poderá colher assim o argumento de que o conjunto de valores é imperceptível para um destinatário normal e também para a recorrente. É que as liquidações aqui controvertidas têm a sua origem em correções efetuadas no âmbito de uma ação inspetiva, cujos relatórios foram devidamente notificados à inspecionada/recorrente que exerceu o direito de audição, demonstrando assim estar ciente de tais correções, não obstante a sua não concordância.

60. Para além disso, é a recorrente que procede à autoliquidação de imposto devidamente assessorada por um TOC e uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, pese embora vir aquela a ser corrigida.

61. Portanto, a notificação de um ato de liquidação desacompanhada da fundamentação revelar-se-ia meramente irregular.

“Temos então que, uma notificação de um acto de liquidação desacompanhada da fundamentação, não é nula ou ineficaz. É que assim é resultia do n.º 9 do art. 39.º do mesmo diploma segundo o qual “O acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou de subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data”, inexistindo norma equivalente para a falta de notificação da fundamentação.

O facto de apenas nos casos previstos no art.º 39.º, n.º 9, do CPPT a não observância dos requisitos legais das notificações implicar a sua nulidade, que tem como consequência a eliminação jurídica da totalidade dos efeitos do acto que dela enferma (art.º 134.º, n.º 1, do CPA (JusNet 100/1991)), revela que se pretendeu legislativamente que, em todos os outros casos de não observância dos requisitos legais, a notificação irregular produza todos os efeitos para os quais é idónea, com excepção da determinação do início dos prazos de reacção contra o acto notificado, no caso de vir a ser usada a faculdade prevista no n.º 1 deste art. 37.º.

Por outro lado, o facto de não se exigir, para regularização da situação gerada com a notificação irregular, a realização de uma nova notificação substituindo a anterior, mas apenas a «notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha» (n.º 1 deste art.º 37.º), confirma que se pretendeu que se mantenham os efeitos produzidos pela notificação dos elementos não omitidos, pois não se impõe que eles sejam comunicados novamente. À mesma conclusão conduz o facto de, se não for pedida, no prazo legal, a comunicação dos requisitos omitidos, a notificação produzir todos os seus efeitos, como se os contivesse.

Sendo assim, a notificação sem todos os requisitos exigidos, mas que contenha aqueles sem os quais ela é considerada nula, indicados no n.º 9 do art. 39.º do CPPT, não deixará de valer como acto de comunicação ao destinatário quanto a tudo o que comunicou, produzindo os efeitos próprios de uma notificação quanto àquilo de que o informou, só não produzindo, no caso de o destinatário utilizar tempestivamente a faculdade prevista no art.º 37.º, n.º 1, do CPPT, o efeito de determinar o início dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa do ato notificado.

Deste modo, tendo a comunicação efectuada ao contribuinte aptidão para informar sobre o montante da quantia liquidada e o prazo de pagamento voluntário e não sendo afastada por lei a relevância da notificação para este fim, quando ocorrer omissão de indicação da fundamentação de facto e de direito, tem de se concluir a notificação produz o seu efeito útil que lhes está legalmente associado de tornar eficaz o acto de liquidação em relação ao destinatário”.

63. Sem conceder, refira-se que, quanto ao caso que nos ocupa, a liquidação, ao ter por suporte o relatório da inspeção cuja factualidade não foi afastada por qualquer outra prova posterior, não padece de falta de fundamentação - conforme bem assinalado, por exemplo, pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em Acórdão de 31 de Março de 2009 (Proc. 2697/08).

64. Assim, dúvidas não podem sobrar de que, não só no relatório de inspeção, como na Informação do(s) Inspectores Tributários e no Parecer aposto pelo(a) Chefe de Equipa, e depois pela autoridade que sancionou as correções que daquele decorreram, e de que a entidade inspeccionada foi inteirada, estarão claramente explanadas as razões de facto que levaram a Administração Fiscal a proceder às correções à matéria tributável, e que estiveram na base da liquidação objecto do presente recurso.

65. O autor da liquidação reclamada (entenda-se o Diretor Geral), ao nela ter referido que “Fica V. Ex.º, notificado(a) da liquidação de IRC relativa ao exercício a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativa e fundamentação já remetida”⁴, notificou o sujeito passivo, por remissão, da fundamentação de tal liquidação.

66. Dito de outro modo, quis assumir como fundamentos da liquidação os constantes no anterior relatório de inspeção. Ao operar uma remissão, fez contemporâneos do seu ato ou “decisão” (a liquidação) os fundamentos constantes numa anterior peça procedimental. Ou seja, em lugar de uma explanação direta dos fundamentos de facto e de direito, estribou a liquidação numa fundamentação *per relationem*. Tudo se reconduzindo a uma mera questão de técnica de fundamentação, e não de falta de fundamentação ou contemporaneidade dessa mesma fundamentação. Lapidar resulta o entendimento da nossa melhor Jurisprudência, que cumpre trazer aqui à colação. Entre muitos, e por todos, atente-se nas conclusões do Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão de 7 de Março de 2007, referente ao processo n.º 587/06, carreadas exemplarmente pelo Tribunal Central Administrativo Norte, nos recentes Acórdãos de 24 de Maio e de 12 de Julho, ambos de 2012, referentes aos processos, respectivamente, n.º 731/09 e n.º 1167/05:

“Está suficientemente fundamentado o ato de liquidação adicional se as conclusões do relatório da fiscalização esclarecem, minimamente, o contribuinte, que dele foi notificado, das razões de facto e de direito que levaram a Administração Fiscal a liquidar o imposto em causa”.

