

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 646/2019-T**

**Tema: IRC – Caducidade do direito à liquidação; Artigo 45.º, n.º 5 da LGT.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I - Relatório**

**1. A..., S.A.**, titular do número de pessoa coletiva ..., com sede na ... n.º..., ...-... .. (doravante designado por “Requerente”) em nome da **B..., S.A.**, apresentou, em 30-09-2019, um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

**2.** A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019... apresentada da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) referente ao ano de 2012, bem os respetivos juros compensatórios, no valor de € 31.043,66 (trinta e um mil e quarenta e três euros e sessenta e seis cêntimos) ordenando-se o reembolso ao Requerente da quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios no valor de 1.156,70€ (mil cento e cinquenta e seis euros e setenta cêntimos).

**3.** É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)** (adiante designada por “Requerida”).

- 4.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, em 01-10-2019.
- 5.** Nos termos da alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.
- 6.** A Requerente foi notificada, em 20-11-2019, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, 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.
- 7.** De acordo com o disposto na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 20-12-2020.
- 8.** A Requerida foi notificada através do despacho arbitral, de 30-12-2019, para os efeitos previstos no artigo 17.º da RJAT.
- 9.** A Requerida, em 03-02-2020, apresentou a Resposta e juntou o Processo Administrativo.
- 10.** O Tribunal Arbitral por despacho, de 07-02-2020, notificou a Requerente para, no prazo e 5 dias, se pronunciar sobre o pedido de dispensa da prova testemunhal apresentado pela AT na Resposta e, caso mantenha interesse na produção da prova testemunhal, indicar os fatos sobre os quais pretende inquirir as testemunhas.
- 11.** A Requerente, em 12-02-2020, reafirmou o interesse na inquirição das testemunhas e indicou os factos constantes do pedido de pronúncia arbitral sobre os quais pretende produzir a prova.
- 12.** O Tribunal Arbitral, por despacho de 14-02-2020, determinou o dia 18 de março às 14h para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e para a inquirição das testemunhas.

**13.** A Requerente, em 09-03-2020, requereu o adiamento da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT devido à situação sanitária que estava a ocorrer em Portugal. O Tribunal Arbitral na mesma data deferiu o requerimento e adiou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

**14.** O Tribunal Arbitral, por despacho de 16-06-2020, ao abrigo do disposto nas alíneas *c)*, *e)* e *f)* do artigo 16.º, e do n.º 2, do artigo 29.º ambos do RJAT, notificou as ambas as partes para, no prazo de 5 dias: *(i)* Se pronunciarem sobre a possibilidade da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e, nesse âmbito, as declarações das testemunhas serem prestadas por teleconferência; *(ii)* Indicarem as datas do mês de setembro que têm disponibilidade para participar na diligência, por teleconferência; *(iii)* A Requerente deve, nas datas que indicar, assegurar a disponibilidade das testemunhas por si arroladas.

**15.** A Requerente, em 23-06-2020, e a AT, em 26-06-2020, concordaram com a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e, nesse âmbito, a prova testemunhal ser prestada por teleconferência e indicaram as datas que tinham disponibilidade para a realização da diligência.

**16.** O Tribunal Arbitral, por despacho de 30-06-2020, determinou o dia 22 de setembro, às 11h, como data para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e para a inquirição das testemunhas.

**17.** O Tribunal Arbitral, por despacho de 19-08-2020, prorrogou por mais 2 meses o prazo para a prolação da decisão arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

**18.** A Requerente, em 16-09-2020, requereu por imperativos de economia processual, o aproveitamento da prova testemunhal relativamente a quatro pessoas ocorrida no processo n.º 682/2019-T, no qual as partes são as mesmas, os factos idênticos ao presente processo.

**19.** O Tribunal Arbitral, por despacho de 16-06-2020, determinou que a AT pode pronunciar-se sobre o requerimento da Requerente, identificado no n.º anterior, na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT marcada para o próximo dia 22 de setembro, às 11h.

