

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 621/2019-T**

**Tema: IRC - Gastos com consultoria fiscal; Falta de fundamentação para a sua desconsideração.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. Relatório**

A... - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A., Pessoa Colectiva n.º..., com sede na ..., ..., ...-... ..., ..., adiante designada Impugnante, apresentou, no dia 20-09.2020, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro), (doravante RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista:

- i) A anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico com o n.º ...2018..., interposto pela Impugnante contra a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2017..., emitida em 22-11-2017, relativa ao período de tributação de 2013; e n.º 2018..., emitida em 31-01-2018, relativa ao período de tributação de 2014.
- ii) A anulação das liquidações objeto do recurso hierárquico.

É Demandada no pedido a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 23-09-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 30-09-2019, foram as partes devidamente notificadas da designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 13-12-2019.

Por despacho de 31-10-2019, estando em curso o procedimento para a constituição do Tribunal Arbitral, a Sra. Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária do Imposto sobre o Rendimento revogou parcialmente a liquidação respeitante ao ano de 2014 (liquidação n.º 2018...), incidindo tal revogação na parte referente aos gastos financeiros suportados no exercício, no montante de 807.478,13 euros.

A Impugnante fundamenta o seu pedido, resumidamente, nos seguintes argumentos:

- O procedimento inspetivo que deu origem às liquidações impugnadas carece de base legal – inquinando da mesma ilegalidade todas as correcções que do mesmo resultam, por não ser aplicável o DL n.º 6/99, de 8 de janeiro e a Portaria 923/99, de 20 de outubro, à realização da ação inspetiva tendente ao reembolso do pagamento especial por conta;
- Nos termos do disposto no artigo 2.º n.º 2 do D.L. n.º 6/99, é o requerente da inspeção tributária que define o seu âmbito e extensão, incluindo os tributos e os períodos temporais pretendidos, e não a Autoridade Tributária.
- No caso concreto, e pese embora a Impugnante tenha definido o âmbito e extensão do procedimento inspetivo, a Autoridade Tributária decidiu alterar unilateralmente esse âmbito e extensão.

Além disso,

- 
- A Impugnante apresentou reclamação graciosa contra as correções em causa, tendo tal reclamação graciosa vindo a ser parcialmente indeferida por despacho do Diretor da Direção de Finanças de ... .
  - E tendo interposto recurso hierárquico da sobredita decisão - dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato – veio a Impugnante a ser surpreendida por nova decisão da Direção de Finanças de ..., quando, nos termos do disposto no artigo 80.º da LGT e 66.º do CPPT, o recurso hierárquico será sindicado pelo Ministro de Estado e das Finanças – sem prejuízo das delegações e subdelegações de competências nos termos da lei, mormente para a Direção de Serviços do respectivo imposto.
  - Quanto à desconsideração dos gastos com consultoria fiscal, existe erro manifesto nos pressupostos de facto, já que a Demandada se limita a referir que a Impugnante tem ao seu serviço uma contabilista certificada e beneficia dos serviços de um Revisor Oficial de Contas e que não foram faturados serviços de consultoria fiscal a empresas do grupo.

Respondeu a Demandada, sustentando a improcedência do pedido, em relação à parte mantida dos atos tributários, baseada nos seguintes argumentos:

Quanto à base legal dos procedimentos:

- Estão em causa as ações inspetivas n.ºs OI2017.../..., aos períodos de tributação de 2013 e 2014, que visaram refletir no resultado fiscal do Grupo, as correções efetuadas à A... SGPS, à B... e à C..., nas suas esferas individuais.
- Estas ordens de serviço estão de facto relacionadas com pedido de reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC), nos termos do n.º 3 do artigo 93.º do CIRC, relativo ao ano de 2010, da D... SGPS, S.A.
- Atendendo a que, nos termos do n.º 1 do artigo 93.º do CIRC, a dedução à coleta é efetuada ao montante apurado no período de tributação a que respeita, ou se insuficiente, até ao quarto período de tributação seguinte, e abrange tanto as sociedades dominadas, como a sociedade dominante, foram abertas ordens de serviço para ações de inspeção para os anos de 2013 e 2014.

- 
- Pelo que, os procedimentos inspetivos cumprem integralmente a disciplina jurídica aplicável, não padecendo das ilegalidades que a Requerente lhes pretende imputar.
  - O âmbito e extensão do procedimento inspetivo esteve de acordo com o requerido, respeitando o estatuído no n.º 2 do art.º 2.º do DL n.º 6/99, de 08.01.