67. Ora, na situação sobre a qual nos debruçamos, a fundamentação insita no relatório de inspeção – notificado ao sujeito passivo – que estribou as liquidações contestadas não deixa de ser minimamente perceptível ao homem médio, pelo que, como tal, não pode dizer-se que seja contraditória ou obscura, até porque não impediu o sujeito passivo de exercer o seu direito de defesa.

68. Se o contribuinte reage, lançando mão de todos os meios de defesa ao seu dispor, ou seja, exercendo o direito de audição em sede de inspeção, reclama graciosamente e da decisão aqui proferida ainda recorre hierarquicamente, e atendendo à sua extensa argumentação, só podemos concluir que o dever de fundamentação foi cumprido, porquanto não poderá alegar a recorrente que não compreendeu as razões de facto e de direito que motivaram a A.T., nem este ficou coartado no seu direito de defesa em qualquer momento do procedimento.

69. Em face de todo o exposto, soçobra a anulabilidade da decisão recorrida por a liquidação reclamada não padecer do vício da falta de fundamentação. Tendo andado bem a Administração Fiscal no cumprimento do correlativo dever de fundamentação do ato tributário por si produzido.

↳ Da falta de notificação para o exercício do direito de audição

70. Alega a recorrente que compete à A.T. promover a audição do contribuinte sobre todos os aspetos relevantes, seja matéria de facto ou de direito, previamente à emissão de uma decisão final.

Deste modo, entende que deveria ter sido notificada, nos termos do art.º 60º n.º 1 al. a) da L.G.T., para se pronunciar antes da emissão das liquidações em causa.

71. Também este argumento não poderá colher, senão vejamos:

72. De facto, tal como refere a recorrente, dispõe aquele normativo legal que os contribuintes devem ser ouvidos na formação das decisões que lhes digam respeito antes da liquidação.

Contudo, consagra o n.º 3 daquele artigo a dispensa da audição nos casos das alíneas b) e c) do n.º 1.

73. Ora, à luz do ali consagrado, se o interessado tiver sido ouvido antes da conclusão do relatório inspetivo, não se encontra a A.T. obrigada a notificá-lo para audição antes da liquidação consequente, sob pena de duplicação de procedimentos.

74. No caso em apreço, e no âmbito da ordem de serviço n.º OI2013 , foi a recorrente notificada através do Ofício n.º de 22/10/2013, para exercer querendo o direito de audição prévia, tendo vindo a pronunciar-se em 07/11/2013. (vide fls. 131 da reclamação graciosa)

75. Assim, uma vez que a recorrente já se havia pronunciado sobre as correções propostas no projeto de relatório que originaram a liquidação em crise, não impende sobre a A.T. o ónus de convocá-la novamente antes da emissão dessa mesma liquidação.

76. Logo, não tem razão a recorrente quanto a este argumento.

↳ Da alegada ilegalidade da liquidação de I.R.C. – Do Ónus da Prova e Não Verificação de Proveitos

77. Sob o título CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS (§4.º da P.I. de recurso) refere a recorrente que detém participações maioritárias num conjunto de sociedades ligadas à construção civil. A atividade desenvolvida por estas requer elevados níveis de financiamento nomeadamente para aquisição de terrenos, licenciamentos e construção sendo que os proveitos concentram-se apenas após a conclusão das obras. Para financiar as participadas, utilizou capitais próprios e recorreu à banca, uma vez que a participada **B...** "A. não o podia fazer.

78. Nesta sequência, em 17/10/2005 celebrou um contrato de mútuo com **C...** S.A. de Cabo Verde, no valor de €7.500.000,00. Para a empresa participada transferiu €6.495.000,00, com referência ao empréstimo e €100.000,00 de capital próprio.

Em 30/4/2009, obteve um outro financiamento junto do **C...** S.A. de €7.500.000,00, com o objetivo de liquidar as responsabilidades perante o **C...** S.A..

79. Relativamente **B...** S.A., afirma a recorrente que emitiu as notas de débito acima identificadas, que serviram apenas para imputar custos (relativos aos dois contratos) entre a empresa mãe e uma subsidiária o que não gera qualquer tipo de proveito ou acréscimo patrimonial.

80. Em sede de recurso mais defende a recorrente que a A.T. não logrou provar se foram e como foram realizados os proveitos que considerou relacionados com a emissão de notas de débito contabilizadas a título de custos do exercício na empresa **B...**, S.A..

81. Mais argumenta que, ao abrigo do art.º 74º da L.G.T. era dever da A.T. demonstrar e fundamentar que a recorrente obteve, efetivamente, proveitos relacionados com a emissão das notas de débito em questão.

82. Ora, no âmbito do procedimento inspetivo levado a cabo acoberto da ordem de serviço n.º OI2013 a sociedade **B...** S.A., entidade participada pela recorrente, verificaram os S.I.T. que na Conta POC 68110406 – Juros **A...** foram registados valores a título de gastos do exercício (juros) suportados por notas de débito emitidas pelo **A...** que se encontram relacionados com a Conta POC 2689983 – Credores Diversos **A...**, sem que esta tenha contabilizado o proveito correspondente.