**20.** O Tribunal Arbitral, em 22-09-2020, procedeu à realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT tendo: *(i)* após ouvir a AT deferido o requerimento da Requerente para o

aproveitamento da prova testemunhal relativamente a quatro pessoas ocorrida no processo n.º 682/2019-T; (ii) a Requerente prescindiu de ouvir a testemunha C... e a Requerida prescindiu da testemunha D...; (iii) procedeu à inquirição da testemunha E...; (iv) O Tribunal notificou também a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem as alegações escritas no prazo de 15 dias; (v) Foi designado o dia 05-11-2020 como data para a prolação da decisão arbitral, conforme ata que se encontra nos presentes autos arbitrais e que se dá, para todos os efeitos, como integralmente reproduzida.

**21.** As alegações foram só apresentadas pela Requerente, em 09-10-2020.

**22.** A Requerente, em 03-11-2020, requereu a junção aos autos de duas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 681/2019-T e 647/2019-T.

**23.** A posição da Requerente, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral e nas alegações, é, em síntese, a seguinte:

**23.1.** O direito de a Administração Fiscal liquidar o IRC de 2012 terminou em 31-12-2016. Ora, a Requerente nunca foi notificada da liquidação adicional no período que a AT dispunha para o efeito. Assim sendo, o direito de proceder à liquidação do IRC de 2012 está manifestamente caduco.

**23.2.** Todavia, no relatório final da ação inspetiva e na resposta, a AT veio fazer referência ao artigo 45.º, n.º 5, da LGT. Só que resulta desta norma que, para a aplicação do alargamento do prazo geral previsto no n.º 1 do mesmo normativo, o direito à liquidação tem que respeitar a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal. Deste modo, é necessário, desde logo, que se prove que o direito de liquidação se baseia em factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal.

**23.3.** No relatório de inspeção e na resposta, a AT não logrou alegar, muito menos, provar ou demonstrar que as correções aritméticas operadas respeitam a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal. Não bastando a simples menção de que existe um processo-crime e o seu número.

**23.4.** Caducidade essa, que expressamente se invoca e que deverá ser declarada, com todos os efeitos legais. Com a conseqüente anulação da liquidação adicional, bem como da demonstração de acerto de contas, e ainda do indeferimento da reclamação graciosa.

**23.5.** Os factos que estão subjacentes à liquidação adicional são diversos e reportam-se à desconsideração de IRC: de uma fatura emitida pela F..., Lda., de faturas de gásóleo e de faturas com a conservação e reparação de viaturas, de gastos com ofertas e de gastos com refeições e estadas.

**23.6.** Relativamente à fatura emitida pela F... Lda., à B... cabe referir que a Requerente recorreu a esses serviços no sentido de incrementar a sua parte comercial. Assim, a F... através de contactos com marcas estrangeiras de renome conseguia que as mesmas adjudicassem o fabrico de sapatos a empresas portuguesas e que estas comprassem as solas à Requerente. Aliás, eram precisamente as marcas estrangeiras que indicavam a Requerente como fornecedor de solas às fábricas. Este tipo de atuação comercial mais interventiva e com perspetivas mais extensas teve sucesso, uma vez que eram as próprias marcas estrangeiras a identificarem a Requerente como produtora de solas para os sapatos que eram produzidos. Para além disso, foram ainda angariados clientes estrangeiros.

**23.7.** A Requerente e a F... Lda. não estabeleceram no momento da aceitação da “Proposta de Fornecimento de Serviços Comerciais” o meio e forma de pagamento para a prestação de serviços comerciais.

**23.8.** Quanto às faturas da G..., S.A., importa considerar que esta sociedade prosseguiu o negócio da B..., com início de atividade em 1 de janeiro de 2014, tendo uma testemunha referido que existiu um trespasse da atividade. Assim, natural é que os serviços contratados pela Requerente à F...Lda para um período de 36 meses, a começar em 2012, tivessem sido transmitidos para a G..., S.A..

