

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 900/2019-T

Tema: IRC/2007 – Omissão de pronúncia e de fundamentação no procedimento -
Dispensa de prova testemunhal – Caducidade do direito de liquidação –
(Des)consideração de custos – Ajudas de custo: correção de tributação
autónoma – Artigos 124º, 125º, 133º e 175º, do CPA; 45º, 56º, 59º, 60º e
77º, da LGT e 266º a 268º, da Constituição.

ACÓRDÃO

Os árbitros José Poças Falcão (presidente), Sofia Ricardo Borges e Henrique Nogueira Nunes (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente tribunal arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

A..., **S.A.** (“Impugnante”), com o NIF..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ..., veio nos termos e para os efeitos, designadamente, dos artigos 20.º, 104.º, n.º 2, 266.º, n.º 2 e 268.º, n.ºs 3 e 4, todos da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), dos artigos 9.º, 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea a) e/ou alínea d) da Lei Geral Tributária (“LGT”), dos artigos 99.º e 102.º, n.º 1, alínea e) e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral contra o ato expresso de indeferimento pela Requerida, **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**, do Recurso Hierárquico, notificado à ora Impugnante através do Ofício n.º..., de 04.08.2014, e consequente manutenção da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, “IRC”) n.º 2011 ... datada de 28.11.2011,

relativa ao período de 2007, no montante final de €189.825,32 (cento e oitenta e nove mil, oitocentos e vinte e cinco euros e trinta e dois cêntimos).

1. O pedido de constituição do tribunal arbitral, formulado à luz do disposto no artigo 11.º, do DL n.º 81/2018, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.
2. O Conselho Deontológico, nos termos regulamentares, designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. Foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de 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.
4. 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 coletivo foi constituído em 13-3-2020.
5. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu ao requerimento inicial apresentado, defendendo a ineptidão da petição de pronúncia e, subsidiariamente, que o pedido da Requerente deve ser julgado improcedente nos termos da contestação oportunamente apresentada no processo n.º .../14..., que tramitou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria e em que foi extinta a instância, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 11.º, do DL n.º 81/2018, com vista à formulação do presente pedido de pronúncia arbitral.
6. Por decisão interlocutória de 10-10-2020, foi indeferida a exceção de ineptidão da petição e mantido o pedido de pronúncia arbitral com a formulação que lhe havia sido dada pela Requerente aquando da sua apresentação no mencionado Tribunal estadual e dispensada a reunião do Tribunal com as partes prevista no artigo 18.º, do RJAT.
7. As partes apresentaram oportunamente alegações finais escritas conforme havia sido decidido pelo Tribunal e que nada de essencial ou inovador acrescentaram às respetivas posições assumidas nos articulados.
8. A fundamentar alega a Requerente em síntese a seguinte matéria de facto:
 - (I) A ora Impugnante é sujeito passivo de IRC, residente fiscal em Portugal.

-
- (II) Em 26.09.2011, a Impugnante foi notificada do Despacho n.º DI... do início do procedimento de inspeção interno para consulta, recolha e cruzamento de elementos referentes à declaração periódica de IRC do exercício de 2007
- (III) Em 09.11.2011, foi a Impugnante notificada, por Ofício datado de 08.11.2011, do encerramento do procedimento de inspeção sem correções.
- (IV) Posteriormente, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2011..., datada de 27.09.2011 e notificada à Impugnante em 14.10.2011, foi iniciado, pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária (“DSIT”), o procedimento de inspeção externo referente ao exercício de 2007 da Impugnante.
- (V) Em 31.10.2011, a Impugnante foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção.
- (VI) Face a isto, a ora Impugnante exerceu por escrito o seu direito de Audição Prévia à projetada liquidação adicional (cfr. cópia que se junta sob a designação de **Documento n.º 1** e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais).
- (VII) Ulteriormente foi a Impugnante notificada do Relatório Final de Inspeção (doravante, “Relatório”) e...
- (VIII) ... da respetiva liquidação adicional, no montante global de €216.055,59 datada de 28.11.2011, aqui impugnada (cfr. cópia da nota de liquidação que se junta sob a designação de **Documento n.º 2** e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais).
- (IX) Em 03.05.2012, a Impugnante apresentou Reclamação Graciosa contra a liquidação adicional de IRC posta em crise (cfr. cópia que junta sob a designação de Documento n.º 3 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais).
- (X) Por Ofício n.º ... da Direção de Finanças de ... (Divisão de Justiça Tributária - Contencioso), foi a Impugnante notificada do Projeto de indeferimento da aludida Reclamação Graciosa (identificada sob o processo n.º...).
- (XI) Por não concordar com os fundamentos constantes do Projeto de indeferimento da Reclamação Graciosa, a Impugnante exerceu por escrito o seu direito de Audição Prévia em Julho de 2012.

- (XII) A Reclamação Graciosa veio a ser objeto de indeferimento por Despacho do Chefe da Divisão de Justiça Tributária – Contencioso da Direção de Finanças de ... (no uso de delegação de competências), datado de 21.08.2012, constante do Ofício n.º..., de 22.08.2012, notificado à Impugnante em 27.08.2012.
- (XIII) Na sequência deste indeferimento a ora Impugnante apresentou oportunamente Recurso Hierárquico (cfr. cópia que se junta sob a designação de **Documento n.º 4** e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais).
- (XIV) Por Ofício n.º..., datado de 04.08.2014, a ora Impugnante foi notificada do Despacho de indeferimento expresso do Recurso Hierárquico, exarado com base na Informação n.º I2014..., de 04.06.2014, da Direção de Serviços do IRC (cfr. cópia que se junta sob a designação de **Documento n.º 6** e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais).

9. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta defendendo a improcedência do pedido e remetendo a sua posição para o teor da contestação que apresentou no citado processo n.º .../14... (cfr supra - ponto 5).
10. Ambas as partes apresentaram alegações finais escritas em que no essencial reforçaram e sintetizaram as posições defendidas nos articulados.

Saneamento

O Tribunal é competente.

As partes têm personalidade jurídica e judiciária, são legítimas e capazes e estão devidamente representadas.

Não há exceções ou questões prévias a decidir, sendo que a questão da ineptidão de petição inicial foi oportuna e autonomamente decidida pelo Tribunal por acórdão interlocutório de 10-10-2020.

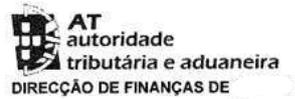
Cumprе apreciar e decidir o mérito do pedido.

II - FUNDAMENTAÇÃO

Os factos

11. Da análise crítica da posição das partes espelhada nos respetivos articulados, incluindo-se aqui petição inicial e a contestação apresentadas no processo que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria até à extinção da instância nos termos e para efeitos do disposto no artigo 11º, do DL nº 81/2018 (Proc nº 1520/14.5), em conjugação com a documentação junta aos autos e ponderando que resultam provados os seguintes factos:
- 11.1 A ora Impugnante é sujeito passivo de IRC, residente fiscal em Portugal.
- 11.2 Em 26.09.2011, a Impugnante foi notificada do Despacho n.º DI2011...3 do início do procedimento de inspeção interno para consulta, recolha e cruzamento de elementos referentes à declaração periódica de IRC do exercício de 2007
- 11.3 Em 09.11.2011, foi a Impugnante notificada, por Ofício datado de 08.11.2011, do encerramento do procedimento de inspeção sem correções.
- 11.4 Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2011..., datada de 27.09.2011 e notificada à Impugnante em 14.10.2011, foi iniciado, pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária (“DSIT”), o procedimento de inspeção externa referente ao exercício de 2007 da Impugnante.
- 11.5 Em 31.10.2011, a Impugnante foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção.
- 11.6 A Impugnante exerceu por escrito o seu direito de Audição Prévia à projetada liquidação adicional (cfr Doc 1, com a petição inicial).
- 11.7 Posteriormente foi a Impugnante notificada do Relatório Final de Inspeção (doravante, “Relatório”) e da respetiva liquidação adicional, no montante global de €216.055,59 datada de 28.11.2011, aqui impugnada (cfr. cópia da nota de liquidação - Doc 2 com a PI).
- 11.8 Em 03.05.2012, a Impugnante apresentou Reclamação Graciosa contra a liquidação adicional de IRC posta em crise (cfr. Doc. 3, com a PI);
- 11.9 Por Ofício nº ... da Direção de Finanças de ... (Divisão de Justiça Tributária - Contencioso), foi a Impugnante notificada do Projeto de indeferimento da aludida Reclamação Graciosa (identificada sob o processo n.º...).
- 11.10 Por não concordar com os fundamentos constantes do Projeto de indeferimento da Reclamação Graciosa, a Impugnante exerceu por escrito o seu direito de Audição Prévia em Julho de 2012.

-
- 11.11 A Reclamação Graciosa veio a ser objeto de indeferimento por Despacho do Chefe da Divisão de Justiça Tributária – Contencioso da Direção de Finanças de ... (no uso de delegação de competências), datado de 21.08.2012, constante do Ofício n.º..., de 22.08.2012, notificado à Impugnante em 27.08.2012.
- 11.12 Na sequência deste indeferimento a ora Impugnante apresentou oportunamente Recurso Hierárquico (cfr. cópia que se junta sob a designação de **Documento n.º 4**).
- 11.13 Por Ofício n.º..., datado de 04.08.2014, a ora Impugnante foi notificada do Despacho de indeferimento expresso do Recurso Hierárquico, exarado com base na Informação n.º I2014..., de 04.06.2014, da Direção de Serviços do IRC (cfr. cópia que se junta sob a designação de **Documento n.º 6** e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais).
- 11.14 Em consequência das conclusões do relatório da sobredita inspeção foi efetuada liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2011... datada de 28.11.2011 no valor de 216 055,59, ulteriormente reduzido a €189 825,32 (DI n.º 151-A/2013).
- 11.15 Importância que a Requerente pagou na pendência da respetiva ação executiva.
- 11.16 Consta da cópia do processo administrativo junto pela Requerida o que segue:.....



SERVIÇOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA
REPRESENTAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA

As cópias que se seguem, num total de 93 (noventa e três) folhas, devidamente numeradas e autenticadas com o selo branco em uso nestes Serviços, foram extraídas do processo de Recurso Hierárquico apresentado por **A...** S.A, NIPC com sede na Rua ...

Em 26 de fevereiro de 2015.

A Inspetora Tributária,



11.17

16to

PROCEDIMENTO DE RECURSO HIERÁRQUICO (ART.º 66.º CPPT)

Processamento N.º: Data de Abertura do Procedimento: 2012-09-26

IDENTIFICAÇÃO DO RECORRENTE

Nome:

A...

Residência / Sede: RUA

NIF / NIPC:

OBJECTO DO RECURSO

Tipo

Número

Reclamação Graciosa

FUNDAMENTOS DO RECURSO

contesta o indeferimento da reclamação graciosa

IDENTIFICAÇÃO DO MANDATÁRIO

Nome:

B...

Residência / Sede: Rua

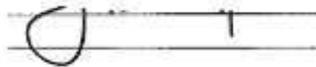
NIF / NIPC:

Paste

AUTUAÇÃO

Em 2012-10-01 ousei estes autos.

Escrivão,





COMPROVATIVO DE ENTREGA DA RECURSO HIERÁRQUICO

Procedimento N.º: Data da Abertura do Procedimento: 2012-09-26

IDENTIFICAÇÃO DO RECORRENTE	
Nome:	A...
Residência / Sede:	RUA
NIF / NIPC:	

OBJECTO DO RECURSO	
Tipo	Número
Reclamação Graciosa	

FUNDAMENTOS DO RECURSO
contesta o indeferimento da reclamação graciosa

Direcção de Finanças de
Reclamação Graciosa n.º - IRC

Exmo. Senhor
Ministro de Estado e das Finanças

A... S.A.,
com o NIPC e sede na Rua

notificada da liquidação
de IRC de 2007 com o n.º e do despacho do Chefe de
Divisão de Justiça Tributária de , datado de 21-08-2012, que
decidiu o correspondente procedimento de reclamação graciosa,
confirmando aquela liquidação, vem, nos termos dos artigos 66.º e 76.º,
n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT),
deduzir

RECURSO HIERÁRQUICO

nos termos e com os fundamentos seguintes:

1. INTRODUÇÃO:

1- No estado de sitio fiscal em que o país está actualmente mergulhado, cabe aos Tribunais e aos Altos dirigentes da Administração pública afirmarem-se, resolutamente, como intransigentes defensores dos direitos dos particulares, contra actuações que nada mais visam do que, despudoradamente e a qualquer custo, arrecadar receitas para alimentar o injustificado despesismo da máquina estadual.

2- Situações em que a intervenção dos particulares no procedimento é autoritariamente obliterada, ignorando-se totalmente todos e cada um dos argumentos que ponham em causa a posição tributadora (confiscadora, dir-se-ia) do Estado, e afogando-se numa verborreia redonda e infundadamente conclusiva os deveres de objectividade e legalidade que àquela assistem.

3- Situações como a dos presentes autos.

2. MATÉRIA DE FACTO:



4- No dia 06-12-2011 a recorrente foi notificada da liquidação adicional de IRC de 2007 com o n.º e o valor a pagar de €209.508,37, ora em causa, conforme documento constante do processo administrativo.

5- A referida liquidação resulta das seguintes correcções efectuadas em sede de inspecção tributária:

- a. Dedução indevida de variações patrimoniais negativas (IRC de 2004), traduzidas numa correcção relativa ao valor de €72.204,39;
- b. Amortizações relativas à viatura de matrícula acima dos limites legais, traduzidas numa correcção relativa ao valor de €4.512,89;
- c. Mais-valias fiscais incorrectamente determinadas, traduzidas numa correcção relativa ao valor de €107.224,28;
- d. Amortização de *Goodwill* indevida, traduzida numa correcção relativa ao valor de €8.331,29;
- e. Desconsideração de custos derivados do recurso ao crédito, traduzida numa correcção relativa ao valor de €37.701,43;
- f. Desconsideração de custos com deslocações e estadias, traduzidas numa correcção relativa ao valor €443.104,31.

2/ 6. Para além das referidas correcções, a liquidação reclamada assenta ainda numa correcção à tributação autónoma, consistente no acréscimo à molénia tributável de €767.328,86 (a que corresponde um acréscimo de imposto a pagar de €33.366,44), decorrente da contabilização pela recorrente de despesas com ajudas de custo não aceites pela Administração Tributária.

3/7. Não se conformando com o teor da liquidação em questão, a ora recorrente apresentou, no dia 03-05-2012, a competente reclamação graciosa, conforme documento constante do processo administrativo.

8. Notificada para o efeito, a ora recorrente exerceu o seu direito de audiência prévia, conforme documento constante do processo administrativo.

9. No dia 27-08-2012, a ora recorrente foi notificada da decisão do procedimento de reclamação graciosa, que também constitui objecto do presente recurso hierárquico, conforme documento constante do processo administrativo.

2.1. Factos relevantes para a apreciação dos vícios do procedimento de reclamação graciosa, e respectiva decisão:

10. No requerimento de reclamação graciosa que oportunamente apresentou, a ora recorrente discriminou devidamente os fundamentos de facto dos fundamentos de direito em que assenta a sua pretensão.

11. Designadamente, a ora recorrente indicou nos pontos 4 a 7, 13 a 19, 70 a 78 e 124 a 130 da reclamação os factos que, sendo relevantes para a apreciação das questões de direito suscitadas, resultam directamente do Relatório de Inspeção Tributária, constante do processo administrativo.

12. Mas indicou a ora recorrente, nos pontos 20 e 21, 79, e 131 a 134 do seu requerimento de reclamação graciosa, os factos que, não resultando directamente do RIT, se propunha ela própria provar.



13- Ainda no requerimento de reclamação graciosa, a ora recorrente arrolou prova testemunhal, tendo-se pronhado a apresentar as testemunhas por si indicadas, no dia, hora e local que viessem a ser designadas pela Administração Tributária.

14- Para além disso, a ora recorrente, naquele mesmo requerimento, indicou ainda, especificadamente, os factos que pretendia demonstrar com a prova testemunhal arrolada, concretamente, os contidos nos pontos 20 e 21, 79, e 131 a 134 daquele.

15- Posteriormente, confrontada com o projecto de decisão da reclamação graciosa, e no exercício do seu direito de audição prévia, a ora recorrente apresentou requerimento com 10 páginas onde, em suma:



- a. Denunciava a circunstância de o projecto de decisão não discriminar quais os factos em que assentava, nem se pronunciar sobre se os factos elencados pela ora recorrente na reclamação eram dados como provados ou não provados (pontos 11 a 18);
- b. Questionava a decisão da Administração Tributária de recusar a produção da prova testemunhal arrolada (pontos 19 a 63), e
- c. Elencava uma série de questões e incongruências relativas a argumentos aduzidos no projecto de decisão, que não constavam do RAT (ponto 64).

16- Não obstante o referido requerimento apresentado pela ora recorrente em sede de audiência prévia, a decisão final do procedimento de reclamação graciosa reproduz *ipsis verbis* o projecto de decisão anteriormente notificado, fazendo talus rase da pronúncia da ora recorrente.

17- Apenas referindo, em despacho à parte, que não foram acrescentados em sede de audiência prévia "quaisquer elementos novos que façam alterar a fundamentação sustentada no projecto de decisão" e que "os argumentos invocados no direito de audição não divergem do alegado na petição inicial".

8
8

Descrição	V. Real.	V. Aquis.	+ valia	Reint. Fiscais	V. Líq. Act.	+ ou - valia fiscal
	2	4	9	10	12	14
Cilindro Mod.:	20.000,00	54.867,77	8.575,33	46.292,44	0,00	20.000,00
Semi-reboque	6.250,00	26.436,29	8.928,48	17.507,81	1,00	6.250,00

Com os melhores cumprimentos,

- 20- Conforme decorre do Relatório de Inspeção Tributária (RIT; ponto II.1), o procedimento inspectivo iniciou-se em 26-09-2011.

AT

2.3. Factos relevantes para a apreciação da ilegalidade da desconsideração de custos derivados do recurso ao crédito:

- 21- No ano de 2007, a recorrente contraiu no Banco C... SA, o empréstimo n.º ..., no montante de €1.000.000,00, os quais deram entrada na conta de depósitos à ordem (1204) em 2007/04/30, por contrapartida dos empréstimos obtidos (2312005).
- 22- De acordo com as condições de concessão do empréstimo, o mesmo tem por finalidade "Apoio Tesouraria à Internacionalização", deverá ser reembolsado em 60 prestações de capital e vence juros mensais sendo o primeiro pagamento um mês após a data de concessão do empréstimo.
- 23- Os custos suportados com o referido empréstimo influenciaram negativamente a determinação do resultado líquido do ano de 2007 num total de €37.701,43.

9
24

24- A recorrente é detentora das seguintes participações sociais:

- a. Quota de €90.000,00 na sociedade " D...
Ld.", correspondente a 60% do respectivo capital;
- b. 80.000 acções da sociedade " E...
SA", correspondentes a 100% do respectivo capital;
- c. Quota de €90.000,00 na sociedade " F...
correspondente a 90% do respectivo capital.

AT

25- A recorrente efectuou, no ano de 2007, as seguintes prestações
suplementares à sociedade " D... Ld.",
num total de €1.180.000,00:

- a. €530.000,00 em 31-07-2007;
- b. €300.000,00 em 09-10-2007; e
- c. €350.000,00 em 26-12-2007.

26- A recorrente efectuou, no ano de 2007, as seguintes prestações
acessórias à sociedade " E... SA",
num total de €540.000,00:

- a. €61.500,00 em 20-06-2007;
- b. €3.500,00 em 30-06-2007;
- c. €25.000,00 em 06-08-2007;
- d. €25.000,00 em 13-09-2007;
- e. €125.000,00 em 19-10-2007;
- f. €100.000,00 em 07-11-2007; e
- g. €100.000,00 em 07-11-2007.

10
10

27- Ainda no ano de 2007, a recorrente efectuou, em 21-12, uma prestação suplementar à sociedade " F... Ld.º, no valor de €150.000,00.

28- O empréstimo n.º, no montante de €1.000.000,00, contraído pela recorrente no C... destinou-se a apoio à tesouraria e à internacionalização.

29- O referido empréstimo não se destinou à realização de prestações acessórias ou suplementares a sociedades participadas pela recorrente.

AT

2.4. Factos relevantes para a apreciação da ilegalidade da desconsideração de custos com deslocações e estadias.

30- Na sua declaração fiscal para efeitos de IRC do ano de 2007, oportunamente apresentada, a recorrente inscreveu os seguintes dados nas rubricas indicadas:

- a. €4,59, na rubrica relativa a despesas de representação;
- b. €511.500,86, na rubrica relativa a despesas com deslocações e estadas;
- c. €4.320,00, na rubrica relativa a despesas com subsidio de alimentação pago aos órgãos sociais;
- d. €213.990,00, na rubrica relativa a despesas com subsidio de alimentação do pessoal;
- e. €913.279,11, na rubrica relativa a despesas com ajudas de custo;

31- Pela inspecção tributária foram detectados dois documentos incorrectamente registados (doc. int. de 17.05.2007 e de 29.05.2007), o que levou à correcção do montante relativo à rubrica relativa a despesas com deslocações e estadas para o valor de €507.101,86.

AT

32- Deste valor, conforme resulta da contabilidade da recorrente, €63.997,56 dizem respeito a despesas com viagens de avião, sendo o remanescente, no valor de €443.104,30, relativo a outras despesas com deslocações e estadas, sendo apresentadas como *exemplo* destas as constantes no quadro 15 do RIT (p. 15), relativas a refeições, e no quadro 16 do mesmo Relatório (p.16), relativas a alojamentos.

33- Na conta relativa a Rendas e Alugueres – Mercado Nacional (6221913), a recorrente contabilizou o pagamento de rendas de imóveis descritas no quadro 17 do RIT (p. 16), num total de €7.569,89.

34- A beneficiária de uma dessas rendas, que a recorrente inscreveu na sua declaração com o montante de €1.800,00, fez constar na sua respectiva declaração de rendimentos o valor de €3.000,00, como recebido da recorrente no ano de 2007.

AT

35- As ajudas de custo pagas pela recorrente encontram-se suportadas por um mapa que identifica o trabalhador, a obra em que se encontra deslocado e o período de tempo a que a mesma respeita.

36- Os trabalhadores elencados no quadro anexo 10 do RIT, folha 1/18, deslocados em Portel, auferiram no mês de Setembro de 2007 subsídio de alimentação correspondentes a 22 dias, tomaram as refeições constantes das folhas 2 a 5 do anexo 10 do RIT, no "Café Restaurante ...", e auferiram abono de ajudas de custo entre 25% e 75% do valor.

37- A recorrente, em alguns meses do ano de 2007, suportou despesas com dormidas no estabelecimento " ... ", sito em Portel no valor de €215,00 mensais, e rendas de casa no valor de €500,00 mensais, por um imóvel também sito em Portel.

38- Todas as despesas declaradas pela recorrente foram efectivamente por ela suportadas.

13
13

45- O programa de facturação da recorrente, utilizado em 2007 e actualmente, encontra-se devidamente certificado nos termos legais, sendo que, no mesmo, os formulários do documentos podem conter campos editáveis, que podem ou não ser programados para que o seu conteúdo fique visível no documento aquando da sua impressão.

46- As facturas constantes do anexo 15 do RIT, enviadas a entidades de natureza pública, clientes da recorrente, contém a menção "O montante acima expresso inclui remunerações descritas na alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRCC".

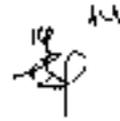
47- As facturas da recorrente com o n.º 722300023, 722300029, 722300030, 722300034, 722300036, 722300037 e 722300041 incluem, no montante facturado, ajudas de custo no montante global de €316.068,38

AT

48- Aquelas ajudas de custo foram oportunamente registadas em tais facturas no programa de facturação da recorrente.

49- Tal não constitui dos exemplares impressos em papel por se encontrarem em campos que, de acordo com a normal forma de operar do programa de facturação, permitem tal opção.

50- As facturas da recorrente constantes do anexo 15 do RIT, contém a menção "O montante acima expresso inclui remunerações descritas na alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRCC", por motivos de ordem comercial, relacionados com exigências próprias do sector das obras públicas.

100
101


3. MATÉRIA DE DIREITO:

3.1. Dos vícios do procedimento e decisão da reclamação graciosa

3.1.1. Da omissão de pronúncia

51- Nos termos do artigo 58.º/1 da Lei Geral Tributária, "A administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações...".

AT

52- Nos termos do artigo 77.º/1, também da Lei Geral Tributária, "A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram. "

53- Conforme decorre das normas transcritas, e, já agora, do mais elementar bom senso, o dever de pronúncia da Administração Tributária abrange quer as questões de direito formuladas, quer as questões de facto.

54- Ora, a agora recorrente teve o cuidado de, na reclamação apresentada, discriminar devidamente os factos em que assenta as suas pretensões e, dentro destes, discriminar ainda os factos que considera resultarom do RIT, daqueles que é própria ora recorrente se propunha provar no procedimento de reclamação graciosa!

55- Não obstante, o projecto notificado, numa notável demonstração de falta de respeito pelo esforço de clareza e transparência da ora recorrente, e de desprezo pelo princípio da colaboração plasmado no artigo 59.º da Lei Geral Tributária,

- a. não se pronuncia sobre se reconhece efectivamente como assentes os factos elencados como tal na reclamação;
- b. não refere se entende como provados ou não provados os factos que a recorrente se propôs provar;

15
15


- c. não discrimina quais os concretos factos em que assenta a sua decisão, confundindo ao longo da decisão supostos factos, conclusões e considerações de direito, num arrazoado que mais não visa do que obstar o mais possível a qualquer sindicância.

56- Assim, e para além de tudo o mais, não a recorrente, face à decisão do procedimento de reclamação graciosa, impossibilitada de saber se o órgão decisor considerou como provados ou não provados os factos alegados nos pontos 20 e 21, 79 e 131 a 134 da reclamação, bem como qual a motivação para que tais factos sejam considerados de uma forma ou de outra

AT


57- Tal situação é tanto mais grave quanto é deliberadamente aproveitada pela Administração Tributária para se furtar a tomar posição sobre factos notoriamente incógnitos para a posição por si sustentada!

58- Efectivamente, no exercício do seu direito de audição, a ora recorrente requereu expressamente que na decisão final:

- Se fossem autonomamente os factos em que a mesma assentasse e a respectiva fundamentação;
- Se relesse expressamente se se reconheciam como provados os factos indicados pela recorrente nos pontos 4 e 7, 13 e 19, 70 a 78 e 124 a 130 da reclamação, como resultando directamente do IIT; e
- Se relesse expressamente se se consideram como provados ou não provados os factos alegados pela recorrente nos pontos 20 e 21, 79 e 131 a 134, da reclamação, e qual a motivação do juízo de prova ou não prova efectuado, ou seja, qual a razão ou razões pelas quais se damam cada um daqueles factos como provado ou não provado.

59- Tendo tal requerimento sido, com clara má-fé, absolutamente ignorado pela Administração Tributária na sua decisão.

16
16

60. Pelo que não se deverá pactuar com tal actuação no presente recurso e assim ser anulada a decisão do procedimento de reclamação gratuita por violação dos artigos 56.º/1, 59.º/1, 60.º/7 e 77.º/1, todos da Lei Geral Tributária, impondo-se à Administração Tributária a obrigação de, na sua decisão, discriminar os fundamentos de facto dos da direito, e se pronunciar sobre se considera como provados ou não provados os factos especificamente alegados pela ora recorrente no requerimento de reclamação gratuita, explicitando a fundamentação do juízo que fizer.

3.1.2. Da ilegalidade da recusa de produção da prova testemunhal arrolada pela recorrente



61. Na sua reclamação gratuita, conforme referido já, a ora recorrente elenca factos, com relevância para a boa decisão da causa, que se propunha provar, arrolando para o efeito prova testemunhal.

62. É certo que o artigo 89.º/1) do Código de Procedimento e Processo Tributário refere que é regra no procedimento de reclamação gratuita a "Limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços dispõemam".

63. Todavia, a mesma norma refere que tal ocorre "sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material".

64. De igual modo o artigo 58.º da Lei Geral Tributária consagra um princípio geral segundo o qual "A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material".

65. Também o Conselheiro Jorge Lopes da Sousa ("Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado", vol. I, Áreas Editora, 2006, p. 551, anotação 6), refere que o artigo 89.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, não prejudica "o princípio do inquisitório que vigora na generalidade dos procedimentos tributários, e que obriga à realização de todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material".

17
12

66- E se isto será assim para a generalidade dos casos em que esteja em causa um procedimento de reclamação graciosa, com mais razão o será no presente.

Com efeito,

67- O procedimento de reclamação graciosa regulado nos artigos 66.º e ss. do Código de Procedimento e Processo Tributário, é um procedimento de segundo grau, ou seja, para o que aqui nos interessa, um procedimento que surge na sequência de um acto que é já o culminar de um procedimento anterior.