83. Nesta sequência, o **A...** foi objeto de inspeção ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2013 de carácter interno e âmbito parcial.

84. No decurso da inspeção, dúvidas se levantaram no que respeita à contabilização de gastos na escrita da entidade participada, gastos esses mencionados nas notas de débito emitidas pela recorrente, mas que a recorrente não fez refletir na sua contabilidade como rendimentos.

85. Verificada a demonstração de resultados da **A...** relativa a 2009, concluíram os S.I.T. que desta não constam os valores relacionados com os factos descritos nem como rendimentos nem gastos. (vide fls. 10 do RIT)

86. Uma vez notificada para apresentar elementos relacionados com estas operações contabilísticas (vide fls. 126), a recorrente veio apresentar os documentos melhor identificados a fls. 126 e 127 dos autos de reclamação, nomeadamente extratos bancários e acordos de confissão de dívida, mas não foi disponibilizado o contrato de

financiamento da recorrente com a C... S.A., tal como referem os SIT a fls. 129 da reclamação (fls. 11 do RIT).

87. Em sede de direito de audição, a recorrente juntou ainda diversos documentos, melhor descritos a fls. 135 dos autos de reclamação (fls. 17 do R.I.T.)

88. A ação inspetiva culminou com correções meramente aritméticas no montante de €585.471,41, porquanto entenderam os SIT que a ora recorrente não produziu prova de que as notas de débito emitidas à B... S.A. tenham sido contabilizadas como rendimentos na sua escrita, isto porque aos gastos do exercício refletidos naquela sociedade, teriam de corresponder rendimentos na entidade emitente das notas de débito.

89. Relativamente a esta questão afirma a recorrente que transferiu a dívida contraída junto de C... S.A., sedeadado em Cabo Verde, para a sociedade B... S.A., a título de suprimentos, para que esta pudesse fazer face a encargos de construção e conclusão de empreendimentos. Os gastos foram transferidos para a participada na proporção do financiamento, que por sua vez pagou todos os encargos suportados. Mais defende que os rendimentos e gastos se anulam, por serem de montante equivalente, não tendo qualquer reflexo nos resultados da recorrente.

90. Para além disso, refere que em 2009 teve custos de €312.322,32 (nota de débito n.º 3) com o contrato de 17/10/2005 e custos de €306.352,12 (nota de débito n.º 6) com o contrato de 30/4/2009. TOTAL = 617.674,44

91. Imputou à B... S.A., o valor de €312.322,32 que é o correspondente à proporção desta no financiamento.

92. Defende assim a recorrente que não existe obrigação legal de que os custos tenham de ser refletidos em notas de lançamento ou débito emitidos pela instituição bancária.

93. Ora, vejamos então se tem razão a recorrente.

94. No decurso do procedimento inspetivo à empresa B... S.A., entidade participada em 96% pela recorrente, verificaram os S.I.T. que na Conta POC 68110406 – Juros, A... foram registados valores a título de gastos do exercício (juros) suportados por notas de débito n.º 3 e 6 emitidas pela A..., que se encontram relacionados com a Conta POC 2689983 – Credores Diversos – A...

95. Mais verificaram os S.I.T. que a recorrente obteve um empréstimo junto do C... S.A., sedeadado em Cabo Verde, dívida essa que transferiu, a título de suprimentos, para a participada, na proporção que lhe competia, uma

vez que o empréstimo se destinou ainda a financiar mais duas entidades. Todos os encargos com aquele contrato, nomeadamente os juros, que se venciam semestralmente, foram também transferidos para a sociedade participada, sendo os mesmos pagos anualmente até 31/12 de cada ano.

96. Esta operação tem obrigatoriamente reflexos contabilísticos nas Contas 6 e 7 que a recorrente não respeitou. (fls. 15 e 16 do R.I.T.)

97. Desta feita constataram os S.I.T. que foram imputados gastos na contabilidade da sociedade subsidiária sem que tivessem correspondência como rendimentos nos registos da A... violando deste modo o princípio contabilístico da não compensação de saldos.

98. No que concerne à questão dos registos contabilísticos, a recorrente justifica a sua atuação no entendimento de que os rendimentos estariam compensados com os gastos de igual montante, não tendo por isso reflexo nos resultados.

99. Ora, no que concerne aos lançamentos efetuados pela recorrente, poderíamos defender que são violadores da estrutura contabilística expressa no P.O.C., uma vez que os gastos e rendimentos não podem ser compensados, excepto quando uma norma o permita ou obrigue.

100. A correta movimentação da conta de resultados tem de concentrar gastos e rendimentos registados nas Contas 6 e 7, conforme o disposto na Portaria n.º 1011/2009 de 09/09, atendendo ao regime da periodização económica ou da especialização dos exercícios, sendo um gasto reconhecido ou relevado contabilisticamente no exercício a que respeita, ainda que a documentação vinculativa surja posteriormente.

101. Porém, à luz do disposto no n.º 3 do art.º 11º da LGT devemos atender à substância da operação em detrimento da sua forma.