Quanto ao alegado vício de incompetência/impedimento do órgão/agente que decidiu o recurso hierárquico

- Nos termos, do artigo 80.º da LGT e do artigo 66.º do CPPT, as decisões dos órgãos da administração Tributária são susceptíveis de recurso hierárquico dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato, que em matéria de natureza tributária é o Ministro das Finanças.
- Sucede que, em matéria tributária, a competência para decisão encontra-se delegada na Diretora Geral dos Impostos e, no caso do IRC, subdelegada na Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais.
- E, de acordo com a autorização expressa no n.º 12.3 do ponto I, nos n.ºs 1.5 e 3.2 do ponto II, no n.º 9.2 do ponto IV, no n.º 6.2 do ponto IV e nos n.ºs 1.3 e 1.4 do ponto V do Despacho no 801/2018, da Diretora- Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, de 7 de dezembro de 2017, publicado no Diário da República, 2ª Série, no 14, de 19 de janeiro de 2018 e ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 36.º do Código do Procedimento Administrativo e no artigo 62.º da Lei Geral Tributaria, a Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais subdelegou algumas das competências que lhe foram delegadas ou subdelegadas.
- Assim, por Despacho n.º 1671/2018, de 19 de fevereiro de 2018, publicado no DR n.º 35, 2.ª Série, a Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais subdelegou nos Diretores de Finanças com possibilidade de subdelegação nos respetivos Diretores de Finanças Adjuntos o poder de «Apreciar e decidir os recursos hierárquicos previstos nos artigos 66.º e 76.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com exceção dos previstos dos artigos 129.º do Código do IRC e 141.º do Código do IRS, na redacção em vigor à data de 31 de dezembro de 2002, e no referente aos atos praticados no âmbito das competências delegadas ao abrigo do artigo 73.o do Código de Procedimento e de Processo Tributário,

até ao montante de imposto contestado de 100 000 EUR, tratando-se de IRC e de 50 000 EUR, tratando-se de IRS».

Quanto à desconsideração de gasto com consultoria

- Conforme relatado pelos serviços da inspeção, ao resultado tributável da Impugnante foi acrescido o valor de € 34.647,35 referente a uma fatura com o n.º 310085524 de 31.05.2014 em que é emitente a sociedade E..., S.A.
- Resulta da fatura em causa que a mesma se refere a gastos com honorários em consultoria fiscal e respetivo IVA, sendo que a descrição dos serviços faturados refere unicamente "Honorários pela prestação de serviços de consultoria fiscal", sem que se saiba quais.
- Conforme resulta provado pela documentação junta ao processo administrativo, nem no decorrer do procedimento inspetivo, nem durante o exercício dos meios de defesa que utilizou, a Impugnante apresentou qualquer esclarecimento, e/ou juntou algum elemento, por forma a dar a conhecer quais foram os serviços que estavam em causa, em virtude de a descrição apresentada na fatura ser insuficiente para aferir da elegibilidade do gasto para efeitos fiscais, em face do disposto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 23.º do CIRC.
- Assim, não existem quaisquer elementos nos autos que permitam conhecer os serviços que foram prestados, por quem foram prestados e em que período temporal decorreram, por forma a aferir da sua necessidade para a prossecução da atividade desenvolvida, pelo que o valor de € 34.647,35 não pode ser aceite como gasto fiscalmente dedutível nos termos do artigo 23.º do CIRC.
- Com efeito, não basta à Impugnante, para cumprir o seu ónus da prova, invocar considerações genéricas sobre a indevida intromissão da AT nas suas decisões de gestão.
- Ao contrário do que entende a Impugnante, a AT não questionou as opções de gestão tomadas pela administração das empresas que integram o Grupo, não obstante, há que ter em conta o correto enquadramento fiscal das operações praticadas.

---

Por despacho de 06-06-2020, à luz do disposto nos artigos 16º-c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, atendendo ainda a que não fora requerida pelas Partes prova alguma mais além da que já se encontrava no processo, o Tribunal popôs às Partes a dispensa da reunião prevista no art. 18º do RJAT, ao que as Partes anuíram.

Nessa conformidade, foi determinado um prazo para que as Partes apresentassem alegações finais escritas se assim o entendessem.