68- Ora, normalmente, nesse procedimento, em conformidade com o disposto no artigo 50.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, será admissível a prova testemunhal, não havendo por nome (e tendo em conta as excepções acima aludidas), em sede de reclamação graciosa, motivo para repetir a admissibilidade de tal tipo de prova.

69- Todavia, no presente caso, a reclamação graciosa surge na sequência de um procedimento especial – o procedimento de inspecção tributária – no qual não está prevista a possibilidade de o particular/contribuinte intervir através da produção de prova testemunhal.

70- Efectivamente, o procedimento de inspecção tributária, conforme resulta dos artigos 53.º e ss. do RCPPT, é conduzido inquisitivamente pela Administração Tributária, sem intervenção do inspeccionado, estando esta deferida para a audição prévia ao relatório final, prevista no artigo 60.º daquele diploma, que se dá já na fase de conclusão do procedimento em causa. E é qual se segue, exclusivamente, o relatório final da inspecção, conforme expressamente previsto no n.º 4 daquele artigo 60.º, tudo o que se justificará, para além do mais, pelas exigências de celeridade próprias do procedimento de inspecção tributária.

AT



71- Neste quadro, não sendo exequível a apresentação e produção de prova testemunhal a requerimento do contribuinte no fase do procedimento do primeiro grau, ter-se-á, necessariamente, que reconhecer como transferência essa faculdade para o procedimento de segundo grau – a reclamação graciosa, no caso – sob pena de uma total negação das mais básicas garantias constitucionais de participação dos administrados no procedimento administrativo, designadamente as previstas nos artigos 266.º/1 e 2, e 267.º/5, ambos da Constituição da República Portuguesa.

72- Tanto mais que, como a própria Administração Tributária reconhece (cf. ponto 5) da p. 12 da decisão de reclamação graciosa), esta exerce a faculdade de, sem qualquer circunstância ou contraditório, no decurso do procedimento de inspeção tributária, inquirir as testemunhas que bem entende, sem lavrar qualquer auto ou registo!



73- O que, manifestamente, apenas reforça a necessidade de, pelo menos numa fase subsequente (a de reclamação graciosa), ser facultada ao contribuinte a possibilidade de lançar mão do mesmo meio probatório, sob pena de inconstitucionalidade e violação do princípio de igualdade de armas.

74- Pelo que se deveria ter como admissível, em casos como o dos autos, a produção de prova testemunhal, a requerimento do contribuinte, no procedimento de reclamação graciosa.

Sucede que,

75- A Administração Tributária, recusou a produção da prova testemunhal requerida pela ora recorrente no procedimento de reclamação graciosa, argumentando que:

- a. "1) A letra da lei não permite tal depoimento: a alínea e) do artigo 69.º do CPPT estabelece a "limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços dispõem, sem prejuízo do órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material";

- 19
- b. "2) As testemunhas não se encontram devidamente identificadas. Não foi indicado o nome completo, o respectivo NIF e morada fiscal. Ademais, a reclamante poderia ter-se disponibilizado a apresentá-las, acautelando a necessidade de notificação para inquirição por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, o que não fez";
- c. "3) Neste estágio do procedimento administrativo, a diligência requerida pela reclamante não se justifica em face dos elementos probatórios já existentes no processo";
- d. "4) A matéria factual a provar, tal como ficou expresso supra, não se compadece com o meio de prova pretendido utilizar: apenas a prova documental permitiria o esclarecimento da verdadeira situação tributária, de molde a qualificar os custos desconsiderados pela AT como verdadeiros custos dedutíveis à matéria colectável;"
- e. "5) Uma das testemunhas arroladas - o Sr. G... já foi ouvida pela Inspeção Tributária durante o respectivo procedimento, pois foi quem acompanhou os actos de inspecção que tiveram lugar junto da reclamante e forneceu a documentação solicitada."
- AT

76- Ora, nenhum destes *argumentos* justifica a decisão tomada pela Administração Tributária.

Senão vejamos,

77- Começa a Administração Tributária por referir que "*A letra da lei não permite tal depoimento...*", transcrevendo de seguida a norma do artigo 69.º/e) do Código de Procedimento e Processo Tributário, norma que, de resto, já havia sido transcrita, justamente, nos pontos 59 e 60 da reclamação graciosa, onde, através da separação da norma em causa por dois pontos, se procurou (debalde, verifica-se) evidenciar que, ao contrário do que pretende a Administração Tributária, ali não se proíbe inapelavelmente a diligência em causa, prevendo-se expressamente a possibilidade "*de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material!*"

78- Daí que não seja verdadeiro o considerando de que "*A letra da lei não permite*" os depoimentos requeridos.

20


79- Acresce por outro lado que a "lei" não é uma norma isolada, mas um conjunto delas que devem ser lidas, conjugadas e aplicadas devidamente.

80- Daí que na reclamação se tenha invocado igualmente o artigo 58.º da Lei Geral Tributária, desoidadamente olvidado quer no projecto de decisão final, quer nesta

81- Sendo ainda que a "lei" não existe num vazio etéreo, mas antes num quadro jurisprudencial e doutrinário que a apura e evidencia o sentido

AT

82- Daí que a ora recorrente tenha na reclamação apoiado a sua linha autorizada que sustenta o seu entendimento, não se compreendendo (e não ser pela intervenção de um qualquer tipo autoritário), porque razão a leitura da "lei" feita no projecto de decisão final e nesta, se deve sobrepôr à do Ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

83- Pelo que, e a Administração Tributária bem o sabe, é talitrosamente erróneo o argumento de que "A letra da lei não permite tal depoimento...", razão pela qual aquele sentiu necessidade de ir muito além do tal mirrado argumento.

84- Sustenta-se, de seguida, a decisão de indeferimento do requerimento probatório da recorrente na afirmação de que "As testemunhas não se encontram devidamente identificadas Não foi indicada o nome completo, o respectivo NIF e morada fiscal. Ademais, a recorrente poderia ter se disponibilizado a apresentá-las, acatando a necessidade de notificação para inquirição por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, o que não fez".

85- Desde logo a última afirmação é falsa, conforme decorre da mera leitura da reclamação, onde, após a indicação da testemunha José Freitas, se escreveu "todas a apresentar".



86- Ou seja, a recorrente disponibilizou-se "a apresentá-las, escudeando a necessidade de notificação para inquirição por parte de Autoridade Tributária e Aduaneira", pelo que esta apenas teria que indicar um dia, hora e local onde pretendesse realizar a diligência, que a recorrente asseguraria a comparecência das testemunhas por si arroladas, podendo, aquando da realização de diligência, a Administração Tributária recolher "nome completo, o respectivo NIF e morada fiscal", bem como quaisquer outros elementos que pretendesse ou entendesse relevantes.

87- E mesmo que fosse necessário indicar previamente o "nome completo, o respectivo NIF e morada fiscal" das testemunhas, sempre, nos termos do artigo 69.º/1 da Lei Geral Tributária (bem como do artigo 76.º/2 do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex vi artigos 2.º/c) da Lei Geral Tributária e 2.º/d) do Código de Procedimento e Processo Tributário) estaria a ATA obrigada a notificar a ora recorrente para que compareça o seu requerimento, indicando os elementos que porventura pretendesse factos.



88- Daí que seja igualmente imperlente o segundo argumento invocado para denegar a produção da prova testemunhal arrolada pela ora recorrente em sede de reclamação graciosa.

89- Seguidamente, alvira a decisão (de indeferimento em causa, que "Neste estágio do procedimento administrativo, a diligência requerida pela reclamante não se justifica em face dos elementos probatórios já existentes no processo".

90- A redundância do argumento ora em apreço é tal que, fora este bom, nem se compreenderia a necessidade de qualquer outro considerando!

91- "não se justifica"? Porquê? "em face dos elementos probatórios já existentes no processo"? Quais? "Neste estágio do procedimento administrativo"? Em qual estágio do procedimento, então, deveria a recorrente requerer a produção de prova testemunhal?

92- Enfim, o despudor do argumento em causa é tal que apenas evidencia a vontade de denegar, a outrance, o direito da ora recorrente à participação no procedimento e à verdade material.

24


93- Não se justificando, aqui, dizer mais a este propósito, e não ser que, justamente e quanto mais não seja pela falta de outro, é o procedimento da reclamação graciosa o "estádio do procedimento administrativo" próprio para a produção da prova em questão, conforme a ora recorrente argumentou nos pontos 64 a 69 da reclamação graciosa, olímpicamente ignorados de modo licencioso a decisão em causa!

94- Reforça de seguida a decisão de indeferimento do requerimento probatório da ora recorrente, que "A matéria factual a provar, tal como ficou expresso supra, não se compatibiliza com o meio de prova pretendido utilizar: apenas a prova documental permitiria o esclarecimento da verdadeira situação tributária, de modo a quantificar os custos desconsiderados pela AT como verdadeiros custos dedutíveis à matéria colectável."

AT

95- No nosso ordenamento jurídico, como se sabe, vigora o princípio da liberdade de prova, disposto, para o que aqui interessa, o artigo 392.º do Código Civil que "A prova por testemunhas é admitida em todos os casos em que não seja directa ou indirectamente afastada."

96- Isto mesmo reconhece como não podia deixar de ser o Supremo Tribunal Administrativo, que no seu Ac. de 06-10-1999, profendo no processo 023817 (disponível em www.djsgsupj) refere que se "Excepcionalmente, quando a lei exija, para a existência ou prova do facto jurídico, qualquer formalidade especial (qualquer prova documental), não pode esta formalidade ou prova ser dispensada".

97- Daí que, tenha que ser a lei, e não a Administração Tributária, a decidir se a prova em questão é admissível ou não.

98- Se essa prova depois convence aquele a quem incumbe a sua apreciação é outra questão, mas não se poderá denegar a produção de uma prova apenas porque, assumidamente (como faz a Administração Tributária) se decidiu previamente a sua credibilidade, ainda antes de a apreciar.

23
23

99- Ou seja, e em suma, inexistente qualquer limitação legal de meios de prova, pelo que a prova testemunhal em causa é manifestamente admissível ao podendo a Administração Tributária concluir em concreto pela sua preferência face a outros meios de prova após a respectiva produção!

100- Acresce que o tópico em apreço apenas se pronuncia numa perspectiva genérica de "qualificar os custos desconsiderados pela Administração Tributária como verdadeiros custos dedutíveis à matéria colectável."

101- Ora, os factos que a recorrente se propôs provar, para além do mais, por meio da prova testemunhal amovida são, como se referiu já, os elencados nos pontos 20 e 21, 79 e 131 a 134 da reclamação.

AT

102- Assim, a questão de "qualificar os custos desconsiderados pela Administração Tributária como verdadeiros custos dedutíveis à matéria colectável" é um juízo conclusivo a retirar de um grupo determinado de factos, e não um objecto directo da prova testemunhal, amovida na reclamação ou qualquer outra.

103- Ora, precisamente, a ora recorrente pretendia incluir no grupo de factos face aos quais se havia validar ou invalidar aquele juízo conclusivo, para além do mais, os factos que alegou nos pontos 20 e 21, 79 e 131 e 134 da reclamação, sendo evidente que os mesmos eram susceptíveis de ser objecto do depoimento de testemunhas.

104- Além, de resto, acreditando a Administração Tributária naquilo que professa, seguramente que não amovará prova testemunhal em Tribunal, porjus a entender irrelevante para a questão de "qualificar os custos desconsiderados pela Administração Tributária como verdadeiros custos dedutíveis à matéria colectável".!

105- Pelo que de novo fica evidente a falta de fundamento do indeferimento do requerimento probatório da ora recorrente.

24
24

106- Argumenta por fim o projecto notificado que *"Uma das testemunhas arroladas — o Sr. G... já foi ouvida pela Inspeção Tributária durante o respectivo procedimento, pois foi quem acompanhou os actos de inspecção que tiveram lugar junto da reclamante e forneceu a documentação solicitada."*

107- Uma vez mais, apenas se compreende esta afirmação numa lógica de *"quando não se tem razão, quaisquer razões servem!"*

108- De facto, e desde logo, não foi disponibilizado à recorrente, até à data, qualquer auto de inquirição, nem lhe consta que o mesmo tenha sido elaborado.

AT

109- Por outro lado, e também se calhar por isso mesmo, desconhece a ora recorrente quais as questões colocadas à testemunha e quais as respostas pela mesma dadas.

110- Por fim, e se necessário fosse dizer, é evidente que **a audição de uma das testemunhas em caso algum poderia justificar a recusa de audição das restantes!**

111- Pelo que assim se demonstra que nenhum dos *argumentos* aventados pela Administração Tributária é razão para indeferir a requerida inquirição de testemunhas.

Em suma,

112- A recorrente arrolou prova testemunhal para demonstração de factos que, especificadamente, se propôs provar.

113- Mais justificou juridicamente a ora recorrente tal requerimento, indicando as normas legais que o fundamentavam e doutrina autorizada.

114- A Administração Tributária, sem qualquer motivo justificativo e ignorando, *in totum*, a pronúncia da ora recorrente em sede de audiência prévia, recusou a produção de tal prova sem qualquer argumento válido.

23-25
23-25

115- Sendo certo que se, no cumprimento da legalidade, a Administração Tributária tivesse procedido à requerida produção da prova testemunhal, para além de, provavelmente, ter de alterar a sua decisão em função daquela, evitaria que em sede judicial se tivesse que proceder a tal diligência?

116- Pelo que, por violação dos artigos 69.ºe) do Código de Procedimento e Processo Tributário 58.º, 50.º/1, 60.º/7, 69.º/1 e 77.º/1 da Lei Geral Tributária, 76.º/2 do Código de Procedimento Administrativo (aplicável ex vi artigos 2.º/c) da Lei Geral Tributária e 2.º/d) do Código de Procedimento e Processo Tributário), e artigos 266.º/1 e 2, e 267.º/5, ambos da Constituição da República Portuguesa, deverá a decisão do procedimento de reclamação graciosa ser anulada, obrigando-se a Administração Tributária a proferir nova decisão, após proceder à inquirição da prova testemunhal anulada pela ora recorrente no seu requerimento de reclamação graciosa.

AT

117- Com efeito, como decidiu o Supremo Tribunal Administrativo no seu Ac. de 09-06-2010, proferido no processo 0330/10 (de viação administrativa, mas plenamente transponível para o contencioso tributário), disponível em www.dgsf.pt, "Configura um "defeito" de instrução (vício do procedimento) que redunde em erro invalidante da decisão, não só a omissão ou preterição de diligências legais, mas também a circunstância de não serem devidamente ponderados os factos invocados e os meios de prova apresentados pelo interessado, no exercício do direito de audiência."

3.1.3. Da preterição do direito de audiência prévia e da falta de fundamentação da decisão do procedimento de reclamação graciosa.

118- Conforme já atrás se referiu, a ora recorrente apresentou oportunamente pronúncia em sede de audiência prévia, no decurso do procedimento de reclamação graciosa

119- A Administração Tributária, contudo, na decisão daquele procedimento, ignorou de todo aquela pronúncia, reproduzindo na íntegra o projeto de decisão que havia sido notificado para efeitos do exercício do direito de audição da ora recorrente.

26
26
26

120- Entendeu a Administração Tributária que não foram acrescentados em sede de audiência prévia "quaisquer elementos novos que façam alterar a fundamentação sustentada no projecto de decisão" e que "os argumentos invocados no âmbito da audição não divergem do alegado na petição inicial".

121- Tal integra um mero formalismo formalístico, no qual a Administração Tributária pretende formalmente acatar-se, do modo a cumprir a sua obrigação de se pronunciar sobre as questões e argumentos suscitados pela recorrente na sua pronúncia em sede de audiência prévia.

AT

122- Factuar com esta forma de actuar é participar no já adiantado processo de escavar a sepultura dos direitos fundamentais dos cidadãos deste País.

123- Com efeito, não é verdade que na audiência prévia não tenham sido acrescentados "quaisquer elementos novos que façam alterar a fundamentação sustentada no projecto de decisão", nem, muito menos, que "os argumentos invocados no âmbito da audição não divergem do alegado na petição inicial", podendo tal afirmação ser unicamente explicada por uma arrogante má-fé!

124- De facto, todos os pontos abordados pela ora recorrente em sede de audiência prévia, se referem a fundamentos novos constantes do projecto de decisão que lhe foi notificado, o que, por isso, nada têm a ver com o "alegado na petição inicial" (sendo certo que não existe nenhuma petição inicial, mas apenas um requerimento de reclamação graciosa).

125- Assim, e como decorre da sua leitura, no sua pronúncia em sede de audiência prévia a ora recorrente, ao verificar que a Administração Tributária pretendia, na decisão final, omitir qualquer pronúncia sobre a matéria de facto por si alegada anteriormente, e não operar qualquer distinção entre fundamentos de facto e de direito da sua decisão, começa por seguir as legalidades daí decorrentes e requerer que a decisão final a profira se pronunciaste expressamente sobre os fundamentos de facto da reclamação graciosa, e da própria decisão.

2
T
AT

126- Ora, evidentemente que as ilegalidades ali arguidas são "elementos novos", não constantes da "petição inicial" e susceptíveis de "alterar a fundamentação sustentada no projecto de decisão", na medida, justamente, que tal projecto não fazia qualquer juízo expresso sobre os pressupostos de facto que lhe estão subjacentes nem, muito menos, se pronunciava, como devia, sobre os factos oportunamente alegados pela ora recorrente.

127- Seguidamente, no seu requerimento de audiência prévia, a ora recorrente contesta os fundamentos da decisão de indeferimento da prova testemunhal por si arrelada na reclamação graciosa, e suscita a esclarecimento de tal decisão, requerendo se desse resposta a uma série de complexidades que aqueles fundamentos suscitam.

AT

128- Uma vez mais, tais aspectos, inteiramente novos no procedimento, são "elementos novos", não constantes da "petição inicial" e susceptíveis de "alterar a fundamentação sustentada no projecto de decisão", na medida em que, justamente, a resposta aos aspectos cuja esclarecimento foi suscitada implicaria necessariamente uma decisão distinta da tomada pela Administração Tributária ou pelo menos com uma distinta fundamentação.

129- Por fim, no seu requerimento de pronúncia em sede de audiência prévia, termina a ora recorrente por suscitar a esclarecimento de vários aspectos dispersos do projecto de decisão notificado, o que evidentemente, se refere "elementos novos" com que a ora recorrente foi confrontada em sede do direito de audição (como o entendimento de que "se a ora reclamante, em lugar de emprestar 1,8 Milhões de Euros às suas participadas, tivesse pago o empréstimo de 1 Milhão (portanto de valor inferior ao que emprestou) não incorreria em custos financeiros." (p. 11 do projecto notificado), nunca até defendido pela Administração Tributária, o reconhecimento de que a matéria colectável no caso foi lida através de "análise por amostra" (cf. fls 19 do projecto notificado), e o facto de os associados da ANTRAM terem um tratamento diferenciado na matéria em causa). Não constantes da "petição inicial" e susceptíveis de "alterar a fundamentação sustentada no projecto de decisão", na medida em que, uma vez mais, a resposta às questões colocadas pela ora recorrente em sede de audiência prévia implicariam, pelo menos, que a fundamentação do acto fosse distinta (e se o sentido do mesmo fosse útil, ainda mais, contraditória).

Ora,

228


130- Como se afirmou no Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 11-10-2007, proferido no processo 0274/07 (disponível em www.dgsi.pt):

"A audiência dos interessados, como figura geral do procedimento administrativo decisório de 1º grau, representa o cumprimento da directiva constitucional de "participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito" (art. 267º, n.º 5 da CRP), determinando para o órgão administrativo competente a obrigação de associar o administrado à tarefa de preparar a decisão final". Mais ali se escreveu que "O fim legal dessa formalidade, assumida na estrutura do procedimento pelo CPA (arts. 100º e segs.), é o de proporcionar aos interessados a possibilidade de se pronunciarem sobre o objecto do procedimento, chamando a atenção do órgão competente para a decisão para a relevância de certos interesses ou pontos de vista adquiridos no procedimento."

AT

131- Também como se escreveu no Ac. do Tribunal Central Administrativo-Sul de 06-07-2010, proferido no processo 03948/10 (disponível em www.dgsi.pt):

"1. No âmbito do procedimento administrativo, as obrigações essenciais da administração, no que à audiência dos interessados concerne, prendem-se com a "(...) criação das condições necessárias à substancialidade da participação procedimental", designadamente, pela ponderação devida das razões apresentadas por aqueles, em articulação necessária com o conteúdo da fundamentação;

2. No âmbito do direito tributário, tais obrigações assumem uma relevância ainda mais acentuada na medida e que o direito de audição prévia dos contribuintes, para além de visar habilitar a AT a decidir de forma mais adequada à luz do interesse público em causa, tem, ainda, uma função defensiva e preventiva."

132- No Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2011, proferido no processo 0880/11 (disponível em www.dgsi.pt), escreveu-se (we):

"Tendo a Administração Tributária procedido à liquidação, na sequência de correcções técnicas, sem apreciar os factos invocados pelo contribuinte no exercício do direito conferido pelo art.º 60º da LGT, mostra-se verificado vício formal do procedimento tributário."

21
18/10

133- Também o Supremo Tribunal Administrativo, no Ac. de 16-11-2004, proferido no processo 07088/03 (disponível em www.dgsi.pt), entendeu que

"Tendo a recorrente, no âmbito da audiência prévia, levantado uma questão importante, ... e nada tendo dito sobre isso a autoridade recorrida, viola o princípio da ponderação dos elementos relevantes para a decisão, o que determina a sua anulabilidade."

AT

134- Ou seja, e em suma, a Administração Tributária na decisão de reclamação graciosa, de forma injustificada e totalmente arbitrária, ignorou por completo a pronúncia da ora recorrente em sede audiência prévia, incorrendo dessa forma em pretensão, de facto, do seu correspondente dever, em violação do disposto no artigo 60.º/1.b) da Lei Geral Tributária.

135- Com efeito, a audiência prévia, conforme decorre da jurisprudência acima citada, não se limita a mera obrigação de notificação, visando, antes e sobretudo, assegurar que a Administração Tributária se pronuncie sobre todas as questões relevantes para a boa decisão da causa, suscitadas pelo projecto de decisão notificado, e pelo procedimento que o antecede, tomando posição expressa sobre tais questões, ainda que desfavorável aos interesses que prossegue.

136- Ora, ao ignorar a pronúncia da ora recorrente, sem qualquer fundamento a, até, indo contra a verdade dos factos (basta atentar, por exemplo, que na sua pronúncia a ora recorrente alertou para o facto de não ser, manifestamente, verdade o afirmado no ponto 2 de página 12 do projecto de decisão notificado, quanto à ora recorrente não se ter disponibilizado a apresentar os testemunhos por si arrolados, o que, não obstante, foi mantido, exactamente nos mesmos termos, na decisão final), a Administração Tributária esvaziou por completo o direito de participação da ora recorrente, o que, entretanto, necessariamente se incumprimento do correspondente dever daquela.



137. Por outro lado, ao não se pronunciar sobre as questões suscitadas pela ora recorrente em sede de audiência prévia, a Administração Tributária incorreu em vício de falta de fundamentação, violando assim os artigos 77.º/1, 60.º/7 e 59.º/1, todos da Lei Geral Tributária.

138. Com efeito, como se escreveu no Ac. do Tribunal Central Administrativo-Norte de 09-05-2009, proferido no processo 01378/04.6BEPAT, disponível em www.dgsi.pt, a propósito do procedimento de reversão, mas termos integralmente transponíveis para o presente caso:

- I - O direito de audiência prévia é um direito constitucional pelo qual os administrados participam na formação das decisões que lhes digam respeito. ()*
- III - Tendo o responsável subsidiário aduzido razões que contrariam o seu chamamento à execução, a administração é obrigada a ponderar essas razões e traduzi-las no despacho de reversão.*
- IV - Significa o exposto que o despacho de reversão deve ser fundamentado e numa situação destas expor os motivos que levaram a afastar as razões em contrário do responsável.*
- V - Não o fazendo, ou limitando-se a concluir que o responsável nada correu de novo para os autos deve o despacho ter-se por insufficientemente fundamentado o que o torna anulável.*



139. Assim, também pelos fundamentos ora abordados, deverá a decisão do procedimento de reclamação precisa ser anulada, impondo-se à Administração Tributária a obrigação de proferir nova decisão na qual proceda à esclarecimento dos pontos suscitados pela ora recorrente no seu requerimento de pronúncia em sede de audiência prévia.

31 31
SP

3.2. Dos vícios do acto de liquidação

3.2.1 Da caducidade do direito à liquidação

8) 140-Dispõe o artigo 45.º/2 da Lei Geral Tributária que:

"Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei, o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos."

AT

9) 141- Ora, as seguintes correcções decorrem directamente do cumprimento das obrigações declarativas da recorrente, como resulta da comunicação de 06-09-2011, acima transcrita:

- a. Dedução indevida de variações patrimoniais negativas (IRC de 2004), traduzidas numa correcção relativa ao valor de €72.204,39;
- b. Amortizações relativas à viatura de matrícula _____, acima dos limites legais, traduzidas numa correcção relativa ao valor de €4.512,89;
- c. Mais-valias fiscais incorrectamente determinadas, traduzidas numa correcção relativa ao valor de €107,224,28, na parte que diz respeito ao Cilindro _____ Mod. _____ e ao Semi-reboque _____

10) 142- Daí que o direito de liquidar imposto pelos respectivos factos, nos termos da norma do artigo 45.º/2 da Lei Geral Tributária, caducasse no prazo de 3 anos, contados "a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário" (artigo 45.º/4 da Lei Geral Tributária), ou seja de 31-12-2007.

11) 143- Deste modo, deveria a liquidação de imposto por tais factos ter sido notificada à recorrente até 31-12-2010.

12) 144- Tendo a notificação em causa ocorrido após esta última data, deverá considerar-se ter caducado o direito da Administração Tributária liquidar imposto por tais factos.

32
11/11

145- E não se diga, como o faz a Administração Tributária na decisão de reclamação graciosa, que o erro em questão tem de resultar, exclusivamente, da declaração de rendimentos e seus anexos.

146- Tal interpretação, com efeito, não encontra apoio nem na letra nem no espírito da norma em causa.

147- Com efeito, e desde logo, tal norma não especifica qualquer tipo de declaração, designadamente, como pretende a Administração Tributária, a declaração do rendimento e seus anexos (até porque se o fizesse, quando não se tratasse de imposto sobre o rendimento, estaria excluída a sua aplicação).

AT

148- Por outro lado, a ratio legis do processo em causa é, claramente, a de estabelecer um sinalagma entre a imposição de obrigações declarativas ao contribuinte e a correlativa imposição de uma obrigação de celeridade à Administração Tributária.

149- Ou seja, aquilo que se tal pretende é que, nesta matéria, a oneração dos contribuintes com obrigações declarativas (cujo cumprimento, como é consabido, têm um custo nada desprezível, que fica em exclusivo a cargo daqueles), corresponda uma obrigação de celeridade por parte da Administração Tributária.

150- Ora, é isso que se passa na situação dos autos

151- Antes de praticar qualquer acto, de natureza inspectiva ou análoga, a Administração Tributária já tinha conhecimento dos factos que viriam a fundamentar a sua liquidação, sendo que tal conhecimento lhe advém, exclusivamente, do cumprimento (pontual e atempado) de obrigações declarativas da ora recorrente.

152- É que, e dúvidas não haverá quanto a isso, a elaboração e disponibilização do dossier fiscal, integra o acervo das obrigações acessórias de natureza declarativa impostas ao contribuinte no nosso ordenamento jurídico-tributário.

33

153- Além a própria Administração Tributária, na decisão da reclamação gratuita acaba por, silenciosamente, o reconhecer, quando refere que o dossier fiscal integra "uma obrigação acessória prevista no artigo 130.º do CIRC," (p. 4), esquecendo-se (?) apenas de acrescentar que é de facto uma obrigação acessória, de natureza declarativa!

154- Ou seja, e em suma, o artigo 45.º/2 da Lei Geral Tributária, não restringe na sua previsão quaisquer tipos de obrigações declarativas, designadamente declarações de rendimentos, nem exclui, por qualquer forma, declarações resultantes de obrigações acessórias, sendo certo que tais restrições não se justificam, muito pelo contrário, em função da ratio legis do preceito.

AT

155- Além, provavelmente a Administração Tributária até terá consciência disso, o que poderá ser a explicação para a líbia alegação (p. 5) de que as correções, para além do dossier fiscal, se sustentam em "justificações de própria reclamante e de terceiros", como se vê da própria discriminação feita de seguida na decisão da reclamação gratuita (ainda na p. 5), onde se vê que os segundo e terceiro pontos se reportam, exclusivamente, ao dossier fiscal.

156- Já a explicação de que a correção relativa à "Dedução indevida de vantagens patrimoniais negativas (IRC de 2004)", segundo a qual tal correção assentará num documento entregue à Inspeção Tributária (IT), é claramente falsa, como facilmente se verifica ao constatar que a mesma constava já da comunicação datada de 06 de Setembro de 2011, acima transcrita, e que a IT apenas se iniciou em 26 de Setembro de 2011!