**23.9.** A B... não ficou insolvente fundiu-se e deu origem à Requerente. Deste modo, a faturação da G..., S.A., que consta do processo administrativo de fls. 491 a 496, 510 a 548 relativa a clientes portugueses. Bem assim, de fls. 497 a 509 respeitante à cliente alemã H...

---

AG. Todavia, tal como consta do processo administrativo, de fls. 104 a 358, existem inúmeras faturas que foram emitidas pela B... a empresas portuguesas, em consequência do incremento dado pela prestação de serviços da F... .

**23.10.** Quanto aos gastos com a aquisição de gasóleo a Requerente era proprietária de 9 veículos. Pelo que, atendendo aos gastos de gasóleo e pretendendo que estes tivessem uma menor expressão, a Requerente comprava combustível a granel, armazenando-o, posteriormente, num depósito, como consta da fotografia e foi mencionado pelas testemunhas. A Requerente não tinha uma forma rigorosa de controlar os gastos do combustível em granel o registo que existia era apenas para controle interno, não sendo, como se referiu, rigoroso, nem para fins contabilísticos.

**23.11.** Assim, no ano de 2012, a Requerente necessitou de adquirir serviços de conservação e reparação às viaturas ... e ... veículos que utilizava nas deslocações necessárias para o exercício da atividade da Requerente. Contabilizando assim as faturas dos mencionados serviços, em que eram fornecedores I... e J..., na conta “2432313 - IVA Dedutível Out.Serv.Mer.Nac.23%”. De facto, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, alínea *a*), parte final, do Código de IRC estes gastos são dedutíveis para a determinação do lucro tributável.

**23.12.** Quanto às ofertas contabilizadas na conta 62342, o regime fiscal de contabilidade organizada é um regime obrigatório para a Requerente, encontrando-se assim diretamente relacionado com a sua atividade. As relações estreitas da Requerente com a empresa “K...”, visam a motivação do cumprimento estrito da contabilidade, para um entendimento concreto e real das fontes de receitas e despesas, o que era transmitido em reuniões periódicas. Neste contexto, a Requerente considera justificadas as ofertas das pessoas relacionadas com a “K...”, empresa que elaborava a contabilidade da Requerente, no montante de 6.657,40€. A Requerente sentiu necessidade de premiar aqueles em quem tanto confia. Estes gastos por estarem relacionados com a atividade do sujeito passivo são, portanto, indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a IRC e para a manutenção da fonte produtora, de acordo com o artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC.

**23.13.** Relativamente aos gastos contabilizados na conta 625112 a Requerente necessitava, no exercício da sua atividade, de efetuar diversas deslocações que, por vezes, eram distantes e ocupavam o dia inteiro de trabalho. Deste modo, os seus funcionários necessitavam de se alimentar. Comprando, para o efeito, refeições, despesas efetuadas em nome da Requerente. Assim, estamos face a despesas de deslocações e estadas suportadas com trabalhadores dependentes da empresa por motivos de deslocação para fora do local de trabalho, pelo que os gastos registados na conta “625112 – Deslocações e Estadas, Refeições – Iva não dedutível”, deverão ser aceites.

**23.14.** A Requerente procedeu ao pagamento da quantia de 31.043,66 €, pelo que, com o deferimento da pretensão da Requerente, esta tem direito, para além da devolução dos montantes pagos em excesso, a ser ressarcida dos juros vencidos e vincendos desde a data de pagamento até integral liquidação.

**23.15.** Nos termos do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando exista erro imputável aos serviços, como é manifestamente o caso. Assim, tendo em conta o valor pago (31.043,66 €), a taxa de juro de 4%, aplicável entre 25/10/2018 até à presente data, o valor dos juros indemnizatórios devidos é de 1.156,70 € (mil, cento e cinquenta e seis euros e setenta cêntimos). Pelo que a Requerente, desde já, reclama que lhe sejam pagos os juros vencidos e vincendos desde a data de pagamento até integral liquidação.