Nas suas alegações finais, a Impugnante, para além de reiterar a argumentação expendidas na p.i., vem dizer:

- Para sustentar a correção impugnada, defendendo a falta de dedutibilidade dos gastos suportados com consultoria fiscal, refere a AT que tem de existir uma relação causal direta entre os gastos e a obtenção de rendimentos, interpretando a norma em sentido frontalmente contrário ao que resulta da sua própria génese.
- já no âmbito do processo arbitral, vem a Fazenda Pública, na sua contestação, aventar que os gastos em causa não estão devidamente documentados – mormente porque, como invoca no ponto 41.º da contestação, “não existem quaisquer elementos nos autos que permitam conhecer os serviços que foram prestados, por quem foram prestados e em que período temporal decorreram”.
- Todavia, ao invés do invocado pela Fazenda Pública, resulta evidente do relatório inspetivo que a AT nunca invocou que o descritivo constante das faturas era insuficiente, e como tal, o procedimento inspetivo também não evidencia, como não poderia evidenciar, que a Impugnante tenha sido notificada para prestar qualquer esclarecimento e/ou juntar qualquer prova a esse respeito.

Nas suas alegações finais, a Demandada, para além de reiterar a argumentação expendida na resposta, vem dizer:

- O despacho que determina as correções à matéria tributável foi proferido pelo Chefe de Divisão da Inspeção Tributária, enquanto o despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa foi proferido pelo Chefe de Divisão da Justiça Tributária, e o recurso hierárquico foi indeferido pela Diretora de Finanças Adjunta.

- Ao contrário do que sucede no procedimento administrativo, onde a delegação de poderes tem natureza excecional e está dependente de lei habilitante, no procedimento tributário o legislador consagrou no artigo 62.º da LGT a possibilidade de delegação com caráter genérico.
- É manifesta a falta de sustentação legal e factual da invocada (nas alegações da Impugnante) existência de fundamentação a posteriori, pois basta uma leitura minimamente atenta da Resposta para perceber que a expressão «gastos devidamente documentados» foi utilizada pela Impugnante no seu pedido de pronúncia arbitral, onde se refere: «100. Estando os custos em causa devidamente documentados e tendo os mesmos uma finalidade empresarial em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica, não pode a AT, através de uma indevida e acrítica ingerência, colocar em causa, sem mais, a respetiva dedutibilidade para efeitos fiscais – o que acarreta a anulabilidade da correção e decisão impugnadas.».
- Pelo que a questão da insuficiência dos elementos constantes da fatura, que na descrição dos serviços faturados refere unicamente «Honorários pela prestação de serviços de consultoria fiscal», e a falta de comprovação dos custos declarados, nos termos do artigo 23.º do CIRC, foi abordada em todos os procedimentos administrativos efetuados pela AT, mormente nos relatórios das ações inspetivas.
- E tal questão foi objeto de contestação pela Impugnante, em sede administrativa, como resulta claríssimo das Informações que sustentam as decisões proferidas nos procedimentos de Recurso Hierárquico e de Reclamação Graciosa constantes do processo administrativo (PA).

## **II. Saneamento**

O tribunal arbitral é competente.

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

A Demandada Autoridade Tributária suscita exceção de litispendência.

De acordo com a alegação, o Tribunal Arbitral não pode sindicat a legalidade dos procedimentos inspetivos realizados ao abrigo do artigo 4.º do DL n.º 6/99, de 8 de janeiro, e da Portaria n.º 923/99, porquanto tal questão encontrava-se em apreciação no processo n.º .../16... BEAVR do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, ocorrendo, *in casu*, a exceção dilatória de litispendência.

Cumpr e observar que, já na pendência do presente processo arbitral, foi proferida sentença no referido processo de ação administrativa pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, pelo que, a não ser que tivesse sido interposto recurso da mesma, não ocorreria já, em qualquer caso, litispendência, mas sim caso julgado. De qualquer modo, a apreciação da questão far-se-á nos mesmos termos.

Efetivamente, foi instaurada uma ação administrativa junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, cujo objeto se relaciona com o do presente processo arbitral.

Contudo, a autora nessa ação não é a Impugnante, mas outra sociedade do grupo societário da Impugnante, a D..., S.A.

Além disso, o que nesse processo se pede ao Tribunal é a anulação da decisão da Autoridade Tributária de aplicar uma taxa como contrapartida da prestação do serviço de inspeção, o que a Autoridade Tributária efetivamente fez, ao abrigo do art. 4º do DL n.º 6/99. Nessa ação perante o TAF de Aveiro, não é pedida a apreciação da legalidade dos procedimentos de inspeção, nem direta nem indiretamente.