157- Apenas se explicando, como se disse esta atitude contrária da Administração Tributária pela consciência de que, efectivamente, as correções em causa decorrem, exclusivamente, do cumprimento de obrigações declarativas da ora recorrente.

158- Pelo que, nos termos do referido artigo 45.º/2 da Lei Geral Tributária, se deverá entender que, para as correções apontadas o prazo de caducidade era de 3 anos, pelo que ao ocorrer após o decurso de tal prazo é a liquidação em causa ilegal, devendo, como tal ser anulada.

34
AT

3.2.2. Da ilegalidade da desconsideração de custos derivados do recurso ao crédito.

27

159- Conforme a Administração Tributária, expressamente o reconhece (p. 9 do RIT):

"No caso em apreço não está em causa existência a real e efectiva dos encargos acima mencionados, o seu correcto suporte documental, nem o facto de terem sido suportados pela A... mas sim se se verifica em relação a eles o requisito da indispensabilidade, condição necessária para a sua aceitação como custos dedutíveis em sede de IRC, na medida em que é fundamental averiguar da verdadeira necessidade para a realização do empréstimo para a actividade da empresa, pois a relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado, sendo que a falta dessas características põe em causa a sua conexão com actividade e, conseqüentemente, a sua dedutibilidade".

AT

30

160- Ora, como decorre da afirmação que se vem de transcrever, a questão em causa é uma questão de facto, uma questão de **prova**.

23

161- Assim sendo, como é, torna-se de fulcral importância, para a sua cabal apreciação, a correcta configuração e enquadramento das regras aplicáveis relativas ao respectivo **ónus**.

25

162- Sobre esta questão, em geral, dispõe o artigo 342.º/1 do Código Civil que *"Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado."*, dispondo todavia o artigo 344.º/1 do mesmo Código que, para além do mais, *"As regras dos artigos anteriores invertem-se, quando haja presunção legal..."*.

20

163- No que ao direito tributário diz respeito, dispõe o artigo 74.º/1 da Lei Geral Tributária que *"O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque."*



157- Aliás, expressamente a Administração Tributária assume a recidão do que vem de se expor, escrevendo o lit. 35 do RIT que:

"A inspecção tributária não tem a prerrogativa de poder reclassificar custos declarados pelos sujeitos passivos sem que para isso apresente meios de prova que corroborem a sua posição, pois o sistema fiscal português assenta num princípio estruturante consagrado no artigo 75.º LQT - princípio da verdade declarativa - de acordo com o qual as declarações dos contribuintes e os dados e apuramentos inscritos na contabilidade se presumem verdadeiros."



168- Compulsado o RIT, verifica-se que a Administração Tributária assume, implícitamente, a responsabilidade pelo cumprimento do ónus da prova em questão, uma vez que não se limita, no RIT, a dizer que a recorrente não demonstrou o "requisito de indispensabilidade", mas esforça-se (debaldo, é certo), como é seu dever, por demonstrar a não verificação de tal requisito.

169- Já na decisão da reclamação graciosa, confrontada com a insustentabilidade da sua posição, vem a Administração Tributária "dar uma no cravo, outra na ferdadura", ao começar por afirmar (Infortunadamente) que "A IT demonstrou que não se verificou relativamente aos custos com recurso ao crédito, uma das suas condições essenciais para a sua aceitação como custos dedutíveis em sede de IRC: o requisito de indispensabilidade do mesmo" (p. 6), para adiante desnudar o seu real raciocínio, ao afirmar que "Parece-nos pela manifestamente evidente que a reclamante não demonstrou em momento algum de que forma é que esses custos se inserem no âmbito da actividade da empresa, no seu escopo social e em ordem, directa ou indirectamente, à obtenção de lucros"

170- Antes de prosseguir, cumpre ainda deixar claro que, ao contrário do que a argumentação dispersa (e em parte contraditória) da Administração Tributária pretende sugerir, aquele requisito de indispensabilidade se tem de aferir, em primeira linha, relativamente ao empréstimo em si, e não relativamente às transferências apontadas pela Administração Tributária. Já que é aquele que determina a despesa contabilizada como custo.



171- Fica desta modo claro, então, que a questão a aporcar nesta sede, antes de tudo o mais, será a de saber se a Administração Tributária logrou, ou não, a demonstração da não indispensabilidade do empréstimo contratado pela recorrente em 30-04-2007, como é seu ónus?

172- Ora, entende-se que é meridianamente claro que a Administração Tributária fica muito aquém no cumprimento do ónus probatório que lhe assiste.

173- Efectivamente, no RIT, a pretensão tributadora do Fisco assenta, exclusivamente, na conclusão de que "se o sujeito passivo não tivesse procedido às transferências de dinheiro para as empresas participadas, não teria necessidade de se ondividar perante terceiros e consequentemente não suportaria o montante de €17.701,43 de custos" (p. 10 do RIT, transcrita na p. 8 da decisão da reclamação graciosa).



174- Ora, tal conclusão, para além de inteiramente despropositada, é, de igual modo, impertinente para a questão em causa.

Senão vejamos:

175- A conclusão referida, em que assenta a tributação ora contestada, tem, notoriamente, pressuposta uma relação de causalidade entre as transferências feitas pela recorrente para as suas participadas e o empréstimo cuja dedutibilidade dos custos se atasta.

176- Efectivamente, o silogismo subjacente ao raciocínio da Administração Tributária reconduz-se à seguinte forma: [as transferências feitas pela recorrente foram a causa do empréstimo]. [as transferências feitas pela recorrente foram desnecessárias] — [o empréstimo foi desnecessário].

177- Tal silogismo é, contudo, um paralogismo, na medida desde logo em que a primeira premissa é ostensivamente falsa, porquanto, necessariamente e por definição, a causa tem de preceder a consequência, pelo que, sendo todas as transferências evidenciadas pela Administração Tributária (2 a 8 meses) posteriores do empréstimo cujos custos foram desconsiderados, nunca poderão aquelas transferências ser tidas como causa deste.

30
30

167/ 176. Ou seja, e em suma, e notoriamente falsa a afirmação que "se o sujeito passivo não tivesse procedido às transferências de dinheiro para as empresas participadas, não teria necessitado de se endividar perante terceiros e consequentemente não suportaria o montante de €37.701.43 de custos", uma vez que quando o empréstimo foi contraído não haviam sido feitas as transferências em causa, pelo que nunca poderão ter sido estas a determinar aquele, claudicando desde logo por aqui a Administração Tributária no cumprimento do ónus probatório que lhe cabe

167/ 170. Não estando igualmente preenchidos os pressupostos necessários para a aplicação do acordo do Supremo Tribunal Administrativo citado a fls. 32 do HAT (e descartado já na fundamentação da reclamação graciosa), que pressupõe, evicentemente e para além do mais, a demonstração no plano fático (cuja apreciação escapa à jurisdição do Supremo Tribunal Administrativo e, como tal teria que vir já das instâncias inferiores) de uma relação de causalidade entre o empréstimo e as transferências a favor das sociedades participadas.

AT

180- Ao ver o seu castelo de cartas ruir, ensala a Administração Tributária, já na decisão da reclamação graciosa, uma nova justificação, estranha à fundamentação do RIT.

181- Assim, na p. 11 daquela decisão, pretende a Administração Tributária justificar o cumprimento do seu ónus probatório, já não com o raciocínio de que as transferências feitas pela ora recorrente (assumidas - que não demonstradas - pela Administração Tributária como desnecessárias) seriam causa do empréstimo, mas com um outro, segundo o qual "se a ora reclamante, em lugar de emprestar 1,8 Milhões de euros às suas participadas, tivesse pago o empréstimo de 1 Milhão (portanto de valor inferior ao que emprestou) não incorreria em custos financeiros".

182- Esta tentativa da Administração Tributária "tapar o sol com o poleiro", nada mais faz do que deixar planamente explícito a determinação daquela prosseguir, a outrance, uma sanha tributadora à que urge por coiro.

183- De facto, e desde logo, não é exatidão manifestamente, o fundamento da tributação imposta à ora recorrente!

184- Com efeito, fosse verdade o pretendido pela Administração Tributária (ou seja, que a tributação imposta à recorrente assenta na circunstância de que "se a ora reclamante, em lugar de emprestar 1,8 Milhões de euros às suas participadas, tivesse pago o empréstimo de 1 Milhão (portanto de valor inferior ao que emprestou) não incorreria em custos financeiros"), então, **logo no RIT e na subsequente liquidação**, teriam sido necessariamente considerados, pelo menos, os custos financeiros suportados até 19-10-2007 (data em que as prestações suplementares atingiram o valor de €1.000.000,00), e ponderados os custos que a liquidação antecipada do empréstimo ao C., nos termos da "boa gestão" sugerida pela Administração Tributária, acarretaria.

Acresce que,

185- Mesmo que, por benefício de raciocínio, se admita que era possível afirmar que, sendo posteriores, as transferências elencadas pela Administração Tributária estariam de algum modo conexas com o empréstimo cujos custos se pretendem desconsiderar, tornava-se necessário demonstrar positivamente tal conexão.

186- Ou seja, tornava-se necessário demonstrar, para lá de qualquer dúvida razoável, que o empréstimo em causa havia sido utilizado para as transferências em causa.

187- O que a Administração Tributária podia e devia fazer, se tal tivesse sido o caso, lançando mão, se necessário, das prerrogativas que lhe são outorgadas por lei em matéria de acesso a informações bancárias.

188- No entanto, e apenas por dever de exaustividade se prossegue, o certo é que os dados de facto recolhidos pela Administração Tributária apontam no sentido contrário.

189- Com efeito, daqueles dados resulta que:

- a. O empréstimo em questão teve o valor de €1.000.000,00 e as transferências apontadas pela Administração Tributária totalizam €1.870.000,00;
- b. O empréstimo em questão foi contraído em Abrii, tendo um prazo de vigência de 5 anos (60 meses); e

40
EP

c. aquelas transferências, em número de 11, foram efectuadas 2 a 8 meses após o empréstimo.

47/ 190- Ora a disparidade de valores entre as quantias transferidas e mutuada, a dilação temporal e o número daquelas e o prazo do empréstimo, evidenciam, sob uma perspectiva de razoabilidade, a total ausência de relação entre umas e outro.

48/ 191- A menos que se considere que aqueles dados configuram uma rebuscada e elaborada operação de engenharia financeira de fuga ao fisco, no assombroso total de €37.701,43 (0,02% do total transferido para as participadas da recorrente)!

AT

49/ 192- Sendo que de tal entendimento decorreria que o empréstimo em causa teria permanecido num limbo fiscal durante cerca de 3 meses, até à primeira transferência relevante em 31-07-2007, a favor da sociedade D... Ld.^o, já que, até aí, nada deporia contra a dedutibilidade dos custos decorrentes da operação financeira em apreço...

Ad nauseum

50/ 193- Mesmo que as transferências a favor das participadas da recorrente pudessem ser causais do empréstimo cujo custo foi desconsiderado, que não podem; e mesmo que tal hipotética forma bizarra de causalidade fosse demonstrada pelos dados de facto recolhidos pela Administração Tributária, que não é; ainda haveria a Administração Tributária de demonstrar a segunda premissa do seu silogismo, que é a de que as transferências feitas pela recorrente foram desnecessárias.

51/ 194- Ora, a esse respeito nada apurou a IT, nem se pronuncia a decisão da reclamação graciosa!

LS1



195- De facto, não se apuraram quais os benefícios expectáveis que poderiam resultar para a recorrente das operações em causa, à data de cada uma das transferências apontadas, os prejuízos que para aquela poderiam resultar da não realização de tais transferências (por exemplo decorrentes de falência ou perda de oportunidade de negócios, pelas participadas da recorrente, com a consequente desvalorização do valor das participações), nem muito menos, se demonstrou que cada uma delas, à data da sua realização, eram, de forma razoavelmente previsível, totalmente inúteis do ponto de vista da obtenção de benefícios ou da evitação de prejuízos.

196- Não se apurou sequer, se as participadas beneficiárias da transferência necessitavam ou não das quantias transferidas, quais as consequências da não realização das transferências ou se aquelas participadas dispunham de capacidade de, em nome próprio, obter os capitais em causa, bem como dos custos que tal lhes implicaria



197- Tanto mais que, como se escreveu no Ac. do Tribunal Central Administrativo do Sul de 21-04-2009, proferido no processo Q2840/09 (disponível em www.dgsi.pt):

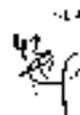
"A atenção da indispensabilidade exigida pelo art.º 23.º do CIAC, para a relevância fiscal de custos de exercício, não permite à AF colocar em crise as opções de gestão que lhes subjazem;"

198- Pelo que, inquestionavelmente, também a este nível, não cumpriu também a Administração Tributária o ónus probatório que lhe competia.

199- A este respeito, não se pode deixar ainda de notar, a falta de compreensão da matéria em causa evidenciada pela Administração Tributária, que poderá porventura explicar (mas não justificar) tal incumprimento.

200- Assim, na p. 11 da decisão da reclamação graciosa, a propósito desta questão, escreve a Administração Tributária:

"Ora, não se percebe em que medida pode a reclamante defender que a AT não cumpriu com a parte que lhe competia; através e durante a acção de inspecção, a inspecção analisou e extraiu todos os elementos possíveis que a contabilidade da ora reclamante fornecia, não se vislumbrando que outros elementos poderia ter recolhido;"



201- Sucede que o cumprimento de um ónus probatório não se afere (obviamente) pela quantidade e extensão dos elementos de prova analisados!

202- Tal cumprimento afere-se pelo resultado positivo dessa análise, pelas conclusões que os elementos probatórios analisados permitem tirar!

203- Não está agora (nem o fez em qualquer outro momento) a recorrente a duvidar que a Administração Tributária se tenha dado a grandes trabalhos no sentido de demonstrar que a recorrente claudicava no cumprimento dos seus deveres fiscais.

AT

204- O que se vem dizendo, se mantém e reitera, é que, não obstante todo o trabalho a que se deu, todas as análises a que se dedicou, a Administração Tributária mais não conseguiu demonstrar nesta matéria do que o facto (sempre assumido e nunca negado) de a ora recorrente ter efectuado a favor das suas participadas as prestações suplementares acima detalhadas!

205- Ora, e independentemente de todas as diatribes da Administração Tributária, este é que é o ponto fulcral da questão, tal facto não permite afirmar quanto à invalidade do empréstimo contratado pela recorrente em 30-04-2007 nem, muito menos, quanto à sua desnecessidade.

206- É esse era, inquestionavelmente, um ónus da Administração Tributária, uma vez que a ora recorrente goza da presunção de veracidade da sua declaração.

207- Não tendo sido cumprido tal ónus, nada mais a recorrente tem de fazer.

208- Com efeito, qualquer jurista mediano distingue o ónus de provar do ónus de alegar, situações que a Administração Tributária parece confundir, limitando-se a alegar que os custos do empréstimo em causa são desnecessários, e pretendo pôr assim a cargo da recorrente o ónus de provar o contrário.

209- Invertendo, no fundo, o ónus da prova que lhe assistia!

43
sf

210- Acresce que, mesmo que assim não fosse, no limite sempre se deveria considerar, face à insuficiência da prova recolhida pela Administração Tributária, que subsistiria sempre uma dúvida razoável quanto à verificação ou não do facto tributário, justificadora da anulação do acto em causa, nos termos do artigo 100.º/1 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

211- Deste modo, não estando infirmada a presunção de veracidade da declaração da recorrente decorrente do artigo 75.º/1 da Lei Geral Tributária, deverá nesta parte, a liquidação reclamada ser anulada, por erro nos seus pressupostos de facto e de direito.

Mesmo que assim não se entendesse,

212- Conforme acima se alegou e, sendo caso disso se demonstrará em julgamento, no âmbito da globalidade da gestão da ora recorrente o empréstimo contraído em 30-04-2007 foi efectivamente necessário no contexto das finalidades legalmente prosseguidas por aquela.

213- Na realidade, o empréstimo n.º , no montante de €1.000.000,00, contraído pela recorrente no C... destinou-se a apoio à tesouraria e à internacionalização.

214- O referido empréstimo não se destinou à realização de prestações acessórias ou suplementares a sociedades participadas pela recorrente

215- Pelo que, em função de tais factos, deverá igualmente ser anulada, na parte em causa, a liquidação aqui em causa.

3.2.3. Da ilegalidade da desconsideração de custos com deslocações e estadias.

216- A Administração Tributária faz questão de deixar bem claro que não põe em causa que as despesas em causa declaradas pela recorrente foram efectivamente suportadas (p. 19 do RIT).

44
L4

81/ 217- Afirma, antes e unicamente, questionar a "verdadeira necessidade para a realização de tais despesas", pressuposta pelo artigo 23.º do CIRC

81/ 218- Neste quadro, repetem-se aqui as considerações já anteriormente expostas que sustentam a conclusão de que, neste caso, tendo o recorrente oportunamente apresentado a sua declaração fiscal nos termos legais, goza da presunção de veracidade a que alude o artigo 75.º/1 da Lei Geral Tributária, incumbindo à Administração Tributária, por força do artigo 394.º/1 do Código Civil, o ónus da prova de que, *in casu*, não se verificam os pressupostos da dedutibilidade dos custos, devendo a dúvida razoável ser decidida no sentido da anulação do acto tributário, de acordo com o artigo 100.º/1 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

AT

Puro *letu* e antes de mais,

82/ 219- A correcção que ora nos ocupa, efectuada pela Administração Tributária, é flagrantemente ilegal!

82/ 220- Com efeito, no que a esta parte diz respeito, aquele proceda, ostensivamente, a aplicação de métodos indirectos da matéria colectável, ao atropelo de todos os preceitos legais que regulam tal matéria...

82/ 221- É que a Administração Tributária não se preocupou minimamente em demonstrar aquilo que afirma ser a motivação da correcção que efectuou, ou seja, que €443.104,30 dos €511.500,85 inscritos pela recorrente na conta relativa a despesas com deslocações e estadas (622271211), "respeita a despesas com refeições e alojamento de trabalhadores que auferem subsídio de almoço, abono de ajudas do custo (jantar e por vezes jantar e alojamento) e por vezes têm ainda um local pago pela empresa para dormirem" (p. 19 e s. do RIT).

80/ 222- O que a Administração Tributária faz de facto é pegar numa pequena amostra de dados aleatoriamente (ou propositalmente?) seleccionados e, a partir dos mesmos, presumir a conclusão final a que chegou

42
43
44

223- Com efeito, a Administração Tributária não demonstra, como lhe compete, que cada um dos €443.104,30, cuja relevância pretende afastar, não foi necessário à produção dos resultados da recorrente.

224- Antes, pretende a Administração Tributária fundamentar a sua conclusão "a partir de indícios, presunções" (cf. artigo 83.º/2 da Lei Geral Tributária) selectivamente apresentados.

225- De facto, confessando *ab initio* que "este tipo de despesas gera muitas vezes dúvidas e dificuldades de análise" (p. 11 do RIT), a Administração Tributária deixa bem claro que recortou apenas "a uma amostra dos documentos registados" (p. 12 do RIT).

AT

226- Na própria decisão de reclamação grecoisa (p. 19), após (contraditoriamente) negar fazê-lo, a Administração Tributária acaba por reconhecer o seu *modus operandi*, ao afirmar que entende que "a contabilidade da reclamante padecia de vícios que, ..., impediram uma análise caso a caso".

227- Ora, a avaliação directa implica isso mesmo: uma análise caso a caso de cada correcção efectuada!

228- Mais confessa de seguida a Administração Tributária que "se viu forçada a recorrer a análise por amostra".

229- Amostra esta que consiste, pasme-se!

a. nos 32 documentos do quadro 15 do RIT, que totalizam a quantia de €36.343,10, como demonstrativos da afirmação de que "a maioria" daquelas €443.104,30 diz respeito a "despesas com refeições" (p. 15 do RIT);

b. Nos 14 documentos do quadro 16 do RIT, que totalizam a quantia de €2.085,50 (!!!) daquelas €443.104,30, como demonstrativos(?) de que "Embora de valor menos significativo", a parte daquele montante que não dizia respeito a "despesas com refeições", diz respeito a "custos com alojamento" (p. 15 do RIT);

- L16

- c. Nos documentos subjacentes aos quadros 17 e 18 do RIT, que totalizam a quantia de €7.569,00, como demonstrativos das (subentende-se) *vultuosas* despesas que a recorrente terá efectuado em rendas de imóveis;
 - d. Nos documentos de suporte das ajudas de custo pagas num dos doze meses do ano, a 6 trabalhadores da recorrente discriminados no quadro anexo 10 do RIT (folha 1/18), num total de €1.971,11 (!!!) dos €913.279,11 pagos pela recorrente no ano 2007 a título de ajudas de custo.

94/ 230- Desta amostra, a Administração Tributária formula o exemplo de Portel no mês de Setembro onde a recorrente pagou €1.971,11 a 6 dos seus trabalhadores a título de ajudas de custo, €600,00 de renda de uma casa, €0,00 de “despesas com refeições”, a que se refere o Quadro 15 do RIT, bem como a €0,00 de despesas relativas a “custos com alojamento” a que se refere o Quadro 16 do RIT, para concluir que **“Conjugando as situações descritas, comprova-se que o sujeito passivo, para o mesmo tipo de custos contabiliza diversos tipos de subsídio de alimentação, deslocações e estadas, rendas e ajudas de custo.”** (p. 17 do RIT).

92/ 231- Sem cuidar de por ora, apreciar a coerência e a consistência do descrito procedimento da Administração Tributária, sempre se dirá o mesmo é a epítome da fixação da matéria tributável por métodos indirectos.

232- É chocante, no mínimo, a persistência da Administração Tributária em afirmações como “Da descrição das correcções efectuadas pelo relatório da IT para o exercício de 2007 e com referência específica ao IRC, resulta claramente que se trata de correcções meramente aritméticas, objectivamente identificadas, sendo perfeitamente possível a sua quantificação ... Foi possível comprovar e quantificar directa e exactamente a matéria tributável, razão por que tais correcções revestem a natureza de correcções técnicas, sem recurso á ultima rácio que constitui a aplicação de métodos indirectos” (p. 15 da decisão da reclamação graciosa)!

233- Com efeito, tendo (reconhecidamente) a quantificação da matéria tributável sido efectuada por amostragem, é porque não foi possível comprovar e quantificar exactamente a totalidade das correcções efectuadas!

4+

234- A amostragem é uma forma de quantificação que consiste na recolha de uma parte, geralmente pequena, dos elementos que constituem um dado conjunto, a partir de cuja análise se pretende obter informações para todo o conjunto.

235- É, portanto, um método em que a partir de um subconjunto conhecido de dados, se infere um outro subconjunto (desconhecido) de dados relacionados, implicando **sempre** uma margem de erro.

236- Daí que seja contraditório afirmar que, por amostragem, se produziu uma quantificação total e exacta!

AT

237- Se tivesse sido comprovada directa e exactamente a totalidade das correcções, não teria a Administração Tributária, evidentemente, qualquer necessidade de proceder a uma amostragem.

238- Por outro lado, a quantificação é uma operação de facto, ou seja, de recolha de elementos de prova que demonstrem uma determinada quantidade, e não uma operação de direito que resulte da aplicação de normas legais.

239- Daí que seja de todo enganoso, para não dizer pior, afirmar-se (p. 15 da decisão da reclamação graciosa) que **“as correcções efectuadas pela IT foram directa e exactamente comprovadas e quantificadas, em resultado da aplicação das disposições legais aplicáveis a cada tipo de correcção”** ou que “Da descrição das correcções efectuadas pelo relatório da IT para o exercício de 2007 e com referência específica ao IRC, resulta claramente que se trata de correcções meramente aritméticas, objectivamente identificadas, sendo perfeitamente possível a sua quantificação e que resultam da aplicação das disposições legais aplicáveis a cada tipo de correcção.”!

240- Ou seja: as normas legais não se aplicam a si mesmas. Carecem de factos que as sustentem e apoiem. Ora, tais factos não os determinou a Administração Tributária, directamente, antes os estimou por amostragem!

48


241- Sendo certo que tal é efectivamente um método indirecto de fixação da matéria colectável, como resulta (se necessário fosse, para dizer algo tão evidente), por exemplo, do Ac. do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22-02-2005, proferido no processo 00109/04 (disponível em www.dgsi.pt), onde se lê que **“porque não se trata de apuramento directo, é razoável e aceitável que a determinação das variáveis essenciais da tributação se façam através de amostragens representativas”**

 242- Assim, e em suma, a partir de meros indícios ou sinais (cuja idoneidade abaixo se abordará), através de presunções ou estimativas, a Administração Tributária chegou a uma conclusão quanto à fixação da matéria tributável.

AT

 243- Ao fazê-lo ao arrepio dos procedimentos fixados nos artigos 87.º e ss. da Lei Geral Tributária, a Administração Tributária incorreu em ilegalidade grosseira, devendo nesta parte, consequentemente, ser anulado o acto reclamado.

Por outro lado,

 244- Mesmo que se entenda que, materialmente, a tributação pretendida pela Administração Tributária, na parte que ora nos ocupa, não assenta na aplicação indevida de métodos indirectos, sempre se terá de concluir então que a mesma claudica nos seus pressupostos de facto.

 245- Com efeito, por força das normas relativas à distribuição do ónus da prova anteriormente abordadas, a legalidade da pretensão tributadora da Administração Tributária está condicionada à demonstração da parte desta da não verificação do *“requisito da indispensabilidade”* dos custos, que pretende desconsiderar.

 246- E que tal é de facto assim, repete-se aqui uma vez mais, é assumido pela própria Administração Tributária que, em momento algum do procedimento inspectivo interpelou a recorrente para fazer prova do que quer que fosse a respeito de tal requisito, assumindo aquela inequivocamente essa tarefa como seu ónus.

247- Ora, da exposição dos elementos plasmados no RIT a este respeito decorre já que esse ónus não foi, devidamente, satisfeito.

248- Com efeito, e repete-se aqui por comodidade o já atrás explanado, compulsada a totalidade do RIT, constata-se que são os seguintes os elementos concretamente apurados pela Administração Tributária:

- a. 32 documentos do quadro 15 do RIT, que totalizam a quantia de €36.343,10, pretensamente demonstrativos da afirmação de que “a maioria” dos €443,104,30 que integram a correcção dizem respeito a “despesas com refeições” (p. 15 do RIT!);
- b. 14 documentos do quadro 16 do RIT, que totalizam a quantia de €2.685,50 (!!!) daqueles €443,104,30, como demonstrativos(?) de que “Embora de valor menos significativo”, a parte daquele montante que não diga respeito a “despesas com refeições”, diria respeito a “custos com alojamento” (p. 15 do RIT);
- c. Os documentos subjacentes aos quadros 17 e 18 do RIT, que totalizam a quantia de €7.569,00, como demonstrativos das (subentende-se) *vultuosas* despesas que a recorrente terá efectuado em rendas de imóveis;
- d. Os documentos de suporte das ajudas de custo pagas num dos doze meses do ano, a 6 trabalhadores da recorrente discriminados no quadro anexo 10 do RIT (folha 1/18), num total de €1.971,11 (!!!) dos €913.279,11 pagos pela recorrente no ano 2007 a título de ajudas de custo.

249- São estes, e mais nenhuns, os únicos dados de facto apresentados pela Administração Tributária no RIT relativamente à matéria em causa!

250- Nada mais é ali apresentado, e mesmo tendo a ora recorrente referido isso mesmo na sua reclamação graciosa, nenhum dado mais a tal respeito foi acrescentado na decisão daquela!

50
50

251- E é a partir de tal *amostra* (que de significativa nada tem), que a Administração Tributária constrói o *exemplo* de Portel no mês de Setembro onde a recorrente pagou €1.971,11 a 6 dos seus trabalhadores a título de ajudas de custo, €600,00 de renda de uma casa, €0,00 de “despesas com refeições”, a que se refere o Quadro 15 do RIT, bem como a €0,00 de despesas relativas a “custos com alojamento” a que se refere o Quadro 16 do RIT, para concluir que **“Conjugando as situações descritas, comprova-se que o sujeito passivo, para o mesmo tipo de custos contabiliza diversos tipos de subsídio de alimentação, deslocações e estadas, rendas e ajudas de custo.”** (p. 17 do RIT).

252- Ora, como se vê, os dados de facto recolhidos e apresentados pela Administração Tributária, no RIT, como fundamento para as correcções por si efectuadas, não sustentam, minimamente, as conclusões tiradas.

AT

253- Efectivamente, face àqueles elementos e quando muito, poderia a Administração Tributária concluir, de forma directa, que relativamente às despesas realizadas em Portel, no mês de Setembro de 2007, contabilizadas pela recorrente na conta relativa a despesas com deslocações e estadas (622271211), haveria uma duplicação desnecessária de custos relativamente às ajudas de custo pagas aos 6 trabalhadores que o RIT identifica.

