

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 229/2021-T

**Tema: IRC. Procedimento inspetivo interno. Benefícios Fiscais à Interioridade.
Direção efetiva. Ónus da prova.**

SUMÁRIO:

1. O procedimento interno é uma espécie de inspeção cadastral, efetuada dentro dos próprios serviços de inspeção, com recurso aos elementos declarados pelos sujeitos passivos e àquelas a que a AT tenha acesso diretamente, que engloba atividades de mera constatação, em que a Administração se limita a verificar o cumprimento por parte dos sujeitos passivos dos seus deveres declarativos, quer se trate de deveres declarativos principais ou acessórios.
2. O artigo 41.º-B, do EBF, condiciona a obtenção dos benefícios fiscais à interioridade, entre outras condições, ao exercício da atividade e a ter direção efetiva nas áreas beneficiárias, constantes da Portaria 208/2017, de 13 de julho.
3. O local de direção efetiva corresponde ao local onde são tomadas, em substância, as decisões chave, tanto a nível de gestão geral como de gestão a nível comercial, necessárias à condução das atividades da sociedade na sua globalidade.
4. Pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à administração fiscal fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou seja, de que existem indícios sérios dos factos alegados pelo contribuinte não corresponde à realidade, pelo que feita esta prova, passa a recair sobre o contribuinte o ónus da prova da veracidade dos factos tributários que lhe são favoráveis.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado para formar o Tribunal Arbitral Singular constituído em 29 de junho de 2021, Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., adiante “Requerente”, sociedade comercial por quotas, pessoa coletiva com o número de identificação de pessoa coletiva (NIPC)..., com sede na ..., ...-... ..., ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1 e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

A Requerente no âmbito do identificado pedido de pronúncia arbitral pretende, quanto à liquidação de IRC n.º 2020..., respeitante ao ano de 2017, no montante de € 4.623,19 (quatro mil seiscientos e vinte e três euros e dezanove cêntimos) e à liquidação n.º 2020..., respeitante ao ano de 2018, no montante de € 2.426,95 (dois mil quatrocentos e vinte e seis euros e noventa e cinco cêntimos), no montante global de **€ 7.050,14 (sete mil e cinquenta euros e catorze cêntimos)** a respetiva anulação, com a restituição das quantias pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, com fundamento na sua ilegalidade pela preterição de formalidades legais e na ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e, bem assim, errónea qualificação dos factos.

Como fundamento da sua pretensão, a Requerente invoca, em síntese:

- a) Que existiu ausência de notificação da inspeção relativa ao exercício do ano de 2018, sustentando que a Requerente apenas foi notificada da inspeção a que se refere a ordem de serviço OI2019..., por via da carta-aviso de 31/01/2020, que se reportava exclusivamente ao ano de 2017.

-
- b) Que a referida inspeção não podia ter outro âmbito para além deste ano de 2017, por força do artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira ao consagrar que “*O procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início.*”.
- c) Que a referida inspeção ao ano de 2018 estava dependente de um despacho fundamentado, a ser notificado à Requerente, o que não terá ocorrido, bem como não se verificavam nenhuma das situações que permitiriam a sua dispensa.
- d) Que, portanto, ocorreu um vício de violação de lei, que invalida os atos de liquidação emergentes do procedimento inspetivo, pugnando pela anulação da liquidação do período respeitante à ampliação da extensão do procedimento inspetivo (ano de 2018).
- e) Que, existe falta de fundamento para as correções promovidas nos exercícios dos anos de 2017 e 2018, desde logo, quanto ao entendimento da Requerida, que a direção efetiva da sociedade se localizava em local distinto da sede estatutária da Requerente.
- f) Que, por isso, a atividade da Requerente era realizada quase exclusivamente por via de comunicações digitais e à distância, dependentes apenas da detenção de equipamentos informáticos portáteis, pelo que o conceito atual de estabelecimento estável (ou local da direção efetiva da atividade) de uma sociedade se tem de analisar em moldes diferentes dos negócios tradicionais.
- g) Que, sendo verdade que não existem sinais distintivos ou alusivos à atividade da empresa no local da sua sede estatutária, não é menos verdade que os mesmos também não existem na Rua ..., n.º ...-..., na freguesia de ..., concelho do Porto, que corresponderá à morada da residência da funcionária da sociedade, responsável pelo tratamento da documentação contabilística da sociedade.
- h) Que a referida funcionária não é sócia da Requerente, nem é cônjuge do gerente da mesma e, bem assim, que em razão da separação de pessoas e bens, modificou a

sede da sociedade para a moradia dos seus pais, por via de uma cedência ocorrida a título gratuito (contrato de comodato).

- i) Que, para evitar um processo de execução fiscal, procedeu ao pagamento das quantias de € 4.623,19 e € 2.426,95, em 15 de outubro de 2020.

É demandada a AT, doravante também designada por “Requerida”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 21 de abril de 2021 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto do artigo 5.º, n.º 2, do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo.

Em 9 de junho de 2021, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 29 de junho de 2021.

Em 20 de setembro de 2021, após notificação, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação, pugnando, por um lado, pelo indeferimento do pedido de depoimento de parte; pelo indeferimento da produção de prova testemunhal; e que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado improcedente, por não provado, e absolvida de todos os pedidos.

A Requerida apresentou o correspondente processo administrativo em 20 e 22 de setembro de 2021.

A Requerida alega, em resumo:

- a) Que a direção efetiva da sociedade se localizava na Rua ..., n.º ... —..., na freguesia de ..., concelho do Porto, e não na Rua ..., ..., ..., em Baião, como formalmente, constava da certidão permanente e do sistema informático da AT.

- b) Que, em consequência do facto anterior, procedeu às correções decorrentes da ilegítima utilização dos benefícios fiscais decorrentes do artigo 41-B, do EBF, bem como procedeu à aplicação das corretas derramas municipais.

- c) Que a Ordem de Serviços n.º OI2020..., foi emitida com carácter interno, tendo como extensão o período tributário de 2018, sendo de âmbito parcial e incidente sobre IRC, de acordo com o estatuído na al. a) do n.º 1 do art.º 13.º, n.ºs 1 e 3 do art.º 14.º ambos do RCPITA, pelo que a mesma foi legítima, por se tratar de um procedimento inspetivo interno autónomo, face ao procedimento externo.

- d) Que, assim, não tem a Requerente razão quanto ao pretensão vício de violação de lei, quanto ao procedimento inspetivo do exercício de 2018, uma vez que se tratou de um procedimento inspetivo interno, de âmbito parcial e incidente sobre o IRC, ocorrido em conformidade com o previsto na al. a) do n.º 1 do art.º 13.º, n.ºs 1 e 3 do art.º 14.º ambos do RCPITA.

- e) Que não estava em causa no procedimento inspetivo ao exercício do ano de 2018 a disciplina dos artigos 49.º e 50.º do RCPITA, bem como, no procedimento inspetivo externo ao exercício do ano de 2017 não foram efetivados atos inspetivos relativamente ao ano de 2018.