Pelo contrário, o que a Impugnante pede ao Tribunal nos presentes autos não é que aprecie a legalidade da decisão de aplicar uma taxa imposta pelo procedimento de inspeção, mas sim a legalidade do próprio procedimento de inspeção, relativamente à existência de uma base legal que suporte a sua instauração.

Ora, nos termos do art. 581º do CPC, quer a litispendência quer o caso julgado pressupõem a repetição de uma causa, a qual ocorre quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

No caso vertente, desde logo, não existe identidade dos sujeitos. E também não existe identidade do pedido, pelo que não ocorreria nem litispendência nem caso julgado, pelo que

não está o Tribunal impossibilitado por essa exceção dilatória de apreciar as pretensões que lhe são dirigidas.

Não se verificam outras nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

### **III. Fundamentação**

#### **Questões a apreciar e decidir**

Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras, conforme o preceituado pelo artigo 608.º, n.º 2 do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

Tendo a Autoridade Tributária, ao abrigo do art. 13º do RJAT, por despacho emitido em 31-10-2019, estando em curso o procedimento para a constituição do Tribunal Arbitral, revogado a parte da liquidação nº 2018 ... (ano de 2014) referente aos gastos financeiros suportados no exercício, no montante de 807.478,13 euros, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre a legalidade dessa parte do ato impugnado, que já não existe na ordem jurídica.

São as seguintes as questões a apreciar e decidir:

- Se os procedimentos de inspeção – dos quais resultaram as correções ao lucro e as liquidações de imposto subsequentes e aqui impugnadas – são ilegais por falta de base legal para a sua instauração.
- Se os procedimentos de inspeção – dos quais resultaram as correções ao lucro e as liquidações de imposto subsequentes e aqui impugnadas – são ilegais por alteração ilegal do respetivo âmbito subjetivo.
- Se o ato de decisão do recurso hierárquico deduzido pela Impugnante contra as liquidações contestadas é ilegal por incompetência do órgão seu autor ou por impedimento do respetivo agente.
- Se é ilegal a desconsideração do gasto suportado em 2014, no montante de 34.647,35 €, referente a honorários com consultoria fiscal.

#### **Matéria de facto**

---

São os seguintes os factos considerados provados, com relevância para a apreciação e decisão da causa:

- A) À data dos factos a Impugnante era, desde 2013, a sociedade dominante de um Grupo que se encontrava enquadrado, em termos de IRC, no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (cfr. RIT, junto ao processo administrativo, adiante PA).
- B) Em 2015-08-13, a Impugnante, ao abrigo do artigo 93.º do CIRC e na qualidade de sociedade dominante do grupo de empresas respetivo, solicitou reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC) de IRC relativo ao ano de 2010, referente à sociedade D..., S.A.
- C) Em 2016-12-07, foi iniciado procedimento de inspeção, sob a Ordem de Serviço nº OI2016..., tendo como extensão temporal o exercício de 2010, e como motivo a análise do pedido de reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC) de IRC do ano de 2010.
- D) Em 2017-05-22 foi a Impugnante notificada do relatório final de inspeção (referente ao procedimento de inspeção mencionado em C)).
- E) Em cumprimento da Ordem de Serviço nº OI2016..., de 07-12-2016, da Direção de Finanças de ..., a Impugnante foi sujeita a procedimento de inspeção externa de âmbito parcial em sede de IRC, limitado ao ano de 2014, tendo por motivo a análise do pedido de reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC) de IRC do ano 2010, solicitado pela sociedade do grupo D... SGPS, S.A.
- F) Neste procedimento de inspeção (Ordem de Serviço nº OI2016...) foi apurada uma correção ao resultado fiscal da Impugnante do exercício de 2014 no montante de 842.125,48 €, os quais dizem respeito, em 807.478,13 €, a gastos financeiros, e em 34.647,35 €, a honorários por consultoria fiscal/tributária.
- G) Do relatório de inspeção (procedimento de inspeção realizado sob a Ordem de Serviço nº OI2016..., a páginas 12, diz-se: “Em particular com honorários em consultoria fiscal e respetivo IVA referem-se a serviços prestados de consultoria fiscal pela empresa E..., S.A-(...), conforme fatura 310085524 de 31-05-2014 (...). De referir que a contabilidade

e as obrigações fiscais do sujeito passivo são asseguradas pela sua CC F..., que faz parte dos quadros das empresas do “Grupo G...”. Assim, dado que no ano de 2014 não foram faturados nem repercutidos quaisquer serviços de consultoria fiscal a empresas do grupo do sujeito passivo, estes honorários e respetivo IVA também não são dedutíveis nos termos do art. 23º do Código do IRC.”