254-Simplesmente:

- a. Tais despesas são €0,00, ou seja, nenhuma das despesas apontadas pela Administração Tributária nos quadros 15 e 16 do RIT são relativas a Portel, no mês de Setembro de 2007; e
- b. Teria ainda que demonstrar que aquelas mesmas despesas tivessem sido feitas em benefício desses mesmos trabalhadores, e não de qualquer outro das dezenas de trabalhadores da recorrente, ou de qualquer titular dos órgãos sociais desta.

255- Daí que todos os quadros e pseudo-raciocínios vertidos pela Administração Tributária nas páginas 11 a 19 do RIT se traduzam concretamente em ... nada..., a não ser uma vontade de tributar imprópria de um Estado de Direito.

102/ 256- Pelo que, atenta a falta de pressupostos de facto, deve ser anulado o acto reclamado, nesta parte.

102/ 257- Tanto mais que o Supremo Tribunal Administrativo (Ac. 29-03-2006, proferido no processo 01236/05, disponível em www.dgsi.pt) já decidiu que:

"I - Constituem custos fiscalmente dedutíveis, para efeitos do disposto no artigo 23º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, os pagamentos feitos a restaurantes por uma empresa de construção civil como contrapartida do fornecimento de refeições tomadas por trabalhadores seus que desloca para obras situadas em vários locais.

II - O facto de a empresa pagar aos mesmos trabalhadores subsídio de refeição não configura uma duplicação de custos capaz de afastar a dedutibilidade das despesas feitas nos restaurantes."

Sem prescindir,

104/ 258- Na parte que ora nos ocupa, o RIT, e consequentemente a liquidação que nele assenta, padecem manifestamente de falta de fundamentação.

104/ 259- Na realidade, provavelmente atenta a manifesta falta de substância na qual fundamentar a intendida tributação, o RIT, de fls. 13 a 19, faz uma utilização reiterada de termos genéricos e vagos, que não permitem, à recorrente ou a qualquer outro destinatário médio, compreender as razões que motivam as conclusões tiradas, de modo a poder contradizê-las proficuamente.

105/ 260- Assim, na p. 13, escreve-se que "...regra geral os funcionários que auferem as despesas de deslocação não são identificados, exceptuando a maioria das despesas com viagens e alguns documentos de restaurantes...".

105/ 261- Ora, não se indicando em parte alguma do RIT, de forma ainda que remotamente clara, quais os documentos analisados, a que são relativos cada um deles, e quais aqueles em que não há identificação, não é possível à recorrente, ou a qualquer outro destinatário médio, compreender e rebater o raciocínio da Administração Tributária.

108/ 262- Na p. 15 do RIT, escreve-se que “*Na análise efectuada ao suporte documental dos movimentos constatou-se que estes respeitam, na sua maioria, a despesas com refeições (...)*” e que “*Embora de valor menos significativo, foram também verificados diversos documentos relativos a custos com alojamento.*”

109/ 263- Também aqui, sem ser de qualquer forma clara explicitado qual o universo de documentos analisados, e qual o número concreto destes que se referem a despesas com refeições, com alojamento, ou, ainda, a qualquer outro tipo, não é possível à recorrente, ou a outro destinatário médio qualquer, compreender, sindicá-lo e contradizer o afirmado pela Administração Tributária.

110/ 264- Na p. 18 do RIT, consta que “*Da análise efectuada aos mapas de ajudas de custo constatou-se que, maioritariamente, o abone de ajuda de custo atribuído corresponde a 25% do montante diário ... havendo casos em que foram atribuídos 75%...*”

111/ 265- Reitera a aqui uma vez mais a Administração Tributária uma conveniente vaguidão, não individualizando, nesta ou em qualquer outra parte do RIT, quais os mapas concretamente analisados, nem, de entre esses, qual o número de situações detectadas que correspondiam a ajudas de custo de 25% e quais os que correspondem a ajudas de custo de 75%, obstando dessa forma conveniente à compreensão, pela recorrente ou qualquer outro destinatário normal, dos concretos fundamentos das conclusões apresentadas, e, conseqüentemente, à possibilidade de os contradizer.

112/ 266- Ainda na página 18 do RIT, refere a Administração Tributária: “*Atente-se, a título de exemplo ao quadro em anexo 10, folha 1 de 18...*”

113/ 267- Na senda da argumentação anterior, a Administração Tributária erige aqui em exemplo uma situação isolada, sem dar qualquer explicação ou justificação do critério que a qualificará como tal, nem, muito menos, indicar quantos outros “*exemplos*” análogos descortinou (dos quais este seria um), ou qual o real domínio de abrangência do “*exemplo*” apontado, inviabilizando, assim, de todo, a possibilidade de compreensão, pela recorrente ou outro destinatário normal qualquer, das motivações da Administração Tributária, e, concretamente, de poder argumentar e demonstrar que o que aquela aponta como exemplo seja, na realidade, uma excepção.

52
52
SP

AT

268- O que se vem de apontar é tanto mais grave quanto a Administração Tributária sabe e reconhece, no próprio RIT, que tal forma de *argumentação* obsta a qualquer tipo de contra-argumentação.

269- De facto, na página 33 do RIT, a Administração Tributária, referindo-se à pronúncia da recorrente em sede de direito de audição (DA), escreve que *"O DA não concretiza a que despesas se refere pelo que não nos é possível fazer uma análise conclusiva deste e dos pontos que se seguem sobre a mesma matéria..."*.

270- Na página 35 do RIT, pode ler-se: "Contudo, vem afirmado que no ponto 51 do DA que *"vários dos documentos recolhidos aquando da inspecção tributária(...)"* (sublinhado nosso), sem concretizarem a que despesas se referem pelo que, pelos elementos que dispomos não nos é possível concluir quais os documentos a que a Requerente alude."

271- Na página 36 do RIT, ainda relativamente à pronúncia da requerente em sede de direito de audição, escreveu-se *"Não se nos afigura poder-se tirar uma conclusão deste índole na medida em que não foram supra-referidas nenhuma despesas em concreto..."*.

272- Na p. 38 do RIT, escreveu a Administração Tributária: *"Consideramos que o DA é manifestamente evasivo por falta de concretização dos factos a que alude o que nos impossibilita uma análise mais cuidada e incisiva dos mesmos."!!!*

273- Ou seja, a Administração Tributária reconhece expressamente que a utilização de termos vagos, genéricos e conclusivos obsta a uma efectiva compreensão e contradição da argumentação que neles se apoia...

274- E, todavia, assenta correcções aos custos declarados da recorrente, no montante de €443,104,30, exclusivamente em termos vagos, genéricos e conclusivos!

275- Cumpre, ainda, deixar ainda uma palavra relativamente aos considerandos feitos na decisão da reclamação graciosa a respeito desta questão.

54


276- Ali, não fazendo qualquer esforço por concretizar e esclarecer a ora recorrente relativamente ao rol de generecismos e vaguidades espreado no RIT e por aquela apontado, a Administração Tributária permite-se afirmações como:

“Obviamente que no decurso da acção de inspecção muitos mais documentos de suporte ao extracto da conta 622271211, foram percebidos e analisados pela IT” (p. 18);

“Ademais, não cabe à IT demonstrar ou fazer prova da documentação que se encontra na contabilidade da ora reclamante” (p. 18); ou

“Resta-nos especificamente a este propósito deixar bem evidenciado, sobretudo em resposta ao alegado pela reclamante no ponto 111, que a própria tem em seu poder todos os elementos que lhe permitem compreender de forma clara, expressa, suficiente e congruente as correcções propostas.” (p. 20)

AT

277- Ora, a recorrente não pode, nem tem de, adivinhar quais os elementos efectivamente “percebidos e analisados pela IT”, nem, muito menos, quais destes fundamentam as correcções em causa, **quando a própria IT não os indica!!!**

278- Por outro lado, se é evidente que “, não cabe à IT demonstrar ou fazer prova da documentação que se encontra na contabilidade da ora reclamante”, não menos evidente é que tem a IT que **indicar** quais os concretos documentos que se encontram na contabilidade da recorrente, nos quais as suas correcções se baseiam.

279- Não sendo aceitável a postura da Administração Tributária, de proceder às correcções que bem entende e, depois, dizer que a justificação das mesmas está na documentação da recorrente e, portanto, esta que a procure ai, se quiser!

280- Por fim, mesmo que se aceitasse que a recorrente tem “em seu poder todos os elementos que lhe permitem compreender de forma clara, expressa, suficiente e congruente as correcções propostas;”, tal não isentaria, obviamente, a Administração Tributária de **indicar** concretamente **quais** são esses elementos.

55


281- Não o fazendo, como acontece nos autos, incorre o acto aqui em causa em vício de fundamentação, que justifica a sua anulação nesta parte.

Mesmo que assim não se entenda,

282- O certo é que todas as despesas inscritas pela recorrente na conta relativa a despesas com deslocações e estadas (622271211), foram necessárias à criação dos proveitos declarados ou a declarar posteriormente, pela recorrente, designadamente para as suas actividades de estudo e prospecção de mercados, angariação de clientes e planeamento e execução de obras.



283- Pelo que deverá sempre e em todo o caso ser nesta parte a liquidação anulada.

3.2.4. Da ilegalidade das correcções relativas à tributação autónoma de ajudas de custo.



284- Reiteram-se aqui, uma vez mais, as considerações supra-explanadas relativamente à questão do ónus da prova, designadamente do facto de, *in casu*, este caber à Administração Tributária, por força das disposições conjugadas do artigo 75.º/1 da Lei Geral Tributária e 344.º/1 do Código Civil.



285- Bem como do facto de, nos termos do artigo 100.º/1 do Código de Procedimento e Processo Tributário qualquer dúvida razoável que subsista sobre a existência e extensão do facto tributário deverem ser resolvidas no sentido da anulação do acto tributário.

Posto isto,



286- A Administração Tributária, no acto reclamado, procedeu à tributação autónoma, à taxa de 5%, do montante de €767.328,86, porquanto, em suma, entendeu que estavam preenchidos os pressupostos do artigo 88.º (anterior 81.º), n.º 9, do CIRC, designadamente a circunstância de se tratarem de despesas com ajudas de custo “não facturadas a clientes”.

138
287- Recorde-se, uma vez mais, que cabia à Administração Tributária o ónus de, relativamente à totalidade dos referidos €767.328,86, demonstrar concretamente aquele pressuposto de que depende a tributação que pretende efectuar.

139
288- Ora, e desde logo, compulsado o RIT, e como condensadamente consta dos factos acima elencados, a Administração Tributária apenas fundamenta aquela sua pretensão tributadora em 7 facturas no montante global de €346.068,38, relativas a despesas no mercado internacional, e em 7 outras facturas, relativas a relações comerciais com entes nacionais de natureza pública, em total que a Administração Tributária não contabilizou.

140
289- Isto não obstante, recorde-se, a Administração Tributária reconhecer que a recorrente apresentou os elementos necessários a poder-se apurar a que obra corresponde cada ajuda de custo abonada!

141
290- Ora, a Administração Tributária não pode, a partir destes elementos presumir outros, a não ser através do recurso a métodos indirectos de fixação da matéria colectável, verificados que sejam os respectivos pressupostos e seguidos que sejam os respectivos procedimentos.

142
291- Deste modo, nunca, e em caso algum, face aos elementos constantes do RIT, poderia a Administração Tributária acrescentar às tributações autónomas mais do que aquelas a que expressamente se refere, ou seja, e no caso, as ajudas de custo relativas às facturas n.º 722300023, 722300029, 722300030, 722300034, 722300036, 722300037 e 722300041, no valor total de €346.068,38, acrescido do montante de ajudas de custo que, de acordo com elementos que aceitou e dispõe, fossem imputáveis às facturas constantes do anexo 15 do RIT.

143
292- Não obstante, nem relativamente a umas nem relativamente a outras lhe assistirá razão, pelo que o acto tributário deverá, uma vez mais, nesta parte, ser anulado.

Assim,

56
56

AT

144 293- Relativamente às facturas n.º 722300023, 722300029, 722300030, 722300034, 722300036, 722300037 e 722300041, os valores das ajudas de custo incluídas na mesma foram oportunamente registados no programa informático, devidamente certificado, utilizado pela recorrente, só não tendo o respectivo campo sido impresso no exemplar em papel.

145 294- Já as restantes facturas (constantes do anexo 15) têm aposta a menção “O montante acima expresso inclui remunerações descritas na alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC”.

146 295- Ora, ao contrário do que, implicitamente, pretende sugerir a Administração Tributária, o artigo 88.º (anterior 81.º), n.º 9, do CIRC, não impõe qualquer formalidade substancial para a facturação que exige.

147 296- Com efeito, as únicas formalidades *ad substantiam* vigentes no direito tributário português relativamente à facturação, são as que constam do artigo 36.º/5 do CIVA, e prendem-se, de resto, com as características próprias daquele imposto.

148 297- A menção à facturação feita no artigo 88.º (anterior 81.º), n.º 9, do CIRC, face aos princípios da justiça e da verdade material, e da tributação das empresas segundo o lucro real, apenas poderá e deverá ser entendida numa perspectiva material, ou seja, como impondo que as despesas demonstradamente feitas por um sujeito passivo de IRC relativas ao abono de ajudas de custo, sejam repercutidas no preço final do produto ou serviço, o que no caso, manifestamente, ocorreu ou, pelo menos, não demonstra a Administração Tributária que não tenha ocorrido.

149 298- Isto mesmo entendeu o Tribunal Central Administrativo do Sul, no seu acórdão de 15-07-2009, proferido no processo 02014/07 (disponível em www.dgsi.pt), onde se pode ler:

“1. As ajudas de custo têm uma natureza compensatória e destinam-se a reembolsar o trabalhador pelas despesas que suportou em favor da sua entidade patronal, por motivos de deslocações ao seu serviço;

2. Em caso de correcções ao declarado pela empresa contribuinte cabe à AT, a demonstração dos pressupostos legais do seu agir;

57
57

AT

58
58

3. Para que a AT afaste o princípio declarativo, por considerar insuficientes os elementos que lhe foram fornecidos pelo contribuinte, no exercício do seu poder/dever de controlo da legalidade, tem de estribar, fundamentadamente, a razão de tão insuficiência;

...
5. No caso a recorrente sustentou o pagamento de ajudas de custo em folhas de ponto elaboradas pelos motoristas da recorrente e nas guias de remessa das mercadorias.

6. A recorrente fazia reflectir na facturação dos seus clientes o custo com o pagamento de ajudas de custo embora não o discriminasse como também não discriminava outros custos (ex. gastos de pneus, reparação viaturas etc) por respeito a práticas comerciais normalmente seguidas nas relações entre empresas.”

AT

299- Veio em sede de reclamação graciosa, confrontada com a jurisprudência citada, a Administração Tributária afirmar que “que a única situação de excepção, em que estes encargos são fiscalmente dedutíveis e não sujeitos a tributação autónoma foi concedida à Associação Nacional de Transportadores Públicos Rodoviários de Mercadorias - ANTRAM e apenas para as empresas associadas daquela” (p. 24 de decisão), juntando cópia de uma informação vinculativa.

300- Ora, antes de mais, o aresto atrás referido não se refere a qualquer informação vinculativa, pelo que não é esse o fundamento do mesmo (e atenta a sua data – 15-07-2009 – e a da informação – 05-06-2006 – poderia ter), nada resultando do mesmo no sentido de o contribuinte recorrente ser associado da ANTRAM.

301- Daí que não possa, desde logo, tal factor justificar uma diferenciação da doutrina do Acórdão em causa, relativamente à ora recorrente.

Por outro lado,

302- Ao contrário do que pretende a Administração Tributária na decisão da reclamação graciosa, não “foi concedida à Associação Nacional de Transportadores Públicos Rodoviários de Mercadorias - ANTRAM” qualquer situação de excepção, nem existe qualquer fundamento legal para que tal acontecesse!

59


303- A informação vinculativa junta com a decisão da reclamação graciosa limita-se a reconhecer que relativamente aos associados da ANTRAM não existe qualquer fundamento legal para exigir uma formalidade específica para a demonstração de que as ajudas de custo hajam efectivamente sido facturadas a clientes!

304- Tal ocorreu relativamente à ANTRAM, porquanto foi a mesma a autora do pedido informativo.

305- Mas, tal como não existe fundamento legal para exigir uma formalidade específica para a demonstração de que as ajudas de custo hajam efectivamente sido facturadas a clientes, relativamente aos associados da ANTRAM, não existe igualmente fundamento para fazer tal exigência relativamente aos outros contribuintes.

AT

306- E uma vez que a lei é a mesma e não comporta quaisquer excepções, nem muito menos confere à Administração Tributária a faculdade de discricionariamente *conceder tratamentos de excepção* (o que, desde logo, seria inconstitucional), e, ainda, por força dos princípios da generalidade e da igualdade dos impostos, consagrados na Constituição da República Portuguesa e no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, **não existe qualquer fundamento para dar um tratamento distinto à ora recorrente!**

152/ 307- Daí que, atento o manifesto erro nos seus pressupostos de facto e de direito, deva o acto aqui em causa ser anulado na parte ora em apreço.

Sem prescindir,

151/ 308- Também nesta parte, o RIT, e conseqüentemente a liquidação que nele assenta, padecem manifestamente de falta de fundamentação.

152/ 309- Na realidade, uma vez mais aqui a Administração Tributária faz uma utilização reiterada de termos genéricos e vagos, que não permitem, à recorrente ou a qualquer outro destinatário médio, compreender as razões que motivam as conclusões tiradas, de modo a poder contradizê-las proficuamente, como a Administração Tributária bem sabe e o afirma no próprio RIT.

153 310- Assim, na p. 22 do RIT a Administração Tributária afirma que “nas pastas da contabilidade várias facturas se encontram rasuradas.”, sem todavia quantificar quantas facturas detectou nessa situação, quais as concretas rasuras verificadas e quais os seus efeitos a nível tributário.

154 311- Ainda na mesma página, pode ler-se que “Através do procedimento de circularização levado a cabo para alguns clientes constatou-se que as facturas que o sujeito passivo nos disponibilizou ... foram adulteradas e são diferentes das que enviou aos seus clientes à data da prestação de serviços...”, não se indicando, aqui ou em qualquer outra parte do RIT, quais os clientes em causa, quais as discrepâncias verificadas, quais as consequências tributárias destas e, acima de tudo, quais as razões pelas quais tem por bons os documentos que foi buscar a outro lado (se é que o foi mesmo, já que a recorrente a eles não tem acesso), em lugar daqueles que a recorrente lhe apresentou.

155 312- Por fim, uma vez mais a Administração Tributária erige em exemplo as 7 facturas constantes do anexo 15 do RIT, sem dar qualquer explicação ou justificação do critério que as qualificará como tal, nem, muito menos, indicar quantos outros “*exemplos*” análogos descortinou, ou qual o real domínio de abrangência do “*exemplo*” apontado.

156 313- Ao actuar desta forma, como já atrás se demonstrou, em partes essenciais à compreensão do seu itinerário cognoscitivo e valorativo, a Administração Tributária inviabiliza, consciente e deliberadamente, a possibilidade de compreensão, pela recorrente ou outro destinatário normal qualquer, das suas motivações, e, concretamente, de poder argumentar e demonstrar que o que aquela aponta como exemplo seja, na realidade, uma excepção.

157 314- Incorreu, desta forma, o acto reclamado em vício de fundamentação, que justifica a sua anulação nesta parte.

Mesmo que assim não se entenda,

315- As facturas da recorrente com o n.º 722300023, 722300029, 722300030, 722300034, 722300036, 722300037 e 722300041 incluem, no montante facturado, ajudas de custo no montante global de €346.068,38.

61


316- Aquelas ajudas de custo foram oportunamente registadas em tais facturas no programa de facturação da recorrente.

317- Tal não constou dos exemplares impressos em papel por se encontrarem em campos que, de acordo com a normal forma de operar do programa de facturação, permitiam tal opção.

318- As facturas da recorrente constantes do anexo 15 do RIT, contém a menção “O montante acima expresso inclui remunerações descritas na alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC”, por motivos de ordem comercial, relacionados com exigências próprias do sector das obras públicas.

AT

319- Pelo que estão cumpridos os requisitos do artigo 88.º (anterior 81.º), n.º 9, do CIRC, devendo, como tal, o acto aqui em causa ser, nesta parte anulado.

Por fim,

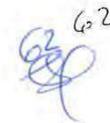
320- São totalmente ilegítimas e inaceitáveis, para não dizer difamatórias, as suspeitas da prática de crime que a Administração Tributária, sibilamente vai destilando no curso do presente processo.

321- A ora recorrente não praticou qualquer crime!

322- Não está acusada de qualquer crime!

323- Mesmo que tivesse praticado qualquer crime, ou disso estivesse acusada, haveria uma sede própria para se defender.

324- Mesmo que fosse condenada pela prática de qualquer crime, a sanção daí decorrente seria uma multa, e não pagaria por isso nem mais nem menos impostos, nem lhe poderiam ser coarctados os meios de defesa em sede tributária, pelo que todas as especulações e considerações a tal respeito são absolutamente descabidas e insusceptíveis de ter qualquer relevância para a boa decisão da causa!

62


4. PEDIDO:

TERMOS EM QUE DEVE O PRESENTE RECURSO HIERÁRQUICO SER JULGADO PROCEDENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, SER ANULADA A DECISÃO PROFERIDA DO PROCEDIMENTO DE RECLAMAÇÃO GRACIOSA NOS SEGUINTE TERMOS:

- A) POR VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 69.º/E) DO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO, 58.º, 59.º/1, 60.º/7, 69.º/1 E 77.º/1 DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA, 76.º/2 DO CÓDIGO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO (APLICÁVEL EX VI ARTIGOS 2.º/C) DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA E 2.º/D) DO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO), E ARTIGOS 266.º/1 E 2, E 267.º/5, AMBOS DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, OBRIGANDO-SE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA A PROFERIR NOVA DECISÃO, APÓS PROCEDER À INQUIRição DA PROVA TESTEMUNHAL ARROLADA PELA ORA RECORRENTE NO SEU REQUERIMENTO DE RECLAMAÇÃO GRACIOSA;
- B) POR VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 56.º/1, 59.º/1, 60.º/7 E 77.º/1, TODOS DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA, IMPONDO-SE À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA A OBRIGAÇÃO DE, NA NOVA DECISÃO QUE VENHA A PROFERIR, DISCRIMINAR OS FUNDAMENTOS DE FACTO DOS DE DIREITO, E SE PRONUNCIAR SOBRE SE CONSIDERA COMO PROVADOS OU NÃO PROVADOS OS FACTOS ESPECIFICAMENTE ALEGADOS PELA ORA RECORRENTE NO REQUERIMENTO DE RECLAMAÇÃO GRACIOSA, EXPLICITANDO A FUNDAMENTAÇÃO DO JUÍZO QUE FIZER; E
- C) POR VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS OS ARTIGOS 60.º/1/B), 77.º/1, 60.º/7 E 59.º/1, TODOS DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA, IMPONDO-SE À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA A OBRIGAÇÃO DE NA NOVA DECISÃO QUE VENHA A PROFERIR, PROCEDER À ACLARAÇÃO DOS PONTOS SUSCITADOS PELA ORA RECORRENTE NO SEU REQUERIMENTO DE PRONÚNCIA EM SEDE DE AUDIÊNCIA PRÉVIA.

AT

SUBSIDIARIAMENTE, DEVERÁ O PRESENTE RECURSO HIERÁRQUICO SER JULGADO PROVADO E PROCEDENTE, ANULANDO-SE O ACTO DE LIQUIDAÇÃO QUE CONSTITUI SEU OBJECTO, RELATIVAMENTE ÀS SEGUINTE PARTES:

63
60

- A) DEDUÇÃO INDEVIDA DE VARIAÇÕES PATRIMONIAIS NEGATIVAS (IRC DE 2004), TRADUZIDAS NUMA CORRECÇÃO RELATIVA AO VALOR DE €72.204,39; AMORTIZAÇÕES RELATIVAS À VIATURA DE MATRÍCULA 97-BB-89, ACIMA DOS LIMITES LEGAIS, TRADUZIDAS NUMA CORRECÇÃO RELATIVA AO VALOR DE €4.512,89;
- B) MAIS-VALIAS FISCAIS INCORRECTAMENTE DETERMINADAS, NA PARTE QUE DIZ RESPEITO AO CILINDRO MOD. E AO SEMI-REBOQUE (
- C) DESCONSIDERAÇÃO DE CUSTOS DERIVADOS DO RECURSO AO CRÉDITO, TRADUZIDA NUMA CORRECÇÃO RELATIVA AO VALOR DE €37.701,43;
- D) DESCONSIDERAÇÃO DE CUSTOS COM DESLOCAÇÕES E ESTADIAS, TRADUZIDAS NUMA CORRECÇÃO RELATIVA AO VALOR €443.104,31; E
- E) CORRECÇÃO À TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA, CONSISTENTE NO ACRÉSCIMO À MATÉRIA TRIBUTÁVEL DE €767.328,86 (A QUE CORRESPONDE UM ACRÉSCIMO DE IMPOSTO A PAGAR DE €38.366,44), DECORRENTE DA CONTABILIZAÇÃO PELA RECORRENTE DE DESPESAS COM AJUDAS DE CUSTO NÃO ACEITES PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

AT

5. PROVA:

DOCUMENTAL:

A constante dos autos de reclamação graciosa.

TESTEMUNHAL:

- 1. G...
- 2. H... e
- 3. I...

Sendo todas as testemunhas a apresentar pela Recorrente na data e hora que venha a ser designada para a respectiva inquirição.

JUNTA: Duplicados legais.

AT & ASSOCIADOS
SOCIÉDADE DE ADVOGADOS, RL
ADVOCADO

O ADVOGADO

AT
autoridade
tributária e aduaneira

Classificação: 020.25.01

65
Seg.
Proc.

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE
SERVIÇO DE FINANÇAS DE

Despacho n.º	Despacho:
Data 30/10/2012	Considerando o que vem informado, remetam-se os autos à Direcção de Finanças de
Anotações	O Chefe de Finanças
	Em regime de substituição
	TAT II
	Aviso nº 21635/2011 – DR II Série nº 210 de 02/11/2011

Parecer n.º	Parecer:
Data 20/11/2012	Em face do informado, deve o processo ser enviado à Direcção de Finanças de
Anotações	À consideração superior.
	O Chefe de Finanças Adjunto
	Em regime de substituição
	TATA Nível 3

INFORMAÇÃO	Assunto:
N.º	RECURSO HIERÁRQUICO DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA 2012
Data 2012-10-30	
Proc. 2012	
Contribuinte	S.P. A...
Técnico Responsável	

www.caad.org.pt

Tx Município - 2410-006
Email:

www.portaldasfinancas.gov.pt

Tel: (+351) 244890180 Fax: (+351) 244880198
Centro de Atendimento Telefónico: 207 206 707

FUNDAMENTOS

Por requerimento apresentado em 2012.09.26 (data do registo dos CTT), vem o SP apresentar recurso hierárquico da decisão de indoramento proferida no processo de reclamação graciosa 2012 que lhe foi notificada em 2012.08.27.

ENQUADRAMENTO

O reclamante goza de legitimidade, nos termos do artigo 65º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 9º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
O pedido é tempestivo, nos termos do artigo 68º, nº 2 do CPPT.

Atento à competência estipulada no artigo 68º, nº 2 do CPPT, deverão os presentes autos ser remetidos à Direcção de Finanças de Leiria, para os fins previstos nos nºs 3 e 4 do mesmo diploma.
À consideração superior.

A Funcionária

FATA Nível 2

 **AT**
autoridade
tributária e aduaneira

Classificação: 020.25.01

Seg:

Proc:

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE
SERVIÇO DE FINANÇAS DE

Ofício N.º: 2012-10-30
Entrada Gerál: 2012
N.º Identificação Fiscal (NIF):
Sua Ref.º:
Técnico:

Diretor de Finanças de

Assunto: ENVIO DE RECURSO HIERÁRQUICO

Nos termos do disposto no artigo 66º do CPPT, junto remeto o processo de recurso hierárquico n.º 2012 interposto pelo contribuinte A...

SA, nif. , bem como a reclamação graciosa 2012.

Com os melhores cumprimentos,

O Chefe de Finanças,
Em regime de substituição,

JAT II

Assinatura eletrónica: JAT II - 018 3616 / 312 de 02/11/2012

ACED 018/16

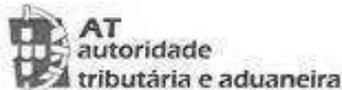
Email:

Tel: (+351) 244880160

Fax: (+351) 244880198

www.portaldasfinancas.gov.pt

Centro de Atendimento Telefónico: 707 206 707



Classificação: 020.01.03
Seg: U_INT
Proc.: 2012

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE
DIVISÃO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA - CONTENCIOSO

Processo	DF	Entrada Geral	Para:
2012	610	2 de 06-11-2012	Diretor de Finanças

Despacho:

Concordo com a informação infra.
Remeta-se à Direção de Serviços do IRC.
07-11-2012

O Diretor de Finanças,
em regime de substituição

Despacho n.º 16975/2010 do
Sr. Diretor-Geral
DR 1.ª Série n.º 218, de 30-11-2010

INFORMAÇÃO

ASSUNTO: Recurso Hierárquico n.º 2012.