102. Assim, compulsados os elementos ao dispor da A.T., nomeadamente a declaração de rendimentos Mod. 22 e a IES relativas a 2009, verifica-se que a recorrente:

- a) Fez refletir o financiamento obtido junto da entidade bancária no montante de €7.500.000,00 (cfr Q.04 - Campo A0317);
- b) Fez refletir a dívida que onera a sua participada ao transferir para ela o montante do empréstimo (cfr. Q.04- Campo A0256).
- c) Como custos do período apresenta um valor de €16.500,00 (cfr. Q.03- Campo A0123) que não se encontram conexcionados com o sobredito empréstimo, face aos valores indicados.

103. Perante a factualidade supra, concluímos, salvo melhor opinião, que têm razão os Serviços Inspetivos quando defendem que a recorrente deveria ter efetuado a contabilização dos valores como proveitos, sendo assim de manter tal correção.

104. Contudo os valores corrigidos na esfera da recorrente a título de proveitos, correspondentes aos custos contabilizados na B... (sociedade participada), têm também obrigatoriamente inerentes os respetivos gastos/encargos suportados pela A... com o empréstimo bancário contraído com o objetivo de financiar as suas participadas e que os Serviços Inspetivos não tomaram em linha de conta.

105. Ora, no caso em apreço, não podemos esquecer que estamos perante uma SGPS e que, no que concerne a encargos/gastos, esta encontra-se sujeita a um regime especial de afetação, que não foi considerado pelos S.I.T.

106. Nessa sequência, surgiu a Circular 7/2004 desta Direção de Serviços, visando esclarecer dúvidas sobre o regime fiscal aplicável às SGPS, designadamente quanto ao disposto no art.º 31º do EBF em vigor à data.

107. Finalmente importa referir que caso a A... não fosse uma SGPS, o facto de não ter contabilizado rendimentos e respetivos custos, em termos práticos, tornaria a operação irrelevante, como aliás defende a recorrente.

↳ Violação dos princípios do inquisitório e da prossecução da verdade material

108. Alega a recorrente que em violação dos princípios do inquisitório e da prossecução da verdade material, os S.I.T. não lograram provar que a recorrente não tenha contabilizado quaisquer proveitos ou tenha incumprido com qualquer dever fiscal ou contabilístico dos quais tenha retirado vantagem patrimonial em prejuízo dos cofres do Estado.

109. Mais alega que as correções efetuadas são caracterizadas pela falta de realização de diligências efetivas, bem como pela desconsideração e desvalorização dos elementos apresentados.

110. Quanto à atuação dos S.I.T., atendendo às diligências realizadas no decurso das ações de inspeção levadas a cabo quer à recorrente quer à sua participada, são por demais evidentes que os Serviços da A.T. cumpriram integralmente o dever que sobre si impende da descoberta da verdade material a que se encontram obrigados face ao disposto nos art.º 6.º, do R.C.P.I.T. e 58.º da L.G.T..

111. Assim, é no nosso entendimento não poder vingar o alegado pela recorrente.

↳ **Da classificação do procedimento de inspeção como “externo”**

112. Alega a recorrente que a ação inspetiva classificada como “interna” teve na sua origem na ação “externa” realizada a uma sua participada, ou seja, os elementos que a fundamentam foram obtidos no âmbito de atos de inspeção efetuados em instalações ou dependências de um terceiro com quem a recorrente mantém relações económicas. Assim, de acordo com o art.º 13º, al. b) do R.C.P.I.T. o procedimento deveria ter sido classificado como externo e respeitadas as suas formalidades.

113. Nos termos do art.º 13º do R.C.P.I.T. o procedimento é interno se se realizar exclusivamente nos serviços da A.T. através de uma análise formal e de coerência de documentos.

114. A ação inspetiva efetuada à recorrente, conforme referido no respetivo relatório foi classificada como interna e decorreram entre 16 e 17/10/2009.

115. O argumento utilizado pela recorrente não pode colher, perquanto pese embora os elementos que lhe serviram de base tenham tido origem numa ação à sociedade **B...** S.A. classificada como externa, tal facto não faz da ação inspetiva à recorrente uma ação também externa.

116. São dois procedimentos completamente distintos.

117. A primeira ação foi efetuada com base nas OI2017 e OI2017 e tendo em consideração os atos de inspeção desenvolvidos pelos serviços aquelas foram classificadas de externas.

118. Ainda que naquela ação tenham sido detetados elementos que justificaram a necessidade de efetuar a inspeção à recorrente, certo é que tal ação teve por base uma ordem de serviço diferenciada, no âmbito das quais foram praticados atos exclusivamente nos serviços da A.T., pelo que aquela só pode ser classificada como interna.

119. Deste modo nenhuma ilegalidade pode ser assacada à ação inspetiva.

↳ **Da ilegalidade da liquidação de juros compensatórios (art.º 228º)**

120. Nos termos do art.º 35º n.º 1 da L.G.T., são devidos juros compensatórios quando por facto imputável ao SP for retardada a liquidação de parte ou totalidade do imposto devido.

129. Sendo certo que a realização de diligências complementares levadas a cabo pela A.T. está em sintonia com os princípios do inquisitório e da verdade material, também certo é que o recurso hierárquico, enquanto procedimento de 2º grau, destina-se a analisar ou reexaminar a decisão controvertida.

130. O princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à atividade da Administração, e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua atividade – art.º 266º, nº 1 da C.R.P. e art.º 55º da L.G.T.