**24.** A posição da Requerida, expressa na resposta, pode ser sintetizada no seguinte:

**24.1.** Conforme exposto no RIT, a ordem de serviço nº OI2017... ao Sujeito Passivo B... foi emitida pelo facto de no decurso do procedimento inspectivo a esta empresa (iniciado em 30-11-2016 e terminado 22-12-2016), credenciada pelo despacho externo nº DI2016..., ao ano de 2012 se ter verificado que emitiu uma fatura no montante de € 64.800,00 para a "L... , Ltd", empresa sediada em Malta e contabilizado no mesmo período, uma fatura emitida pela "F..., Lda", no montante de € 62.992,00. Ambas as faturas têm a mesma data, os pagamentos e recebimentos foram em datas aproximadas e todas estas empresas têm o mesmo sócio, M... .”

**24.2.** Em 15-12-2016 foi instaurado processo de inquérito englobando a B... e outros sujeitos passivos relacionados entre si, quer por terem a mesma sede/instalações, quer por terem o mesmo sócio gerente M..., englobando os factos descritos no n.º anterior.

**24.3.** A ação inspetiva teve início em 30/11/2016, tendo o sujeito passivo sido notificado da abertura do processo de inquérito e que por este facto, o prazo para a conclusão do procedimento inspetivo encontrava-se suspenso. Os atos de inspeção foram concluídos em 23-08-2018, com o envio da nota de diligência por correio registado e procedimento inspetivo terminado com o envio do relatório da inspeção tributária por correio registado.

**24.4.** Ora, tendo sido instaurado em 2016 o processo de inquérito criminal sem que tivesse sido feita a liquidação do imposto em dívida, o legislador determina que se verifica a suspensão do prazo para conclusão do procedimento de inspeção instaurado em 2017 «*até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença*» - artigo 36º, nº 5, alínea c), do RCPITA. Donde que, se suspenso o prazo para conclusão do procedimento de inspeção, por maioria de razão se verifica a suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação do imposto que será exercido, a jusante e, como consequência do apuramento efetuado naquele procedimento. Assim acontece quando a liquidação de imposto e a investigação criminal versem sobre os mesmos factos.

**24.5.** Quanto à dedutibilidade dos gastos com estudos de mercado (fatura emitida pela F... Lda.), a Inspeção Tributária recolheu indícios baseados em "*dados objetivos e externamente sindicáveis*" que punham em dúvida, séria e fundada, a verdade declarativa, observando, cabalmente, o princípio da descoberta da verdade material, da oficiosidade e da indagação e provas. Assim, nos termos do artigo 23.º do CIRC, não ficou comprovada a indispensabilidade do gasto para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Existindo uma obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada, o contribuinte vinculado a tal dever tem que suportar, documentalmente, os pagamentos ou saídas de dinheiro que efetua, conforme imposto pela alínea a) do nº 2 do artigo 123º do CIRC, segundo o qual «*Todos os lançamentos devem ser apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessários*».

**24.6.** Neste caso, tratou-se da recolha de *indícios*, sólidos e fundados, de que os gastos invocados não seriam de deduzir fiscalmente ao abrigo do disposto no artigo 23.º do CIRC. Pelo que, mostrando-se verificados os pressupostos legais vinculativos da atuação da Administração Fiscal, impedia sobre o sujeito passivo o dever de apresentar prova bastante da ilegitimidade do ato tributário - as correções propostas à matéria coletável. Caber-lhe-ia então afastar a aparência (fundada) de que as correções ensaiadas não refletiriam a matéria tributária.

**24.7.** Aqui chegados, mostra-se acertada a não consideração dos gastos titulados pela referida fatura, tendo andado bem a Inspeção Tributária em efetuar as respetivas correções.

**24.8.** Quanto à dedutibilidade dos gastos com a aquisição de gasóleo a granel, constata-se que foram abastecidos 23.817 litros de gasóleo e biodiesel, existindo uma diferença de 2.183 litros (o sujeito passivo não declarou nos inventários iniciais e nem finais qualquer combustível).