- H) A correção mencionada em F) e a liquidação adicional de IRC subsequente foram contestadas pela Impugnante em reclamação graciosa (que abrangia outras correções), dirigida ao Diretor de Finanças da Direção de Finanças de ..., e cujo procedimento foi tramitado sob o número ...2018... .
- I) Esta reclamação graciosa foi indeferida quanto às correções mencionadas em F).
- J) A decisão sobre a reclamação graciosa foi emitida pelo Chefe da Divisão de Justiça Tributária – Contencioso da Direção de Finanças de ..., por subdelegação da Diretora de Finanças Adjunta.
- K) Contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, na parte mencionada em H), foi interposto recurso hierárquico, em 25/09/2018, dirigido ao Ministro de Estado e das Finanças, e o qual foi tramitado sob o número de procedimento ...2018... .
- L) O recurso hierárquico recebeu decisão de indeferimento total, por despacho de 18-06-2019, emitido pela Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças de ..., por subdelegação do Diretor de Finanças de ... .

Os factos dados como provados foram-no com base na prova documental aportada por ambas as Partes aos autos e em alguns casos com base em alegações de uma das Partes que não tenham sofrido contestação pela outra Parte.

Não existem factos dados como não provados com relevância para a apreciação da causa.

### **Matéria de direito**

Nos termos do artigo 124.º do CPPT, aplicável ex vi do art. 29º, nº 1 a) do RJAT, o Tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação. Neste último grupo,

a apreciação dos vícios deve ser feita pela ordem 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, os vícios, cuja procedência determina, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Uma vez que a Impugnante não estabelece expressamente uma relação de subsidiariedade entre os vícios arguidos, estes irão ser apreciados segundo o critério da mais estável tutela dos interesses ofendidos, ou seja, pela seguinte ordem:

- 1) Base legal do procedimento de inspeção que conduziu às correções ao lucro e às liquidações impugnadas.
- 2) Ilegalidade dos procedimentos de inspeção por alteração ilegal do âmbito subjetivo respetivo.
- 3) Incompetência/impedimento do órgão/agente que decidiu o recurso hierárquico deduzido pela Requerente contra as liquidações.
- 4) Ilegalidade da desconsideração do gasto suportado em 2014, no montante de 34.647,35 € e referente a honorários com consultoria fiscal.

Vejamos então.

### **Quanto à questão da base legal do procedimento de inspeção que conduziu às correções ao lucro e às liquidações impugnadas**

Não é controvertido que a Impugnante, na qualidade de empresa dominante do seu grupo de sociedades, da qual fazia também parte a sociedade D... SGPS, S.A., requereu o reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC) de IRC de 2010 efetuado por esta última sociedade.

Também convergem as Partes em que este pedido foi efetuado ao abrigo do nº 3 do art. 93º do CIRC.

A Autoridade Tributária considerou que o requerimento feito pela aqui Impugnante – de reembolso de PEC relativo ao ano de 2010 - a habilitava a levar a cabo um procedimento de inspeção externa à sociedade aqui impugnante e a outras sociedades do respetivo grupo, com o escopo específico de analisar a procedência do pedido de reembolso de PEC efetuado.

Esse primeiro procedimento de inspeção teve lugar sob a Ordem de Serviço nº OI2016..., tendo tido o seu início em 07-12-2016 e tendo terminado em 22-05-2017.

Nesse primeiro procedimento de inspeção foram apuradas correções ao lucro individual de várias sociedades do grupo, nomeadamente da Impugnante, da B..., S.A. e da C..., S.A., relativamente aos anos de 2013 e 2014.

Por serem empresas tributadas pelo Regime Especial de Tributação das Sociedades (RETGS) em sede de IRC, a Autoridade Tributária abriu um segundo procedimento de inspeção, agora interna, com o objetivo explícito de efetuar, ao IRC do grupo, as correções resultantes das correções aos lucros individuais determinadas no primeiro procedimento de inspeção.

As liquidações impugnadas no presente processo arbitral resultam deste procedimento de inspeção subsequente.

A Impugnante alega que este segundo procedimento de inspeção é ilegal por não ter base legal, e isto uma vez que o primeiro procedimento de inspeção, tendo sido efetuado ao abrigo do DL 6/99 (o qual prevê a possibilidade de fiscalizar a situação tributária por iniciativa do próprio contribuinte ou de terceiro que demonstre interesse legítimo), e não tendo a Impugnante solicitado um procedimento de inspeção ao abrigo desse diploma, careceria, também ele, de base legal.