Recorrente: A... S.A.

Matéria Reclamada: IRC

1. Veio a contribuinte, supra identificada, em 26-09-2012, interpor recurso hierárquico contra a **decisão de indeferimento** proferida no procedimento de **Reclamação Graciosa n.º 2012** – cujo original se junta em anexo – com os fundamentos que se dão por reproduzidos.
2. O pedido é tempestivo (art.º66º n.º2 do CPPT) e a recorrente goza de legitimidade (art.º65º da LGT).
3. Acreditando não poder suscitar nenhum quadro factual original, nem acrescentar qualquer enquadramento legal inovatório, em relação àquele que sustenta a **decisão da reclamação graciosa** cujos respectivos termos se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, entendamos que a mesma é de manter.

Nota: este processo encontra-se instaurado e tramitado no SICAT.

À consideração Superior.

Lisboa, 7 de Novembro de 2012

A.T.A.T.A. N.3.

Email: df@ta.gov.pt

www.portaefinancas.gov.pt

Tel: (+351) 244 850 300

Fax: (+351) 244 859 987

Centro de Atendimento Telefónico: (+351) 707 266 707

 **AT**
autoridade
tributária e aduaneira

2014
2014-07-29

Classificação: 020.01.06
Segurança Pública
Processo

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS
Divisão de Administração

Ofício N.º 21.714
Entrada Geral 5/11/2012
N.º Identificação Fiscal (NF):
Sua Ref.ª Je 0711/2012
Técnico:

Direção de Finanças (DF)

Av.

Assunto: RECURSO HIERÁRQUICO -

A...

S.A. - Exercício de 2007

Relativamente ao assunto em epígrafe, junto envio o respetivo processo, acompanhado da cópia da Informação/Parecer n.º /2014, efetuada por esta Direção de Serviços, averbada com o meu Despacho de 16/07/2014, proferido por subdelegação de competências, que conclui pelo indeferimento do pedido.

Nos termos do disposto no artigo 36º, n.º 1, do CPPT, deverá notificar-se esta decisão à entidade interessada.

Com os melhores cumprimentos,


DIRETORA DE SERVIÇOS

MCS 03.4

Av.ª Eng.ª
Email: dsrcc@af.gov.pt

www.portaldofinancas.gov.pt

Tel: (+351) 21 383 42 00 Fax: (+351) 21 383 45 00
Centro de Atendimento Telefónico: (+351) 707 206 707

Despacho n.º	Despacho: Inclino o recurso com o fim de direito suscitado DJIRS 14.07.16 Por fusão de serviços de competências
Data	
Anotações	

Parecer n.º	Parecer:
Data	
Anotações	

INFORMAÇÃO	Assunto:
N.º:	E.G./DSIRC: 2012 - SAIR: 2012 - 2012/11/15
Data 2014-06-04	Recurso Hierárquico - 2012 - Período de 2007
Proc. 2012	DIPLOMA: CPPT - ARTIGO: 66.º
Contribuinte	ENTIDADE INTERESSADA: A... ? SA
Técnico Responsável	SEDE: RUA
	SERVIÇO REMETENTE: Direção de Finanças de

MCO 83

Proc.º n.º 2012

AT
autoridade
tributária e aduaneira

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS
Divisão de Administração

Unidade: €	
RUBRICAS	2007
Resultado Tributável Declarado	74.828,24
Correcções Efectuadas	
Custo com IRC não aceite	72.204,39
Amortizações de viatura ligeira de passageiros	4.512,89
Amortização do goodwill	8.331,29
Mais-valias fiscais	107.224,28
Custos com recurso ao crédito	37.701,43
Deslocações e estadas	443.104,31
TOTAL CORRECÇÕES	673.078,59
Resultado Tributável Corrigido	747.906,83

Ilustração 1 – Correcções efectuadas aos resultados fiscais

Por outro lado, foram ainda efectuadas correcções ao valor do imposto, decorrentes do acréscimo de tributações autónomas (TA) no montante de €38.366,44, conforme evidenciado no quadro 2 do RIT, que passamos a inserir

Unidade: €	
RUBRICAS	2007
Tributação Autónoma Declarada	19.902,55
Correcção a tributação autónoma	38.366,44
Tributação Autónoma Corrigida	58.268,99

Ilustração 2 – Correcções no âmbito das TA

III – RECLAMAÇÃO GRACIOSA

Em petição dirigida ao Director de Finanças de [redacted] através de registo postal RC [redacted] PT, de 2012-05-03, a ora recorrente veio pedir a anulação da liquidação adicional de IRC, supra identificada, com base na qual foi instaurado o processo de reclamação graciosa n.º [redacted] 2012.

Apreciado o peticionado⁸, foi elaborado o respectivo projecto de decisão⁹ no sentido do indeferimento, devidamente notificado ao mandatário através do ofício n.º [redacted], registo postal [redacted].

⁸ Constante na informação que se encontra de fs. 66 a fs. 79, dos autos do processo de reclamação graciosa
⁹ A fs. 83 e fs. 84, dos autos do processo de reclamação graciosa

11.18

RC T¹⁰, tendo-lhe sido concedido o prazo de dez dias para exercer o direito de participação na formação da decisão.

Exercido esse direito¹¹, não tendo a recorrente trazido aos autos quaisquer elementos susceptíveis de inverter o sentido da decisão, foi o projecto convocado em definitivo e devidamente notificado¹².

* * *

IV – RECURSO HIERÁRQUICO

Inconformado com o indeferimento da reclamação graciosa apresentou o recurso hierárquico sub judice, reiterando no essencial as alegações já deduzidas nos procedimentos anteriores, nos termos que se passa a identificar:

Vícios imputáveis ao despacho recorrido¹³

- i. Que, se encontra ferido do vício de omissão de pronúncia pois a decisão final do procedimento de reclamação graciosa não se pronuncia: i) sobre se reconhece efectivamente como assentes os factos elencados como tal na reclamação; ii) não refere se entende como provados ou não provados os factos que então se propôs provar; iii) não discrimina quais os concretos factos em que assenta a sua decisão, confundido ao longo da sua decisão supostos factos, conclusões e considerações de direito, num arrazoado que mais não visa do que obstar o mais possível a qualquer sindicância;
- ii. Que, existe igualmente omissão de pronúncia pois o despacho final reproduz *ipsis verbis* o projecto de decisão anteriormente notificado, fazendo tábua rasa da pronúncia da ora recorrente em sede do direito de audição;
- iii. Que, ocorre ilegalidade na recusa de audição das testemunhas arroladas pois não sendo exequível a apresentação e produção de prova testemunhal a requerimento do contribuinte na fase do procedimento de inspecção – procedimento de primeiro grau, ter-se-á, necessariamente, que reconhecer como transferida essa faculdade para o procedimento de segundo grau – a reclamação graciosa;

¹⁰ A. Es. 85 e 86, dos autos do processo de reclamação graciosa

¹¹ Requerimento recepcionado na DF em 2012-07-31, registo entrada i, de fs. 87 a fs. 89 dos autos do processo de reclamação graciosa

¹² Despacho final, ofício e registo postal, de fs. 100 a fs. 104, dos autos do processo de reclamação graciosa

Vícios imputáveis à liquidação

Caducidade do direito à liquidação¹⁴

- iv. Que, as correções relativas a: i) dedução indevida de variações patrimoniais negativas (IRC de 2004), no valor de €72.204,39; ii) amortizações relativas à viatura de matrícula acima dos limites legais, no valor de €4.512,89 e, iii) mais-valias fiscais incorrectamente determinadas, no valor de €107.224,28, na parte que diz respeito ao Cilindro Mod. F ao Semi-reboque decorrem directamente do cumprimento das obrigações declarativas da recorrente;
- v. Que, por esse facto, o direito de liquidar imposto pelos respectivos factos, nos termos do n.º 2 do art.º 45.º da LGT, caduca no prazo de 3 anos, contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, ou seja de 31-12-2007, atento o disposto no n.º 4 da mesma norma;
- vi. Que, deste modo, a liquidação de imposto por tais factos deveria ter sido notificada à recorrente até 31-12-2010;
- vii. Que, tendo a notificação em causa ocorrido após esta última data, deverá considerar-se ter caducado o direito de a AT liquidar imposto por tais factos;

Ilegalidade na desconsideração de custos derivados do recurso ao crédito¹⁵

- viii. Que, pretendendo deduzir ao seu lucro tributável as perdas resultantes dos encargos decorrentes do empréstimo n.º , caber-lhe-ia, por força do disposto no n.º 1 dos art.ºs 342.º do Código Civil (CC) e do art.º 74.º da LGT, fazer a prova dos pressupostos de tal dedutibilidade, consagrados no art.º 23.º do CIRC;
- ix. Todavia, tendo em conta o cumprimento dos deveres declaratórios, nos termos do disposto nos n.ºs 1 do art.º 75.º da LGT, e 344.º do CC, a distribuição do ónus da prova que decorria daquelas normas inverte-se, passando a caber à AT o ónus de demonstrar que aqueles supra-referidos pressupostos não se verificam;
- x. Que, tendo em conta o disposto no n.º 1 do art.º 100.º do CPPT, se após o esforço probatório encetado pela AT, no sentido do cumprimento daquele ónus probatório que lhe cabe, subsistirem dúvidas razoáveis, estando em causa a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto tributário ser anulado;

¹⁴ Pontos 10 a 18 e 51 a 139, da petição sub iudice

¹⁵ Pontos 19 e 20 e 140 a 158, da petição sub iudice

¹⁶ Pontos 21 a 29 e 159 a 215 da petição sub iudice



xi. Que, o empréstimo em questão teve o valor de €1.000.000,00 e as transferências apontadas pela AT totalizam €1.870.000,00, foi contraído em Abril, tendo um prazo de vigência de 5 anos (60 meses) e que, aquelas transferências, em número de 11, foram efectuadas 2 a 8 meses após o empréstimo;

Illegalidade na desconsideração de custos com deslocações e estadias¹⁵

- xii. Que, as ajudas de custo pagas encontram-se suportadas por mapa adequado;
- xiii. Que, de entre o valor pago a título de ajudas de custo, que não foi objecto de tributação autónoma na sua declaração, inclui-se o montante de €346.068,38, referente a ajudas de custo suportadas com deslocações a Angola, que na documentação contabilística interna estão reportadas às facturas 722300023, 722300029, 722300030, 722300034, 722300036, 722300037 e 722300041;
- xiv. Que, estas facturas foram devidamente registadas na contabilidade da recorrente, a crédito da conta "73430 — Estudos, projectos e assist. tecnológica — P Terceiros", tendo sido emitidas em papel entre Julho e Dezembro de 2007, não constando al qualquer referência a ajudas de custo;
- xv. Que, as facturas constantes do anexo 15 do RIT, enviadas a entidades de natureza pública, contém a menção "O montante acima expresso inclui remunerações descritas na alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC";
- xvi. Que, as facturas com o n.º 722300023, 722300029, 722300030, 722300034, 722300036, 722300037 e 722300041 incluem, no montante facturado, ajudas de custo no montante global de €346.068,38;
- xvii. Que, aquelas ajudas de custo foram oportunamente registadas em tais facturas no programa de facturação da recorrente;
- xviii. Que, tal não constou dos exemplares impressos em papel por se encontrarem em campos que, de acordo com a normal forma de operar do programa de facturação, permitem tal opção;
- xix. Que, as facturas da recorrente constantes do anexo 15 do RIT, contém a menção "O montante acima expresso inclui remunerações descritas na alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC", por motivos de ordem comercial, relacionados com exigências próprias do sector das obras públicas;

¹⁵ Pontos 30 a 39 e 216 a 219 da petição sub iudice

Da aplicação de métodos indirectos¹⁷

- xx. Que, o que a AT faz de facto é pegar numa pequena amostra de dados aleatoriamente (ou propositadamente?) seleccionados e, a partir dos mesmos, presumir a conclusão final a que chega;
- xxi. Que, não demonstra, como lhe competiria, que cada um dos €443.104,30, cuja relevância pretende afastar, não foi necessário à produção dos resultados da recorrente;
- xxii. Que, antes, pretende fundamentar a sua conclusão "a partir de indícios, presunções" (cfr. n.º 2 do art.º 83.º da LGT) selectivamente apresentados;
- xxiii. Que, tendo (reconhecidamente) a quantificação da matéria tributável sido efectuada por amostragem, é porque não foi possível comprovar e quantificar exactamente a totalidade das correcções efectuadas;
- xxiv. Que, a amostragem é uma forma de quantificação que consiste na recolha de uma parte, geralmente pequena, dos elementos que constituem um dado conjunto, a partir de cuja análise se pretende obter informações para todo o conjunto;
- xxv. Que, assim, é contraditório afirmar que, por amostragem, se produziu uma quantificação total e exacta;

Do ónus da prova¹⁸

- xxvi. Que, por força das normas relativas à distribuição do ónus da prova anteriormente abordadas, a legalidade da pretensão tributadora da AT está condicionada à demonstração da parte desta da não verificação do "requisito da indispensabilidade" dos custos, que pretende desconsiderar;
- xxvii. Que, da exposição dos elementos plasmados no RIT a este respeito decorre já que esse ónus não foi, devidamente, satisfeito;

Ilegalidade relativa à tributação autónoma de ajudas de custo¹⁹

- xxviii. Que, cabia à AT o ónus de, relativamente à totalidade dos referidos €767.328,86, demonstrar concretamente aquele pressuposto de que depende a tributação que pretende efectuar;

¹⁷ Pontos 220 a 243 da petição sub iudice

¹⁸ Pontos 244 a 281 da petição sub iudice

¹⁹ Pontos 284 a 324 da petição sub iudice

- xxix. Que, nunca, e em caso algum, face aos elementos constantes do RIT, poderia a AT acrescentar às tributações autónomas mais do que aquelas a que expressamente se refere, ou seja, e no caso, as ajudas de custo relativas às facturas n.º 722300023, 722300029, 722300030, 722300034, 722300036, 722300037 e 722300041, no valor total de €346.068,36, acrescido do montante de ajudas de custo que, de acordo com elementos que aceitou e dispõe, fossem imputáveis às facturas constantes do anexo 15 do RIT;
- xxx. Que, as únicas formalidades *ad substantiam* vigentes no direito tributário português relativamente à facturação, são as que constam do n.º 6 do art.º 36.º do CIVA, e prendem-se, de resto, com as características próprias daquele imposto;
- xxxi. Que, a menção à facturação feita no art.º 80.º (anterior 81.º), n.º B, do CIRC, face aos princípios da justiça e da verdade material, e da tributação das empresas segundo o lucro real, apenas poderá e deverá ser entendida numa perspectiva material, ou seja, como impondo que as despesas demonstradamente feitas por um sujeito passivo de IRC relativas ao abono de ajudas de custo, sejam repercutidas no preço final do produto ou serviço, o que no caso, manifestamente, ocorreu ou, pelo menos, não demonstra a AT que não tenha ocorrido;
- xxxii. Que, são totalmente ilegítimas e inaceitáveis, para não dizer difamatórias, as suspeitas de prática de crime que a AT, siblinamente vai destilando no curso do presente processo.

V – ANÁLISE DO RECURSO PELA DSIRC

DOS FACTOS

Tendo-se revelado insuficiente a análise interna realizada aos valores declarados pela recorrente, foi efectuado um procedimento de recolha de elementos ao abrigo do despacho n.º DI2011 notificado à ora recorrente na pessoa da sua administradora J... em 2011-09-26.

Resultando desse procedimento de recolha de elementos a necessidade de proceder a uma acção de inspecção externa, em 2011-09-27 foi emitida a ordem de serviço n.º OI201 e, nos termos do disposto na al. l) do n.º 3 do art.º 59.º da LGT, bem como do art.º 49.º do RCPIT, em 2011-09-27 foi a ora recorrente notificada da carta aviso, tendo a acção de inspecção externa sido iniciada no dia 2011-10-14.

Em resultado dessa acção de inspecção, de âmbito geral, e tendo por objectivo o controlo da sua situação tributária global, foram efectuadas correcções aos resultados fiscais declarados, às quais não foi reconhecido mérito por parte da recorrente.

Tais correções encontram-se devida e pormenorizadamente fundamentadas no RIT, o qual faz parte integrante dos autos do processo, tendo as mesmas sido apuradas com base nos valores relevados na contabilidade.

Os factos que determinaram as correções encontram-se pormenorizadamente descritos no ponto III.1 do RIT pelo que passaremos a identificá-los de forma resumida. Assim,

Variações patrimoniais negativas²³

A ora recorrente, quando procedeu ao apuramento do lucro tributável do período, inscreveu no campo 203 da DR MOD 22, destinado à dedução das variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido, o montante global de €751.422,70.

Montante este que engloba valores diversos, nomeadamente €72.204,39 correspondente ao pagamento adicional de IRC relativo ao período de 2004. O registo contabilístico foi efectuado em 2007-11-19, por débito na conta POC²¹ 592 – Resultados Transitados, tendo como suporte documental o documento n.º ²²

Amortizações de viatura ligeira passageiros²³

No mapa modelo 32.1 – amortizações, encontram-se inscritas duas rubricas, uma correspondente ao ano de 2005 e outra ao ano de 2006, relativas à mesma viatura ligeira de passageiros de marca , modelo l de matrícula. Analisados os documentos de suporte a estas rubricas, constataram os SIT que aquelas rubricas correspondiam, respectivamente: i) a do ano de 2005, no valor de €65.901,56 ao registo contabilístico correspondente ao valor aquisição (sem inclusão do imposto automóvel e, ii) a do ano de 2006, ao pagamento do imposto automóvel, no valor de €18.051,56.

Considerando, por um lado, que quanto à valorimetria dos elementos reintegráveis ou amortizáveis o n.º 2 do art.º 2.º do DR-n.º 2/90²⁴, de 12/01, determina que o custo de aquisição daqueles bens «é o respectivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados» e, por outro lado, que por força do disposto na al. e) do art.º 33.º²⁵ do CIRC, não são aceites como custo fiscal as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor de aquisição excedente a €29.927,87, para determinação do lucro

²³ Ponto 3.1.1., pg.4/44 do RIT

²¹ POC – Plano Oficial de Contabilidade aprovado pelo DL n.º 410/89 de 21/11

²² Fotocópia deste documento que se encontra junto ao RIT – Anexo 1 fls. 1 e 2

²³ Ponto 3.1.2., pg.5/44 do RIT

²⁴ Diploma que à data dos factos se encontrava em vigor, entretanto revogado mas cuja matéria se encontra actualmente regulada no DR n.º 25/2009 de 14/09

²⁵ Norma então em vigor, que corresponde actualmente ao art.º 34.º, na redacção do CIRC em vigor posteriormente à publicação da lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que republicou aquele código

tributável do período teria de ter sido acrescido ao resultado líquido o montante global de €13.506,31.

Contudo, na linha 207 do quadro 07 da DR MOD 22 apenas foi inscrito o valor de €8.993,42. Decorrendo, por isso, falta de acréscimo da diferença entre o montante que se mostrava devido e o que efectivamente foi acrescido, correspondendo a €4.512,89.

Mais-valias fiscais²⁶

As correções efectuadas ascendem ao montante global de €107.224,28 e resultam de duas situações distintas:

Uma, relativamente aos bens adquiridos em consequência de reinvestimento que têm associadas mais-valias fiscais não tributadas e, por isso, as reintegrações a inscrever na coluna 10 do mapa modelo 31, deverão ser «as correspondentes ao valor de aquisição deduzido da mais-valia que lhe está associada», e em virtude de este procedimento não ter sido respeitado.

Outra, decorrente do facto de na determinação da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais, a considerar apenas em metade do seu valor nos resultados fiscais, terem sido incluídos os valores de realização de elementos do activo imobilizado corpóreo, detidos por um período inferior a um ano.

Goodwill²⁷

Quanto às amortizações de imobilizações incorpóreas, dispõe o n.º 1 do art.º 17.º do DR n.º 2/90, que são amortizáveis quando sujeitas a deprecimento. Vindo o n.º 3 da mesma norma excluir taxativamente os trespasses, «excepto em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos».

Nestes termos, pese embora considerado no resultado líquido por se encontrar relevado contabilisticamente na conta POC 68821 – Perdas Inv. Financeiros-Goodwill, o valor de €8.331,29 não poderia ter influenciado os resultados fiscais.

Custos por recurso ao crédito²⁸

Foram considerados dedutíveis para efeitos fiscais custos suportados com um empréstimo contraído em 2007-04-30 junto do Banco C... com o n.º ... no montante de €1.000.000,00, tendo por finalidade apoio tesouraria à internacionalização. Das condições contratuais consta que o reembolso será efectuado em 60 prestações de capital, e o vencimento

²⁶ Ponto 3.1.3., pg-6/44 do RIT

²⁷ Ponto 3.1.4., pg-7/44 do RIT

²⁸ Ponto 3.1.5., pg-7/44 do RIT

de juros mensais postecipados, ocorrendo o primeiro pagamento um mês após a data de concessão do empréstimo

Ocorre que, no período compreendido entre Julho e Dezembro de 2007 foram efectuadas a favor de sociedades participadas diversas transferências de meios monetários cujo montante global ascendeu a €1.870.000,00.

Da conjugação destes factos conclui-se que caso não tivessem sido efectuadas essas transferências de meios monetários, não se verificava necessidade de contrair o empréstimo e, conseqüentemente, suportar os custos decorrentes do mesmo.

Custos com deslocações²⁹

Foi registado como custos do exercício o montante global de €1.643.094,56, repartido pelas contas POC que se encontram evidenciadas no quadro 11 do RIT, *infra* transposto

RUBRICAS	Valor (€)
6222112 – Desp. Representação	4,59
622271211 – Desl. Estadas	511.500,86
6414 – Sub. Alm. O. Sociais	4.320,00
64204 – Sub. Alm. Pessoal	213.990,00
642501 – Ajudas de custo	913.279,11

Ilustração 3 – Deslocações³⁰

Relativamente a estes valores apenas foram considerados para efeitos de tributação: i) €4,59, de despesas de representação e ii) €172.228,41 de ajudas de custo.

Relativamente a estes custos foram solicitados esclarecimentos no sentido de aferir quanto aos beneficiários das mesmas, bem como quanto à determinação das necessidades que lhes estão subjacentes.

Após os esclarecimentos prestados, os SIT procederam a uma análise, por amostragem, dos documentos de suporte aos registos contabilísticos efectuados naquelas contas POC, mormente: mapas de ajudas de custo e seu cruzamento com as despesas de deslocação, subsídios de alimentação e rendas relevadas na conta 6221913 – Rend. Alugueres-M. Nacional.

Da análise realizada, e que se encontra pormenorizadamente desenvolvida no RIT, concluíram os SIT que o montante de €443.101,30, respeita a despesas com refeições e alojamento de trabalhadores que auferem simultaneamente subsídio de almoço e ajudas de custo, verificando-

²⁹ Ponto 3.1.6., pg.11/44 do RIT

³⁰ Transposição do Quadro 11, a fls. 11/44 do RIT

se, ainda, que por vezes a empresa suporta os custos com arrendamento de local para dormida. Ocorrendo, por isso, uma duplicação de custos para satisfazer a necessidade de uma mesma despesa.

Tributação autónoma – ajudas de custo³¹

Como já referido, o montante global relevado contabilisticamente relativamente a despesas suportadas com ajudas de custo ascendeu a €913.279,11, tendo sido objecto de tributação autónoma apenas €172.228,41.

Atendendo a que todas estas despesas se encontram devidamente suportadas por mapas, só não seriam objecto de tributação autónoma se: i) tivessem sido tributados em sede de IRS na esfera dos seus beneficiários ou, ii) facturadas aos clientes.

Não tendo aqueles valores sido objecto de tributação na esfera dos trabalhadores, procederam os SIT à análise das facturas de clientes. Constatando que, nas facturas que se encontram na contabilidade e que foram remetidas aos clientes, não existe qualquer evidência quanto à facturação das ajudas de custo³².

Tendo os SIT concluído dever ser sujeito a tributação autónoma o montante global contabilizado, donde decorre falta de imposto no valor de €38.366,44.

Posteriormente foram apresentadas aos SIT facturas diferentes das que se encontram registadas na contabilidade, nas quais consta a menção «[o] montante acima expresso, inclui remunerações descritas na alínea f) do nº 1 do artigo 42º do CIRC».

A emissão de novas facturas diferentes das primeiras, sendo que são estas as que se encontram relevadas na contabilidade e igualmente enviadas aos clientes, só é possível quando é utilizado um campo do formulário de facturação que é editável, e que segundo foi apurado pelos SIT através de diligências efectuadas junto da empresa de informática responsável, estes campos

são criados à medida do utilizador servindo por regra para observações de âmbito interno, pelo que caem fora do lançamento do documento e, conseqüentemente, se forem configurados para sair no documento não constarão do "corpo do Lançamento", o qual é composto pelas linhas de dados relevantes para efeitos fiscais.

Não produzindo tais facturas efeitos fiscais pois, por um lado, constituem alteração dos documentos originais que serviram de suporte aos registos contabilísticos e, por outro lado, não produziram efeitos externos pois não foram transmitidos às entidades externas a favor de quem se encontram emitidos, isto é, os clientes.

³¹ Ponto 3.1.7., pg-19/44 do RIT

³² A análise efectuada encontra-se pormenorizadamente descrita no RIT, de fs. 2044 a fs. 2344

Direito de audição sobre o projecto do RIT³³

Notificada do projecto de relatório a fim de se pronunciar sobre as correcções propostas, a ora recorrente apesar de ter exercido esse direito, apenas veio trazer ao processo elementos concretos no que respeita às correcções respeitantes aos custos financeiros decorrentes do empréstimo bancário bem como as relacionadas com deslocações.

Não obstante, as alegações produzidas não foram susceptíveis de alterar o sentido da decisão, termos em que os SIT decidiram manter as correcções propostas.

PARECER

Em face dos factos e argumentação expendidos nos autos, e apenas no que se apresenta com relevância para a causa de pedir, escusando-nos de tecer quaisquer comentários, análises ou considerações sobre temáticas que nada contribuam para a matéria decidenda, são três as questões principais, em sede das quais importa saber

- i) Por um lado, e desde logo, se efectivamente ocorre a caducidade do direito de a AT proceder à liquidação bem como falta de fundamentação no despacho recorrido;
- ii) Por outro lado, se a AT pode ou não questionar a dedutibilidade para efeitos fiscais dos custos, com fundamentação na falta de comprovação da sua indispensabilidade, nos termos previstos no art.º 23.º, e outros que não se mostrem dedutíveis nos termos do quadro legal aplicável;
- iii) Bem como, se os documentos de suporte aos encargos que foram desconsiderados pelos SIT possibilitam comprovar que as operações que lhes subjazem foram indispensáveis para a obtenção dos rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRC e/ou para a manutenção da fonte produtora;
- iv) E, finalmente, se ocorre ilegalidade na tributação autónoma promovida pelos SIT.

Teremos em que, o nosso parecer passará a incidir objectivamente sobre essas matérias, explanadas à luz das normas fiscais, informações vinculativas e/ou pareceres emanados de qualquer órgão da AT, e ainda em Douta Jurisprudência eventualmente proferida que, devidamente ajustada, possa sancionar a matéria *sub judice*.

A posição assumida impõe-se por imperativo legal vertido no art.º 55.º da LGT, nos termos do qual a AT exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com diversos princípios constitucionais, entre os quais os da legalidade, da igualdade e da imparcialidade.

³³ Ponto IX., pg. 27/44 do RIT

E porque, igualmente por imposição legal, nomeadamente o disposto nos art.ºs 68.º da LGT e 57.º do CPPT, a AT está ainda vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias.

Por fim, em virtude de o art.º 57.º da LGT, interditar a prática de procedimentos inúteis ou dilatórios.

Assim,

Dos vícios imputados ao despacho recorrido³⁴

São três os vícios que a recorrente imputa ao despacho recorrido: i) omissão de pronúncia, ii) ilegalidade da recusa de produção da prova testemunhal arrolada e iii) preterição do direito de audiência prévia e da falta de fundamentação da decisão do procedimento.

Quanto à omissão de pronúncia³⁵

No entendimento da recorrente existe omissão de pronúncia porque o despacho recorrido a) não se pronuncia sobre se reconhece efectivamente como assentes os factos elencados como tal na reclamação; b) não refere se entende como provados ou não provados os factos que se propôs provar e, ainda, porque c) não discrimina quais os concretos factos em que assenta a sua decisão.

Sobre este suposto vício importa salientar que apenas poderia reconhecer-se o vício por omissão de pronúncia se o despacho tivesse deixado de se pronunciar a respeito de questões sobre o mérito da causa de pedir, isto é, sobre uma questão que devia apreciar, não bastando que não tenha considerado um argumento ou um elemento (nomeadamente probatório) que a recorrente entenda ser relevante.