- f) Que, quanto à falta de fundamento das correções efetuadas ao IRC dos exercícios

dos anos de 2017 e 2018, não assiste razão à Requerente, tendo a correção resultado da circunstância do artigo 41.º-B, do EBF, concretizar que são condições para usufruir dos benefícios fiscais desta disposição legal, entre outros, o exercício da atividade e ter direção efetiva nas áreas beneficiárias, previstas na Portaria 208/2017, de 13 de julho.

- g) Que a atividade da Requerente não é exercida na área da sua sede estatutária, bem como, a mesma não tem a sua direção efetiva no local da sua sede estatutária, pelo não estando o local onde exerce a atividade e tem a direção efetiva abrangido pelo benefício fiscal, dele não pode beneficiar.

- h) Que se tendo deslocado ao local da sua sede estatutária, verificou tratar-se de uma casa totalmente fechada e, bem assim, o gerente declarou que a gerência é efetuada recorrendo quase exclusivamente ao seu computador e telemóvel e que a sede da empresa em Baião deve-se ao facto da sua família ser de lá originária.

- i) Que a Requerente tinha ativado o serviço dos ... de reexpedição de correspondência enviada para a Rua ..., ..., ..., em Baião, que seria reexpedida para uma morada existente no Porto, na Rua ..., n.º ... – ..., bem como a existência de ajudas de custo, em que todos os percursos tinham o início na cidade do Porto.

- j) Que, portanto, a atividade não era assim tão desmaterializada e que a gestão da atividade era feita a partir do Porto, e não de Baião, bem como, a quase totalidade da documentação fiscal, como faturas emitidas, faturas de fornecedores, recibos de vencimento dos trabalhadores, extratos bancários, se encontravam endereçados e/ou emitidos, com o domicílio da Rua ..., n.º ... –..., na freguesia de ..., concelho do Porto.

- k) Que, entre outros factos, no local da sede estatutária inexistiam consumos básicos, tais como eletricidade, água e saneamento básico.
- l) Que a Requerente não conseguiu demonstrar que era em Baião que exercia efetivamente a sua atividade e, bem assim, que era aí que tinha a sua direção efetiva, nomeadamente, por não apresentar elementos probatórios das alegações que apresentou.
- m) Que o contrato de comodato apresentado, como elemento probatório mais forte, é um mero documento particular, que face aos elementos recolhidos pela inspeção tributária, não serve de prova credível.
- n) Que a Requerente não cumpriu o ónus que lhe competia, nos termos do artigo 342.º, do Código Civil, e do artigo 74.º, da Lei Geral Tributária.
- o) Que não assiste razão à Requerente no pedido de juros indemnizatórios, uma vez que as liquidações efetuadas estão corretas e conformes à lei.

Em 30 de setembro de 2021, por despacho arbitral, a Requerente foi convidada a justificar a sua pretensão na inquirição da prova testemunhal, e sobre a realização de depoimento de parte, bem como concretizar de forma fundamentada os factos sobre o qual pretendia que incidisse.

Em 3 de novembro de 2021, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como se indeferiu a produção de prova testemunhal e declarações de parte,

resultante do Pedido de Pronúncia Arbitral da Requerente. Foi facultado às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas.

Em 17 de novembro de 2021, a Requerida apresentou as suas alegações, e em 19 de novembro de 2021 a Requerente apresentou as suas alegações, mantendo, respetivamente, no essencial os termos apresentados com a resposta e com o pedido de constituição do tribunal arbitral.

Em 20 de dezembro de 2021 a Requerente procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

Em 28 de dezembro de 2021, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, fez-se uso da possibilidade aí prevista, e determinou-se a prorrogação do prazo acima identificado por um período de 2 (dois) meses, indicando-se o dia 28 de fevereiro de 2022 como data previsível para prolação da decisão arbitral.

II. DO SANEAMENTO DO PROCESSO

O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devida e legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT.

O processo não enferma de nulidades

III. DA FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão do processo arbitral, importa atender à seguinte factualidade, que se julga provada:

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, com sede estatutária na Rua ..., ..., ..., Baião, sujeito passivo e não isento de IVA, enquadrado no regime geral de IRC, que se dedica ao comércio nacional e internacional de madeiras, essencialmente exóticas, provenientes do continente de África.
- B.** A Requerente nos anos de 2017 e 2018 era beneficiária dos benefícios fiscais à interioridade, previstos no artigo 41.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).
- C.** A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva, que decorreu com base na Ordem de Serviços Externa n.º OI2019..., de âmbito parcial, em sede de IRC, ao ano de 2017.
- D.** Essa Ordem de Serviços Externa teve por objetivo o controlo dos pagamentos efetuados a título de ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria ocorridos no ano de 2017.
- E.** A Requeente foi notificada por via do ofício n.º 2019..., de 31.01.2020, que iria ser objeto da referenciada inspeção tributária externa.
- F.** Em 19.02.2020, foi assinada a ordem de serviços pelo sócio-gerente da Requerente, com o qual se deu início ao procedimento de inspeção externa.
- G.** A Requerente foi sujeita a uma segunda ação inspetiva, que decorreu com base na Ordem de Serviços Interna n.º OI2020..., de âmbito parcial, em sede de IRC, ao ano de 2018.
- H.** Essa Ordem de Serviços Interna, correspondente a um procedimento inspetivo interno, teve por objetivo o controlo do usufruto dos benefícios fiscais à interioridade.
- I.** Em 25.06.2020, a Requerente foi notificada por via do ofício n.º 2020S..., do projeto de relatório de inspeção tributária, para exercer o correspondente direito de audição prévia

- J. Em 22.07.2020, a requerente exerceu o direito de participação no procedimento tributário.
- K. O Relatório de Inspeção Tributária foi notificado à Requerente pelo ofício n.º 2020S..., de 06.08.2020, e rececionado pela mesma em 12.08.2020.
- L. Do relatório de inspeção tributária, junto ao PA, entre o mais, resultam em resumo os seguintes factos e conclusões:

II – 3.3. - Análise da atividade

O s.p. A... LDA é uma empresa que se dedica ao comércio nacional e internacional de madeiras, essencialmente exóticas, provenientes do continente de África, possuindo uma ambivalência transversal de fornecedores e de clientes, bem como de mercados onde se encontra presente.

Atualmente, a empresa possui sede na freguesia de ...), concelho de **Baião**, num prédio urbano sito na Rua ..., n.º ..., sendo a propriedade plena deste da Mãe do sócio-gerente B..., no entanto, no decurso do procedimento inspetivo foi possível verificar que este local serve apenas de sede de direito e não sede de facto da empresa, não se comprovando que o exercício da atividade e da direção efetiva seja realizado nesse local.

Ao invés, verificou-se que as instalações localizadas na Rua ..., n.º ..., na freguesia de ..., concelho do **Porto**, local onde a sede da empresa se localizou entre a sua constituição e 2016-12-22, data em que existe a deslocalização da sede social para o concelho de Baião, encontram-se como sendo o local do exercício da atividade e de direção efetiva da empresa, conforme explanaremos adiante.

(...)