131. Deste modo, à luz do princípio referido, a A.T. deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade.

132. Para essa averiguação pode utilizar todos os meios de prova admitidos em direito, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido, em conformidade com o art.º 58º da LGT.

133. Não obstante este princípio da plenitude probatória é ao órgão instrutor que cabe escolher quais os meios de prova a utilizar para prova dos factos, segundo critérios de oportunidade, pelo que o órgão instrutor poderá não realizar as diligências requeridas – art.º 88º, nº 2 do CPA.

134. Na verdade o órgão instrutor tem a faculdade de, segundo juízos de oportunidade, poder dispensar a produção da prova testemunhal arrolada, se considerar, segundo o seu prudente juízo valorativo, que os autos disponibilizam, já e antes do momento azado à produção daquela (prova testemunhal) os elementos de facto necessários e bastantes à decisão de mérito a proferir, à luz das possíveis soluções de direito.

135. Relativamente à apresentação de provas em processo tributário cumpre ainda informar que, nos termos do disposto pela al. e) do art.º 69º do CPPT, os meios probatórios no procedimento tributário de reclamação graciosa são limitados à forma documental e aos elementos oficiais que os serviços disponham, sem prejuízo do órgão instrutor poder ordenar outras diligências indispensáveis à descoberta material.

136. Assim, se o órgão que procede à análise do recurso hierárquico entende estar na posse dos elementos indispensáveis à decisão, cabe-lhe avançar sem mais formalidades.

137. Deste modo, é nosso entendimento, ressalvado o devido respeito, que encontrando-se nos autos os elementos que permitem apreciar o mérito do recurso, será dispensável, nesta fase, proceder à audição de testemunhas arroladas pela recorrente.

121. Tal como refere Jorge Lopes de Sousa que *“Os juros compensatórios têm a natureza de um agravamento da dívida de imposto, uma sobretaxa, visando indemnizar o Estado pela perda da disponibilidade da quantia que não foi liquidada no momento em que o deveria ser ou foi indevidamente reembolsada ao contribuinte”*⁵

122. Como salienta o mesmo autor, *“ a conduta do sujeito passivo que deu origem ao retardamento da liquidação ou de parte da mesma deve ser censurável a título de dolo ou negligência, devendo partir-se do pressuposto de que existe culpa quando a actuação do sujeito passivo integrar a hipótese de qualquer infracção tributária.”*⁶ -sublinhado *in* *extenso*.

123. Também o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a pronunciar-se uniformemente no sentido de que a responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e que, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a atuação do contribuinte e da possibilidade de formular um julgo de censura a tal atuação (a título de dolo ou negligência).

124. Para que o sujeito passivo seja responsabilizado pelos juros compensatórios exige-se assim que esteja verificada a culpa, a qual consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto e que, por isso, tem de ser apreciada segundo os deveres gerais de diligência e aptidão de um *bonus pater familias*.⁷

125. Deste modo, há lugar à liquidação de juros compensatórios quando o atraso na liquidação seja provocado por uma conduta violadora da lei, com origem numa conduta censurável do contribuinte.

126. No caso em apreço, ainda que a recorrente não tenha procedido à correta contabilização dos gastos e rendimentos como supra se descreveu, certo é que a demonstração de resultados evidencia o empréstimo obtido e transferido para a empresa participada mas já não o suportado a título de juros que a recorrente anulou.

127. Assim, não se mostram devidos juros compensatórios.

↳ Das testemunhas indicadas em sede de recurso

128. Termina a recorrente a sua PI requerendo a inquirição de testemunhas.

V- Conclusão e Proposta

Em face do exposto, vai a presente proposta no sentido do indeferimento do presente recurso.

Porém, uma vez que os proveitos alvo de correção pelos Serviços Inspetivos têm encargos/gastos associados, é nossa opinião que estes deveriam ter sido também considerados.

Assim, sendo a sociedade recorrente uma SGPS, a afetação dos encargos financeiros, relativos ao período tributário em causa, obedece ao entendimento veiculado na Circular 7/2004 de 30 de março da Direção de Serviços do IRC (Regime Fiscal das Sociedades Gestoras de Participações Sociais e Sociedades de Capital de Risco).

Perante o disposto na Circular *supra* e uma vez que no âmbito da ação inspetiva os gastos/encargos correspondentes aos proveitos objeto de correção não foram considerados, entendemos existir um erro imputável aos serviços, que constitui fundamento da revisão oficiosa prevista no n.º 1 do art.º 78º da LGT.

Deste modo, traduzindo-se a revisão oficiosa num poder-dever da A.T., propõe-se a revisão oficiosa da liquidação aqui controvertida bem como a revisão das liquidações de IRC relativas aos períodos tributários de 2010 e 2011 (em apreço na reclamação graciosa n.º 2014 e recurso hierárquico n.º 2015 da DSIRC) nos mesmos termos.

VI-Direito de Audição

Considerando que em sede de recurso hierárquico não foram invocados factos novos, sobre os quais o contribuinte não tenha tido a oportunidade de se pronunciar, tendo ainda em conta que nesta fase a Administração Tributária apenas aprecia os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso, deverá nesta fase do procedimento ser dispensada a audição, face ao disposto no n.º 3, do artigo 60.º, da LGT, e da alínea a), do n.º 3, do ponto II, da Circular n.º 13/99.