A omissão de pronúncia refere-se a questões, e não a razões ou argumentos invocados, sendo que as questões a decidir não podem ser confundidas com os argumentos, as razões e motivações produzidas pelo sujeito passivo para fazer valer as suas pretensões. E, por questões entendem-se, não aqueles argumentos e razões suscitadas mas, outrossim, apenas as questões de fundo, isto é, as que integram a matéria decisória.

O que importa e se mostra relevante é que o órgão decisor decida a questão colocada, e não que tenha de apreciar todos os fundamentos ou razões invocados pelos sujeitos passivos para suporte das suas pretensões.

³⁴ Ponto 2.1.n.º 10 a 18 e ponto 3.1, n.º 51 a 139

³⁵ Ponto 3.1.1., a fs. 14, n.º 51 e seguintes

Por isso, a omissão de pronúncia só ocorre quando o órgão decisor não aprecia e/ou decide uma questão sobre a qual foi chamado a resolver ou que deve apreciar, significando ausência de posição expressa ou de decisão expressa desse órgão sobre as matérias que os sujeitos passivos interessados submeteram à sua apreciação em sede de pedido.

Deste modo, não poderemos reconhecer a existência do invocado vício de omissão de pronúncia porquanto, como se encontra bem patente na informação que suporta o despacho recorrido, da qual a recorrente foi devidamente notificada, todas as questões com mérito para a causa a decidir foram em tal informação apreciadas.

Quanto à prova testemunhal²⁶

Importa desde já sublinhar que nem o princípio do contraditório nem o princípio da participação dos sujeitos passivos nas decisões que lhes dizem respeito, obrigam a AT a proceder à inquirição de testemunhas arroladas em sede do exercício do direito de audição do projecto de relatório da Inspeção.

Por outro lado, no procedimento de reclamação graciosa, os meios probatórios estão expressamente limitados pelo legislador à forma documental, conforme dispõe a al. e) do art.º 69.º do CPPT.

Ora, o exercício do direito de audição por escrito compreende a pronúncia do interessado sobre as questões suscitadas, admitindo-se a prova documental.

Isto porque, a avaliação da prova não é feita pela recorrente porquanto, a ser assim, tinha a AT pura e simplesmente de aceitar como correctas as alegações dos sujeitos passivos o que, na prática, se traduziria na dispensabilidade de apresentação de qualquer prova.

Teremos em que, não podia deixar de apresentar todos os elementos indispensáveis à comprovação efectiva das operações que pretendia ver reconhecidas, não só por a isso ser obrigada face ao disposto no art.º 74.º da LGT, mas, fundamentalmente, por força do princípio da verdade material.

De acordo com este princípio, o órgão decisor tem de estar convencido da verdade dos factos, isto é, da verdade material, sendo que, para isso, tem de proceder à análise, verificação e controlo dos elementos que entender adequados para esclarecer todas as suas dúvidas, tendo em vista uma decisão correcta e no respeito pelos princípios do procedimento tributário previstos no art.º 55.º da LGT.

Assim, muito embora nas normas fiscais se encontre consignando o direito de os sujeitos passivos participarem nas decisões que lhes digam respeito, não podem ser eles a ditar quais os

11.30

procedimentos e/ou os elementos a apreciar pelo decisor. O órgão instrutor pode não realizar todas as diligências requeridas mas, apenas as que entender necessárias para a tomada de decisão.

Da falta de fundamentação²⁷

Sustenta a recorrente a existência de preterição do direito de audiência prévia e da falta de fundamentação da decisão do procedimento de reclamação graciosa, em virtude de o órgão decisor ter ignorado «de todo aquela pronúncia, reproduzindo na íntegra o projecto de decisão que havia sido notificado para efeitos do exercício do direito de audiência». Referindo, igualmente, não ser verdade «que na audiência prévia não tenham sido acrescentados "qualquer elementos novos que façam abitar a fundamentação sustentada no projecto de decisão"».

Apenas em resumo útil é para podermos aferir sobre se efectivamente assiste ou não razão à recorrente, transcreveremos alguns desses novos elementos trazidos ao procedimento em sede do exercício do direito de audiência e que, em sua opinião, se mostram susceptíveis de alterar o sentido da decisão.

- 1- A reclamante tem perfeita noção de que, actualmente, a fase graciosa do contencioso tributário tem uma natureza consumativamente kafkiana.
- 2- Com efeito, ao abrigo da emergência fiscal não oficialmente decretada, suspendem-se de facto os direitos e garantias dos contribuintes, confinando-se, por ora, qualquer possibilidade de justiça à fase judicial.
- 9- Assumindo tal projecto, de corpo inteiro, a apócrifa e caricatural afirmação hegeliana, segundo a qual, quando os factos contradizem a teoria, "tanto pior para os factos".
- 22- Começa o projecto notificado por, de forma que, não fora o respeito devido aos portadores da doença em causa, se qualificaria de autista.

Analisado aquele requerimento constatamos que dos seus 66 números, 48 se limitam a argumentar sobre a possibilidade ou não da prova testemunhal em sede do procedimento de reclamação graciosa.

Quanto aos restantes, e para além dos exemplos supra transcritos, os números 15, 17, 64 e 66 constituem meras normas e/ou critérios que, segundo a sua opinião, deverão ser observados pelo órgão decisor na elaboração do despacho final.

Deste modo, carecem de fundamentação legal as alegações da recorrente quando suscita o vício de falta de fundamentação, porquanto não vislumbramos em que medida os argumentos

²⁶ Ponto 3.1.2., a fls. 18, n.º 61 e seguintes
²⁷ Ponto 3.1.3., a fls. 25, n.º 118 e seguintes

expendidos naquele documento se possam caracterizar minimamente como elementos novos susceptíveis de fundamentar ou alterar uma qualquer decisão.

Como igualmente não entendemos como pode ser invocada a preterição do direito de audiência prévia, pois é a própria recorrente a reconhecer que esse direito lhe foi concedido na medida em que, após notificada do projecto de decisão, e relativamente ao mesmo, apresentou requerimento onde fez constar os argumentos que entendeu serem os mais adequados.

Da caducidade do direito à liquidação³⁸

Invoca a recorrente que as correcções respeitantes a: i) dedução indevida de variações patrimoniais negativas, ii) amortizações relativas à viatura de ligeira de passageiros e iii) mais-valias fiscais incorrectamente determinadas, «decorrem directamente do cumprimento das obrigações declarativas».

Que, tais correcções se traduzem num «erro evidenciado na declaração» pelo que a AT só poderia proceder à liquidação em causa no prazo de três anos, nos termos do n.º 2 do art.º 45.º da LGT. Deste modo, deveria a liquidação de imposto por tais factos ter-lhe sido notificada até 2010-12-31.

Tendo a notificação em causa ocorrido após esta última data, no caso em apreço já havia sido ultrapassado o prazo de caducidade do direito à liquidação.

Referindo, ainda, que

[ajntes de praticar qualquer acto, de natureza inspectiva ou análoga, a Administração Tributária já tinha conhecimento dos factos que viriam a fundamentar a sua liquidação, sendo que tal conhecimento lhe adveio, exclusivamente, do cumprimento (pontual e atempado) de obrigações declarativas da ora recorrente.

Sustentando este argumento com o facto de em 2011-09-06, ter sido notificada pela AT e, do conteúdo dessa notificação constar que «[d]a análise já efectuada aos elementos que constam do dossier fiscal, submetemos à vossa apreciação as seguintes situações».

A questão que se coloca nos presentes autos reconduz-se a saber se se verifica in casu a existência de um erro evidenciado na declaração do sujeito passivo, e, consequentemente, se se aplica o prazo especial de caducidade do direito à liquidação dos tributos previsto no n.º 2 do art.º 45.º da LGT - o 3 anos; ou se, ao invés, não se verifica qualquer erro daquele tipo, e, por conseguinte, o prazo de caducidade aplicável é o previsto no n.º 1 do mesmo normativo legal - o de 4 anos.

³⁸ Ponto 2.2 n.º 19 e 20 e ponto 3.2, n.º 140 a 168

Com efeito, o erro a que se refere o n.º 2 deste art.º 45.º da LGT «é aquele que é detectável mediante simples análise da declaração»³⁹ ou, no dizer de Lima Guerreiro (2001:214)⁴⁰,

o erro que a administração tributária possa detectar por um mero exame da coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação externa, mesmo quando esta esteja em poder da administração tributária, e obtida por inspeção interna ou externa ou por meios de qualquer outra natureza.

Só quando o erro resultar exclusivamente do exame da declaração e seus anexos se justifica o encurtamento do prazo de caducidade, porque o próprio contribuinte pôs de imediato à disposição da administração tributária os meios necessários a uma atempada deteção do erro.

Ora, no caso *sub iudice* a declaração de rendimentos modelo 22 do período de 2007 não evidencia qualquer erro, ou seja, pelo simples exame de coerência desta, não é detectável nenhum erro.

O que se verificou foi que, na declaração de rendimentos entregue para aquele período de tributação, o sujeito passivo quando procedeu à determinação do lucro tributável considerou certos valores que não podem ser reconhecidos para efeitos fiscais.

Não obstante, a análise simples dessa declaração não permitiu aferir sobre a sua natureza desses valores como, igualmente, uma análise simples dos valores evidenciados na declaração não permitiu a sua quantificação dos valores indevidamente inscritos.

A obtenção de indícios de que tais valores não eram fiscalmente dedutíveis só foi possível após análise do dossier fiscal. Ora, os elementos constantes no dossier fiscal não constituem anexos à declaração de rendimentos.

Mas, ainda que assim ocorresse, também a simples análise desses elementos que constituem o dossier fiscal, não permitiu aferir sobre a legitimidade de tais valores. Tanto assim foi que os SIT tiveram necessidade de notificar a ora recorrente para sobre os elementos do dossier fiscal prestar esclarecimentos.

Perante todos estes factos, para aferir da veracidade dos elementos evidenciados na declaração de rendimentos, por análise comparativa com os constantes no dossier fiscal, existiu a necessidade de os SIT solicitarem à recorrente os esclarecimentos e elementos adicionais, e para esse efeito procederam à sua notificação.

³⁹ LEITE DE CAMPOS, Diogo; SILVA RODRIGUES, Benjamin; LOPES DE SOUSA, Jorge. *Lei Geral Tributária. Comentário e Anotação*, 4ª Edição. Encontro da Escrita, Maio, 2012. Anotação 9 ao art.º 45.º, pg.351

⁴⁰ LIMA GUERREIRO, António. *Lei Geral Tributária. Anotada, Rei dos Livros*, edição 2001. Nota 2 ao art.º 45º, pg. 214

Pelo que, *in casu*, não estamos perante um erro evidenciado na declaração detectável pelo simples exame daquela, mas antes perante algumas irregularidades referentes à dedução para efeitos fiscais de diversos valores, que determinou o apuramento de matéria colectável superior ao declarado pelo sujeito passivo.

Trata-se, portanto, de uma irregularidade que depende de uma acção de verificação por parte dos SIT para confirmarem os elementos declarados, com os elementos contabilísticos.

Assim sendo, não é aplicável, ao caso *sub judice*, o prazo especial de caducidade de 3 anos previsto no n.º 2 do art.º 45.º da LGT, mas, antes, o prazo geral de 4 anos previsto no seu n.º 1.

Sobre o conceito de erro evidenciado na declaração existe neste momento entendimentos jurisprudenciais diversos, designadamente «III - Por erro evidenciado na declaração do sujeito passivo deve entender-se aquele que é detectável mediante simples leitura ou análise sumária da declaração»⁴¹. No mesmo sentido,

I - A redução do prazo de caducidade do direito de liquidação para três anos, prevista no n.º 2 do art.º 45.º da LGT, apenas ocorre nos casos em que ocorrer erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou sejam utilizados métodos indirectos na fixação da matéria tributável por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade

II - Assim, não se aplica tal prazo reduzido, mas antes o prazo previsto no n.º 1 do mesmo artigo, nos casos em que a fixação da matéria tributável foi efectuada, na sequência de inspeção, sem utilização de tais indicadores⁴².

Termos em que se conclui que a liquidação recorrida, relativa ao período de 2007, foi efectuada dentro do prazo de caducidade estabelecido para o efeito.

Processo de documentação fiscal

Quanto ao processo de documentação fiscal, vulgo dossier fiscal, não podemos finalizar sem introduzir os esclarecimentos que se mostram absolutamente necessários. Em primeiro lugar e desde logo, o que concerne à obrigatoriedade da sua manutenção. Actualmente prevista no art.º 130.º do CIRC e, à data dos factos, no art.º 121.º do mesmo diploma⁴³. Sendo a sua elaboração regulamentada pela Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro, cujo art.º 5.º, revogou a anterior, ou seja, a Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho, até então em vigor.

Uma leitura atenta do quadro legal acima identificado permite imediatamente concluir que o dossier fiscal não constitui qualquer anexo à declaração de rendimentos. Do mesmo fazem parte

⁴¹ Acórdão do STA proferido em 2012-06-14, proc.º n.º 0402/12

⁴² Acórdão do STA proferido em 2007-09-26, no proc.º n.º 0481/07

⁴³ Na redacção posterior à revisão do articulado, efectuada pelo DL-198/2001 de 03 de Julho

documentos de natureza diversa, quer fiscais quer contabilísticos. Por outro lado, a sua manutenção é da responsabilidade do próprio sujeito passivo, que o deverá centralizar no estabelecimento ou instalação situada em território português⁴⁴.

Efectuados os esclarecimentos que se mostravam necessários, permitimo-nos concluir que pese embora o dossier fiscal constitua uma obrigação acessória, tal não se confina a uma obrigação declarativa nem tão pouco um anexo à declaração de rendimentos.

Nota-se, como expressamente se encontra vertido no n.º 3 do art.º 121.º do CIRC, que o mesmo só em situações muito especiais poderá⁴⁵ acompanhar a declaração de anual de informação contabilística e fiscal mas, nunca, a declaração de rendimentos.

Quanto à indispensabilidade dos gastos para efeitos de IRC

Antes de passarmos a apreciar as questões inerentes ao desconhecimento de certos gastos/custos para efeitos fiscais, impõe-se uma introdução sobre os requisitos exigidos pelo legislador para que os custos possam ser fiscalmente dedutíveis.

Sobre esta questão reiteramos, subscrevendo, tudo quanto já se encontra exposto no RIT bem como nas informações que suportam o despacho recorrido. Importa salientar que é no art.º 23.º do CIRC, que se encontram definidas as condições em que os gastos podem ser fiscalmente dedutíveis. Nos termos desta norma, os gastos têm de respeitar dois princípios: i) encontrarem-se devidamente documentados⁴⁶ e ii) serem indispensáveis para a realização dos rendimentos (proveitos ou ganhos) sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

São dois requisitos que a norma impõe cumulativamente pelo que, a verificação de um não exclui a verificação do outro mas, pelo contrário, bastará o não cumprimento de um deles para que os gastos já não possam eleger para efeitos de determinação dos resultados fiscais. É esta dupla obrigatoriedade de requisitos que a recorrente repudia.

Perfilhando o nosso entendimento, entre outros, a decisão proferida pelo TCAS em 2012-02-07, no proc.º n.º 04690/11, de cujo resumo transcrevemos:

2. Os custos ou perdas da empresa constituem os elementos negativos da conta de resultados, os quais são dedutíveis do ponto de vista fiscal quando, estando devidamente comprovados, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora da empresa em causa (cfr. art.º 23, do C.I.R.C.). A ausência de qualquer destes

⁴⁴ Redacção do n.º 1 do art.º 121.º do CIRC

⁴⁵ Apenas relativamente aos sujeitos passivos que fazem parte do cadastro especial, grandes contribuintes e aqueles sujeitos a tributação segundo o RETGS

⁴⁶ Princípio este que terá de ser apreciado conjuntamente com o disposto na al. g), do n.º 1, do art.º 45.º, do CIRC, na redacção à data

requisitos implica a não consideração dos referidos elementos como custos, assim devendo os respectivos montantes ser adicionados ao resultado contabilístico.

No mesmo sentido⁴⁷

IV - A relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado (ligação a um negócio lucrativo), sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causação é ou não empresarial.

Mais recentemente⁴⁸

iii) Um custo, para ser relevante fiscalmente, tem de ser afecto à exploração, no sentido de que deve existir uma relação causal entre tal custo e os proventos da empresa, tendo em conta as normais circunstâncias do mercado, considerando o risco normal da actividade económica, em termos de adequação económica do acto à finalidade da obtenção maximizada de resultados.

Em sede do procedimento de inspecção houve certos gastos que, pese embora relevantes contabilisticamente, não foram aceites para efeitos de determinação dos resultados fiscais com fundamento em falta de comprovação da sua indispensabilidade para a manutenção da respectiva fonte produtora, face às vicissitudes observadas que se traduzem na ausência de racionalidade económica das operações que lhe deram origem.

Da conjugação do disposto no n.º 1 do art.º 17.º e no art.º 115.º, ambos do CIRC⁴⁹, resulta que o lucro tributável para efeitos de tributação tem como suporte o resultado apurado na contabilidade, a qual deverá estar organizada de acordo com as regras de normalização contabilística, reflectir todas as operações realizadas e estar organizada nos termos da lei comercial e fiscal, por forma a permitir o controlo do lucro tributável.

Cumpridos que se mostrem tais requisitos, *i. e.*, estando a contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva, conforme vertido no art.º 75.º da LGT.

Sendo assim, a questão do ónus da prova da indispensabilidade dos gastos ou encargos passa ao lado da presunção de veracidade da escrita correctamente organizada (art.º 75.º da LGT e 59.º do CPPT) pois não se questiona a veracidade (existência e montante) da despesa contabilizada mas a sua relevância, face à lei, para efeitos fiscais, no caso da sua qualificação como gasto fiscalmente dedutível.

⁴⁷ Acórdão do TCAS, de 2004-11-16, proc.º n.º 001825/04

⁴⁸ Acórdão do TCAS, de 2012-11-20, proc.º n.º 03884/10

⁴⁹ Art.º 115.º que corresponde actualmente ao art.º 123.º

Dal, pois, que se a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade e, por isso, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, reunindo indícios suficientes capazes de demonstrar que os factos contabilizados não são verdadeiros, já no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como **gastos fiscalmente dedutíveis**, caberá ao contribuinte o ónus da prova da sua **indispensabilidade** para a obtenção dos rendimentos (provetos ou ganhos) sujeitos a tributação ou para a manutenção da fonte produtora, se a AT questionar essa **indispensabilidade**.

Sobre esta repartição de responsabilidade existe jurisprudência diversa, nomeadamente:

2. No que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos provetos ou para a manutenção da força produtora, se a AT questionar essa indispensabilidade.⁵⁰

E, ainda

i) – Para que os custos sejam aceites para efeitos fiscais é necessário que se comprovem com documentos emitidos nos termos legais e que sejam indispensáveis para a realização dos provetos, implicando a falta de qualquer destes requisitos a sua não consideração e o seu adicionamento ao resultado contabilístico.

ii) – Ainda que se concedesse que a relevância fiscal de um custo não depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou sequer da produção do resultado (ligação a um negócio lucrativo), terá de aceitar-se que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causação é empresarial ou privada.⁵¹

No mesmo sentido

IV.- A relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado (ligação a um negócio lucrativo), sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causação é ou não empresarial.⁵²

Não obstante, como já se encontra devidamente explanado e demonstrado, os elementos apresentados pela recorrente, contrariamente ao que por si é defendido, efectivamente não permitem concluir que as operações de que decorrem os gastos fiscalmente desconsiderados no apuramento dos resultados fiscais pelos SIT efectivamente se apresentam indispensáveis, pois não foi disponibilizado nenhum elemento que o permita concluir, bem pelo contrário: numas situações, i) todos os elementos apontam em sentido contrário e, relativamente a outras, ii) a recorrente limitou-se a proferir alegações sem contudo comprovar as operações que estavam em causa.

⁵⁰ Acórdão do TCA Sul, de 2005-01-18, proc.º 00096/03, disponível em <http://www.dgsi.pt/>
⁵¹ Acórdão do TCA Sul, de 2008-02-10, proc.º 02469/08, disponível em <http://www.dgsi.pt/>
⁵² Acórdão do TCA Sul, de 2004-11-16, proc.º 001825/04, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Sobre o ónus da prova e do valor probatório da contabilidade

Como a recorrente muito bem explana, por força do disposto no n.º 1 do art.º 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos recai sobre quem os invoque. Termos em que, as dúvidas colocadas, que implicariam a anulação dos actos recorridos, não podem considerar-se fundadas se assentarem na ausência ou na inércia probatória da recorrente.

Esta não deve limitar-se a perpetrar alegações que ponham em dúvida tais actos. Cabe-lhe o ónus da prova de tais alegações. Só mediante a prova concludente de tais alegações é que é possível concluir-se pelo fundamento daquelas dúvidas.

Quanto ao valor probatório da contabilidade, dispõe o n.º 1 do art.º 75.º da LGT, que se presumem verdadeiros os dados e apuramentos inscritos na contabilidade dos contribuintes, quando esta estiver organizada de acordo com a legislação comercial e fiscal.

Não obstante, esta presunção não é absoluta porquanto, como já referido, cessa quando verificadas as situações previstas no seu n.º 2, nomeadamente quando revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

E, sobre esta cessação de presunção de veracidade transcrevemos, em resumo útil, alguns entendimentos doutrinários

o não cumprimento pelo contribuinte de deveres de esclarecimento da sua situação tributária, quando não for caso de recusa legítima de cumprimento, determina inversão do ónus da prova relativamente à veracidade das declarações apresentadas e elementos constantes da contabilidade escrita³³.

Dos mesmos autores³⁴,

[s]e as declarações ou a contabilidade e escrita apresentarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem a matéria tributável real do sujeito passivo, deixam de valer aquelas presunções.

Por isso, a prova dos factos que são objecto da contabilidade fica sujeita às regras do ónus da prova estabelecido no art. 74.º.

Esta sujeição, [...] traduzir-se-á, na prática, numa verdadeira inversão do ónus da prova relativamente aos factos a que se refere a omissão

Mas, se dúvidas ainda restarem à recorrente, destacamos do plano jurisprudencial³⁵,

³³ LEITE DE CAMPOS, *et al.* Obra já citada. Anotação 9 ao art.º 59.º, pg.499

³⁴ *Idem*, anotação 3 ao art.º 75.º, pg.664

³⁵ Acórdão do TCAS, de 2005-04-04, proc.º n.º 04777/01

V) - passando, a partir daí, a competir ao contribuinte o ónus de prova de que a escrita é merecedora de credibilidade.

VI) - Na situação sub judice, a liquidação impugnada provém de acção de fiscalização onde foram constatados erros e inexactidões na contabilização das operações e indícios fundados que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, sendo perante os indícios existentes nos autos que o Mº Juiz recorrido julgou cessada a presunção de veracidade das operações constantes da escrita e dos respectivos documentos de suporte.

Cabia, pois, à recorrente a prova e demonstração de todas as alegações.

Métodos de avaliação

O art.º 81.º da LGT, estabelece como regra de avaliação, a utilização da avaliação directa como meio de determinação da matéria tributável.

Face a esta regra, impõe a mesma norma o conseqüente carácter subsidiário da avaliação indirecta, à qual a AT só pode recorrer dentro dos condicionalismos e nos casos estritamente previstos na lei.

Este carácter subsidiário encontra-se especificamente imposto no n.º 1 do art.º 85.º da LGT.

Os pressupostos em que a AT pode recorrer à avaliação indirecta encontram-se regulados nos art.ºs 87.º a 89-A.º da LGT, e no CIRC, concreta e especificamente na SECÇÃO VI – Disposições comuns e diversas, SECÇÃO V – Determinação do lucro tributável por métodos indirectos, nos art.ºs 57.º a 62.º⁵⁶.

A recorrente alega verificar-se a aplicação de métodos indirectos em virtude de a análise documental realizada pelos SIT ter sido efectuada por recurso a amostragem.

Ao pretender que a AT procedeu à aplicação de métodos indirectos, pelo facto de ter utilizado o método de análise por amostragem dos documentos de suporte aos registos contabilísticos, incorreu em errado raciocínio.

A análise por recurso à amostragem é uma técnica de auditoria contabilística à qual os SIT podem legitimamente recorrer, face ao previsto no art.º 57.º do RCPIT, técnica essa reconhecida por diversas instituições nacionais e internacionais de reconhecido mérito sobre matérias de auditoria e revisão contabilística, destacando os seguintes entendimentos doutrinários

[c]onforme definido no parágrafo 4 da ISA 530 – Audit Sampling, a amostragem em auditoria, quer seja estatística ou não estatística, é o processo de seleção de parte de uma população (amostra), usando as características dessa amostra para retirar conclusões sobre a

⁵⁶ A data, art.ºs 52.º a 57.º

população. Ou seja, é a aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% dos itens de uma rubrica das demonstrações financeiras, com o objetivo de avaliar as características dessa rubrica⁵⁷.

E, ainda

existem dois poderosos argumentos, a considerar conjuntamente, favoráveis à utilização da amostragem em auditoria:

• A dificuldade material de procurar e analisar as provas relativas a todos os elementos de uma população ou universo, quando o seu número seja de tal modo grande que seria virtualmente impossível com um conjunto de recursos razoável proceder ao seu exame integral.

• A relação custo-benefício da auditoria, na medida em que a procura e análise de todos os elementos de prova aumentaria significativamente os custos da auditoria devido ao volume de recursos humanos e materiais que seria necessário empregar sem que o seu benefício, isto é, a fiabilidade das conclusões atingidas aumentasse substancialmente, ou seja, o aumento nos custos não é justificado por uma melhoria objectiva nas conclusões finais do trabalho manifestadas no parecer final emitido.

Acolhendo estes argumentos, as Normas Técnicas de revisão/auditoria, da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), no seu parágrafo 16, permitem a utilização da amostragem em revisão/auditoria, ao definirem que:

• A complexidade e o volume das operações levam, em regra, o revisor/auditor a fazer incidir os seus procedimentos de revisão/auditoria sobre amostras.

Quando não seja possível ou não seja considerado necessário e adequado analisar o universo utiliza-se em auditoria a chamada prova selectiva que consiste em obter conclusões sobre as características de um conjunto mais ou menos numeroso de elementos desse universo, mediante o exame de um grupo parcial deles, uma amostra⁵⁸.

Posto isto, e com o devido respeito, concluímos que a recorrente confunde e mistura conceitos distintos porquanto, os SIT não procederam à aplicação de métodos indirectos mas, outrossim, apuraram de forma directa e exacta os montantes das correcções efectuadas relativamente aos custos que não se apresentam fiscalmente dedutíveis, em virtude de a recorrente não ter logrado justificar, comprovar e demonstrar que os custos em causa se apresentam indispensáveis para a obtenção dos proventos objecto de tributação.

⁵⁷ ALMEIDA, Bruno. Revista Revisores & Auditores da OROC. Consultada a 2014-05-28, disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revisao%20Auditoria3.pdf>

⁵⁸ PEREIRA CARMELO, Sérgio Paulo. Da mesma publicação, consultada a 2014-05-28, disponível em http://www.oroc.pt/fotos/editor2/R&E%20_45_AmostragememRevisaoAuditoria.pdf

11.40



Sendo que a amostragem realizada serviu única e simplesmente para avaliar as características dos elementos constantes de algumas rubricas das demonstrações financeiras, na medida em que a análise integral desse universo, face ao seu elevado volume, seria virtualmente impossível.

Deste modo, se eventualmente a recorrente identificou na amostra alguma vicissitude susceptível de colocar em causa as conclusões retiradas quanto às características do universo global a que a mesma respeita então, essa amostra só poderá ser colocada em causa tendo por base elementos com um âmbito mais alargado do que o da amostra, e que permitam concluir que as características retiradas da amostra não correspondem às do universo em causa.

Contudo, a recorrente logrou não provar, demonstrando, um qualquer erro da amostra, pois limitou-se a colocar em causa a utilização da mesma, sem contudo concretizar com factos concretos os vícios de que supostamente a mesma se encontra ferida.

Contrariando o que a recorrente afirma, os SIT não procederam à aplicação de métodos indirectos porquanto, na base destes, está a ficção de um valor para a matéria colectável, face a irregularidades e anomalias verificadas na execução da contabilidade, que se consubstanciam na impossibilidade desta não permitir a quantificação directa e exacta dos elementos necessários ao apuramento dessa matéria colectável.

In casu não foram ficcionados quaisquer valores para a matéria colectável, porquanto os montantes das correcções efectuadas aos resultados fiscais declarados pela recorrente estão devida, comprovada e perfeitamente identificados/quantificados nos elementos por si disponibilizados/utilizados na análise e verificação dos elementos contabilísticos.