III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria tributável

III.1. | Benefícios Fiscais a Territórios do Interior [Artigo 41-B.º do EBF]

O s.p. A..., LDA, NIF ..., nos períodos de **2017 e 2018**, utilizou, em sede de IRC, o **benefício fiscal** previsto no **artigo 41-B.º do EBF** [Estatuto dos Benefícios Fiscais, previsto no Decreto-Lei n.º 215/89, de 01 de Julho], cujo teor remete para os benefícios fiscais relacionados com a **instalação de empresas em territórios do interior**.

De forma sucinta, o benefício fiscal previsto no artigo 41-B.º do EBF, foi aditado ao mesmo por intermédio da Lei 42/2016, de 28 de Dezembro [Orçamento de Estado para 2017], no seu artigo 225.º, e encontrando-se intimamente ligado ao Programa Nacional de Coesão Territorial [PNCT], desenvolvido pela Unidade de Missão para a Valorização do Interior [UMVI], na linha da missão e objetivos definidos na Resolução do Conselho de Ministros n.º 3/2016, de 14 de Janeiro, nomeadamente da medida 2.54 – Incentivos Fiscais em sede de IRC.

III.1.1. | Deslocalização da Sede do s.p.

Em 2016-12-22, o s.p. A... LDA deslocalizou a sua sede, inicialmente declarada na Rua ... na freguesia de ... concelho do Porto, para a Rua ... na freguesia ... concelho de Baião, de acordo com a Inscrição n.º 2 da Certidão Permanente, deslocalização esta meramente formal, de acordo com o que apuramos e a seguir relatamos.

Consultadas as aplicações da AT do património, constatamos que:

- O prédio urbano sito no concelho do Porto encontra-se identificado na matriz predial da freguesia de ... [...], no artigo ... fração FU, sendo propriedade plena de C... , NIF ... , cônjuge do sócio-gerente João Miguel e simultaneamente sócia e trabalhadora do s.p. A... LDA.

- O prédio urbano sito no concelho de Baião encontra-se identificado na matriz predial da união de freguesias ... [...], no artigo ... , sendo propriedade plena de D... , NIF ... , mãe do sócio-gerente B...

III.1.2. | Deslocação à morada da sede do s.p.

Em 2020-02-14, procedeu-se à deslocação à morada onde se encontra declarada a sede do s.p. A... LDA, na união de freguesias de ... e ... , no concelho de Baião, nomeadamente na Rua ... , tendo-se constatado o seguinte:

- Trata-se de uma pequena aldeia numa zona rural, servida pela Estrada Nacional ... , possuindo como ponto de conexão a Estrada Nacional ... , em dois pontos, por um lado, na localidade de ... , no sentido de ... e, por outro lado, na localidade de ... , nas imediações de ... ;

- No local identificou-se uma **casa senhorial, totalmente fechada**, possuindo algum terreno com oliveiras e vinha (tratadas). Alcançado o lugar do ... , surge uma **indicação à esquerda** com a menção aos lugares de " ... , ... e " , em sentido ascendente, numa via rodoviária estreita, alcançamos a ... e o ... local onde termina a "Rua ... " e inicia a "Rua / ... " , continuando-se até ao n.º ...

- Envidados esforços para identificar algum elemento identificador do s.p. A... , LDA, não foi possível, no local e nas imediações, obter qualquer informação.

III.1.3. | Auto de Declarações

No dia 2020-02-19, procedeu-se a recolha de Auto de Declarações do sócio-gerente B... , NIF , ... que declarou que a gerência é efetuada recorrendo quase exclusivamente ao seu computador e telemóvel, informando que a sede da empresa em Baião deve-se ao facto da sua família ser de lá originária, deslocando-se, à localidade próxima de ... , freguesia de ... , concelho de ... , para tratar de interesses pessoais e profissionais, no âmbito da atividade de outra empresa, que é gerente, tendo esta como sócios a própria A... , LDA e D... , NIF ...

III.1.4. | Lançamento n.º 10041 | Fornecedor E... , SA

Consultada a contabilidade, verificou-se o lançamento da fatura-recibo n.º FR 2017FR881138101/592, de 2017-01-09 do fornecedor E... , SA, NIF ... , possuindo como descritivo "Pedido de Reexpedição".

Consultado o formulário próprio anexo ao documento verifica-se que o **serviço adquirido** reporta à **reexpedição de toda a correspondência** destinada à "Rua ... - ... " para a "Rua ... n.º - ... , Porto, Porto" que seja endereçada para A... , LDA. O documento em causa é assinado pelo próprio sócio-gerente B...

O referido lançamento apresenta o seguinte registo, na contabilidade, movimentando as seguintes contas:

Conta	Descrição	Quantidade	Data	Valor	Valor	Data	Descrição	Valor	Valor
1201	IMSS	1	09-01-2017	00010	10041	2017-01-09 00010 10041	VI Fatura-Recibo	0,00	01,51
2432313231	Oss - tx. min. - in-tributável	1	09-01-2017	00010	10041	2017-01-09 00010 10041	VI Fatura-Recibo	17,11	0,00
6258	Outros	1	09-01-2017	00010	10041	2017-01-09 00010 10041	VI Fatura-Recibo	74,40	0,00

III.1.5. | Elementos Diversos

Nas diligências efetuadas, no âmbito do procedimento inspetivo, foi possível, ainda, de forma adicional, identificar elementos que nos permitem concluir que a **direção efetiva** do s.p. A... LDA é sita na Rua ... , na freguesia de ... , concelho do Porto, os quais elencamos de seguida:

- Consultados motores de pesquisa, no atinente do s.p. A... LDA, verificamos que a informação de retorno existente reporta, em regra, para a morada sita na cidade do Porto, **a título de exemplo**, apresentamos a informação constante no sítio eletrónico infra indicado <https://...>

(...)

- Consultada a contabilidade, constatou-se que a quase totalidade da documentação fiscal encontra-se endereçada e/ou emitida, apresentando como domicílio fiscal a Rua ... n.º ... , na freguesia de ... , concelho do Porto, nomeadamente, faturas emitidas, faturas de fornecedores, recibos de vencimento dos trabalhadores, extractos bancários, entre outros. Reproduzimos, a título exemplificativo, algumas dessas situações:

(...)

- Constatou-se, ainda, a **inexistência de consumo de serviços básicos [eletricidade, água e saneamento básico]**, sitos na freguesia ... , concelho de Baião, suportados pelo s.p. A... LDA, bem como qualquer **contrato de arrendamento** sobre o referido prédio urbano.

Ao invés, foi possível identificar faturas emitidas pela empresa F... SA, NIF ... , no período de 2017 e 2018, que sugerem que **o referido prédio urbano se encontra inabitado**.

(...)

- Relativamente à condição definida na alínea a) do n.º 2 do artigo 41-B.º do EBF, que reproduzimos, "exercer a atividade e ter direção efetiva nas áreas beneficiárias", verificamos que, relativamente ao s.p. ..., LDA, NIF ..., a mesma não é cumprida, dado que, toda a atividade e direção efetiva é, de forma documentalmente comprovada, executada nas instalações sitas na Rua ..., n.º ..., na freguesia ..., concelho do Porto, inexistindo quaisquer atividades do s.p. ..., LDA no prédio urbano sito em ... - Baião.