- 54- Em 26-02-2019, a Requerente foi notificada do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no montante de €173.937,68 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2019..., no valor de €21.206,50 e da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., relativas ao exercício de 2009.
- 55- A Requerente apresentou um pedido de certidão através do qual requereu informação sobre os fundamentos de facto e de direito, subjacentes ao acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019... e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2019... e demonstração de acerto de contas n.º 2019..., os seus concretos efeitos, prazos e meios de reacção contra os mesmos.
- 56- Em 20-02-2019, foi anulado em sede de processo de execução fiscal o valor de €687,19.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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 seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do 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. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, 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/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

A prova testemunhal produzida não assumiu relevância nos juízos probatórios, porquanto estes assentaram, essencialmente, na prova documental disponível.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

i. da matéria de excepção

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

a. da incompetência material do tribunal arbitral

Começa a Requerente por invocar a exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Funda a Requerida esta sua alegação, na circunstância de a Requerente invocar vícios próprios e inerentes à decisão de indeferimento do recurso hierárquico, reputando tal acto ilegal porque praticado com défice instrutório - falta de audição das testemunhas por si arroladas.

Já a Requerente entende que tendo os tribunais arbitrais competência para conhecer de decisões de indeferimento que recaiam sobre pedidos que tenham como objecto a legalidade de um acto tributário, não deverá a exceção invocada proceder.

Ressalvado o respeito devido a outros entendimentos, julga-se que a decisão de indeferimento do recurso hierárquico apenas integra o objecto da presente acção arbitral na parte que incide sobre a legalidade da liquidação de imposto que lhes serviu de objecto, e não na parte que se reporte a vícios próprios de tal acto.

Como explica Carla Castelo Trindade², *“Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral é o acto de liquidação (...)”*.

Prossegue a mesma Autora, esclarecendo que *“os actos de segundo ou terceiro grau poderão sempre ser arbitráveis, na medida em que comportem, e só nessa medida, eles próprios, a (i)legalidade dos actos de liquidação em causa”*.

Decorrencia do quanto se vem de expor, é que *“não são arbitráveis os vícios próprios dos actos de indeferimento de reclamações graciosas, de recursos hierárquicos ou de pedidos de revisão do acto tributário porque escapam ao âmbito material da arbitragem tributária.”*³.

Como exemplifica ainda a mesma Autora⁴, integram-se nesses vícios próprios dos actos de segundo e terceiro grau, os vícios formais que os inquinem, incluindo a sua falta de fundamentação.

² “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado”, Almedina, 2016, p. 69.

³ *Idem*, p. 70.

⁴ *Idem*, p. 71.

Ou seja, e em suma, o artigo 2.º do RJAT toma como objecto da competência dos tribunais arbitrais, os actos primários (“*actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”), sendo os actos secundários unicamente relevantes como elementos proporcionadores da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º, n.º 1, al. a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Daí que, em primeira linha, se esteja no presente processo a sindicar a legalidade do acto de liquidação de IRC da Requerente (objecto directo da competência dos tribunais arbitrais), sendo a (i)legalidade do acto secundário de decisão da reclamação graciosa – cuja função principal no processo arbitral tributário é a de garantir a tempestividade da impugnação arbitral do acto primário – meramente reflexa ou derivada da (i)legalidade daquele.

Deste modo, e pelo exposto, sendo o objecto da acção arbitral o acto de liquidação, e os actos de segundo e terceiro grau *apenas e na medida* em que incorporem a (i)legalidade daquele primeiro acto, não se incluindo aí, portanto, os vícios próprios de tal actos, incluindo vícios do respectivo procedimento, não poderá este Tribunal pronunciar-se sobre tal vício arguido pela Requerente.

Não obstante, do exposto não decorrerá, julga-se, a pretendida, pela Requerida, incompetência material do tribunal arbitral.

Com efeito, e conforme é pacífico há muito tempo, “*a competência afere-se pelo pedido do autor, sendo uma questão a resolver, unicamente, de acordo com os termos da sua pretensão (compreendidos, aí, os respectivos fundamentos)*”⁵.

Ora, tendo o recurso hierárquico em questão apreciado a legalidade do acto de liquidação, o conhecimento da respectiva legalidade é admissível no processo arbitral tributário, pelo que o tribunal arbitral é competente para conhecer o pedido relativo à sua anulação.

A circunstância de – eventualmente, e no caso concreto ora em causa – algum ou alguns dos fundamentos invocados para aquela ilegalidade, por qualquer razão, incluindo não serem

⁵ Cfr., p. ex., Ac. do T.R. de Guimarães de 14-06-2018, proferido no processo 7071/17.9T8VNF-F.G1.

susceptíveis de ser conhecidos pelo tribunal, não serem aptos a fundar o pedido de anulação, não gerará a incompetência do Tribunal, mas meramente a improcedência do pedido.

Assim, e face ao exposto, julga-se improcedente a arguida excepção dilatória da incompetência material do tribunal arbitral.

*

b. da ineptidão da petição inicial

Alega ainda a Requerida, como questão prévia ao conhecimento do mérito da causa, que a petição inicial é inepta, pelo que, verifica-se a existência de uma excepção dilatória, que obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 186.º n.ºs 1 e 2, alínea a), 278.º n.º 1 alínea b), 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea b) do CPC, aplicáveis nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Considera a Requerida que a Requerente não identifica claramente qual o acto de liquidação que pretende ver anulado, uma vez que identifica dois actos de liquidação (n.º 2013... e n.º 2019...), mas imputa vícios só ao primeiro e termina pedindo a anulação daquelas duas liquidações, bem como, a anulação de uma decisão de indeferimento de recurso hierárquico.