Quanto ao conceito de determinação dos resultados fiscais por recurso à aplicação de métodos indirectos, remetemos para as considerações já proferidas no plano jurisprudencial, de que destacamos:

1. O apuramento do lucro tributável com o recurso aos métodos indiciários tem por pressupostos que através da escrita do contribuinte, ainda que corrigida, não seja possível tal apuramento, os quais assim, surgem, com uma ficção excepcional, na determinação desse lucro;
2. A utilização de tal método presuntivo ou indiciário, traduz-se no recurso a elementos de facto conhecidos que, utilizados segundo as regras de experiência, pautados por critérios de razoabilidade e normalidade, conduzem à extrapolação de outros desconhecidos que servem de suporte ao juízo valorativo extraído.⁵⁵

No caso da avaliação directa, esta é feita com base em elementos de prova do valor real dos bens ou rendimentos tributáveis e, por isso, determina-se com exactidão este valor.

⁵⁵ Acórdão TCAS de 2001-06-19, proc.º n.º 3202/00. Sublinhado e cheio por nós inserido

Os casos em que se procede a avaliação indirecta, indicados no art.º 87.º da LGT, são situações em que não existem elementos fiáveis suficientes para demonstrar exactamente o valor daqueles bens ou rendimentos fundando-se, portanto, em juízos de probabilidade, necessariamente elevada, sem exigir uma certeza do facto tributário.

O que prova, sem margem para dúvidas, que efectivamente não se verificou o recurso à aplicação de métodos indirectos, porquanto o referido apuramento não só foi efectuado com base nos elementos constantes na contabilidade, como não se obtiveram os montantes das correcções efectuadas através da extrapolação de outros dados conhecidos mas, sim, a sua quantificação foi realizada de forma directa e exacta.

Na avaliação directa, suportada em correcções técnicas ou meramente aritméticas, não se fixa matéria tributável. Esta apenas é corrigida na exacta medida dessas correcções.

A AT não fixou a matéria colectável mas, apenas e só, com base nos valores relevados na contabilidade apurou os montantes dos custos que, pese embora reconhecidos contabilisticamente para efeitos de determinação do resultado líquido, não reúnem os requisitos para serem fiscalmente dedutíveis procedendo, portanto, a uma rectificação dos resultados fiscais.

Das competências que impendem sobre a AT

Impõe-se, por último, apreciar as considerações efectuadas pela recorrente quando veio propugnar no sentido de que, sendo custos previstos no art.º 23.º do CIRC, a AT não poderá colocar em causa a sua indispensabilidade e que, ao fazê-lo, incorre na violação de princípios constitucionais diversos, nomeadamente o da liberdade de gestão⁶⁰.

Nos termos constitucionais plasmados no art.º 2.º, da CRP, «[a] República Portuguesa é um Estado de direito democrático» baseado no respeito e na garantia dos direitos e liberdades fundamentais, sendo que o pagamento de impostos é um dos poucos deveres expressamente consagrados na CRP, como se encontra plasmado no seu art.º 103.º, de cujo dispositivo constitucional decorrem as regras relativas à cobrança das receitas fiscais, tarefa que constitui manifestamente uma função soberana do Estado, cabendo à AT a execução da mesma.

Poderemos ainda afirmar que a actividade da AT se insere no quadro das relações jurídico-tributárias estabelecidas entre ela e os sujeitos passivos, agindo no uso dos seus poderes, numa esfera de actuação estritamente pública, conforme previsto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 1.º da LGT. Na generalidade, essas relações são reguladas nos termos previstos no referido diploma e, subsidiariamente, por aplicação do CPPT e do CPA, ex vi o art.º 2.º da própria LGT. Deste modo,

⁶⁰ Momento no n.º 197 da petição *sub judice*

na actividade da AT incluem-se, entre outras, as competências inspectivas sobre o cumprimento das obrigações acessórias e a análise, verificação e controlo dos valores declarados, i.e., dos resultados fiscais.

O nosso ordenamento jurídico-tributário elega como meio de apuramento da matéria colectável o princípio do sistema declarativo, conforme se encontra consagrado no art.º 59.º do CPPT, remetendo-se para a AT um papel apenas de "fiscalizadora" da correcta aplicação das normas fiscais, num tipo de intervenção que só pode ocorrer a posteriori.

No entanto, a AT, pela circunstância de se encontrar sujeita ao princípio da legalidade tem não só o poder mas, inclusive, o dever de efectuar o controlo dessas declarações no sentido de aferir se os valores nelas evidenciados têm efectiva aderência à realidade pois, por força do disposto nos art.ºs 55.º da LGT e 266.º da CRP, a AT exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público. Por referência aos mesmos normativos constitucionais e legais em que se funda a actuação da AT, poderemos afirmar que toda ela é modelada pelo princípio da legalidade na protecção do Interesse público ou bem comum.

Da conjugação dos princípios constitucionais acima referidos decorre que a AT exerce um poder de soberania do Estado, exercido no uso de poderes vinculados onde se incluem a legalidade e objectividade do sistema tributário.

Mas, a AT encontra-se também obrigada ao cumprimento do princípio do inquisitório por força do disposto no art.º 58.º da LGT, o qual tem recorte legal constitucional suportado no já aludido art.º 266.º, do diploma fundamental, com correlação com o disposto no art.º 63.º da LGT, e nos art.ºs 5.º e 6.º, do RCPIT. Deste modo, a AT deverá realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material e não de uma verdade meramente formal estando, portanto, aqui subjacente outro princípio: o da substância sobre a forma.

Perante as competências da AT, que decorrem de prerrogativas constitucionais e se subsumem, entre outras, na função inspectiva de análise, verificação e controlo dos valores declarados pelos sujeitos passivos⁵¹ em pura observância e cumprimento de todos os princípios que atrás enunciámos, é-nos difícil compreender que, no estrito exercício dessas funções, se possa assacar à AT a violação do direito constitucional da livre iniciativa alegando-se que ao procurar a verdade material subjacente às operações, a AT está a posteriori a intrometer-se na liberdade de gestão dos agentes económicos.

A descoberta da verdade material não pressupõe ditar aos sujeitos passivos directrizes ou diferentes opções de gestão. A actuação da AT conecta-se apenas no dever que impende sobre os sujeitos passivos de prestarem todos os esclarecimentos que lhes sejam solicitados pela AT e

se mostrem necessários à comprovação dos valores evidenciados nas declarações apresentadas, o qual decorre do princípio da colaboração vertido no art.º 59.º da LGT.

Estamos, pois, perante um mero pedido de demonstração, por parte dos sujeitos passivos, do valor e natureza de certas operações, relativamente às quais se encontrem reunidos indícios fortes e objectivos de que as mesmas não foram realizadas no interesse das sociedades e para a prossecução do seu objecto social mas, outrossim, no interesse de terceiros, que podem ser os de um único sócio, um grupo de sócios ou até outras entidades, mas não os da própria sociedade.

E a procura da descoberta da verdade material, no sentido de salvaguarda dos interesses societários, sendo as sociedades pessoas colectivas com personalidade e capacidade jurídico-fiscal diferenciada da dos seus detentores de capital, encontra-se como um dever constitucional implícito, decorrente do direito de as sociedades serem tributadas fundamentalmente de acordo com o seu verdadeiro e efectivo rendimento real e não por qualquer outro.

A opção constitucional pelo rendimento real, vertido no n.º 2 do art.º 104.º da CRP, exige um sistema fiável de conhecimento dos resultados das empresas. Todavia, este rendimento real implica que na obtenção do lucro tributável apenas possam ser deduzidos fiscalmente os gastos/encargos efectivamente suportados e indispensáveis para o exercício da actividade e consequente obtenção dos lucros sujeitos a tributação porquanto, se forem deduzidos fiscalmente outros gastos/encargos que não existiram ou que não ocorreram no interesse societário da empresa e, por conseguinte, não se apresentam indispensáveis, o lucro apurado não corresponderá ao lucro real, mas estará subavaliado, conduzindo a uma desproporcionalidade intolerável que, de um ponto de vista jurídico é que viola a CRP.

Isto porque, do princípio da justiça, e por força do princípio da legalidade fiscal, resulta que a justiça material não é no exclusivo interesse de qualquer das partes – dos contribuintes ou da AT –, mas se subsume a justiça distributiva.

Impõe, portanto, a CRP que o rendimento real, traduzido em sede de tributação das empresas no lucro real tributável, e para garantia da tributação segundo a capacidade contributiva, corresponda à diferença entre todos os proveitos verdadeiramente obtidos e os custos efectivamente suportados e que se apresentem indispensáveis para a obtenção desse lucro ou para a manutenção da fonte produtora. Deste modo, e como se afirma entre outros, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 162/2004

[u]m sistema [fiscal] inexecuvel ou um sistema que não permita o controlo dos rendimentos e da evasão fiscal, na medida aproximada à realidade existente, conduz em linha recta à

²¹ Poderes que se encontram consagrados, entre outros normativos, no art.º 63.º da LGT, sob a epígrafe «inspecção».

distorção, na prática, do princípio da capacidade contributiva e da tributação segundo o rendimento real.

Por último importa salientar que, como se demonstrou, o que estava/está em causa era/é apenas aferir sobre razoabilidade económica das operações, atento o facto de a ora recorrente não ter logrado comprovar que as mesmas foram efectivamente realizadas, e/ou que o foram no interesse colectivo da empresa e não com qualquer outro fim.

Neste sentido,

X) - É no conceito de indispensabilidade insito no art.º 23.º do CIRCI que radica a questão essencial da consideração fiscal dos custos empresariais e que assenta na distinção fundamental entre o custo efectivamente incorrido no interesse colectivo da empresa e o que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios ou do seu conjunto e que não pode, por isso, ser considerado custo.⁶²

E, ainda, no que de relevante se apresenta para a questão em apreço

II - Injão que respeita à comprovação da sua existência há que ser rigoroso pois de outra forma estava aberta a porta para o locupletamento indevido dos sócios com o consequente depauperamento da sociedade e do Fisco.⁶³

A dedutibilidade fiscal dos custos relevados na contabilidade foi aferida por critérios de racionalidade económica, atendendo por isso à razoabilidade e fundamentação das decisões de gestão no momento em que foram tomadas não constituindo, portanto, qualquer violação da liberdade empresarial e livre iniciativa dos órgãos de gestão.

É essa racionalidade económica que não se encontra vertida nos documentos disponibilizados pela entidade inspeccionada, face a todas as anomalias e/ou incongruências suscitadas no decurso da análise levada a efeito pelos SIT. E foi esta racionalidade económica que a recorrente igualmente não logrou comprovar no decurso da acção de inspecção, nem tão pouco em sede das petições de reclamação graciosa e recurso hierárquico, esta ora *sub judice*.

Efectuado o enquadramento jurídico e apreciadas as questões preliminares que se impunham, passaremos a analisar cada uma das situações *per se*.

Encargos financeiros

Como já referimos, o art.º 23.º do CIRCI prevê que são custos fiscais os gastos ocasionados pela actividade da empresa que apresentem uma conexão factica ou económica com a organização,

⁶² Acórdão do TCA Sul de 2008-05-26, proc.º 02996/08, disponível em <http://www.dgsi.pt>
⁶³ Acórdão do TCA Sul, de 2003-03-25, proc.º 7194/02, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

na medida em que não consubstanciem uma diminuição patrimonial ditada pela existência de uma participação social da parte do seu beneficiário directo ou indirecto (atribuição causa societatis).

Desta forma, destinando a recorrente os valores dos empréstimos ao financiamento de outras entidades, mesmo sendo estas suas participadas e/ou associadas, e não sendo o seu objecto social a gestão de participações sociais, os custos/gastos financeiros inerentes a esses empréstimos não cabem no conceito de custos dedutíveis para efeitos fiscais, porque em nada contribuíram para a obtenção dos proventos sujeitos a tributação em sede de IRC, na medida em que a recorrente ao não fazer repercutir na esfera daquelas sociedades os encargos suportados, omitiu na sua contabilidade certos rendimentos que daí resultariam.

Sobre esta matéria – necessidade de financiamento das participadas e assunção dos encargos por parte das empresas “mãe”, já se pronunciou a jurisprudência em diversos momentos.

Por se tratar de questão em tudo idêntica, porque assente nos mesmos pressupostos de facto e de direito, salientamos⁶⁴:

para que determinada verba seja considerada custo daquela é necessário que a actividade respectiva seja por ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades. A não ser desta forma, como que podia ser imputada a uma sociedade o exercício da actividade de outra com a qual ela tivesse alguma relação.

As quantias controvertidas correspondem a juros de empréstimos bancários e imposto de selo controlados pela recorrente e aplicados no financiamento gratuito de uma sociedade sua associada.

Tais verbas não estão, pois, directamente relacionadas com qualquer actividade do sujeito passivo inscrita no seu objecto social, que é empreendimento e gestão de imóveis e não a gestão de participações sociais ou financiamento de sociedades de risco, nem sequer se reportam, ainda que indirectamente, à sua actividade.

A mera possibilidade de poder vir a ter no futuro ganhos resultantes da aplicação desses capitais na sua associada não determina só por si que tais investimentos possam enquadrar-se no conceito de custos fiscais porque para isso era necessário que tais encargos fossem indispensáveis para a realização dos proventos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

⁶⁴ Acórdão do STA proferido em 2012-05-30, proc.º n.º 0171/11

Deslocações e estadas

Foram registados na contabilidade, e considerados na determinação dos resultados fiscais, custos cujo montante global ascende a €1.643.094,56, repartidos pelas rubricas evidenciadas no quadro 11 do RIT que seguidamente se transpõe:

RUBRICAS	Valor (€)
6222112 – Desp. Representação	4,59
622271211 – Desl. Estadas	511.500,86
6414 – Sub. Alm. O. Sociais	4.320,00
64204 – Sub. Alm. Pessoal	213.990,00
642501 – Ajudas de custo	913.270,11

Ilustração 4 – Despesas com deslocações e estadas

Atendendo a que estas despesas visam satisfazer custos de natureza idêntica, os SIT notificaram a recorrente para prestar alguns esclarecimentos, mormente os que se encontram identificados na pg-11/14 do RIT, que seguidamente transpomos:

" Face aos limites legais da atribuição das ajudas de custo e subsídio de refeição, ao conceito de despesas de deslocação, em contraposição com o de despesas de representação (n.º 7 do art. 86.º), bem como as regras de tributação em IRC/IRS destas rubricas, agradece-se que:

- 4.1) Nos remetam extracto do exercício de 2007 da conta 622271211 e cópia de alguns documentos de maior montante, com uma sucinta explicação da justificação para um tão elevado montante de despesas desta natureza na medida em que os funcionários auferem ajudas de custo e subsídio de refeição
- 4.2) Cópia de alguns mapas de suporte das ajudas de custo (apenas a título exemplificativo) e evidência da faturação das mesmas aos clientes.

Dos esclarecimentos prestados pela ora recorrente, realçaram os SIT na pg-12/14 do RIT os que passamos a reproduzir

"Ponto 4.1)

Em anexo, extracto intitulado "41 - ... _07", assim como cópia dos docs com montantes de maior valor, com o nome "41 - + nº do doc em causa..."

De realçar que foi no exercício de 2007 que o A... deu início a um processo de internacionalização, registando na conta de deslocações e estadas valores avultados de viagens de colaboradores A... conforme poderá comprovar nos docs já referidos.

Por outro lado a empresa pagou ajudas de custo aos seus funcionários porque grande parte destes estiveram deslocados, sendo o maior volume das ajudas da empresa, cerca de 70%, atribuídas para subsidiar o jantar dos funcionários, registando-se assim alguns montantes significativos de dormidas na conta de deslocações e estada. O subsídio de almoço foi pago no recibo de vencimento o que justifica o valor da conta 64204."

Na sequência dos esclarecimentos prestados, os SIT procederam à análise das rubricas de ajudas de custo, despesas de deslocação, subsídio de alimentação e ainda as inerentes a rendas suportadas com arrendamento de casas de habitação, relevadas na conta POC - 6221913 - Rend. Alugueres-M. Nacional. Das conclusões retiradas dessa análise, resumidamente destacamos:

Conta POC 622271211 - Desloc. Estadas - M. Nac⁴⁵.

Regra geral, os documentos não identificam os funcionários beneficiários das despesas;

Nos documentos é identificada, em regra, a obra a que a despesa é imputada;

A maioria dos movimentos respeita a despesas com refeições - pequenos almoços, almoços e jantares;

Recorrentemente surge o mesmo prestador de serviços;

De valor menos significativo foram ainda identificados custos com alojamento.

⁴⁵ Conclusões da análise pormenorizadamente descritas no RIT, da pg-12/44 à pg-16/44

Conta POC 62221913 – Rend. Alugueres – M. Nacional⁶⁶

Os valores relevados correspondem aos encargos suportados com o arrendamento de casas de habitação, em locais onde a recorrente tinha obras.

Conta POC 642501 – Ajudas de Custo⁶⁷

Para efeitos de tributação das ajudas de custo, deverão ser observadas as regras de atribuição das mesmas aos funcionários do Estado. Relativamente a estes, por força do disposto no DL n.º 106/98 de 24 de Abril, e tendo ainda presentes os valores fixados pela Portaria n.º 88-A/2007, de 18 de Janeiro, aquelas são atribuídas observando-se, entre outros, os seguintes requisitos: i) 25 % destina-se a suportar os encargos com pequeno-almoço; ii) 25%, para despesas com almoço e 50% inerente a despesas com alojamento.

Deste modo, para além das datas, é ainda tido em consideração as horas de saída e de regresso do trabalhador, pois a percentagem a pagar depende do período de tempo em que o mesmo se encontra deslocado.

Dos diplomas acima identificados decorre, igualmente, que havendo pagamento de ajudas de custo por parte da entidade patronal, então esta já não poderá suportar outros custos cujas despesas tenham a mesma natureza. Consequentemente, procedendo a entidade patronal à disponibilização desses serviços em espécie através do pagamento/reembolso das despesas suportadas com refeições e/ou alojamento não poderá, simultaneamente, – no mesmo período de deslocação – pagar ajudas de custo.

Não obstante, e quanto à parte respeitante ao alojamento – que corresponde a 50% das ajudas de custo – poderá o trabalhador, por acordo com a entidade patronal, optar pelo reembolso das despesas suportadas.

Aufendo os trabalhadores subsídio de almoço e sendo-lhes pago igualmente ajudas de custo relativamente ao jantar e alojamento, não se mostra indispensável para a obtenção dos rendimentos suportar despesas em espécie relativas ao pagamento de refeições em restaurantes e estadias na medida em que desta situação resulta a dedução fiscal de dois custos destinados a compensar despesas de idêntica natureza.

Tributação autónoma de ajudas de custo⁶⁸

Na conta POC 642501 – Rem. Pessoal-Ajudas de Custo foram registados custos no montante global de €913.279,11.

⁶⁶ Pormenorizadamente no RIT, na pg-16/44 e pg-17/44

⁶⁷ Conclusões da análise pormenorizadamente no RIT, da pg-17/44 à pg-19/44

⁶⁸ Matéria desenvolvida no RIT no ponto 3.1.7., pg-19/44 e 22/44

À data dos factos dispunha o n.º 9 do art.º 81.º do CIRC⁶⁶ que seriam

tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo [...], ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário

Ocorre que, do referido montante global relevado contabilisticamente, a ora recorrente apenas sujeitou a tributação autónoma o valor de €172.226,41. Atendendo ao que se encontra vertido da norma *supra*, as ajudas de custo para não serem sujeitas a tributação autónoma teriam de respeitar os seguintes requisitos: i) terem sido facturadas a clientes ou, então ii) terem sido sujeitas a tributação em IRS na esfera dos seus beneficiários.

Verifica-se, contudo, que nenhum desses requisitos se encontra cumprido.

Quanto à sujeição a tributação em sede de IRS na esfera dos respectivos beneficiários, essa falta de tributação não é colocada em causa.

Já quanto ao outro requisito, entenderam os SIT que o mesmo não se encontra verificado, advogando a recorrente que efectivamente o mesmo foi respeitado.

Impõe-se, por isso, aferir se assiste ou não razão à recorrente.

Entende a recorrente que a menção à facturação feita na norma *supra* identificada⁷⁰

apenas poderá e deverá ser entendida numa perspectiva material, ou seja, como impondo que as despesas demonstradamente feitas por um sujeito passivo de IRC relativas ao abono de ajudas de custo, sejam repercutidas no preço final do produto ou serviço,

Inferindo-se da sua exposição que o facto de facturar os serviços prestados aos seus clientes, só por si, já implica que estes custos se encontrem repercutidos no preço final.

Um entendimento neste sentido não tem aderência à realidade e práticas comerciais porquanto, se fosse essa a intenção do legislador, se apresentaria inócua a menção expressa na norma "facturadas a clientes". E a desnecessidade de tal menção ocorreria na medida em que, grosso modo, a definição de preço de produção de um bem ou de um serviço *de per se* já inclui os custos (sejam eles directos ou indirectos), necessários à obtenção desse bem ou prestação desses serviços, acrescidos, claro está, da respectiva margem de lucro.

Contudo, há certos tipos de custos que face à sua natureza, por vezes, são facturados autonomamente, por forma a poderem ser perfeitamente identificáveis, bem como a permitir a

⁶⁶ Corresponde ao art.º 88.º, na redacção do CIRC após a republicação deste diploma efectuada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro

⁷⁰ Transcrição de parte do n.º 297 da petição de recurso

sua análise, verificação e controlo. Por exemplo, na locação de espaços, os valores inerentes a consumos de água, luz, serviços de limpeza, etc., regra geral são facturados autonomamente.

Ora, atendendo à formulação da norma não nos restam dúvidas que foi essa a intenção do legislador: não que as ajudas de custo sejam consideradas na globalidade dos custos necessários à formação do preço mas, outrossim, que as mesmas sejam facturadas autonomamente por forma a ser possível à AT proceder à análise correlativa entre os valores facturados a clientes e os que foram suportados através dos pagamentos efectuados pelos sujeitos passivos.

Deste modo, não basta inscrever nas facturas uma simples frase. Torna-se necessário que, para além dessa frase, nas facturas se encontrem devidamente identificados os montantes das ajudas de custo que são facturadas aos clientes. É que só a discriminação desses valores se traduz na facturação aos clientes dos valores pagos, e só a identificação desses montantes permite a análise verificação e controlo entre os valores pagos e os que foram facturados.

Isto é, para que a AT possa aferir de forma objectiva e concreta se os valores em causa se encontram sujeitos a tributação autónoma, ou não, torna-se imperioso que seja possível estabelecer a correlação directa entre os valores pagos e os que foram facturados a clientes. É precisamente esse o sentido expresso na norma e não qualquer outro.

No caso em apreço, não só as facturas que foram colocadas à disposição dos clientes não contêm qualquer menção sobre a facturação das ajudas de custo, como as que posteriormente foram disponibilizadas, apesar de terem essa frase inscrita *a posteriori*, não identificam nem quantificam qual o valor das ajudas de custo que foi facturado.

Sem conceder, mesmo descurando a questão da falta de quantificação/identificação dos valores facturados, e restringindo-nos apenas à evidenciação nas facturas da facturação ou não das ajudas de custo, isto é, a existência ou não de uma referência nas facturas quanto à facturação desses valores, não podemos deixar de realçar o facto de que, existindo documentos com repercussão externa, como é o caso das facturas que são entregues aos clientes como suporte dos serviços prestados, esses documentos não podem ser posteriormente adulterados, inserindo e/ou retirando deles, e apenas com relevo interno, quaisquer elementos que não constem daqueles que produziram efeitos externos.

Ora, no caso em apreciação, foi exactamente isso que ocorreu: as facturas que posteriormente foram disponibilizadas e nas quais consta uma frase fazendo referência à facturação das ajudas de custos, não correspondem às que foram entregues aos clientes, como se encontra devidamente explanado e comprovado no RIT.

Termos em que, teremos de concluir no sentido de que a globalidade do montante evidenciado na contabilidade teria de ser objecto de tributação autónoma.

Da Faixa de fundamentação

Suscita ainda a recorrente o vício de falta de fundamentação. Compulsados os elementos constantes nos autos, também quanto a esta questão não nos parece assistir-lhe razão. Senão, vejamos:

Da liquidação

Contrapondo ao dever de fundamentação em geral, enunciado no n.º 1 do art.º 77.º da LGT, consagra o n.º 2, da mesma norma, uma fundamentação bem mais simples para os actos de liquidação dispondo, assim, sobre o mínimo de fundamentação expressa do acto, ou seja uma fundamentação estritamente necessária à sua legalidade, referindo explicitamente que esta deve conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Não obstante, como certamente é do conhecimento da recorrente, existindo uma norma especial reguladora da fundamentação dos actos de liquidação, o que por ela for disposto prevalece sobre a norma geral.

Sobre o dever de fundamentação dos actos de liquidação, remetemos para os entendimentos doutriniais, mormente Leite de Campos e outros (2012:677)¹

Termos em que, carece de total fundamento a argumentação expandida pela recorrente, porquanto a notificação da liquidação satisfaz todos os requisitos exigidos no n.º 2 do art.º 77.º da LGT.

Mas, sem conceder, mesmo que tal norma inexistisse, o n.º 1 do art.º 77.º da LGT, dispõe que a fundamentação pode ser realizada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

Determinando o n.º 1 do art.º 63.º do RCPIT que, quando os actos tributários resultem do relatório da inspecção, poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas.

¹ LEITE DE CAMPOS, et al. Obra já citada. Anotação 3 ao art.º 77.º

Mas, sem conceder, mesmo que por mera hipótese efectivamente a notificação da liquidação se encontrasse imbuída do vício de falta de fundamentação, sempre poderia a recorrente solicitá-la, nos termos previstos no art.º 37.º, do CPPT.

Sempre sem conceder, mesmo existindo o vício de falta de fundamentação, esse vício não foi impeditivo de a recorrente reagir contra o acto de liquidação. Tanto assim que, dentro do prazo legalmente previsto para o efeito interpôs reclamação graciosa contra a liquidação e, posteriormente veio contra o acto de indeferimento da mesma reagir, interpondo a petição *sub iudice*.

Sendo que, nessa petição se encontra plasmado um exemplar e integral conhecimento das razões de facto e de direito que motivaram a liquidação, revelando igualmente perfeita noção de que as suas bases fundamentadoras eram as constantes no RIT.

Dúvidas não há, pois, de que a recorrente ficou ciente de que a liquidação de que estava a ser notificada era a liquidação decorrente das correcções propostas em sede da acção de inspecção no termo da qual foi elaborado o RIT.

Isto é, tendo a notificação efectuada tido aptidão para dar a conhecer ao sujeito passivo o montante da quantia liquidada e do prazo para contra ela reagir, não sendo afastada por lei a relevância da mesma para este fim, quando ocorrer omissão de indicação da fundamentação de facto e de direito, tem de se concluir que a notificação produz o seu efeito útil que lhe está legalmente associado de tomar eficaz o acto de liquidação em relação ao destinatário.

Do RIT

De notar que, tendo esta questão sido suscitada em sede do direito de audição sobre o projecto de relatório, nos exactos termos em que o foi na presente petição, para além das razões de facto e de direito que se encontram pormenorizadamente descritas no texto do RIT, relativamente a cada rubrica foram expressamente identificadas no n.º 4 do ponto IX, da pg-37/44 à pg-43/44, as razões de facto e de direito, as quais aqui subscrevemos e para cuja leitura remetemos, reproduzindo a título meramente exemplificativo apenas as que nos parecem mais relevantes:

4.1.) Ponto 3.1.1. Dedução inutevida de variações patrimoniais negativas

Correcção: € 72.204,39

Fundamentação de direito: custo com IRC não dedutível para efeitos da determinação do resultado tributável nos termos da alínea a) do n.º1 do art. 42.º do CIRCI.

Fundamentação de facto: pagamento adicional de IRC, registado a débito da conta "592-Resultados Transitados", conforme documento n.º do diário 2 em Anexo 1, folhas 1 e 2.

4.4.) Ponto 3.1.4. Amortização do Goodwill

Correcção: € 8.331,29

Fundamentação de direito: amortização do goodwill não aceite como custo fiscal nos termos n.º 3 do art. 17.º do Dec. Reg. 2/90, de 12/01.

Fundamentação de facto: a amortização do goodwill que se encontra reconhecido nos investimentos financeiros, foi registada a débito da conta "68821 - Perdas Inv. Financeiros-Goodwill", conforme Doc. Int. em anexo 4.

Ilustração 5 - Fundamentação de facto e de direito do RIT

Novamente reiteramos que, ainda que essa falta de fundamentação ocorresse, então sempre poderia ter a recorrente utilizado o mecanismo previsto no art.º 37.º do CPPT, e requerer que essa fundamentação lhe fosse disponibilizada. Mas assim não agiu e desse facto não resultou que se visse coarctada de: i) participar na formação da decisão, o que veio a fazer exercendo o direito de audição sobre o projecto de RIT e ii) utilizar os meios de defesa ao seu dispor, interpondo primeiro reclamação graciosa e, depois, recorrendo do despacho de indeferimento que sobre a mesma recaiu.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decurso da exposição são invocados alguns areslto. Sem pretender uma análise minuciosa e pormenorizada sobre cada um não deixaremos, contudo, de nos pronunciar sobre aqueles que nos parecem de maior relevância ou que, em nosso entender, não têm aderência ao caso concreto. Destacaremos, do STA

11.54

Acórdão de 2006-03-29⁷³

Desde logo este aresto não tem aderência *in casu*, porquanto a matéria de facto diverge da que se encontra em análise. É que ao contrário do caso julgado em que não havia a certeza se as despesas pagas pela sociedade estavam ou não em duplicado, pois não se sabia se respeitavam ao almoço ou a outras refeições, no caso presente tal dúvida é inexistente pois há efectivamente a certeza de que, para além dos subsídios de refeição, foram ainda abonadas ajudas de custo bem como suportadas despesas nos restaurantes, despesas com dormidas e arrendamento de habitações.