Com a alteração formal do local da sede da empresa, o sujeito passivo aproveitou indevidamente, nas declarações Modelo 22 - IRC de 2017 e 2018, de benefícios fiscais, nomeadamente, da

redução de taxa de IRC nos primeiros 15.000 €, bem como da isenção da Derrama Municipal existente para o Município de Baião, nos termos do disposto nos artigos 16.º e 18.º da Lei 73/2013, de 03 de Setembro [Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais].

Período de 2017

Declarado				
Matéria Coletável Não Isenta		Campo 346		239.841,82
Cálculo de imposto		Quadro 10		M.C. N. I.
Imposto à taxa Reduzida	12,50%	Campo 349	1.875,00	15.000,00
Imposto à Taxa Normal	21,00%	Campo 347-B	47.216,78	224.841,82
Colecta		Campo 351	48.091,78	
Valores Corrigidos				
Matéria Coletável Não Isenta		Campo 346		239.841,82
Cálculo de imposto		Quadro 10		M.C. N. I.
Imposto à taxa Reduzida	17,00%	Campo 347-A	2.550,00	15.000,00
Imposto à Taxa Normal	21,00%	Campo 347-B	47.216,78	224.841,82
Colecta		Campo 351	48.766,78	

Correções Técnicas			
---------------------------	--	--	--

Imposto em Falta	2017	675,00	
IRC	2017	675,00	

Atendendo à direção efetiva do s.p. localizar-se no concelho do Porto, procede-se ao cálculo da derrama municipal devida, nos termos do n.º 21 do artigo 18.º da **Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais**.

Cálculo de Derrama Municipal			
-------------------------------------	--	--	--

Q 03	Derrama Municipal		
Lucro Tributável Total	1	239.841,82	
Massa Salarial Total	3	84.113,68	

Q 04-A	Cálculo da Derrama Municipal			
Distrito / Município	Taxa de Derrama	Massa Salarial do Município	Rácio de Repartição	Derrama Calculada
1	2	3	4 = 3 / (Q 03, 3)	5 = (Q 3, 1) x 2 x 4
13 12 Porto	1.50%	84.113,68	1,000000	3.597,63
Massa Salarial Total		84.113,68	C. 364 Q. 10 M. 22	3.597,63

Período de 2018

Declarado			
------------------	--	--	--

Matéria Coletável Não Isenta	Campo 348	110.741,07
-------------------------------------	------------------	-------------------

Cálculo de Imposto		Quadro 10		M.C. N. I.
Imposto à taxa Reduzida	12,50%	Campo 349	1.875,00	15.000,00
Imposto à Taxa Normal	21,00%	Campo 347-B	20.105,62	95.741,07
Colecta		Campo 351	21.880,62	

Valores Corrigidos

Matéria Coletável Não Isenta	Campo 346	110.741,07
------------------------------	-----------	------------

Cálculo de Imposto		Quadro 10		M.C. N. L.
Imposto à taxa Reduzida	17,00%	Campo 347-A	2.550,00	15.000,00
Imposto à Taxa Normal	21,00%	Campo 347-B	20.105,62	95.741,07
Colecta		Campo 351	22.655,62	

Correções Técnicas

Imposto em Falta	2018	675,00	
IRC	2018	675,00	

Atendendo à direção efetiva do s.p. localizar-se no concelho do Porto, procede-se ao cálculo da derrama municipal devida, nos termos do n.º 21 do artigo 18.º da **Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais**.

Cálculo de Derra Municipal

Q 03	Derrama Municipal	
Lucro Tributável Total	1	110.741,07
Massa Salarial Total	3	84.113,68

Q 04-A	Cálculo da Derrama Municipal			
Distrito / Município	Taxa de Derrama	Massa Salarial do Município	Rácio de Repartição	Derrama Calculada
1	2	3	$4 = 3 / (Q\ 03, 3)$	$5 = (Q\ 3, 1) \times 2 \times 4$
13 12 Porto	1,50%	84.113,68	1,000000	1.661,12
Massa Salarial Total		84.113,68	C. 364 Q. 10 M. 22	1.661,12

- M.** Para o exercício do ano de 2017, foi emitida a liquidação n.º 2020..., de 17.09.2020, no montante a pagar de € 4.623,19 (quatro mil seiscientos e vinte e três euros e dezanove cêntimos), correspondente à compensação n.º 2020..., de 21.09.2020, no mesmo montante.
- N.** Para o exercício do ano de 2018, foi emitida a liquidação n.º 2020..., de 17.09.2020, no montante a reembolsar de € 3.145,95 (três mil cento e quarenta e cinco euros e noventa e cinco cêntimos), correspondente à compensação n.º 2020..., de 09.10.2020, no valor a pagar de € 2.246,95 (dois mil duzentos e quarenta seis euros e noventa e cinco cêntimos).
- O.** A Requerente procedeu ao pagamento, em 15 de outubro de 2020, das liquidações de IRC n.º 2020..., respeitante ao ano de 2017, no montante de € 4.623,19 (quatro mil seiscientos e vinte e três euros e dezanove cêntimos) e à liquidação n.º 2020..., respeitante ao ano de 2018, no montante de € 2.426,95 (dois mil quatrocentos e vinte e seis euros e noventa e cinco cêntimos).
- P.** A Requerente, em 20.04.2021, apresentou ao CAAD pedido de pronúncia arbitral, que deu origem ao presente processo

A.2. FACTOS NÃO PROVADOS

- A.** Que a direção efetiva da sociedade **A..., LDA.**, se localizasse nos exercícios respeitantes aos anos de 2017 e 2018 na Rua ..., ..., ..., ...-... Baião.

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

A.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607º, nº 3, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental e o PA anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

Nesse âmbito, relevou-se de especial importância os elementos probatórios constantes do PA, nomeadamente, o resultado da inspeção ao local da sede estatutária da Requerente, por parte da AT, e respetivo relato fotográfico junto ao relatório de inspeção tributária, de onde resulta que o local em questão se encontrava totalmente fechado, sem qualquer elemento identificativo da existência naquele local da sociedade Requerente.

Igualmente, mostrou-se relevante o resultado do auto de declarações do sócio-gerente da Requerente, que ao ter declarado que *“a gerência é efetuada recorrendo quase exclusivamente ao seu computador e telemóvel, informando que a sede em Baião deve-se ao facto da sua família ser de lá originária (...)”*, de onde se infere que a atividade não é efetivamente exercida a partir desse local, nem a direção efetiva é a partir daí desenvolvida, quando confrontadas tais declarações com outros elementos de prova, como os encargos com ajudas de custo, maioritariamente sempre com o Porto como local de partida; a reexpedição de correspondência; a inexistência de consumos básicos, como eletricidade, água e saneamento;

os próprios documentos fiscais da empresa, como faturas, quer de fornecedores, como as emitidas, permitem inferir que a direção efetiva estava localizada no Porto, nomeadamente na Rua ..., n.º..., na freguesia de ..., concelho do Porto, e não na Rua de ..., ..., ..., ...-... Baião.

Apesar de existir um contrato comodato, o mesmo desacompanhado de outros elementos probatórios relevantes, não permitem formar outra convicção por parte deste tribunal arbitral, nem a existência de ata de conferência de separação de pessoas e bens por mútuo consentimento, que é posterior aos factos tributários em questão, permite ao tribunal arbitral formar distinta convicção daquela que formou quanto à matéria de facto dada como provada e não provada.