**24.9.** Não merecendo credibilidade os registos apresentados pela B... e, não tendo sido apresentado outra prova, quanto à utilização dos 26.000 litros de gasóleo que adquiriu a granel para a realização dos rendimentos sujeitos a IRC ou para a manutenção da fonte produtora, não foram os mesmos aceites como gasto no montante total de € 3.351.43€ (e não de € 32.494,15 como alega a requerente no ponto 77 da sua petição) nos termos do artigo 20º, nº1, a) do Código do IVA. Sem prejuízo do exposto, a Inspeção Tributária teve em consideração que o sujeito passivo necessitaria de consumos de gasóleo para a sua atividade e, sendo então proprietário de 9 veículos, como já anteriormente referiu, tendo aceite os gastos contabilizados com as aquisições de gasóleo efetuado nos postos de combustível no montante total de 3.567,83€ mesmo estando suportados, na sua maioria, por documentos de vendas sem a menção da matrícula abastecida.

**24.10.** Quanto aos gastos com a conservação e reparação de viaturas, encontra-se contabilizada nas contas: “2432313 - IVA Dedutível Out.Serv.Mer.Nac.23%” e 622611 - Cons.Rep.Iva ded.n/ acresce 23%” duas faturas com a aquisição de serviços de conservação e reparação de viaturas que não eram da propriedade do sujeito passivo na data das

---

correspondentes faturas. Assim, estes gastos não podem ser aceites nos termos do artigo 23º do CIRC.

**24.11.** Quanto às ofertas contabilizadas na conta 62342, a Inspeção Tributária fez bem ao desconsiderar as ofertas relacionadas com a K... (empresa que elaborava a contabilidade da reclamante) porquanto não estão relacionadas com a atividade da reclamante, por não serem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a IRC ou para a manutenção da fonte produtora, conforme estatui o n.º 1 do artigo 23º do CIRC.

**24.12.** Quanto aos gastos contabilizados na Conta 625112, são despesas de “deslocações e estadas” são encargos com transporte, estadas e refeições, suportados com trabalhadores dependentes da empresa por motivos de deslocação destes para fora do local de trabalho, mediante a apresentação de um documento comprovativo. Ora, os documentos de suporte dos registos contabilísticos em apreço, não encaixam nesta definição pelos motivos expostos no RIT nomeadamente, porque são faturas, consulta de mesa ou vendas a dinheiro, cujo adquirente não está identificado (quer por nome quer por NIPC) ou têm como adquirente outra entidade ou seja, são gastos não devidamente documentados e nos termos do artigo 45º, n.º1, g), não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável este gastos, mesmos quando contabilizados como gastos do período de tributação.

**24.13.** O sujeito passivo, mormente ao ter invocado o direito à dedução dos gastos, não comprovou de modo algum a indispensabilidade de tais gastos para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, como deveria em face do disposto no artigo 23.º do CIRC {na redação de então} e no artigo 74º n.º 1 da LGT.

**24.14.** Donde deverão manter-se como válidas as correções efetuadas pela Inspeção Tributária. É de referir, porém, que foram aceites como despesas de representação sujeitas à tributação autónoma prevista no artigo 88º, n.º 7 do Código do IRC (10%) as que cumpriam os requisitos da dedutibilidade para efeitos de IRC. Assim, relativamente aos gastos registados na conta “625112 – Deslocações e Estadas, Refeições – Iva não dedutível”, procedeu-se por acréscimo ao lucro tributável o montante de € 1.984,90 e a diferença no valor de € 2.929,60 a considerar-se despesas de representação, sujeitas a tributação autónoma.

**24.15.** Não se verificando nos presentes autos um erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

## **II – Saneamento**

**25.** O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.ºs 1, alínea *a*), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

**26.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

**27.** Não foram suscitadas exceções de que cumpra conhecer. Não se verificam nulidades nem quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

**28.** A Requerente, em 03-11-2020, requereu a junção aos autos de duas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 681/2019-T e 647/2019-T (vd., n.º 22 *supra*).