Ora, como resulta da matéria provada, a decisão de instaurar o primeiro procedimento de inspeção, levado a cabo sob a ordem de serviço nº OI2016..., não teve por base legal o DL 6/99.

O que teve por base o DL 6/99 foi a decisão da Autoridade Tributária de, nesse procedimento de inspeção, aplicar uma taxa pela prestação do serviço de inspeção a pedido do sujeito passivo.

A decisão da Autoridade Tributária de instaurar o primeiro procedimento de inspeção (ordem de serviço nº OI2016...), a qual decisão ocorreu na sequência do pedido de reembolso do PEC ao abrigo do art. 93º do CIRC, tem por base o próprio art. 93º do CIRC.

Este preceito, na redação que vigorou entre abril de 2010 e dezembro de 2013, dizia:

1 — A dedução a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º é efectuada ao montante apurado na declaração a que se refere o artigo 120.º do próprio período

de tributação a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto período de tributação seguinte, depois de efetuadas as deduções referidas nas alíneas a) e b) do n.º 2 e com observância do n.º 7, ambos do artigo 90.º

2 — Em caso de cessação de actividade no próprio período de tributação ou até ao terceiro período de tributação posterior àquele a que o pagamento especial por conta respeita, a parte que não possa ter sido deduzida nos termos do número anterior, quando existir, é reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direcção efetiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade.

3 — Os sujeitos passivos podem ainda, sem prejuízo do disposto no n.º 1, ser reembolsados da parte que não foi deduzida ao abrigo do mesmo preceito desde que preenchidos os seguintes requisitos:

a) Não se afastem, em relação ao período de tributação a que diz respeito o pagamento especial por conta a reembolsar, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector de actividade em que se inserem, a publicar em portaria do Ministro das Finanças;

**b) A situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo período de tributação.**

Portanto, a fim de ser reembolsado o PEC pago em excesso ao abrigo do n.º 3 do art. 93º CIRC, era necessário que a situação que desse origem ao reembolso fosse justificada através de ação de inspeção.

Era a própria norma do CIRC que habilitava a Autoridade Tributária a levar a cabo ação de inspeção.

É certo que este preceito legal foi alterado em janeiro de 2014 (pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro), tendo desaparecido esta norma que habilitava a Autoridade Tributária a levar a cabo ação de inspeção na sequência de pedido de reembolso de PEC.

Contudo, o art. 12.º, n.º 1 da mesma Lei n.º 2/2014 diz claramente que “a redação dada pela presente lei ao artigo 93.º do Código do IRC aplica-se aos pagamentos especiais por conta relativos aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014”.

Estando em causa – na situação que deu origem ao primeiro procedimento de inspeção (ordem de serviço n.º OI2016...) – um pagamento especial por conta relativo ao ano de 2010, aplicava-se-lhe o n.º 3 do art. 93.º na redação anterior a essa lei.

Pelo que não falta base legal ao primeiro procedimento de inspeção.

Esclareça-se, também, que a questão levada pela aqui Impugnante perante o Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro (processo n.º .../16...BEAVR) e cuja sentença foi prolatada na pendência do presente processo arbitral foi a da ilegalidade da taxa cobrada pelo procedimento, essa sim ao abrigo do DL. n.º 6/99, e não a da ilegalidade do próprio procedimento inspetivo por falta de base legal para a sua instauração.

Não se verificando a alegada falta de base legal no primeiro procedimento de inspeção, também a mesma alegada e não verificada falta de base legal não afeta a legalidade do procedimento de inspeção subsequente, o qual deu origem às liquidações impugnadas, pelo que improcede esta específica causa de pedir.

### **Quanto à questão da ilegalidade dos procedimentos de inspeção por alteração ilegal do âmbito subjetivo respetivo.**

A Impugnante alega que os procedimentos de inspeção estão ainda feridos de ilegalidade porque, cabendo-lhe a si, enquanto requerente da inspeção tributária, nos termos do disposto no artigo 2.º n.º 2 do D.L. n.º 6/99, definir o respetivo âmbito e extensão, incluindo os tributos e os períodos temporais pretendidos, não podia a Autoridade Tributária alterar unilateralmente esse âmbito e extensão, o que fez.