B. DO DIREITO

B.1. QUESTÕES A DECIDIR:

- a) Do procedimento de inspeção tributária, se existiu violação de lei, no sentido de ter sido violado o artigo 49.º do RCPITA;
- b) Vício de falta de fundamentação e errónea qualificação das correções efetuadas aos exercícios dos anos de 2017 e 2018

B.2. ORDEM DE CONHECIMENTO DOS VÍCIOS

A Requerente invocou, em síntese, dois blocos distintos de argumentos que conduziram na sua ótica à anulação da liquidação, com a seguinte precedência: em primeiro lugar, abordou os argumentos que se reconduzem à preterição de uma formalidade legal, de onde resultará a existência de um procedimento inspetivo ilegal, quanto ao exercício do ano de 2018, por ausência de notificação da inspeção, por força do artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, dispor que “*O procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início.*”. E, em segundo lugar, desenvolveu a retórica

relativa à ilegalidade por vício de falta de fundamentação e errónea qualificação das correções efetuadas aos exercícios de 2017 e 2018.

Em face disso, o Tribunal decide analisar em primeiro lugar a matéria da alegada ausência ilegal de notificação da inspeção, e debruçar-se-á apenas sobre o vício e falta de fundamentação e errónea qualificação, em caso de improcedência daquela primeira argumentação.

B.3.1. DA AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA AO EXERCÍCIO DO ANO DE 2018

A Requerente alega existiu ausência de notificação da inspeção relativa ao ano de 2018, sustentando que a Requerente apenas foi notificada da inspeção a que se refere a ordem de serviço OI2019..., por via da carta-aviso de 31.01.2020, que se reportava exclusivamente ao ano de 2017. Para tanto invoca o artigo 49.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), que estabelece que “*O procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início.*”.

Acrescenta ainda, que a referida inspeção estava dependente de um despacho fundamentado, a ser notificado à Requerente, o que não ocorreu, bem como sustenta que não se verificavam nenhuma das situações que permitiriam a sua dispensa.

A Requerida sustenta que a Requerente incorre em erro de facto, uma vez que esse procedimento inspetivo ao exercício do ano de 2018, foi um procedimento inspetivo interno, e não um procedimento inspetivo externo, e que, por tal, não lhe é aplicável o artigo 49.º e 50.º do RCPITA.

O artigo 63.º, n.º 4, da LGT dispõe: “*O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver*

mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se a fiscalização visar apenas a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas”.

O artigo 13.º do RCPIT (na redação conferida pelo Dec. Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho) classifica os procedimentos de inspeções tributária entre internas e externas, nos seguintes moldes: “*a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento; b) Externo, quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.*”

Por outro lado, segundo o artigo 49.º, n.º 1, do RCPITA, “*O procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início.*” Teria a requerente razão caso tivéssemos perante um procedimento inspetivo externo, mas, pelo contrário, o procedimento em questão era meramente interno, razão pela qual não se poderia aplicar esta disposição legal.

Este segundo procedimento foi classificado pela Requerida como interno, resultando tal facto forma evidente do PA, nomeadamente da Ordem de Serviço, que inequivocamente classifica o procedimento inspetivo de interno. Ora, a classificação do procedimento como interno, dada pela AT, não é vinculativa e não está dependente da sua discricionariedade. Nesse sentido vide o douto acórdão do TCAS, de 01-10-2014 no âmbito do processo n.º 04817/11, disponível para consulta em www.dgsi.pt, em cujo sumário se pode ler:

I - Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

a) Interno, quando os actos de inspecção se efectuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos; b) Externo, quando os actos de inspecção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.

II - A qualificação dada pela Administração a um procedimento não tem carácter vinculativo

Na senda da mais autorizada doutrina (Joaquim Freitas Rocha e João Damião Caldeira, RCIPT Anotado e Comentado, Coimbra Editora, 2013, Pág. 83) e jurisprudência sobre a matéria, «o carácter interno ou externo do mesmo [o procedimento de inspecção] não poderá ser arbitrariamente fixado pela Administração Tributária, resultando antes da necessidade de realizar atos de inspecção "em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso» (cf. acórdão arbitral proferido no Processo n.º 164/2013-T do CAAD).

Tendo em consideração a redação vigente à data dos factos, do artigo 13.º, n.º 1, al. a), do RCPITA, o procedimento é interno quando os atos de inspecção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento. Assim, para que seja interno os atos de inspecção careçam de ser efetuados exclusivamente nos serviços da Requerida. O procedimento interno é uma espécie de inspecção cadastral, efetuada dentro dos próprios serviços de inspecção, com recurso aos elementos declarados pelos sujeitos passivos e àquelas a que a AT tenha acesso diretamente. Este tipo de procedimento engloba atividades de mera constatação em que a Administração se limita a verificar o cumprimento por parte dos

sujeitos passivos dos seus deveres declarativos, quer se trate de deveres declarativos principais ou acessórios.

Nestes casos a administração fiscal afere, de acordo com a informação que tem disponível, se o sujeito passivo cumpriu ou não com os seus deveres e se existe alguma discrepância com outros elementos que tenha na sua posse, nomeadamente declarações de entidades terceiras. Trata-se de atividades de controlo, em que a Administração não efetua qualquer diligência fora das suas instalações.

No caso em apreço a Requerida utilizou a documentação que tinha sido obtida no âmbito de um outro procedimento tributário externo (2019...) efetuado à Requerente.

No procedimento de inspeção ao exercício de 2018 (OI2019...) os inspetores da AT não se deslocaram às instalações da Requerente, de outro contribuinte, nem solicitaram a documentação a terceiros. Os atos inspetivos foram realizados todos exclusivamente nos serviços da administração tributária. Os atos inspetivos consistiram na análise da documentação que já estava na posse da AT.

Porquanto, o procedimento de inspeção tributária deve ser material e formalmente classificado como sendo interno ao abrigo do artigo 13º, al. a) do RCPITA.

Tal como referem Nuno de Oliveira Garcia e Rita Carvalho Nunes: “(...) *afigura-se que na opção pelo início de uma inspeção externa deverá relevar o facto de existir, ou não, outro meio de controlo, designadamente o procedimento interno de inspeção, que se revela apto a conduzir ao apuramento da verdade material subjacente aos factos declarados e ao cumprimento das obrigações tributárias do sujeito passivo. Da mesma forma, deverá relevar também a existência de conclusões relativas ao mesmo sujeito passivo inspecionado e a exercícios anteriores/posteriores que possam ser aproveitados, em vez de iniciar novos procedimentos inspetivos externos*” (In Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal, Ano IV, 1, 2011, pág. 267).

A abertura de um novo procedimento externo, como parece exigir a Requerente, por via da imputação da ausência de notificação, esse sim seria comprometedor por implicar a prática de atos intrusivos na vida corrente da contribuinte, através da ocupação de um espaço na sede do contribuinte por parte dos inspetores da AT e pela exigência do seu acompanhamento. Este procedimento seria desproporcional e desnecessário (artigo 7º do RCPITA) porque a AT já tinha em sua posse os documentos necessários para elaborar o projeto e o subsequente relatório final.