Considerando que na data de apresentação do requerimento já estava em curso a elaboração da presente decisão arbitral e dada a extemporaneidade da junção dos referidos documentos o Tribunal indefere o requerimento.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

## **III - Matéria de facto**

### **29. Factos dados como provados**

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2018..., de 17-09-2018, e do respetivo acerto de contas n.º 2018..., de 19-09-2018, relativo ao exercício de 2012, no

valor 31.043,66€ (vd., Documentos n.ºs 1 e 2 juntos ao pedido de pronuncia arbitral e que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais);

- B)** A Requerente, em 25-10-2018, efetuou o pagamento de 31.043,66 €, identificado na alínea anterior (vd., Documento n.º 5 junto ao pedido de pronuncia arbitral);
- C)** A liquidação identificada na alínea **A)** foi emitida na sequência do procedimento de inspeção externa, de âmbito parcial, em sede de IRC e de IVA, realizado pelo Serviço de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (Equipa EQ6330 da Divisão II), ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2017... relativamente à sociedade B..., S.A, incorporada em operação de fusão na Requerente e que incidiu no exercício de 2012 (vd., Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais).
- D)** Do procedimento de inspeção externa, identificado na alínea anterior, foram propostas as seguintes correções:
- (i) Não comprovação da indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, do gasto inerente à contabilização da fatura n.º 2012C00025/C, emitida pela F... LDA, NIPC:..., em 2012-03-26, nos termos do disposto no artigo 23.º do Código do IRC, considerando-se o gasto deduzido indevidamente no montante de € 50.400,00;
  - (ii) Gastos com a aquisição de gasóleo não aceites fiscalmente nos termos do artigo 23.º do Código do IRC no montante de € 32.494,15;
  - (iii) Gastos com a conservação e reparação de viaturas não aceites fiscalmente nos termos do artigo 23.º do Código do IRC no montante de € 838,65;
  - (iv) Ofertas contabilizadas na conta 62342 – artigos para oferta IVA Não Dedutível, no montante de € 6.657,40;
  - (v) Gastos não devidamente documentados contabilizados na conta 625112 – Deslocações e Estadas, Refeições – Iva não dedutível, não aceites fiscalmente nos termos do artigo 45.º, n.º1, alínea g) do Código do IRC no montante de € 1.984,90.
- (vd., Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais e n.º 4 da Resposta da AT).

**E)** Em resultado do procedimento de inspeção externa, identificado na alínea **C)**, foram efetuadas, relativamente ao ano de 2012, as seguintes correções:

- (i) IRC lucro tributável declarado € 82.494,99;
- (ii) IRC Correções € 99.328,23;
- (iii) IRC lucro tributável corrigido € 181.823,22;
- (iv) Tributações Autónomas € 838,40;
- (v) IVA não dedutível 15.538,45

(vd., Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais e n.º 5 da Resposta da AT ).

**F)** O Relatório de Inspeção no ponto II.1, afirma:

*“A ação de inspeção foi legitimada pela ordem de serviço n.º OI2017..., iniciada em 2017-04-03 com a assinatura pelo sócio gerente, M..., NIF:... .*

*Na mesma data, o sujeito passivo foi notificado, na pessoa do sócio gerente acima identificado que, o prazo para conclusão do procedimento de inspeção, se encontra suspenso, atendendo a que se encontra instaurado processo de inquérito com o n.º .../2016...IDPRT e que constitui fundamento previsto na alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, para a suspensão do prazo da sua conclusão . Assim, nos termos do artigo 45.º, n.º 5 da LGT a caducidade é alargada até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.*

*Atos de inspeção concluídos em 2018-03-23, com envio da Nota de Diligência (...)*

(vd., fls. 761 do Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais).

