

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 521/2019-T

Tema: IRC/2015 – Prazos para o procedimento inspetivo da AT – Caducidade do direito à liquidação – Erros na contabilidade – Falta/insuficiência de fundamentação das correções - Despesas não documentadas - Tributação autónoma.

SUMÁRIO: I - O ato tributário está fundamentado quando não ficam por transmitir ao destinatário do mesmo as razões que o explicam, concreta e convenientemente. II - O prazo do procedimento de inspeção tributária previsto no artigo 36º, do RCIPTA, é meramente ordenador sendo a consequência essencial da sua violação, no caso de procedimento externo, a cessação dos efeitos suspensivos do prazo de caducidade previsto no artigo 46º-1, da LGT (Cfr artigos 13º e 36º, do RCPIT). III – Verificando-se não estar em causa a caducidade do direito à liquidação, e não tendo sido preterida qualquer formalidade essencial no procedimento, não releva para o desfecho da causa a natureza de interno ou externo do mesmo. IV - As diferenças apuradas entre os saldos da conta caixa e os valores resultantes da contagem física, devem ser tratadas contabilística e fiscalmente como despesas não documentadas e sujeitas a inerente tributação autónoma, se o contribuinte inspecionado não comprovar documentalmente qualquer outra causa para a divergência detetada e o destino dos respetivos valores.

Decisão Arbitral

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro-presidente), Dra. Sofia Ricardo Borges e Doutor Paulo Jorge Dias (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... LDA, NIPC: ..., com sede na Av. ...-..., ...-... ..., veio formular **PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL**, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º do D.L n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações posteriores (Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária), contra a liquidação do IRC n.º 2019... do montante de € 446.333,94, incluindo a liquidação dos juros compensatórios, com referência ao exercício de 2015.

Pede a Requerente a anulação dos atos tributários da liquidação de IRC n.º 2019..., no montante de € 405.617,78, bem como a anulação dos juros compensatórios no montante de € 44.082,36, nos termos do artigo 163.º n.º 1, do CPA e, na medida da procedência deste pedido, que o Tribunal condene a Requerida no pagamento das custas do processo arbitral e no pagamento de **juros indemnizatórios** desde a data do pagamento indevido (04 de junho de 2019) até à emissão da respetiva nota de crédito, com as demais consequências legais.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral coletivo, tendo aceite essa incumbência nos termos legalmente previstos.

Foram as partes oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo ficou constituído em 16-10-2019.

A Requerida, **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)** apresentou resposta no prazo legal, defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 31-1-2020, foi dispensada, por inútil ou desnecessária, a reunião do Tribunal com as partes (artigo 18º, do RJAT).

A produção de prova testemunhal que havia sido pedida pela Requerente veio a ser por esta prescindida (Cfr requerimento de 31-1-2020).

Ocorreu, entretanto, a renúncia de um dos árbitros do Coletivo e a consequente substituição, por despacho do presidente do Conselho Deontológico de 7-2-2020.

O processo veio a prosseguir com a nomeação de novo árbitro em 9-3-2020.

As partes foram notificadas para apresentar alegações finais mas nada vieram acrescentar às posições que haviam defendido nos respetivos articulados.

As razões e fundamentos que transparecem nos despachos do presidente do Coletivo de 16-4-2020, 15-6-2020 e 15-9-2020, obrigaram a justificaram a prorrogação sucessiva do prazo previsto no artigo 21º-1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade jurídica e judiciária e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

2. Fundamentação

Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam dos autos e do processo administrativo (cópia) junto pela AT, consideram-se provados os seguintes factos, com relevância para apreciar as questões suscitadas:

a) A Requerente é uma sociedade por quotas com o capital social de € 20.000,00, inscrita para o exercício de actividade de “Comércio a retalho de produtos farmacêuticos, estab. Esp.”, CAE ...;

b) A gerente da sociedade é B... e a contabilista certificada é C...;

c) A Requerida emitiu, com referência à Requerente, os Despachos DI20150..., em 08.09.2015, e DI2018..., em 30.07.2018, com vista a, respetivamente, controlo de saldos de caixa elevados - contagem física dos valores existentes em caixa - e consulta e recolha de elementos;

d) No âmbito da ação de controlo de saldos de caixa elevados a Requerente foi notificada para apresentar balancete analítico referente a Abril de 2015;

e) Apresentado esse balancete analítico pela Requerente verificou-se que apresenta um saldo de caixa de € 920.705,69 na conta 111 - Caixa;