Ressalvado o respeito devido, julga-se não assistir, também aqui, razão à Requerida.

Com efeito, como a própria Requerida reconhece, a Requerente identifica claramente os actos tributários cuja anulação pretende, pelo que o pedido se encontra devidamente formulado.

De igual modo, os motivos que a Requerente entende justificarem a procedência do pedido formulado estão compreensivelmente expostos, em termos de a Requerida se ter pronunciado cabalmente a seu respeito, nos termos que entendeu, que em sede de Resposta, quer em sede de alegações.

Daí que não se verifique qualquer ineptidão da petição inicial.

A circunstância, que é aquilo que, em última instância parece estar subjacente à alegação da Requerida, de a(s) causa(s) de pedir poder(em) não ser idónea(s) a conduzir à procedência do pedido, não gerará a ineptidão da petição inicial, mas, unicamente e a verificar-se, a improcedência do(s) pedido(s).

Assim, e face ao exposto, deverá improceder também a excepção ora em apreço.

ii. do fundo da causa

Como se indicou já, a Requerente apresenta diversas questões a decidir, nomeadamente:

- i. vício de falta de fundamentação, nos termos do artigo 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa e do artigo 77.º da LGT;
- ii. preterição de formalidade legal essencial, em violação do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT;
- iii. os serviços de inspecção tributária não cumpriram com o ónus da prova que sobre si recaía nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, pelo que deve a não demonstração da efectiva obtenção dos proveitos ser valorada a favor da Requerente;
- iv. erro sobre os pressupostos de facto e de direito, em virtude de não se ter verificado qualquer proveito não declarado, estando antes em causa, a imputação a uma participada da Requerente de custos financeiros, sem que essa imputação tenha tido qualquer impacto no resultado fiscal da Requerente, pelo que devem ser anulados os actos de liquidação por violação dos artigos 13.º, 103.º, n.º 1, 104.º, n.º 2 e 266.º da CRP, dos artigos 55.º e 58.º da LGT, do artigo 46.º do CPPT e artigo 5.º e 6.º do RCPIT;
- v. a inspecção tributária de que foi objecto a Requerente é, materialmente, uma inspecção externa porque tem por base notas de débito obtidas em actos de inspecção efectuados em instalações ou dependências de um terceiro, pelo que, entende a Requerente, não foram respeitadas as formalidades que a lei prevê para a sua execução, verificando-se, portanto, uma nulidade da liquidação, nos termos do disposto na alínea l) do artigo 161.º do CPA;
- vi. ausência de fundamentação da liquidação de juros compensatórios, nomeadamente, no que respeita à culpa da Requerente no atraso na liquidação de imposto, pelo que se viola o disposto no n.º 1 artigo 35.º e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da LGT, bem como o artigo 268.º, n.º 3 da CRP;
- vii. ilegalidade da decisão de recurso hierárquico por défice instrutório, por violação do artigo 266.º, n.º 1 da CRP e os artigos 58.º e 72.º da LGT.

Dispõe o art.º 124.º do CPPT que:

“1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;

b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”

Deste modo, e não tendo sido expressamente estabelecida pela Requerente qualquer relação de subsidiariedade entre os vícios arguidos, passar-se-á à apreciação do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por ser aquele cuja procedência determina a mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos.

*

A questão de fundo que se coloca nos presentes autos de processo arbitral, prende-se com o arguido erro sobre os pressupostos de facto e de direito, em virtude de não se ter verificado qualquer proveito não declarado, estando antes em causa, a imputação a uma participada da Requerente de custos financeiros, sem que essa imputação tenha tido qualquer impacto no resultado fiscal da Requerente.

Em suma, a situação de facto apurada, e não contestada pela Requerida, em sede graciosa ou arbitral, reconduz-se a que a Requerente, perante a impossibilidade prática de, no que para o caso interessa, uma participada sua se financiar no mercado, optou por contrair ela própria o financiamento que reputou necessário, transferindo os fundos assim obtidos para a sua participada, e debitando-lhe os custos de financiamento.

A AT, em sede inspectiva, considerou que as notas de débito emitidas pela Requerente à sua participada, por meio das quais lhe imputou os custos com o financiamento de que esta beneficiou, documentavam um rendimento da primeira, que deveria acrescer ao seu lucro tributável.

Procedeu a AT da forma descrita, por entender, em resumo que a referida operação tem de ter obrigatoriamente reflexos contabilísticos nas Contas 6 e 7 o que a Requerente não respeitou.

Ora, face à matéria de facto apurada, não se crê susceptível de subsistirem dúvidas de que a correcção ora sindicada, e contra a qual a Requerente se insurge deverá ser anulada.

Como se apontou já, mesmo em sede graciosa (cfr. decisão do recurso hierárquico) a AT reconheceu que a Requerente se limitou a debitar à sua participada os custos proporcionais ao financiamento de que usufruiu, e que foi contraído, para esse mesmo efeito, pela Requerente.

Assim sendo, como se apura que é, será, julga-se, evidente que inexistente qualquer rendimento a tributar, verificando-se, em rigor, a inexistência de facto tributário.