Ora, como já se viu, nem a Impugnante requereu qualquer procedimento de inspeção ao abrigo do D.L. n.º 6/99, nem a Autoridade Tributária determinou os procedimentos de inspeção ao

abrigo do mesmo diploma, pelo que não pode a Impugnante invocar o art. 2º nº 2 do diploma para se arrogar o direito de definir o âmbito e extensão do procedimento tributário.

Não demonstrando a Impugnante que tinha o direito de definir o âmbito e extensão do procedimento tributário, que deu origem às liquidações impugnadas, também improcede essa causa de pedir.

**Quanto à questão da incompetência/impedimento do órgão/agente que decidiu o recurso hierárquico deduzido pela requerente contra as liquidações.**

Alega a Impugnante que, tendo apresentado reclamação graciosa contra as correções em causa nos autos, tendo esta sido parcialmente indeferida por despacho do Diretor da Direção de Finanças de ..., tendo a Impugnante interposto recurso hierárquico da sobredita decisão, dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato, veio a ser surpreendida por nova decisão da Direção de Finanças de ... .

Isto quando, nos termos do disposto no artigo 80.º da LGT e 66.º do CPPT, “o recurso hierárquico será sindicado pelo Ministro de Estado e das Finanças – sem prejuízo das delegações e subdelegações de competências nos termos da lei, mormente para a Direção de Serviços do respectivo imposto.”

Prossegue alegando que “se pretende um verdadeiro controlo hierárquico por quem, na organização administrativa tributária, se encontra num patamar superior ao auto do ato recorrido – que é precisamente o oposto do que sucede nos autos. Sendo assim a decisão ora impugnada é, também por isso, manifestamente ilegal – por vício de incompetência e impedimento legal - e, como tal, é anulável.”

Sobre a matéria diz a LGT, no seu art. 80º, que “A decisão do procedimento é suscetível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato.”

Por seu turno, o art. 66º do CPPT predica que “(...), as decisões dos órgãos da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico (nº 1) e que “os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato.”

Parece claro que a lei pretende assegurar que as decisões em matéria tributária possam ser sindicadas em segunda apreciação pelo mais elevado órgão da hierarquia.

A questão aqui em causa é matéria de garantias dos contribuintes, já que o direito de recorrer hierarquicamente das decisões tributárias visa o reforço dos meios de defesa ao dispor dos sujeitos passivos. Pelo que não seria admissível que, através do mecanismo da delegação de competências, a administração tributária lograsse gorar o objetivo da lei que é o de assegurar a reapreciação do ato por um órgão hierarquicamente superior.

Contudo, não resulta dos elementos documentais que tenha sido isso que se verificou.

Com efeito, o recurso hierárquico que aqui se discute foi deduzido contra a decisão da reclamação graciosa nº ...2018... .

Esta reclamação graciosa foi decidida pelo Chefe da Divisão de Justiça Tributária – Contencioso da Direção de Finanças de..., por subdelegação da Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças de ... .

Já o recurso hierárquico foi decidido pela Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças de ..., por subdelegação do Diretor de Finanças de ... .

É certo que o órgão que decidiu a reclamação graciosa o fez por subdelegação do órgão que viria a decidir o recurso hierárquico. Mas também é certo que este, por sua vez, ao decidir o recurso hierárquico, o fez por subdelegação de um órgão hierarquicamente superior. E, portanto, nem formalmente se pode dizer que tenha sido o mesmo órgão a praticar os dois atos.

Mas parece-nos que o mais importante é que, substancialmente, não foi o mesmo órgão que tomou as duas decisões (a autoria da decisão objeto da reclamação graciosa não é relevante para esta questão, uma vez que a reclamação graciosa se dirige ao órgão que praticou o ato reclamado). Da mesma forma que, na hipótese de ser o mesmo órgão a tomar as duas decisões, num caso no uso de competência própria e noutro no uso de competência delegada, a conclusão deveria ser a de que teria sido substancialmente desrespeitado o princípio garantístico do recurso hierárquico, o mesmo critério substancial deve ser usado na situação dos autos, em que os dois atos são praticados por dois órgãos distintos, sendo um superior hierárquico do outro.

Quanto à questão – que não é a suscitada pela Impugnante – da legalidade da delegação da competência, ela afigura-se acautelada quer pelo art. 62º da LGT.

Pelo que não procede a alegação de incompetência do órgão que decidiu o recurso hierárquico.