**G)** A sociedade B..., S.A cessou a atividade em sede de IVA, em 17-12-2015, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, alínea *b)*, do Código do IVA tendo igualmente, nessa data, cessado a atividade em IRC, cujo motivo foi a fusão/cisão, sendo a entidade beneficiária desta operação a sociedade, A..., SA, ora Requerente nos presentes autos arbitrais (vd., Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais e n.º 6 da Resposta da AT ).

- H)** A Requerente, na qualidade de representante da cessação da B..., S.A, foi notificada do Projeto de Relatório Insetivo, através do ofício n.º 2018..., de 16-07-2018, para querendo, exercer o correspondente direito de audição, nos termos do artigo 60.º do RCPITA. (vd., fls. 749 do Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais).
- I)** A Requerente, em 03-08-2018, exerceu o direito de audição. (vd., fls. 752 do Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais).
- J)** O Relatório final de inspeção foi notificado à Requerente, através do ofício n.º 2018..., de 04-09-2018 (vd., fls. 801 do Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais).
- K)** A Requerente apresentou, em 25-02-2019, Reclamação graciosa à qual foi atribuído o n.º ...2019.... (vd., Documento n.º 3 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).
- L)** A Direção de Finanças do Porto, notificou a Requerente, em 15-05-2019, para, querendo, exercer o correspondente direito de audição prévia relativamente ao projeto de decisão da reclamação graciosa (vd., Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais).
- M)** Em 04-06-2019, a Requerente exerceu o correspondente direito de audição. (vd., Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais).
- N)** A Direção de Finanças do Porto através do ofício n.º 2019..., de 26-06-2019, notificou a Requerente do despacho do Diretor de Finanças, ao abrigo de delegação de competências, proferido em 26-06-2019, que indeferiu a reclamação graciosa identificada na alínea **J)** (vd., Documento n.º 4 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

### **30. Factos dados como não provados**

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

### **31. Fundamentação da matéria de facto**

Relativamente à matéria de facto, atendendo ao disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e no artigo 607.º, n.º 3, do Código do Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada.

Assim, de acordo com o disposto no artigo 596.º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida tendo em conta as questões de Direito suscitadas.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT e a prova documental, junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

## **IV. Matéria de Direito**

**32.** Em primeiro lugar, cumpre apreciar a questão da caducidade da liquidação objeto dos presentes autos arbitrais, porque o seu eventual provimento preclui a análise das restantes questões relativas aos erros nos pressupostos de facto alegados pela Requerente.

**32.1.** No enquadramento legal da questão em causa nos presentes autos arbitrais importa ter presente o disposto nos n.ºs 1, 4 e 5 do artigo 45.º da LGT que têm o seguinte teor:

*“1 – O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.”*

*“4 – O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da*

*data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.*

*5 – Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.”*

**32.2.** No caso dos presentes autos os factos tributários ocorreram no ano de 2012, consequentemente a liquidação impugnada e o respetivo acerto de contas, emitidos respetivamente em 17-09-2018 e 19-09-2018, ocorreram depois do decurso do respetivo prazo geral de caducidade da liquidação, constante do n.º 1 do artigo 45.º da LGT (vd. alínea **A**) do n.º 29 *supra*).

**32.3.** Só que encontrava-se instaurado o Processo de Inquérito com o n.º .../2016...IDPRT (vd. alínea **F**), do n.º 29 *supra*). Ora, nos termos previstos no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, o prazo de caducidade do direito de liquidação pode ser alargado devido à instauração de inquérito criminal.

**32.4.** Relativamente ao sentido do alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação, previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, subscrevemos a posição adotada na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 199/2015-T, que afirma o seguinte:

*“Como se escreveu no Acórdão do STA de 01-10-2014, proferido no processo 0178/146, “A contagem do prazo de caducidade do direito de liquidar tributos nos termos do art. 45º, nº 5, da LGT, só ocorre se o acto tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos.”.*

*No referido Acórdão louvou-se no parecer do Exm.º Sr. Procurador Geral Adjunto, que apontou, para além do mais, que “tem que haver uma correspondência entre os factos objecto de investigação no processo-crime e os factos que constituíram fundamento para*