f) Na sequência dos elementos obtidos no âmbito dos despachos DI2015... e DI2018... *supra*, e pela Ordem de Serviço n.º OI2011..., de 27.03.2017, a Requerente foi alvo de procedimento de inspeção com referência ao exercício de 2015 tendo por objeto a análise de saldos de caixa;

g) No dia 24 de setembro de 2015, foi efetuada deslocação às instalações da sociedade, sítas na ..., n.º..., ..., ...-... ..., onde foi efetuada contagem dos valores em caixa com a sócia gerente Sr.^a B..., conforme «Termo de contagem física dos valores de caixa" assinado pela mesma (cf. anexo 1 do RIT), tendo-se apurado os seguintes montantes:

Contagem de valores em caixa (€)				
Rúbricas	Caixa 1	Caixa 2	Caixa 3	Total
Numerário	132,90	271,77	153,72	558,39
Cheques	0,00	0,00	0,00	0,00
Valores	0,00	0,00	0,00	0,00
Outros (Multibanco)	4,23	0,00	4,14	8,37
Total dos caixas	137,13	271,77	157,86	566,76

h) Durante a visita, foi solicitado à sócia gerente, justificação para a diferença existente entre a contagem dos valores (€558,39, em numerário) em caixa realizada e o saldo da conta caixa [€ 936.720,80 - Cf infra, j)] presente na contabilidade, não tendo sido apresentada qualquer razão para o facto e...

i) ... questionada aquela sócia gerente sobre a existência de outros locais onde pudessem existir valores relevantes para a contagem de caixa, respondeu negativamente (cf. ponto 2.1 do termo de contagem física dos valores de caixa).

j) O valor contabilístico registado na conta “Caixa” da Requerente era de € 936.720,80;

k) No mesmo dia (24.09.2015) os SIT notificaram a Requerente para a apresentação dos elementos seguintes:

(i) Balancete analítico o mais recente possível

(ii) Folhas de caixa e extrato da c/c de caixa, relativas ao período de tempo que medeia entre a data de 30/06/2015 e 24/09/2015;

(iii) Todos os documentos de suporte aos saldos da conta de caixa referentes ao mesmo período e

(iv) SAF-T (PT) da contabilidade referente ao período de 01/01/2015 a 24/09/2015.

l) A Requerente veio apresentar esses elementos, dos quais resulta, entre o mais, a comprovação da evolução dos saldos de conta “Caixa” ao longo do ano de 2015, como segue:

Saldo (Conta 1119998 - Caixa Geral)	
Mês	Valor
janeiro	883.319,75
fevereiro	887.095,82
março	900.631,78
abril	919.323,62
maio	921.928,39
junho	933.212,21
julho	932.229,92
agosto	936.720,80

m) A diferença de caixa, em 24/09/2015 (dia da contagem), tendo em conta que não foram apresentados justificativos de outros movimentos, apurada pelos SIT (cf. página 9 do RIT) foi a seguinte:

Saldo Final de Caixa em 31/08/2015 - Balancete de 31/08/2015 (1)	936.720,80
Contagem de caixa em 24/09/2015 (2)	558,39
Diferença de Caixa (3 = 1- 2)	936.162,41

n) Após a verificação de 24.09.2015 *supra* a Requerente veio invocar que por de reconciliação de contas o saldo da Caixa decrescia para € 913.061,55;

o) A divergência apurada entre os saldos físicos e os saldos contabilísticos era de € 912.503,16;

p) Confrontada com a divergência *supra* a Requerente informou a Requerida, no decurso da ação inspetiva, que uma parte da diferença, no valor de € 108.000.00, respeitava a adiantamentos por conta de lucros em 2015;

q) Com referência ao constante do ponto anterior, a Requerente apresentou voluntariamente, no decurso da ação inspetiva, guia de retenção na fonte no valor de € 30.240,00 reportada a Setembro de 2015, por referência à importância de € 108.000.00 referida *supra*;

r) Contabilizado este valor (€ 108.000.00) subsiste ainda uma divergência de € 804.503,16;

s) A Requerente foi notificada para o exercício do Direito de audição em 11.12.2018, e exerceu-o a 26.12.2018;

t) A Requerida emitiu em 30.07.2018 o citado Despacho DI2018..., relativamente ao qual a Requerente veio a pedir Certidão;

u) Do Despacho DI2018... *supra* consta que a Contabilista Certificada se recusou, a 14.11.2018, a assinar;