Em face do exposto, entende-se que o procedimento inspetivo em análise deve ser classificado de interno. Neste sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 29/06/2016, proc. n.º 29/09/2016:

V – Se os documentos e informações a que a Administração Tributária “acedeu” e que estiveram – após confronto realizado com as declarações apresentadas pelo contribuinte – na origem do procedimento vieram à sua posse e por si ficaram a ser detidos após o cumprimento por parte de determinadas instituições dos deveres legais a que se encontram adstritas (...), não existe qualquer fundamento para concluir que esse acesso se concretizou fora das suas instalações ou que a Administração apenas teria direito a aceder a esses mesmos elementos se se deslocasse à sede dessas instituições.

Logo, pelo exposto decide-se pela improcedência do alegado vício de violação de lei, por preterição de formalidades legais, por ausência de notificação do procedimento de inspeção tributária ao exercício do ano de 2018.

B.3.2. DO VÍCIO DE FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DAS CORREÇÕES EFETUADAS AOS EXERCÍCIOS DOS ANOS DE 2017 E 2018

Quanto a este vício, a Requerente vem no pedido de pronuncia arbitral sustentar que

existe falta de fundamento para as correções promovidas nos exercícios dos anos de 2017 e 2018, designadamente no que respeita ao entendimento da Requerida, que a direção efetiva da sociedade se localizava em local distinto da sede estatutária da Requerente. Nesse contexto, sustenta que a sua atividade era realizada quase exclusivamente por via de comunicações digitais e à distância, dependentes apenas da detenção de equipamentos informáticos portáteis, pelo que defende que o conceito atual de estabelecimento estável (ou local da direção efetiva da atividade) de uma sociedade se tem de analisar em moldes diferentes dos negócios tradicionais.

Por outro lado, sustenta que, sendo verdade que não existem sinais distintivos ou alusivos à atividade da empresa no local da sua sede estatutária, não é menos verdade que os mesmos também não existem na identificada morada do Porto, que nas suas alegações corresponderá à morada da residência da funcionária da sociedade, responsável pelo tratamento da documentação contabilística da sociedade. A isto acrescenta que a referida funcionária não é sócia da Requerente, nem é cônjuge do gerente da mesma e, bem assim, que em razão da separação de pessoas e bens, modificou a sede da sociedade para a moradia dos seus pais, por via de uma cedência ocorrida a título gratuito (contrato de comodato).

Por seu lado, a Requerida fundada na matéria de facto, que se deu como provada, resultante do relatório da inspeção tributária, sustenta que não assiste razão à Requerente, porquanto, e em síntese, as correções são resultado da circunstância do artigo 41.º-B, do EBF, concretizar que são condições necessárias para usufruir dos benefícios fiscais desta disposição legal, entre outros, o exercício da atividade e, bem assim, ter a direção efetiva da sociedade nas áreas beneficiárias, previstas na Portaria 208/2017, de 13 de julho. Neste sentido, defende que a atividade da Requerente não é exercida na área da sua sede estatutária, bem como, a mesma não tem a sua direção efetiva nesse local. Assim, conclui, que não estando o local onde exerce a atividade e tem a direção efetiva abrangido pelo benefício fiscal, dele não pode beneficiar.

Para fundamentar a sua pretensão, a Requerida alega que se deslocou ao local e verificou que o local da sede corresponde a uma casa totalmente fechada, juntando ao PA prova

documental desse facto. Além deste primeiro indício, que a direção efetiva sociedade teria de se encontrar em outro local, socorre-se das declarações prestadas pelo sócio-gerente da Requerente no procedimento inspetivo, quando este declarou que a gerência é efetuada recorrendo quase exclusivamente ao seu computador e telemóvel e que a sede da empresa em Baião deve-se ao facto da sua família ser de lá originária.

Por outro lado, a Requerida no seu esforço probatório sustenta que a Requerente tinha ativado o serviço dos ... de reexpedição de correspondência enviada para a morada de Baião (sede estatutária), que seria reexpedida para uma outra morada existente no Porto, designadamente, para a Rua ..., n.º ... –..., na freguesia de ..., concelho do Porto.

Adicionalmente, argumenta a existência de ajudas de custo, em que todos os percursos tinham maioritariamente o seu início na cidade do Porto. Daqui a Requerida retirou a conclusão que, afinal a atividade da Requerente, não era realizada exclusivamente ou predominantemente por via de comunicações digitais e à distância, como defendido pela contribuinte, bem como, que a atividade e a direção efetiva seria exercida a partir de uma morada no Porto (Rua ..., n.º ..., na freguesia de ..., concelho do Porto).

No seu esforço de fundamentação, a Requerida referiu ainda, juntando vários elementos probatórios desse facto, que a quase totalidade da documentação fiscal, tais como faturas emitidas, faturas de fornecedores, recibos de vencimento dos trabalhadores, extratos bancários, se encontravam endereçados e/ou emitidos, com o domicílio da Rua ..., n.º ..., na freguesia de ..., concelho do Porto.

Por último, refere ainda que o local da sede de direito (em Baião), apesar da existência de um contrato de comodato, inexistiam consumos básicos, como sejam, de eletricidade, água e saneamento básico. Para a Requerida, estes elementos probatórios são suficientes, por um lado, para afastar a ideia que a direção efetiva da sociedade se localizava em Baião e, por outro, para afastar a força probatória do contrato de comodato, por o mesmo não vir acompanhado de outros elementos probatórios que o confirmassem. Assim, entende que a sua credibilidade fica

definitivamente colocada em causa, por não ter não cumprido o ónus da prova que lhe competia, nos termos do artigo 342.º, do Código Civil, e do artigo 74.º, da Lei Geral Tributária.

Vejamos quem terá razão.

Em causa está o regime previsto no artigo 41-B, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que estabelece o regime dos benefícios fiscais aplicáveis aos territórios do interior e às regiões autónomas. Entre o demais, da referida disposição legal, na redação vigente à data dos factos, resultava que:

1 - Às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços em territórios do interior, que sejam qualificados como micro, pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 143/2009, de 16 de junho, é aplicável a taxa de IRC de 12,5% aos primeiros € 15 000 de matéria coletável.

2 - São condições para usufruir dos benefícios fiscais previstos no número anterior:

- a) Exercer a atividade e ter direção efetiva nas áreas beneficiárias;*
- b) Não ter salários em atraso;*
- c) A empresa não resultar de cisão efetuada nos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios;*
- d) A determinação do lucro tributável ser efetuada com recurso a métodos diretos de avaliação ou no âmbito do regime simplificado de determinação da matéria coletável.*

A questão centra-se, pois, em saber onde a Requerente tinha a sua direção efetiva. Para este efeito e conforme refere T. Neves (“A revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e

seus comentários: notas de uma perspetiva portuguesa” – Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, ano III, julho de 2010), o conceito de direção efetiva define-se como sendo “*o local onde são tomadas, em substância, as decisões chave, tanto a nível de gestão geral como de gestão a nível comercial, necessárias à condução das atividades da sociedade na sua globalidade*”.