Com efeito, ao contrário do que parece estar subjacente à fundamentação do RIT, não poderão eventuais incorrecções contabilísticas perpetradas pela Recorrente, justificar a sua sujeição a imposto. Tais incorrecções poderão relevar, e ser sancionadas, do ponto de vista contraordenacional, mas não do ponto de vista tributário, dado que o imposto, como se sabe, não se reveste de natureza sancionatória.

A própria AT parece ter consciência do quanto se vem de referir, motivo, possivelmente, pelo qual, em sede de decisão do recurso hierárquico, e subsequentemente em sede arbitral, veio alegar que caso a Requerente não fosse uma SGPS, o facto de não ter contabilizado rendimentos e respectivos custos, em termos práticos, tornaria a operação irrelevante, invocando ainda a doutrina da Circular 7/2004.

Todavia, a própria AT, na mesma decisão, concede expressamente que essa circunstância não foi considerada pelo Serviços de Inspeção Tributária.

Ora esta circunstância pode ser enquadrada sob dois pontos de vista, sendo o mesmo, em qualquer dos casos, o resultado a que se chegará.

Assim, e perscrutada a decisão do recurso hierárquico, não resulta claro se, de facto, a consideração da qualidade da Requerente enquanto SGPS, e a invocação da doutrina da Circular 7/2004, constitui um fundamento do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no montante de €173.937,60, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2019... e demonstração de acerto de contas n.º 2019..., ou se é, unicamente uma consideração adicional, da mera decisão de indeferir a pretensão da Requerente.

No primeiro caso a referida liquidação terá carácter inovatório, procedendo à revogação por substituição do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2013..., no montante de €174.624,87 e da respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2013... e da demonstração de acerto de contas n.º 2013... .

No segundo caso, aquela primeira liquidação será, nos termos do artigo 53.º/1 do CPTA um acto meramente confirmativo, mantendo-se, por isso, na ordem jurídica o acto primitivo que foi confirmado⁶.

Sendo este último o caso, é actualmente jurisprudência consolidada que “*A legalidade de uma liquidação não pode ser sindicada judicialmente senão à luz do discurso que a AT externou para a fundamentar.*”⁷.

Deste modo, a invocação do regime das SGPS e da doutrina da Circular 7/2004, integrará uma fundamentação *a posteriori*, legalmente proscribida e como tal inadmissível, pelo que não poderá nem deverá ser considerada e apreciada por este Tribunal arbitral.

Neste contexto, tendo em conta os factos incontrovertidos apurados, à luz da fundamentação imprimida à liquidação , não se poderá concluir de outra maneira que não a efectiva verificação do arguido erro sobre os pressupostos de facto e de direito, devendo, conseqüentemente, as liquidações objecto dos presentes autos ser anuladas, e procedendo, nessa mesma medida, o pedido arbitral.

Caso se considerasse que o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no montante de €173.937,60, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2019... e demonstração de acerto de contas n.º 2019..., são actos inovatórios, tendo por fundamento a circunstância de a Requerente ser uma SGPS e a doutrina da Circular 7/2004, sempre se chegaria, como se referiu já, à mesma conclusão.

Efectivamente, não só aquela liquidação teria sido praticada para lá do prazo de caducidade – vício este que não é de conhecimento oficioso, mas que poderia ser invocado em sede de oposição à execução fiscal – como enfermaria de défice de fundamentação, uma vez que não especifica qual a concreta norma dos 5 números do art.º 31.º do EBF vigente à data em

⁶ Cfr. neste sentido, por exemplo, Acs. do TCA-Sul de 18-02-2016, proferido no processo 08712/15, de 18-04-2018, proferido no processo 410/17.4BELLE, e de 24-01-2020, proferido no processo 267/07.3BEALM.

⁷ Cfr. Ac. do STA de 26-06-2019, proferido no processo 0313/04.2BEPRT 01109/16.

que se funda, nem qual a parte da Circular 7/2004 que aplica e, designadamente, se procede à aplicação do método indirecto ali previsto, nos termos que têm sido reiteradamente tidos por ilegais pela jurisprudência.

Deste modo, e pela via da falta de fundamentação, vício este arguido pela Requerente no presente processo arbitral, sempre se chegaria à conclusão da anulabilidade das correcções operadas pela a AT, e ora contestadas pela Requerente.

Face ao exposto, considerando-se o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no montante de €173.937,60, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2019... e demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referentes ao exercício de 2009, meramente confirmativo do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2013..., no montante de €174.624,87 e da respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2013... e da demonstração de acerto de contas n.º 2013..., relativas ao ano de 2009, na parte em que o manteve, deverão todos os referidos actos ser anulados, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, procedendo, por isso, o pedido arbitral.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Julgar improcedentes as excepções arguidas pela Requerida;
- b) Anular o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2013..., no montante de €174.624,87 a respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2013..., no montante de € 21.290,38, e a demonstração de acerto de contas n.º 2013..., relativas ao ano de 2009, assim como da decisão de indeferimento do recurso hierárquico que teve os referidos actos de liquidação como objecto, e ainda, do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no montante de €173.937,60, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2019... e demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referentes ao exercício de 2009
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 174.624,87, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Junho de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Suzana Fernandes da Costa)

O Árbitro Vogal

(Ana Teixeira de Sousa)