v) Em momento posterior à verificação dos saldos físicos pela Requerida, a Requerente procedeu a uma correção retrospectiva reportada a 31.12.2013 corrigindo o saldo da conta Caixa (11) por contrapartida da conta 56 (Resultados transitados);

x) O movimento contabilístico *supra* foi efetuado pela Requerente verificada que foi a falta de correspondência entre os movimentos/saldos contabilísticos e os meios monetários existentes nos cofres da empresa;

z) No decurso da ação inspetiva, a Requerente procedeu a retenção reportada ao valor de € 108.000,00 a título de retenção na fonte na distribuição de lucros [cfr *supra* p) e q)];

aa) Em momento posterior à verificação dos saldos físicos pela Requerida, no ano de 2017, a Requerente informou, por mail, a Requerida de que existia um valor de € 150.000,00 em Cofre localizado fora da sede da Requerente, na morada de família;

bb) Em 14.11.2018 esteve presente no escritório da contabilista certificada da Requerente o funcionário da Requerida D...;

cc) No projeto de RIT a Requerida considerou o montante de € 804.503,16 como despesa não documentada por não comprovada a existência e não comprovado o destino dado ao valor contabilizado;

dd) O imposto apurado nos termos do projeto de RIT é:

Saldo de caixa em 31/08/2015 (1)	936.720,80
Valor em caixa, conforme Termo de Contagem (2)	558,39
Diferença (3 = 1 - 2)	936.162,41
Acertos de caixa (4)	23.659,25
Valor sujeito a RNF (5)	108.000,00
Valor sujeito a Tributação Autónoma (6 = 3 - 4 - 5)	804.503,16
Imposto apurado (804,503,16 * 50%)	402.251,58

ee) A Requerente foi notificada do RIT por ofício de 22.04.2019, no qual a Requerida manteve as correções propostas no respetivo Projeto;

ff) Do RIT, que se dá por reproduzido, consta, entre o mais, o seguinte:

“(...)procederem os SIT à análise dos factos alegados pela Requerente, tendo-se concluído o seguinte no projeto de relatório de inspeção tributária:

«1. *Transferência para a empresa E..., Lda.*

Quanto ao valor relativo a um suposto empréstimo à empresa E..., no valor de 192.000,00 €, há que referir que apenas foram disponibilizados pela CC extratos de conta da A... referentes à contabilidade da empresa E..., não tendo sido apresentado qualquer contrato, nem prova de que o montante foi transferido através de contas bancárias, como dispõe o artigo 63.º-C da Lei Geral Tributária (LGT), ou seja, "Devem, ainda, ser efetuados através da conta ou contas referidas no n.º 1 todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos."

Verifica-se também que as empresas não são relacionadas, pelo que se considera ter este valor, e outros relativos a outro tipo de gastos, sido disponibilizado aos sócios e estes supostamente terão emprestado à empresa E... .

Os extratos apresentados (anexo 6, páginas 17 a 22) refletem um saldo credor, que na sua maioria reporta-se a períodos anteriores a 2010, tal como se demonstra:

Movimentos contabilísticos			Saldo final
2010	Saldo inicial	167,500,00	167.500,00
2011	Operações diversas	10.500,00	178.000,00
2012	Operações diversas	5.000,00	183.000,00
2013	Operações diversas	5.000,00	188.000,00
2014	Operações diversas	4.866,50	192.866,50
2015	Operações diversas	8.834,50	201.701,00

Este valor foi abatido à conta Caixa por contrapartida da conta 278311 – E...- Outros devedores, influenciando o saldo inicial da conta de Caixa no ano em análise (Anexo 4, página 1 e Anexo 6, página 12):

Saldo de abertura da conta Caixa (2015)	1,8 Extrato apresentado (anexo 4)	2.2 Extrato apresentado (anexo 6)	Diferença
	881.505,72	689.505,72	

O saldo da conta de Caixa em 2014 refletido na Declaração Anual apresentada, e de acordo com as contas aprovadas, é de 881.505,72 euros (anexo 8).

2. Acertos de caixa

O sujeito passivo procedeu a lançamentos na conta "Caixa" relativos a acertos efetuados entre contas, nomeadamente de clientes, fornecedores e depósitos à ordem. Estes valores encontram-se refletidos nos extratos de conta mais recentes, sendo aceite o valor de 23.659,25 euros como

abatimento ao valor contabilizado à data da contagem (Anexo 7). No primeiro extrato da conta Caixa tinha sido apresentado um saldo a 31/08/2015 de 936.720,80 euros (anexo 4, página 3), tendo sido alterado para 721.061,55 euros (anexo 6, página 14) devido à transferência descrita no ponto anterior.