Muito menos, pelas mesmas razões, poderá proceder a alegação de impedimento do agente que, na qualidade de titular do órgão autor do ato, decidiu o recurso hierárquico, uma vez que os dois atos – decisão da reclamação graciosa e decisão do recurso hierárquico – não foram praticados pelo mesmo agente.

**Questão da ilegalidade da desconsideração do gasto suportado em 2014, no montante de 34.647,35 € e referente a honorários com consultoria fiscal.**

Antes de mais, importa esclarecer que esta última questão apenas releva para a apreciação da legalidade da liquidação nº 2018..., emitida em 31-01-2018, relativa ao período de tributação de 2014.

Como ficou assente no probatório, no relatório de inspeção (procedimento de inspeção realizado sob a Ordem de Serviço nº OI2016..., a páginas 12, diz-se: “Em particular com honorários em consultoria fiscal e respetivo IVA referem-se a serviços prestados de consultoria fiscal pela empresa E..., S.A-(...), conforme fatura 310085524 de 31-05-2014 (...). De referir que a contabilidade e as obrigações fiscais do sujeito passivo são asseguradas pela sua CC F..., que faz parte dos quadros das empresas do “Grupo G...”. Assim, dado que no ano de 2014 não foram faturados nem repercutidos quaisquer serviços de consultoria fiscal a empresas do grupo do sujeito passivo, estes honorários e respetivo IVA também não são dedutíveis nos termos do art. 23º do Código do IRC.”

Analisados os vários relatórios e projetos de relatórios dos vários procedimentos inspetivos, bem como as várias decisões e projetos de decisão dos meios impugnatórios administrativos, não se encontra mais nenhuma fundamentação relativa à não aceitação da despesa como custo fiscal.

Assim sendo, é certo que, para não aceitar esta despesa, o órgão de inspeção tributária apresenta apenas dois fundamentos: i) Que a contabilidade e as obrigações fiscais do sujeito passivo são assegurados pela sua CC F..., que faz parte dos quadros das empresas do “Grupo G...”; e ii) que

no ano de 2014 não foram faturados nem repercutidos quaisquer serviços de consultoria fiscal a empresas do grupo do sujeito passivo, estes honorários e respetivo IVA também não são dedutíveis nos termos do art. 23º do Código do IRC.”

Ora, sendo estes factos verdadeiros, o que não é contestado, para que os mesmos sirvam de fundamento ao ato, seria necessário que fossem complementados pela devida fundamentação de direito.

Como é expressamente estabelecido no art. 77º da LGT, “A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram”.

A exposição das razões de direito, no caso vertente, tornavam-se absolutamente necessárias para que se pudesse compreender, desde logo para que o sujeito passivo pudesse compreender mas também o tribunal, como é que os factos indicados - i) Que a contabilidade e as obrigações fiscais do sujeito passivo são assegurados pela sua CC F..., que faz parte dos quadros das empresas do “Grupo G...”; e ii) que no ano de 2014 não foram faturados nem repercutidos quaisquer serviços de consultoria fiscal a empresas do grupo do sujeito passivo – conduzem legalmente à consideração de que os gastos não podem ser aceites.

Pelo que se conclui pela insuficiência da fundamentação do ato tributário quanto à desconsideração do gasto de 34.647,35 € referente a honorários com consultoria fiscal e, por consequência, pela sua ilegalidade por violação de formalidade essencial.

#### **IV. DECISÃO**

Nestes termos decide-se:

- A)** Julgar procedente o pedido de anulação da decisão impugnada de indeferimento de recurso hierárquico, na parte em que manteve a desconsideração do gasto de 34.647,35 € referente a honorários com consultoria fiscal.
- B)** Julgar procedente, com todas as consequências legais, o pedido de anulação da liquidação nº 2018..., emitida em 31-01-2018, relativa ao período de tributação de 2014, por violação de formalidade essencial, na parte respeitante à desconsideração do gasto de 34.647,35 € referente a honorários com consultoria fiscal.

- C) Julgar improcedente o pedido de anulação da decisão impugnada de indeferimento de recurso hierárquico, na parte respeitante à liquidação n.º 2017..., emitida em 22-11-2017, relativa ao período de tributação de 2013.
- D) Julgar improcedente o pedido de anulação da liquidação n.º 2017..., emitida em 22-11-2017, relativa ao período de tributação de 2013.

### **Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor 2.830,18 euros.

### **Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que o valor do pedido resulta na sua totalidade da liquidação anulada.

Porto, 11 de novembro de 2020

O Árbitro

(Nina Aguiar)