*as correcções que deram origem à liquidação adicional” e que é necessário “aférir se tais correcções estão relacionadas com a matéria objecto de investigação no processo-crime”.*

*Também no Acórdão do TCA-Norte de 18-01-2012, proferido no processo 00670/08.1BEBRG, se havia considerado que “para que se verifique esse alargamento do prazo de caducidade é imperioso que os factos tributários subjacentes à(s) liquidação(ões) em causa tenham sido objecto de uma investigação em sede criminal e quanto a eles instaurado inquérito criminal «O que se compreende, pois não havendo a exigida identidade dos factos investigados no âmbito do processo penal e aqueles que constituem pressuposto da liquidação, não se vislumbra de que forma a pendência daquele processo possa afectar o exercício do direito de liquidação dos tributos.» [cfr. Ac. do TCA Norte de 22 de Abril de 2010].”*

*Também no recente Acórdão do TCA-Norte de 26-03-2015, proferido no processo 00478/12.0BEPRT, se reafirmou o entendimento anteriores, considerando-se que “O alargamento do prazo regra de caducidade previsto no n.º 5 do art.º45.º, da LGT pressupõe que as correcções que originaram a liquidação em causa assente em facticidade material investigada no âmbito de um inquérito criminal;”, salientando-se a necessidade de se “entender com (...) alcance restritivo, (...), a expressão “...respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal...”” do artigo 45.º, n.º 5, da LGT.”*

**32.5.** Da facticidade objeto dos presentes autos arbitrais não ficou provado que os fatos que constituíram fundamento para a liquidação são os mesmos objeto de investigação no inquérito criminal. Aliás, a Requerida não demonstrou que os factos apurados no inquérito criminal tenham sido necessários para as correções operadas através da liquidação do imposto ora impugnada.

Nestes termos, não se considera verificado, por falta de prova, o pressuposto da aplicação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT de que o ato tributário de liquidação e a investigação criminal se refiram aos mesmos factos, em termos de haver uma correspondência entre os factos objeto de investigação no processo-crime e os factos que constituíram fundamento para a liquidação.

Daqui decorre a procedência quanto a vício da caducidade do direito de liquidação imputado pela Requerente à liquidação realizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com todas as consequências legais.

**33.** Atendendo ao disposto no artigo 124.º do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *a*) do RJAT, a procedência do pedido de pronúncia arbitral com base no vício de caducidade do direito de liquidação assegura a efectiva tutela dos direitos da Requerente ficando prejudicado o conhecimento dos outros vícios que são imputados ao acto tributário objeto dos presentes autos arbitrais.

**34.** A Requerente solicita também que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*

Conforme decorre do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, o direito aos mencionados juros pode também ser reconhecido no processo arbitral.

No presente caso, a Requerente comprovou o pagamento integral do ato de liquidação impugnado, acresce ter ficado demonstrado que se verificou a caducidade do direito de liquidação. Assim, procede o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

Nestes termos, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia que pagou, nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT, por força do ato anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data daquele pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **V – Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o despacho do Diretor de Finanças, ao abrigo de delegação de competências, proferido, em 26-06-2019, de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019... com todas as consequências legais;
- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2018..., de 17-09-2018, e o respetivo acerto de contas n.º 2018..., de 19-09-2018, relativo ao exercício de 2012;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso do montante pago pela Requerente acrescido de juros indemnizatórios;
- d) Condenar os Requerida no pagamento das custas do presente processo no montante abaixo indicado.

## **VI - Valor do Processo**

Atendendo ao disposto nos artigos 32.º do CPTA, 306.º, n.º 2, do Código do Processo Civil e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) fixa-se o valor do processo em € 32.200,36 (trinta e dois mil e duzentos euros e trinta e seis cêntimos)

## **VII - Custas**

O montante das custas é fixado em € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros) a cargo da Requerida, nos termos da Tabela I do RCPAT, em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 6 de novembro de 2020

O Árbitro

(Olívio Mota Amador)