Por seu lado, Alberto Xavier (“Direito Tributário Internacional”, Edições Almedina. Coimbra. 2007) acrescenta que “*o local de direção efetiva é o lugar onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, isto é, onde são praticados os atos de gestão global da empresa*”.

Consequentemente, o local onde os negócios são dirigidos e/ou fiscalizados será o local a ser considerado como o local de direção efetiva da Requerente, o que no presente processo arbitral, face à prova produzida pelas Partes, será possível de concluir que não será no local da sede estatutária (sede de direito), uma vez que a Requerida demonstrou cabalmente que o mesmo não cumpria os requisitos necessários para esse efeito. É, pois, pouco verosímil que a sociedade Requerente tivesse a sua direção efetiva nesse local, uma vez que é patente a inexistência de qualquer estrutura organizativa e de meios, que permitisse ver este local como aquele onde são tomadas, em substância, as decisões-chave, como por exemplo, a gestão a nível comercial.

Ora, bastará ver, por provado, que o referenciado local nem sequer tinha eletricidade e água, o que não tornava o local apto à finalidade subjacente a um local de direção. Desse ponto de vista, e na falta de outros meio probatórios, a existência do contrato de comodato não apresenta a credibilidade necessária, nem faz prova suficiente, que tal local seria o da direção efetiva da sociedade em questão. Ademais, mesmo que por tese se admitisse essa hipótese, não seria compreensível, por um lado, que as deslocações tivessem sempre como ponto de partida o Porto, e nunca o local da sede estatutária, o que indicia que o local de direção teria de ser no Porto.

Esta conclusão é reforçada pela circunstância dos trabalhadores se encontrarem no Porto,

bem como a quase completa documentação, desde faturas, a extratos bancários e recibos de vencimento mencionarem uma morada do Porto, nomeadamente, a Rua ..., n.º..., na freguesia de ..., concelho do Porto.

Neste contexto, importa ainda assim perceber se a Requerida cumpriu a exigência legal de fundamentação a que está legalmente obrigada, uma vez que é esse um dos concretos vícios que vem imputado pela Requerente, quando a primeira considera que o local de direção efetiva se localiza na Rua ..., n.º..., na freguesia de ..., concelho do Porto.

Como é sabido, a fundamentação é uma exigência dos atos tributários em geral, sendo uma imposição constitucional (268.º da CRP) e legal (art.º 77º da LGT).

Resumidamente, pode dizer-se que é hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

- (i) **Oficiosidade:** deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;
- (ii) **Contemporaneidade:** deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas;
- (iii) **Clareza:** deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;
- (iv) **Plenitude:** deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

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

Esta será – julga-se – a pedra de toque do cumprimento do dever de fundamentação: quanto, perante um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, o ato tributário se apresente, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os motivos de facto e/ou de direito em que assenta, o ato padecerá de falta de fundamentação.

Neste mesmo sentido, se orienta a jurisprudência do STA que considera que *“Apesar da não indicação expressa do preceito legal aplicável, a exigível fundamentação de direito do acto tributário será suficiente com a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado, desde que, em qualquer caso, se possa concluir que aqueles eram conhecidos ou cognoscíveis por um destinatário normal colocado na posição em concreto do real destinatário.”* (Ac. do STA de 08-06-2011, proferido no processo 068/11), e que *“A exigência legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, decorrente dos arts. 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.”* (Ac. do STA de 21-06-2017, proferido no processo 068/17).

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

Regressando ao caso, verifica-se que os atos de liquidação de IRC em questão ocorreram na sequência de procedimentos inspetivo externo e interno, e em conformidade com o relatório de inspeção tributária homologado por despacho, relatório esse onde constam os fundamentos das liquidações em causa, que a Requerente, desde a audiência prévia, demonstrou compreender, tomando, de maneira fundada, a decisão de não aceitar.

Deste modo, entende-se que, considerado o contexto concreto em que foram produzidos os atos de liquidação em questão nos presentes autos, será perceptível, para um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, que os fundamentos daqueles são os constantes do relatório de inspeção que os precedeu, sendo certo que mais se afigura evidente que a Requerente compreendeu isso mesmo.

A situação configurada pela Requerente, de resto, não será enquadrável num défice de fundamentação, mas antes, na discordância por razões de facto que a Rua ..., n.º ... Esq.º, na freguesia de ..., concelho do Porto, fosse o local de direção efetiva da Requerente. Dito de outro modo, é precisamente por existir fundamentação (sendo que a circunstância de esta ser acertada ou não, não releva sob o ponto de vista da sua existência), que se permite à Requerente construir a argumentação que apresenta.

Não obstante, este tribunal arbitral considera absolutamente válidos os argumentos apresentados pela Requerida para considerar que o local de direção efetiva da Requerente se localizava em Rua ..., n.º..., na freguesia de ..., concelho do Porto. Assim, não sendo uma região abrangida pelos benefícios fiscais aplicáveis à interioridade, apresentam-se como corretas as correções efetuadas.

O conjunto de elementos probatórios constantes do procedimento inspetivo, e com respaldo no relatório final da inspeção tributária, apresentam-se como mais do que suficientes para fundamentar a decisão adotada de correção dos exercícios dos anos de 2017 e 2018. Note-se, que a Requerida não se limitou a fundar a sua decisão sob um único fundamento, mas, pelo contrário, apresenta uma multiplicidade de fundamentos que reforçam a sua decisão.

Neste sentido, apresenta os seguintes fundamentos:

- (i) Que o local da sede estatutária (sede de direito) corresponde a uma casa totalmente fechada, juntando ao relatório final de inspeção tributária prova

- documental desse facto, decorrente da deslocação a esse local;
- (ii) As declarações do sócio-gerente no procedimento inspetivo, acima referenciadas;
 - (iii) A existência de um serviço de reexpedição de correspondência da sede estatutária para o Porto (Rua ..., n.º..., na freguesia de ..., concelho do Porto)
 - (iv) A existência de uma multiplicidade de ajudas de custo, em que todos os percursos tinham maioritariamente o seu início na cidade do Porto;
 - (v) A inexistência de consumos de água, eletricidade e custos de saneamento no local identificado pela Requerente como o local da sua sede (na Rua ..., ..., ..., em Baião);
 - (vi) Que a quase totalidade da documentação fiscal, tais como faturas emitidas, faturas de fornecedores, recibos de vencimento dos trabalhadores, extratos bancários, se encontravam endereçados e/ou emitidos, com o domicílio da Rua ..., n.º..., na freguesia de ..., concelho do Porto.

Estes elementos são fundamentos mais do que suficientes para demonstrar a correção efetuada aos exercícios dos anos de 2017 e 2018.

Assim, em face deste conjunto de fundamentos, cabia à Requerente o ónus da prova de que na realidade a direção efetiva da sociedade não se localizada na Rua..., n.º..., na freguesia de..., concelho do Porto. Porém, a Requerente não cumpriu esse ónus da prova, mostrando-se insuficiente e pouco verosímil que a direção efetiva se localizasse na Rua ..., ..., ..., em Baião. Efetivamente, não é credível com base no contrato de comodato e nas várias circunstâncias familiares invocadas, que a sociedade aí tivesse a sua direção efetiva, num local fechado, sem identificação alguma e sem a existência de consumos básicos de água e eletricidade.