3. Caducidade

Quanto ao valor considerado pelo sujeito passivo como já se encontrando caducado, refira-se que não pode a AT acolher este entendimento, dado que o facto tributário ocorre no momento em que a contagem do saldo de caixa é realizada.

Ou seja, a AT, para efeitos de apuramento do Imposto em falta, apenas tem de tomar em consideração o saldo de caixa que consta da contabilidade do sujeito passivo, que deve refletir a realidade, pelo que naquele momento o saldo de caixa constante no balancete não corresponde à contagem realizada e confirmada pelo sujeito passivo.

Logo, não pode o sujeito passivo invocar a caducidade e querer que a AT apenas considere o acréscimo do saldo de caixa verificado entre 2012 e 2015, dado que não há qualquer suporte legal para tal entendimento, realçando mais uma vez que o facto tributário ocorreu em 2015 com a contagem do saldo, pelo que a caducidade só poderia eventualmente operar quatro anos decorridos dessa verificação.

Segundo as declarações fiscais submetidas, nomeadamente a IES de 2014, e tendo as contas sido aprovadas, conforme certidão, por deliberação de 30/03/2015 (anexo 8), verifica-se que o saldo inicial de

2015, ou seja, final de 2014 é de 881.505,72 euros (que, entretanto, foi alterado contabilisticamente, conforme foi referido no ponto 1).

O sujeito passivo declarou vários anos aquele ativo, no entanto, na data da visita, este não existe, pelo que o facto tributário ocorre nesta data.

Convém referir que se presumem verdadeiras e de boa fé, nos termos do artigo 75.0 da LGT, as declarações entregues pelos sujeitos passivos, pelo que, são manifestas as divergências relativamente à contagem efetuada.

4. Valor em cofre

Nas instalações da empresa não existe qualquer cofre, sendo que se porventura se encontrasse na morada da família ou em qualquer outro lugar, os supostos valores já se encontravam na esfera particular dos sócios.

Face às justificações apresentadas pelo sujeito passivo, e expostas anteriormente, cumpre referir que a AT não pode considerar as mesmas, dado que o valor de 150.000,00 euros que alegadamente se encontrava num cofre, nem sequer foi considerado no momento da visita, não tendo sido feita qualquer alusão a esta situação, tendo o termo de contagem física dos valores de caixa refletido a situação existente na data da visita, facto atestado pelo próprio sujeito passivo e pela testemunha que se encontrava no local, logo não se poderá acolher esta justificação que apenas foi apresentada em 2017, e que até esta data nunca tinha sido invocada pelo sujeito passivo.»

(...)

Nestes termos, a diferença de caixa, em 24/09/2015 (dia da contagem), tendo em conta que não foram apresentados justificativos de outros movimentos, é a seguinte:

Saldo Final de Caixa em 31/08/2015 – Balancete de 31/08/2015 (1)	936.720,80
Contagem de caixa em 24/09/2015 (2)	558,39
Diferença de Caixa (3 = 1 - 2)	936.162,41

A base para o apuramento do valor entregue foi, de acordo com a CC, a seguinte:

Saldo de caixa em 31/08/2015 - Balancete em 31/08/2015 (1)	936.720,80
Transferência para a empresa E... (2)	192.866,50
Outros acertos de caixa efetuados no final de 2015 (3)	24.854,30
Saldo de caixa em 31/12/2012 (4)	461.000,00
Valor existente em cofre (5)	150.000,00
VALOR BASE PARA A RNF (6 = 1 - 2 - 3 - 4 - 5)	108.000,00

Conclusão

No caso em apreço, o sujeito passivo procedeu a entrega de guia de retenção na fonte, conforme já explicitado, sendo que, relativamente à divergência por justificar, esta será considerada como *despesas não documentadas*, conforme ponto seguinte.

gg) Notificada a Requerente do projeto de relatório veio a mesma exercer, por escrito, o direito de audição e...

hh) ... após análise do mesmo (cf. páginas 18 a 22 do RIT), concluíram os SIT que a Requerente não apresentou elementos que permitissem contrariar as conclusões do projeto de relatório, mantendo-se por isso o mesmo sem alterações e convertendo-o em definitivo.

ii) A Requerente foi notificada da Liquidação em crise com o n.º 2019... no montante de € 405.617,78, correspondente a Tributação Autónoma em sede de IRC sobre despesas não documentadas, e juros compensatórios no valor de € 44.082,36;

2.2 Factos não provados

- Não se provou que a Requerente tenha procedido a empréstimos no montante de € 193.503,16 a outra empresa, designadamente à “E... Lda.” e
- Não se provou que existisse um montante de € 150.000,00 da Requerente em qualquer cofre.

Com relevo para a decisão da causa não existem outros factos provados ou não provados.

2.3 Fundamentação da matéria de facto

Quanto à matéria de facto, o Tribunal não tem que pronunciar-se sobre tudo o alegado pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 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. art.º 596.º do CPC).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta, bem como o que consta do processo administrativo instrutor¹ junto pela AT, tudo ponderado e analisado criticamente, consideram-se assentes, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

2. Fundamentação (cont)

Matéria de direito

São essencialmente as seguintes as questões a apreciar e decidir:

- a) Se ocorre o vício de falta de fundamentação;
- b) Se tem fundamento o vício de violação de prazo do procedimento de inspeção;
- c) Se, atenta a natureza do respetivo procedimento, ocorre a violação do disposto no artigo 36º, do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira - DL nº 413/98);
- d) Se se verifica o alegado vício de falta de credenciação e a violação dos arts. 14º, 46º e 51º, do RCPITA
- e) Se tem fundamento a alegada caducidade do direito à liquidação;
- f) Se ocorre erro de direito ao considerar-se a diferença entre saldo contabilístico/saldo físico como despesas não documentadas e
- g) *Se a AT, citando a Requerente, “não apreciou devidamente todas as questões suscitadas no direito de audição, nomeadamente quanto à violação dos princípios da descoberta da verdade, credenciação, irrepetibilidade, continuidade e prazo do procedimento inspetivo”.*

Vejamos então cada uma dessas questões, seguindo a sobredita nomenclatura.

¹ O Relatório tem valor probatório ou força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas - Cfr v. g., Ac. TCAS no Proc nº 07418/13, de 26-6-2014, publicado em www.dgsi.pt

Convirá, preliminarmente, assinalar ou recordar o que desde há muito vem sendo entendido, de forma unânime, pela Jurisprudência: que ao Tribunal compete analisar e decidir as questões suscitadas pelas partes mas não já os argumentos por estas apresentados para fazer vingar os respetivos pontos de vista e/ou conclusões - Cfr *inter alia*, Acórdão do Pleno da 2ª Secção do STA, de 7/6/1995 - Recurso nº 5239, in DR – Apêndice de 31 de Março de 1997, pgs. 36-40 e Acórdão do STA – 2ª Secção – de 23/4/1997, in ,DR/AP de 9-10-1997, p. 1094.

a) Da alegada falta de fundamentação.

Tem sido entendimento constante da jurisprudência e da doutrina que determinado ato (no caso ato administrativo-tributário) se encontra devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final (cf. ac. S.T.J.26/4/95, C.J.-S.T.J., 1995, II, pág.57 e seg.; A. Varela e outros, **Manual de Processo Civil**, Coimbra Editora, 2ª. edição, 1985, pág.687 e segs.; Alberto dos Reis, **Código de Processo Civil Anotado**, Coimbra Editora, 1984, V, pág.139 e seg.).

Quer dizer, utilizando a linguagem de diversos acórdãos do S.T.A. (cf. por todos, ac. S.T.A-1ª.Secção, 6/2/90, A.D., nº.351, pág.339 e seg.), o ato administrativo só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação específica expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto ato (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor desse ato.

Por outras palavras: os fundamentos do ato devem ser claros, por forma a colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a prática do ato e devem ser congruentes, isto é, traduzirem-se em premissas que conduzam inevitavelmente à decisão que funcione como conclusão lógica e necessária da motivação aduzida.

Ou seja: a fundamentação deve ser suficiente, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem convenientemente a decisão final (cf. Marcello Caetano, **Manual de**

Direito Administrativo, vol. I Almedina, 1991, pág.477 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, **Curso de Direito Administrativo**, vol. II, Almedina, 2001, pág. 352 e seg.; Diogo Leite de Campos e Outros, **Lei Geral Tributária Anotada e Comentada**, 4.^a Edição, 2012, pág.675 e seg.; ac. TCA Sul-2.^a Secção, 2/12/2008, proc.2606/08; ac. TCA Sul-2.^a Secção, 10/11/2009, proc.3510/09; ac.T.C.A.Sul-2.^a.Secção, 29/3/2011, proc.4489/11).

Nesta linha se tem orientado a Jurisprudência conforme se pode verificar, para além dos arestos já citados, pelo Acórdão do STA, de 06-02-2013, proferido no processo n.º 0581/12, onde expressamente se proclama «[...] *é jurisprudência assente deste STA espelhada no Ac. de 08/06/2011 tirado no recurso n.º 0254/11 que, porque as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que foi proferido, a suficiência da declaração fundamentadora do acto avaliativo basta-se com um discurso claro e racional que dê a conhecer a um destinatário normal (colocado na situação concreta do real destinatário e no contexto circunstancial que rodeou a prática do acto) os critérios de avaliação/determinação utilizados, e as razões por que foram alcançados os valores considerados para a liquidação e não outros, tudo de forma suficientemente reveladora do percurso cognoscitivo e valorativo.*

Perante a flexibilidade fundamentadora não é necessário reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante a deliberação. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, pois a efectivação de um conteúdo adequado, que seja, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa/tributária.».(sublinhado nosso)

Resumida ou sinteticamente, pode então dizer-se, reafirmando o que se deixou dito anteriormente, que é hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais, que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

- **Oficiosidade:** deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;
- **Contemporaneidade:** deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas ou a pedido;

- Clareza: deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos.
- Plenitude: deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstrata e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um ato tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente é necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio.

O artigo 77.º/1 da LGT refere que: *“A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”*

Como é igualmente consabido, a fundamentação pode ser também expressa ou tácita, *“quando se deduz de factos que, com toda a probabilidade, a revelam.”*

Dáí que deva considerar-se que a *“declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”* possa ser, da mesma forma, expressa ou tácita.

Assim é que, no caso dos autos, o ato tributário em crise dever-se-á ter por fundamentado porque preenche amplamente a panóplia de requisitos citados.

Note-se que discordância do percurso argumentativo do autor do ato não se confunde com falta de fundamentação, embora possa traduzir insuficiência de fundamentação, sempre e de todo o modo não invalidante do ato.

E no caso *sub judicio*, a Requerente, quando se reporta aos atos concretos em causa não indica a inexistência de fundamentação, mas tão só, expressa ou implicitamente, uma alegada insuficiência.

Não se revela assim preterida a formalidade de fundamentação mas o que antes se verifica, da economia revelada pela posição das partes e pelo processo administrativo instrutor, é uma notória discordância com a correção promovida e não uma qualquer obscuridade ou contradição que possam qualificar-se como falta de fundamentação.

Daí a total improcedência do vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente.

b) Do prazo do procedimento de inspeção

A Requerente, colocando em causa a qualificação do procedimento inspetivo quanto ao lugar, defende que este é externo (cf. artigo 7.º, do ppa), e, assim, que foi excedido o prazo para a prática dos atos de inspeção, o que implica caducidade do direito à liquidação (cf. mormente artigos 14.º a 17.º do ppa).

No tocante ao incumprimento do prazo previsto no artigo 36.º do RCPIT, a jurisprudência dos tribunais superiores tem vindo a orientar-se no sentido de que se trata de prazo meramente ordenador cuja violação tem apenas como consequência a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT (sublinhado nosso).

i

Porém, a abordagem e aprofundamento destas questões relativamente à situação em análise é inteiramente dispensável no presente caso porquanto, dos elementos do processo, se extrai que a ação inspetiva que gerou as liquidações impugnadas decorreu de atos inspetivos inseridos em procedimento interno de inspeção (sublinhado nosso) [cfr. RCPIT, art. 13.º/a)].

Assim é que, *in casu*, o procedimento interno de inspeção, no âmbito do qual foi o sujeito passivo notificado para exercício do direito de audição, teve a sua génese na Ordem de Serviço OI2017..., Interna, de âmbito parcial, emitida pelos Serviços em 27-03-2017, e não no Despacho DI 2015... emitido em 08-09-2015, para "controlo de saldos de caixa elevados", o qual já se encontrava encerrado (Cf processo administrativo instrutor junto).

Na verdade e tal como se estatui no artigo 13.º, do RCPITA, quanto ao lugar do procedimento de inspeção, este pode classificar-se em interno ou externo, sendo que, no primeiro caso, os atos de inspeção são efetuados *"exclusivamente nos serviços da administração tributária, através de análise formal e de coerência dos documentos"*, e no segundo caso, os atos de inspeção são efetuados, *"total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso"*.

Ou seja, estamos na presente sede no âmbito da Ordem de Serviço interna OI2017..., pelo que, contrariamente à argumentação esgrimida pela Requerente nos artigos 4.º a 24.º do seu articulado, não estamos em sede de procedimento inspetivo externo, pelo que os preceitos convocados, designadamente o art.º 36.º do RCPITA, não têm aplicação no caso vertente (cfr complementarmente o que infra, em d), se aduz sobre esta matéria).

Concluindo nesta parte: as normas invocadas pela Requerente para fundamentar o seu pedido de declaração de nulidade dos atos tributários em consequência de nulidade do procedimento inspetivo referem-se, exclusivamente, a atos de inspeção externa, isto é, àqueles que se realizam fora dos serviços da Administração Tributária [cfr. RCPIT, art. 13.º/b)].

Improcede assim também este fundamento.

c) Se, atenta a natureza do respetivo procedimento, ocorre a violação do disposto no artigo 36º, do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira - DL nº 413/98)

Pelas razões e fundamentos invocados na análise da anterior questão se conclui, igual e necessariamente, pela não violação do disposto no artigo 36º, do RCIPT.

d) Se se verifica o alegado vício de falta de credenciação e a violação dos arts. 14º, 46º e 51º, do RCPITA

Argumenta-se no RIT, sobre esta matéria:

«... em nada altera a natureza interna da presente Ordem de Serviço, o facto de ter sido emitido o Despacho DI 2018... em 30-07-2018, na sequência de se ter revelado necessário efetuar deslocação ao gabinete de contabilidade, com vista à obtenção de esclarecimentos e recolha de elementos, pelo que o inspetor que procedeu às diligências por si mencionadas no ponto 23º do articulado, se encontrava devidamente credenciado a coberto daquele Despacho, contrariando assim a sindicância de Ilegalidade por falta de credenciação esgrimida pelo sujeito passivo nos artigos 16º e 23º do seu articulado.»

A eventual omissão da comunicação do início do procedimento, quando deva efetuar-se, não obstante constituir um vício do procedimento suscetível de gerar a anulação da decisão que com base nele for tomada, poderá considerar-se sanado quando a falta de comunicação não tiver prejudicado efetivamente os direitos do interessado, designadamente, quando este vier a ter conhecimento da existência do procedimento a tempo de nele intervir, mormente, através do exercício do direito de audição prévia.

O que foi manifestamente o caso.

Por outro lado, haverá sempre que chamar à colação o princípio unanimemente reconhecido de que a preterição de formalidades no âmbito procedimental pode, em certos casos, degradar-se em formalidade não essencial e, portanto, ser omitida sem que daí resulte qualquer ilegalidade determinante da anulação do ato administrativo em questão (cf., entre outros Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in Lei Geral Tributária Anotada*, 3ª edição, pág. 290 e, v. g., o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2010-11-10, proferido no processo n.º 671/10).

E ainda a este respeito sufraga-se o que é defendido no RIT, ou seja, “(...) *que, ainda que assim fosse, caso houvesse alguma alegada consequência a assacar nessa sede, a mesma apenas relevaria em sede de suspensão do prazo de caducidade, porquanto o facto de um alegado procedimento inspetivo externo exceder o prazo de 6 meses previsto no art 36º, não comporta qualquer vício assacável aos atos de liquidação (por se tratar de um prazo meramente ordenador, cuja preclusão apenas tem efeito quanto à suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, conforme sólida Jurisprudência emanada do STA), pelo que sempre soçobraría o aduzido nos artigos 9º e 17º a 22º)*»

E é nesta linha que se orienta a Doutrina, que subscrevemos, do acórdão do STA de 05-07-2008, proferido no processo 0102/08, quando conclui que:

«I - O procedimento de inspeção parcial ou univalente não pode ser prorrogado - artigos 14.º, n.º1, e 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

II - Tal prorrogação determina a caducidade da inspeção.

III - Esta não sequencia necessariamente, a se, a ilegalidade da liquidação mas apenas a cessação do efeito suspensivo da própria inspeção, pelo que corre, então, desde o início, o prazo de caducidade da liquidação - artigo 46.º, n.º1, da Lei Geral Tributária.

IV - Tal interpretação, nos termos da qual e em síntese, a inobservância dos prazos legalmente definidos para a inspeção apenas relevam diretamente em sede de caducidade da liquidação, não ofende os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e imparcialidade.»

No caso dos autos não se coloca a questão da caducidade do direito à liquidação, por ultrapassagem do prazo do artigo 36º do RCPITA e artigo 46º, da LGT, porquanto se evidencia a ocorrência do facto tributário em 2015 e consequentemente o tributo poderia ser validamente liquidado até 31-12-2019, nos termos do artigo 45º da LGT.

Improcederá também a questão em análise.

e) Da caducidade do direito à liquidação

A falta de fundamento deste vício invocado pela Requerente, deixou-se suficientemente evidenciada nas alíneas anteriores.

f) Se ocorre erro de direito ao considerar-se a diferença entre saldo contabilístico/saldo físico como despesas não documentadas

Relativamente à diferença apurada entre o saldo de caixa e os valores da contagem física no montante de € 804.503,162, que a Inspeção considerou como despesas não documentadas, a requerente alega que a AT não conseguiu provar a "*...efetivação de despesas e retirada de valores do "caixa" como lhe competia à luz do preceituado no artigo 74º, da LGT.*»

Da diferença apurada entre a contagem física dos valores de caixa e o valor constante do balancete analítico do mês de agosto, a Requerente apenas justificou a importância de € 23.659,25 referente a acertos de caixa de € 108.000,00 referentes a adiantamentos por conta de lucros, valor sujeito a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa liberatória de 28% prevista no artigo 71.º, do CIRS e que a Requerente entregou no decurso do procedimento inspetivo.

De resto, de acordo com a informação constante da declaração IES de 2014, o saldo final de Caixa em 31.12.2014 (que foi aprovado por deliberação em 30.03.2015) era de € 881.505,72.

Ora como bem assinala a Requerida, se em 24.09.2015 o saldo de caixa era de € 558,39 e a Requerente só provou a saída das verbas atrás referidas, a diferença terá que ser considerada

como uma saída de caixa, verificada entre 31.12.2014 e 24.09.2015, para a qual não há qualquer suporte documental.

E, ao contrário do que alega a Requerente, era seu o ónus de comprovar qual o destino do dinheiro - Cfr artigo 74º, da LGT.

Não cumprindo claramente esse seu ónus probatório e sendo evidente que devem ser incluídas na tributação autónoma não apenas as despesas não documentadas, contabilizadas como gastos, mas também aquelas com as mesmas características, isto é, não documentadas, que, devendo ter sido reconhecidas na contabilidade, como gastos, embora fiscalmente não dedutíveis, não o foram e, portanto, não afetaram o resultado, não existindo razão excludente das vias que, embora não sejam ou possam não ser as mais evidentes, não deixam de implicar despesas não documentadas, a conclusão natural foi considerar tais despesas como “não documentadas” com as consequências tributárias inerentes.

Não ocorre assim o invocado vício.

g) *Se a AT, citando a Requerente, “não apreciou devidamente todas as questões suscitadas no direito de audição, nomeadamente quanto à violação dos princípios da descoberta da verdade, credenciação, irrepetibilidade, continuidade e prazo do procedimento inspetivo”*

Decorre do anteriormente exposto a ausência de fundamento desta alegação genérica da Requerente.

Assim, não se antolha que a Requerida tivesse deixado de apreciar qualquer questão suscitada pela Requerente no exercício do direito de audição, designadamente de forma a violar os princípios da descoberta da verdade, credenciação, irrepetibilidade, continuidade e prazo do procedimento inspetivo. Nem se mostram alegados factos em que se poderia consubstanciar uma tal violação, sendo que os que foram alegados e provados foram anteriormente apreciados e enquadrados juridicamente.

3. Decisão

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

- julgar totalmente improcedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e anulação dos atos tributários de liquidação de IRC n.º 2019..., na importância de € 405.617,78 e de juros compensatórios no montante de € 44.082,36 e, em consequência,
- manter na ordem jurídica os sobreditos atos e
- condenar a REQUERENTE nas custas do presente processo.

4. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 446.333,94**

5. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 7.038,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, ficando aquelas a cargo da Requerente conforme decidido supra.

Lisboa, 9-11-2020

O Tribunal Coletivo,

José Poças Falcão

(árbitro-presidente)

Sofia Ricardo Borges

(árbitro vogal)

Paulo Jorge Dias

(árbitro vogal)

ⁱ Cfr. STA, Acs. de 7.5.2008, Proc. 102/08, de 4.6.2008, Proc. 103/08, TCAS, Acs. de 10.12.2008, Proc. 080/08, de 12.5.2009, Proc. 02961//09, e de 29.5.2014, Proc. 06580/13 e TCAN, Acs. de 24.1.2008, Proc. 40/03-Braga e de 29.3.2012, Proc. 37/07.9BEPNF.