Quanto ao argumento sustentado naquele aresto de que o sujeito passivo «não está a apresentar o mesmo custo em duplicado, mas a suportar dois custos distintos, ambos alinentes à remuneração do factor produtivo trabalho», *data venia* discordamos em absoluto. Desde logo porque não se podem misturar, confundido, o que são custos suportados com o factor trabalho, com os objectivos e as contrapartidas que cada um desses custos pretende alcançar, e que constituem a natureza objectiva subjacente a cada um deles.

Quanto à natureza conceptual do subsídio de alimentação, das ajudas de custo – na parte das refeições – bem como as despesas incorridas com refeições em restaurantes todos eles visam um único objectivo que é o de desonerar o trabalhador do encargo que terá de suportar por ter de tomar as refeições que ocorrem no período de trabalho fora da sua residência. Melhor dizendo, trata-se de⁷⁴

um subsídio diário que tem a natureza de benefício social a conceder pela entidade empregadora pública como comparticipação nas despesas resultantes de uma refeição tomada fora da residência habitual, nos dias de prestação efectiva de trabalho

Sendo requisitos para a sua atribuição: i) a prestação diária de serviço e ainda o ii) o cumprimento de, pelo menos, metade da duração diária normal do trabalho⁷⁴.

Quanto às ajudas de custo,

conforme resulta do seu regime legal, não visa, verdadeiramente, compensar despesas efectuadas. Visa, isso sim, compensar despesas que o legislador presume que sejam efectuadas pelo funcionário deslocado em serviço, ainda que efectivamente estas as não faça⁷⁵.

⁷³ Processo n.º 01236/05, transcrição que constitui o n.º 257 da petição

⁷⁴ Conceito disponível no sítio da Direcção-Geral da Administração e Emprego Público, consultado em 2014-06-04, em http://www.dgeap.gov.pt/abrir_documento.aspx?objid=502330bb-79e5-4613-bfcc-9c0d1a58b5ea&KeepThis=true&TBiforce=true&height=590&width=520

⁷⁵ Conforme legislação aplicável: DL n.º 57-B/84, de 20 de Fevereiro, alterado pelo DL n.º 70-A/2000, de 05 de Maio e Lei n.º 57/2009 de 12 de Fevereiro

⁷⁶ Conforme interpretação da lei constante no Acórdão do TCAS proferido em 2013-02-07, no proc.º n.º 04656/08

Poderemos concluir que no conceito de ajudas de custo, se compreende um abono atribuído ao trabalhador que se ausente do seu local de trabalho, por motivos de deslocação ao serviço da entidade patronal, com o objetivo de fazer face às despesas acrescidas, resultantes dessa deslocação, incluindo-se nestas as de alimentação e alojamento/dormida.

E, quanto às despesas incorridas com as refeições prestadas por restaurantes, não existe dúvida que reembolsando a entidade patronal os valores desembolsados pelos trabalhadores, assumindo assim o encargo dessas despesas, a assunção desse custo por parte da empresa tem necessariamente o objetivo de desonerar os trabalhadores de tal encargo.

E o mesmo ocorre quanto ao pagamento de ajudas de custo e o suporte e/ou reembolso dos encargos suportados relativamente às dormidas/estadias, jantares e pequenos-almoços.

Neste sentido, destacamos da jurisprudência produzida, e entre outros

1. Constatam-se «ajudas de custo» as importâncias pagas ao trabalhador visando compensá-lo pelas despesas que devam suportar, a favor e ao serviço da entidade patronal, por motivos de deslocações ou novas instalações; Ou, de outra forma, constituem abonos ocasionados mediamente, pelas referidas circunstâncias, no interesse e por conta da entidade patronal, uma vez excedidas as balizas temporais e especiais legalmente fixadas;
2. No âmbito de tais despesas caem, não só, aquelas que, observados os restantes pressupostos legais, seja efectivamente realizadas, mas aquelas que, presuntivamente, sejam realizadas;
3. Sem embargo, atenta a sua natureza, tais despesas, à luz de critérios de razoabilidade e de normalidade, são as que, por princípio, se circunscrevem à deslocação, estadia e alimentação pelo que, quaisquer outras, susceptíveis de serem abrangidas pelo conceito, pela sua excepcionalidade, caberá serem demonstradas por quem se arrogue o direito a elas;
4. Suportando, directamente, a entidade patronal, as despesas decorrentes da deslocação, estadia e alimentação dos seus funcionários, deslocados ao seu serviço, as quantias que, eventualmente, lhes pague àquele título de «ajudas de custo», estão sujeitas a tributação e sede de IRS, salvo se feita a prova referida no número anterior.⁷⁹

Deste modo, suportando uma entidade simultaneamente todos estes encargos relativamente a um mesmo trabalhador e um mesmo período de trabalho, não restam dúvidas que estamos perante duplicação de custos na medida em que as despesas a eles subjacentes têm rigorosamente a mesma natureza: quanto ao subsídio de refeição, compensar os trabalhadores por um encargo acrescido que resulta de terem de tomar refeições fora da sua residência e/ou

⁷⁹ Acórdão do TCAS proferido em 2010-03-23, no proc.º n.º 03616/09

fora do seu local de trabalho habitual; e quanto às estadias/ajudas de custo compensá-los dos encargos acrescidos por terem de pernoitar fora da sua residência.

Mas se dúvidas restarem, e tendo presente o princípio da dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade vertido no art.º 17.º do CIRC, atente-se no conteúdo de cada uma das contas do POC, como aliás se encontra perfeitamente descrito no RIT, e dúvidas não poderão restar quanto à identidade na natureza de todas estas despesas.

E quanto à outra conclusão insita no aresto em apreciação, sendo todos estes encargos considerados como remuneração do factor trabalho, então os mesmos terão de ser sujeitos a tributação em sede de IRS na esfera dos respectivos beneficiários, observadas as regras de exclusão de tributação vertidas nomeadamente no art.º 2.º do CIRS.

Porque não podemos descurar o princípio da unicidade do sistema fiscal que decorre da CRP, os sujeitos passivos ao subtrair da tributação que se mostra devida incidir sobre este tipo de rendimentos, implicitamente recusam tal enquadramento, quanto a esses mesmos rendimentos. É que, a não se entender neste sentido, decorre uma actuação de fomento e incentivo à fraude e evasão fiscais, atitude por si violadora de sagrados princípios constitucionais fundamentais como seja, entre outros, o da igualdade.

VI – CONCLUSÃO

Dos factos expostos conclui-se:

- A – Que, contrariamente ao propugnado pela recorrente, a liquidação não enferma do vício de caducidade;
- B – Que, não se vislumbra a existência de qualquer vício ou ilegalidade praticada pelos SIT, aquando da desconsideração dos custos que foram expurgados aos resultados fiscais declarados;
- C – Que, quanto às ajudas de custo relevadas na contabilidade, as mesmas não reúnem os requisitos susceptíveis de não serem sujeitas a tributação autónoma;
- D – Que, inexistente qualquer vício de falta de fundamentação ou omissão de pronúncia;
- E – Em sede de procedimento de reclamação graciosa o legislador impôs como único meio de prova, o documental;

Proc.º n.º 2012. 90
981

 **AT**
autoridade
tributária e aduaneira

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS
Divisão de Administração

F – Que, a ora recorrente não logrou comprovar nenhuma das alegações proferidas.

VII – PROPOSTA

Não se vislumbrando qualquer ilegalidade nem na liquidação nem no acto recorrido, deve ser mantida a decisão da reclamação. Termos em que, deve o presente recurso hierárquico ser indeferido.

VIII – DIREITO DE AUDIÇÃO

Considerando que em sede de recurso hierárquico

- não foram invocados factos novos sobre os quais o contribuinte não tenha já tido a oportunidade de ser ouvido e de se pronunciar,
- e que a AT se limitou à interpretação/aplicação das normas legais,

Deverá, nesta fase do procedimento, ser dispensada a audição, face ao que se encontra previsto no n.º 3, do art.º 60.º, da LGT, observado ainda o disposto na al. a), do n.º 3, da Circular 13/99, de 08 de Julho.

É o que me oferece o assunto,

A consideração Superior.

DSIRC, 04 de Junho de 2014


(Inspectora Tributária)

*Sinfiamo -
E. P. do S. de S. de S.
Dec. 14.06.20*

Director da Divisão

4.ª Autoridade
Int. RHQ 45/46

11.58

115.

II - Fundamentação (Cont.)

O Direito

Conforme se deixou expresso supra, a Requerente invoca estruturar o petitório em redor das seguintes questões que elenca como segue:

- a. Omissão de pronúncia**
- b. Desconsideração da audiência prévia ao indeferimento da reclamação graciosa e da falta de fundamentação da decisão do procedimento**
- c. Recusa de prova testemunhal em procedimento de reclamação graciosa**
- d. Caducidade do direito à liquidação**
- e. Erro nos pressupostos**
 - i. Ilegalidade na desconsideração de custos derivados do recurso ao crédito;**
 - ii. Ilegalidade na desconsideração de custos com deslocações e estadias e**
 - iii. Ilegalidade das correções relativas à tributação autónoma de ajudas de custo.**

Vejamos então numa abordagem prévia e globalmente o enquadramento jurídico das questões ou, pelo menos, algumas delas, que são suscitadas.

Por força do “princípio da decisão” consagrado, em especial, no artigo 56º, da LGT, a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por quaisquer meios previstos na Lei, designadamente, exercício do direito de audiência prévia, reclamações, recursos, etc., dos sujeitos passivos, ressalvadas as situações [que não vêm ao caso], previstas em 2., da citada norma.

Daqui resulta que haverá omissão de pronúncia por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira quando esta ignore na decisão final do procedimento tributário tudo o que o contribuinte alegou em sede de exercício do direito de participação ou de audiência prévia à emissão de decisão (artigo 60º, da LGT), em termos de quadro factual, questões jurídicas e factuais e de meios prova, ou seja, quando sobre essa matéria a AT se não pronuncia ulteriormente, na decisão,

sobre tais questões ou fundamenta, ainda que minimamente, porque o não faz, sendo certo que os elementos novos, de facto ou de direito, suscitados deverão ser tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão (cfr. 7., do citado artigo 60º).

Na verdade é à AT que compete o ónus de prova da existência de todos os pressupostos do ato de liquidação adicional, designadamente dos factos concretos existentes e comprovados que demonstrem uma efetiva concorrência que, por essa via, justifiquem as correções que suportam ou venham a suportar a liquidação, sem que haja a possibilidade de tal vir a ser feito ulteriormente em sede judicial (Cfr, v. g., Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 03629/09, de 06-10-2010, disponível em www.dgsi.pt, onde se lê, no respetivo sumário: “(...) X) -A AT no exercício da sua competência de fiscalização da conformidade da actuação dos contribuintes com a lei, actua no uso de poderes estritamente vinculados, submetida ao princípio da legalidade, cabendo-lhe o ónus de prova da existência de todos os pressupostos do acto de liquidação adicional, designadamente a prova da verificação de indícios sérios e credíveis que a levam a proceder às correções que suportam a liquidação. XI) -Nesse sentido, a AT está onerada com a demonstração da factualidade que a levou a desconsiderar certos custos contabilizados em termos de abalar a presunção de veracidade das operações inscritas na contabilidade da recorrente e nos respectivos documentos de suporte de que aquela goza em homenagem ao princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente no nosso direito - ao tempo consagrado no artº 75º da LGT-, passando, a partir daí, a competir ao contribuinte o ónus de prova de que a escrita é merecedora de credibilidade. (...) XVI -No que tange à patente insuficiência instrutória por parte da AF no procedimento, por não ter realizado as necessárias diligências na devida altura, não é legalmente admissível que o fizesse depois, na fase contenciosa, pois isso constituiria uma fundamentação formal e substancial a posteriori e a substituição do poder judicial à Administração, acto proibido pelo sacrossanto princípio da separação de poderes (...) XVII - Não tendo a AF feito prova do bem fundado da formação do seu juízo, a questão relativa à legalidade do seu agir terá de ser resolvida contra ela, sem necessidade de ir analisar se a impugnante logrou ou não provar, em tribunal, a existência dos factos tributários (...)” (sublinhados nossos).

Por outro lado, a fundamentação das correções tem que obedecer a um discurso justificativo, através de um enunciado que tenha como objetivo exprimir a relevância material da correção. Exige-se capacidade para esclarecer as razões que levaram à correção, à opção efetuada, tendo em atenção que existe uma margem de discricionariedade, em algumas dessas opções que importa justificar adequadamente. A declaração fundamentadora tem que ser um discurso capaz de sustentar uma correção.

Por exemplo, a obrigatoriedade de ter em conta os elementos novos na fundamentação da decisão (artigo 60º-7, da LGT) traduz-se em eles deverem ser mencionados e apreciados, sendo que *“a falta de apreciação dos elementos factuais ou jurídicos novos invocados pelos interessados constituirá vício de forma, por deficiência de fundamentação, susceptível de levar à anulação da decisão do procedimento.”* – cfr. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3ª edição, Vislis, 2003, pág. 290.

Ou seja: na ponderação do disposto nos artigos 56º-1 e 60º-7, da LGT, se o contribuinte em sede de direito de audição, de reclamação graciosa e/ou recurso alega um conjunto de factos adicionais ou novos e arrola ou indica testemunhas para os comprovar, terá a AT de justificar, ainda que sumária mas suficientemente, quais as suas razões, de facto ou de direito, para desconsiderar esses factos ou denegar o meio de prova - testemunhal - apresentado, sob pena de anulabilidade da decisão por falta de fundamentação à luz do que dispunham os artigos 133º a 135º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), na redação à data (correspondentes aos artigos 161º a 163º, do atual CPA) em conjugação com o artigo 77º, da LGT.

Certo que em regra não é admissível em procedimento tributário (artigo 69º/e), do CPPT) a prova testemunhal; todavia tal meio de prova não é proibido e, pelo contrário, pode mesmo ser imposta (a inquirição de testemunhas) à luz dos princípios da verdade material (cfr artigo do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária) e da necessidade para a descoberta da verdade material [cfr. artigo 2ª parte do teor da sobredita alínea e), do artigo 69º] e não pode ser rejeitada liminarmente quando proposta, requerida ou sugerida pelo contribuinte

sem que tal rejeição seja acompanhada da respetiva fundamentação (Nesta linha, cfr Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado, Ed. VISLIS/2011, vol. I, pg 636, em anotação ao artigo 69º: “(...)A omissão de diligências que forem indispensáveis para a descoberta da verdade, constituirá vício procedimental que, repercutindo-se no ato de decisão da reclamação graciosa, acarreta a sua anulabilidade. Neste contexto, existindo o referido dever, não há qualquer obstáculo a que o próprio reclamante requeira ou sugira a realização das diligências que considere indispensáveis para a descoberta da verdade, o que importa à AT o dever de se pronunciar expressamente sobre a alegada indispensabilidade da sua realização (...)”

Por outro lado ainda, está manifestamente vedada (como no caso dos autos) a utilização de genéricas ou abstratas expressões para desconsiderar os factos invocados porquanto tal não esclarece concretamente qual a respetiva motivação. O que torna insuficiente a fundamentação. Insuficiência que equivale a falta de fundamentação - (cfr., artigos 125º-2, do CPA anterior e 153º-2, do CPA atual, aplicáveis *ex vi* artigo 2º-c), da LGT e ainda, *vg.*, *os Acs.*, do STA de 1-4-1998 e de 6-2-1991, nos Procs nºs 042490 e 13435, publicados no site www.dgsi.pt).

Subsumindo

Da análise dos autos e dos elementos da cópia do processo administrativo junta pela AT em 9-12-2020, após insistência do Tribunal (cfr despachos de 14-3-2020 e 30-11-2020), resulta que, confrontada, com a alteração da matéria tributável em sede de IRC, a Requerente, no exercício do direito de audição e, ulteriormente, em sede de reclamação graciosa e de recurso hierárquico, alegou a importância de um elenco de factos novos, não ponderados pela AT e indicando, como meio de prova, a testemunhal.

A posição da AT, sintetizada nas alegações finais, foi a de que, citando, “(...)não tinha como reconhecer os factos descritos pela ora Requerente em sede de reclamação graciosa, porque pura e simplesmente se tratou de factos alegados por ela, muitos dos quais sem qualquer prova que os evidenciasse (...)”.

Ou seja: a AT não desvaloriza os factos em si mas sobretudo a ausência de prova dos mesmos sem invocar, no entanto, qualquer fundamento para recusar, tacitamente, a produção da prova testemunhal requerida.

E é esta ausência de fundamentação que, conforme exposto supra, constitui vício procedimental que, repercutindo-se no ato da decisão final do recurso, acarreta a sua anulabilidade.

Ou seja e por outras palavras: ter-se-á de concluir que a Administração Tributária e Aduaneira não efetuou todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material e não fundamentou a não realização da produção de prova testemunhal requerida desde o início (exercício do direito de audiência prévia ao despacho) do procedimento de inspeção, com afrontamento, entre outros, do disposto no artigos 58º, da LGT.

Por outro lado, dispõe o n.º 2 do art. 125º do Código de Procedimento Administrativo [aplicável por força do artigo 2º-d), do CPPT], que *"equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato. (...) "*

Por outro lado, é também claro que a Administração Tributária e Aduaneira, na fundamentação das liquidações, erra na apreciação da prova quando, perante factos novos alegados pelo contribuinte e a indicação do meio de prova (testemunhal) para os demonstrar, conclui que a Requerente se limita a alegar factos sem os demonstrar ao invés de promover a inquirição de testemunhas ou de a rejeitar, fundamentando essa recusa.

Assim, a liquidação impugnada decorrente do sobredito indeferimento enferma de vícios de omissão de pronúncia, do dever de fundamentação, do princípio do inquisitório e de erro na avaliação da prova, em violação dos artigos 56º, 58º, 59º-1, 60º-7, 69º-1 e 77º, da LGT e 76º-2, do CPA, aplicável *ex vi* artigo 2º-d), da LGT.

O que será o mesmo que concluir pela procedência das questões elencadas supra sob a denominação “omissão de pronúncia” e da “falta de fundamentação da decisão do procedimento”.

Questões de conhecimento prejudicado

Devendo o pedido de pronúncia arbitral proceder com fundamento nestes vícios, que asseguram eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC), o conhecimento das restantes questões colocadas.

III - DECISÃO

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2011... datada de 28.11.2011, relativa ao período de 2007, no montante final de €189.825,32 (cento e oitenta e nove mil, oitocentos e vinte e cinco euros e trinta e dois cêntimos), bem com do ato expresso de indeferimento pela Requerida, **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**, do Recurso Hierárquico, notificado à ora Impugnante através do Ofício n.º..., de 04.08.2014 e, em consequência,
- c) Anular a sobredita liquidação adicional e
- d) Condenar nas custas do processo a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira.

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 €189.825,32 (cento e oitenta e nove mil, oitocentos e vinte e cinco euros e trinta e dois cêntimos).

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3 672,00 (três mil seiscientos e setenta e dois euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e que serão integralmente suportadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

- Notifique-se.

Lisboa, 5 de Fevereiro de 2021

Os árbitros,

(José Poças Falcão)

(Henrique Nogueira Nunes)

(Sofia Ricardo Borges, vencida, conforme voto anexo)

Voto de vencida

Voto vencida por discordar, em absoluto, da decisão tomada. Como segue.

Nos autos vêm invocados vícios de forma e de mérito, estes últimos reportados a tratamento de custos no âmbito de Liquidação em sede de IRC. E entre os primeiros, os de forma, se encontrando aquele que serviu de fundamento à Decisão. A Requerente identifica-o assim: “recusa de prova testemunhal em procedimento de reclamação graciosa”. E a respectiva consequência assim: “défice instrutório procedimental” – ilegalidade da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico (“RH”) por preterição de diligências instrutórias.¹

Segundo a Requerente, e no âmbito do procedimento de Reclamação Graciosa (“RG”), a Requerida deveria ter aceite o seu pedido de produção de prova testemunhal. Alega que a possibilidade de apresentar e produzir prova testemunhal tem que ser reconhecida aos contribuintes, necessariamente, em procedimento de RG.²

Com a solicitada produção de prova testemunhal visava-se “que fossem ouvidas testemunhas (*ergo*, contabilista)” a fim de “explicar a veracidade das contas da Impugnante”³. Como refere, “um contabilista, melhor do que ninguém, conseguirá explicar as contas da Impugnante”⁴.

Quando, mais atrás no tempo, a Requerente havia sido notificada do projecto de RIT, exerceu por escrito o seu direito de audição prévia⁵. Não requereu, aí, produção de prova testemunhal. Manifestou-se e não requereu diligências complementares - *cfr.* doc. 1 junto com a PI de Impugnação⁶. A produção de prova testemunhal só veio a ser por si solicitada quando

¹*Cfr.* 101.º e ss da PI (em especial 149.º e 150.º) e 91.º das Alegações da Requerente

²*Cfr.* 101.º da PI da Impugnação Judicial

³*Cfr.* 106.º da PI da Impugnação Judicial e 69.º das Alegações da Requerente

⁴*Cfr.* 127.º da PI da Impugnação Judicial e 82.º das Alegações da Requerente

⁵Como também em factos provados, 11.5 e 11.6

⁶Doravante “PI”

apresentou RG, para prova de “factos acima alegados relativamente à forma como foram facturadas as ajudas de custo em causa no RIT”.⁷

A Requerida recusou a produção de prova testemunhal no despacho de indeferimento da RG, “argumentando que: (...) c. 3) Neste estágio do procedimento administrativo, a diligência requerida pela reclamante não se justifica em face dos elementos probatórios já existentes no processo”; / d. 4) A matéria factual a provar, tal como ficou expresso *supra*, não se compadece com o meio de prova pretendido utilizar: apenas a prova documental permitiria o esclarecimento da verdadeira situação tributária, de molde a qualificar os custos desconsiderados pela AT como verdadeiros custos dedutíveis à matéria colectável;”⁸

Em sede, depois, de procedimento de Recurso Hierárquico, no respectivo despacho de indeferimento, por sua vez, lê-se, a respeito, que “(...) o órgão decisor (...) tem que proceder à análise, verificação e controlo dos elementos que entender adequados para esclarecer todas as suas dúvidas (...). O órgão instrutor pode não realizar todas as diligências requeridas mas apenas as que entender necessárias para a tomada de decisão.”⁹

Temos pois que, solicitada a produção de prova testemunhal pela Requerente na RG, a Requerida o indeferiu. E tomou posição quanto à utilidade da realização da diligência (como *supra*). Ou seja, recusou-a, no despacho de indeferimento da RG, mas pronunciando-se sobre o pedido da Requerente.¹⁰ Não deixou, a Requerida, como devido, de fazer, exteriorizando-a, uma ponderação, um juízo, sobre a necessidade/utilidade da realização diligência face às questões a decidir, e aos elementos probatórios de que então (já na fase de RG, recorde-se) dispunha.

⁷ Cfr. doc. 3 junto com a PI - articulado de RG, ponto 158

⁸ Cfr. 61. e 75. do doc. 4 – articulado de Recurso Hierárquico, junto com a PI, e também também transcrito pela Requerente nos artigos 125. e 131. da PI

⁹ V. pp. 17/45 e 18/45 do doc. 6 junto com a PI (também na matéria de facto na Decisão)

¹⁰ Cfr., aí, pontos c. 3) e d. 4) (v. parágrafo anterior), e v. também despacho de indeferimento do RH

Pois bem. A realização da diligência não foi solicitada senão uma vez praticado o acto tributário em crise: encerrada a instrução, emitida e notificada a Liquidação adicional. Fase já de RG. E no que a esta fase respeita, como se sabe, os requisitos para a realização de diligências complementares são mais apertados. Quando se chega ao procedimento de RG verifica-se, por um lado, a dispensa de formalidades essenciais e, por outro e à partida, a limitação dos meios probatórios à forma documental (art.º 69.º, al.s a) e e) do CPPT). Com efeito, as diligências complementares a aí ter lugar serão já apenas aquelas que se revelarem, na situação, manifestamente indispensáveis – *cf.* art.º 69.º, al. e) do CPPT. O que se compreende, tendo em mente o momento em que então já se está, tendo o contribuinte tido oportunidade de, antes da emissão da Liquidação com que se não conforma, se pronunciar e solicitar a realização de diligências complementares, e considerando o necessário equilíbrio entre garantias de defesa, por um lado, e, por outro, o dever de celeridade, também de interesse público, que impende sobre a Requerida - *v.* art.º 59.º do CPA, nos termos do qual o responsável pela direcção do procedimento, e os outros órgãos intervenientes, “devem providenciar por um andamento rápido e eficaz, quer recusando e evitando tudo o que for impertinente e dilatatório, quer ordenando e promovendo tudo o que seja necessário a um seguimento diligente e à tomada de uma decisão dentro de prazo razoável.”

Compulsados os autos, verifica-se que a Requerente pretendia provar, em RG, *factos* relativos à forma de facturação¹¹ e “explicar a veracidade das contas”¹². E que a Requerida, perante o solicitado, expressamente emitiu um juízo concreto, de não aceitação e de ponderação das respectivas razões¹³. Pronunciou-se expressamente.

Com Jorge Lopes de Sousa, “(...) [n]o entanto, o órgão instrutor poderá não realizar as diligências requeridas se as considerar desnecessárias para apuramento dos factos que interessam para a decisão, sem prejuízo de a legalidade da sua decisão ser contenciosamente controlável e, por isso, poder em impugnação contenciosa anular-se a decisão procedimental se

¹¹*Cfr.* articulado de RG

¹²*Cfr.* PI e alegações da Requerente

¹³*Cfr.* despachos de indeferimento da RG e do RH

se entender que deixaram de ser realizadas diligências necessárias para um correcto apuramento dos factos.”¹⁴ E, mais especificamente no âmbito do procedimento de RG¹⁵, assim: “(...) a omissão da realização das diligências que forem indispensáveis para a descoberta da verdade, constituirá vício procedimental (...).”; “(...) não há qualquer obstáculo a que o reclamante requeira (...), o que imporá à Administração Tributária o dever de se pronunciar expressamente sobre a alegada indispensabilidade da sua realização (...).”¹⁶ (sublinhados nossos)

Sempre se recorde a propósito, e a acrescer a tudo o que antecede, que estamos em IRC e em matéria de custos, regressamos ao início, em que a determinação do lucro tributável há-de ser feita através de prova documental – contabilidade organizada, e os custos fiscais provados por prova documental – v. art.s 17.º, n.ºs 1 e 3 e 23.º, n.º 3 e 123.º, todos do CIRC. Neste contexto, os meios de prova a ser utilizados pelo órgão instrutor sê-lo-ão com o fim do “conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento” – *cf.* art.º 72.º da LGT. E as diligências complementares para esse fim serão as manifestamente indispensáveis, quando em fase já de RG – *cf.* art.º 69.º, al. e) do CPPT.

Em suma, pronunciando-se a Requerida expressamente sobre a desnecessidade da produção do meio de prova, o que fez de forma clara, sucinta e suficiente, como *supra*, e tendo a prova sido solicitada pela Requerente em sede de RG para os fins também *supra*, contrariamente ao decidido no Acórdão e salvo o devido respeito, andou bem a Requerida ao indeferir o requerimento de prova da Requerente.

E em coerência com a não verificação do requisito da indispensabilidade, note-se aliás como o próprio contribuinte não requereu a produção de qualquer prova testemunhal na sua P.I.

Mais houve também, quanto a nós, erro manifesto na decisão da matéria de facto, no Acórdão, ao não ter sido seleccionada e dado como provada a matéria de facto acima indicada, essencial

¹⁴In “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, Vol. I, Areas Editora, pp. 458-459

¹⁵Comentando o art.º 69.º do CPPT

¹⁶*Idem*, p. 636

para a boa decisão da causa. Nem se vislumbra quais seriam os factos novos (relevantes) que teriam sido alegados pela Requerente em RG.

Por outro lado, salvo o devido respeito, também consideramos incorrecta a qualificação dada no Acórdão ao vício invocado como sendo de falta de fundamentação e, ainda, de omissão de pronúncia. A haver algum vício sustentado no que foi alegado pela Requerente tal nunca acarretaria o que no Acórdão se conclui, mas sim e apenas vício de preterição de formalidade essencial. O que, como exposto, no caso não se verificou.

Concluimos dizendo que teríamos julgado improcedente o invocado vício de “défice instrutório procedimental”, e tomado conhecimento dos vícios materiais invocados, por não prejudicado.

Lisboa, 5 de Fevereiro de 2021

(Sofia Ricardo Borges)