Neste sentido, a Requerente não cumpriu o princípio do ónus da prova, que implica que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo. Ora, do artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, resulta “*Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.*”. Igualmente, do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, resulta que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária*

ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

Segundo Manuel de Andrade, a propósito deste princípio geral de prova: *“para a parte a quem compete, no encargo de fornecer a prova do facto visado, incorrendo nas desvantajosas consequências de se ter como líquido o facto contrário, quando omitiu ou não logrou realizar essa prova: ou na necessidade de, em todo o caso, sofrer tais consequências se os autos não contiverem prova bastante desse facto (trazida ou não pela mesma parte)”* (Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1956, pág. 184).

Consequentemente, haverá necessariamente de considerar que a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, cumpriu o ónus da prova que lhe competia, sob dois pontos de vista.

Por um lado, demonstrou que a Requerente não tinha a sua direção efetiva na sua sede estatutária, na Rua ..., ..., ..., em Baião, com fundamento que esse local correspondia a uma casa totalmente fechada, decorrente da deslocação que efetuou ao local; na inexistência de elementos que identificassem esse local como a sede da Requerente; pelas declarações do sócio-gerente no procedimento inspetivo, que permitem inferir a inexistência de qualquer atividade a partir desse local ou que fosse a partir desse local que fossem tomadas, em substância, as decisões chave, tanto a nível de gestão geral como de gestão a nível comercial, necessárias à condução das atividades da sociedade na sua globalidade; a existência de um serviço de correspondência dirigida ao identificado local; e a inexistência de consumos de água, eletricidade e custos de saneamento.

Por outro lado, demonstrou que o local da direção efetiva, enquanto local onde são tomadas, em substância, as decisões chave, tanto a nível de gestão geral como de gestão a nível comercial, necessárias à condução das atividades da sociedade na sua globalidade, se localizava na cidade do Porto, nomeadamente, na Rua ..., n.º..., na freguesia de ..., concelho do Porto, com fundamento na aquisição do serviço dos ... reexpedição da correspondência, da Rua ..., ..., ..., em Baião, para a Rua..., n.º..., na freguesia de ..., concelho do Porto; na existência de um número significativo de ajudas de custo, em que os percursos tinham maioritariamente como local de

partida o Porto, e não a identificada morada de Baião; e o facto da quase totalidade da documentação fiscal, tais como faturas emitidas, faturas de fornecedores, recibos de vencimento dos trabalhadores, extratos bancários, se encontravam endereçados e/ou emitidos, com o domicílio da Rua..., n.º ...º, na freguesia de ..., concelho do Porto.

De referir que a existência de uma quantidade significativa de ajudas de custos, referentes a deslocações, permitem dar como comprovado que a atividade da Requerente não era totalmente, ou significativamente desmaterializada e feitas através de meios tecnológicos como computador e telemóvel. Isto afasta nesta parte as alegações da Requerente.

De referir ainda que a inexistência de consumos básicos, como água e eletricidade, no imóvel localizado em Baião, permite afastar a credibilidade da prova produzida pela Requerente, nomeadamente, daquela que resulta do contrato de comodato e das alegações a propósito das relações familiares e da separação de pessoas e bens para com a funcionária da sociedade.

Em suma, a Requerida cumpriu o ónus da prova que lhe competia, uma vez que como tem sido realçado, reiterada e uniformemente, pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à administração fiscal fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou seja, de que existem indícios sérios dos factos alegados pelo contribuinte não corresponde à realidade. Feita esta prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade dos factos tributários que lhe são favoráveis.

Por seu lado, a Requerente não logrou conseguir demonstrar os factos que lhe seriam favoráveis, com base nas regras do ónus da prova que lhe competiam.

Apesar de ter apresentado no presente processo de arbitragem um contrato de comodato, bem como a ata da conferência de separação de pessoas e bens por mútuo consentimento, os mesmos são insuficientes para fazer prova dos factos pretendidos pelo Requerente. Pois, por

um lado, não é credível nem verosímil que, apesar do contrato de comodato, alguma vez o identificado local tenha sido utilizado como local de direção da sociedade, atenta a prova produzida pela Requerida, entre o demais, pela inexistência de consumos básicos, como água e eletricidade. Por outro lado, a ata da conferência de separação de pessoas e bens por mútuo consentimento, é posterior à data dos factos aqui em apreciação, uma vez que a mesma ocorreu em 09 de janeiro de 2019, inexistindo prova quanto às demais alegações da Requerente, nomeadamente, as conclusões que retira da referida separação já poder ter tido efeitos anteriormente à realização da mencionada conferência de separação de pessoas e bens.

Em suma, não cumpriu o ónus que lhe competia.

Assim, dando-se como provado que a direção efetiva da sociedade estava fixada na Rua ..., n.º..., na freguesia de..., concelho do Porto, pelo supra referenciado, a propósito do cumprimento e não cumprimento do ónus da prova pelas Partes, e aplicando-se o artigo 41-B, n.º 2, al. a), do EBF, conjugado com a Portaria 208/2017, de 13 de julho, verifica-se que a região do Porto não está abrangida pelas áreas abrangidas pelos benefícios fiscais à interioridade.

Assim, referindo o mencionado artigo 41-B, n.º 2, al. a), que: *São condições para usufruir dos benefícios fiscais previstos no número anterior: a) Exercer a atividade e ter direção efetiva nas áreas beneficiárias; (...)*”, a Requerente não tinha direito a beneficiar dos benefícios fiscais à interioridade.

Logo, também quanto a este fundamento improcede o pedido de pronúncia arbitral, nada havendo a censurar aos atos tributários, consubstanciados nas liquidações de IRC de 2017 e 2018, praticados pela requerida.

IV. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente finaliza o seu pedido no sentido da condenação da AT (Requerida) na “*restituição das quantias pagas pela requerente, acrescida dos juros indemnizatórios desde a*

data em que foi efectuado o pagamento até efectivo reembolso.”.

Dispõe o artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) que: *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulta pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.*

Prevê ainda o artigo 100.º do indicado compêndio normativo que **“A administração tributária está obrigada em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”.**

Com efeito, determinando o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deverá o mesmo ser interpretado no sentido de permitir o conhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário.

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocá-lo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efetuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

No caso concreto dos presentes autos, não restarão dúvidas que não são devidos juros indemnizatórios, uma vez que não existiu erro por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que nenhuma ilegalidade foi demonstrada ter existido nos atos tributários praticados por parte da Requerida.

Pelo que improcede o pedido de juros indemnizatórios, como consequência da improcedência dos fundamentos apresentados pela Requerente no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral.

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral Singular decide:

- a) Absolver a Requerida do pedido;
- b) Manter na ordem jurídica os atos tributários objeto da presente ação arbitral; e
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado

VI. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € 7.050,14 (sete mil e cinquenta euros e catorze cêntimos).

VII. CUSTAS

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 7.050,14, correspondente ao valor das liquidações de IRC de 2017 e 2018, impugnadas e inicialmente indicado pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida

Notifique-se.

Lisboa, 28 de fevereiro de 2022

O árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira