

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 666/2022-T

Tema: IRC – Caducidade do direito à liquidação – Natureza interna ou externa da inspeção tributária – Suspensão do prazo – Prejuízos fiscais relativos a exercícios anteriores e ainda não consolidados – Pendência de processo arbitral impugnatório relativo a exercícios anteriores com reflexos no processo em apreciação – Qualificação da inspeção tributária - Artigo 88º-9, do CIRC.

ACÓRDÃO

Sumário: I – O procedimento de inspeção tributária é qualificado como interno ou externo em função dos atos inspetivos concretamente praticados e do lugar em que o são – artigo 13º, do RCPITA II – Não estando demonstrada a ocorrência de atos inspetivos efetuados, total ou parcialmente, em instalações do sujeito passivo e/ou outro dos locais referidos no artigo 13º/b), do RCPITA, a inspeção deve ser qualificada como interna. III - Assim é que, apesar de qualificada pela AT como externa, a inspeção deverá ser juridicamente “requalificada” como **interna** se se reconhecer judicialmente a verificação destes e não daqueles outros pressupostos IV - Apesar de, por força do artigo 46º-1, da LGT, não ser admissível a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação se a inspeção tiver a natureza interna, o regime excecional e imperativo de suspensão de prazos de prescrição e caducidade previsto na Lei, permitiu, no caso, essa suspensão - *Cfr Decreto Lei n.º 10-A/2020 de 13 de março e da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março (com as alterações promovidas pela Lei 4-A/2020 e 4-B/2020, ambas de 06/04, pela Lei n.º 14/2020, de 09/03, pela Retificação n.º 20/2020, de 15/05, pela Lei n.º 16/2020, de 29/09, pela Lei n.º 28/2020, de 28/07, pela Lei n.º 58-A/2020, de 30/09, pela Lei n.º 75-A/2020, de 30/12, pela Lei n.º 1-A/2021, de 13/01, pela Lei n.º 4-B/2021, de 01/02, pela Lei n.º 13-B/2021, de 05/04, e pela Lei n.º 91/2021, de 17/12)*

V - A correção dos prejuízos fiscais relativos a 2016 com base em correções anteriores da AT relativas aos exercícios de 2014 e 2015, não se mostra inválida ou ilegal pelo facto de não se encontrar fixado definitivamente o valor desses anteriores prejuízos, pese embora o impacto destes no cômputo do IRC da Requerente relativo ao ano de 2016 em causa nos autos. VI - A prova exigida pelo artigo 88º-9, do CIRC, é tão somente a de que o encargo em causa foi faturado/debitado ao cliente, não sendo exigido ou exigível a discriminação na própria fatura

*

Acordam os árbitros que integram este Tribunal Coletivo, José Poças Falcão (Presidente), Sofia Quental e Cristina Coisinha (Adjuntas):

I – RELATÓRIO

- 1** **A... SGPS, S.A.**, (doravante designado por “Requerente”), titular do número de identificação fiscal ..., com sede no ..., ...-... ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), tendo por objeto a decisão de indeferimento expresso pela Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), da reclamação graciosa n.º ...2021..., que havia sido instaurada contra a liquidação de IRC n.º 2021..., de 20 de janeiro de 2021, respetiva Liquidação de juros compensatórios n.º 2021... e consequente Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., de 21 de janeiro de 2021, emitidas por referência ao exercício de 2016, proferida pela Direção de Finanças de Lisboa (Doc 1, com o PPA);
- 2** Pede a Requerente a anulação da decisão de indeferimento expresso da sobredita reclamação graciosa [processo ...2021... (IRC de 2016)], e a anulação da Liquidação de IRC n.º 2021..., Liquidação de juros compensatórios n.º 2021... e consequente demonstração de acerto de contas n.º 2021...;

- 3 À luz do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- 4 Ulterior e oportunamente, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo ficou constituído em 16-1-2023.
- 5 Para o efeito notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu ao requerimento inicial apresentado, contestando-o, concluindo pela sua total improcedência.
- 6 A reunião do Tribunal com as partes prevista no artº 18º, do RJAT, foi dispensada sem oposição das partes, por ser reconhecida a sua inutilidade no caso.
- 7 As partes apresentaram alegações escritas finais.

Posição da Requerente

- 8 No essencial, alega a Requerente, a fundamentar o pedido:
 - 8.1 É uma sociedade anónima de direito português que, em conformidade com o seu objeto social, prossegue, a título principal, a atividade de gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro.
 - 8.2 Para efeitos de IRC, a Requerente é tributada ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), do qual é sociedade dominante.
 - 8.3 Por referência ao período de tributação de 2016, e enquanto sociedade dominante do referido grupo fiscal, a Requerente foi objeto de uma inspeção, qualificada de “externa”, de âmbito parcial, em sede de IRC, com o intuito de verificar (i) a observância dos requisitos de aplicação do RETGS, (ii) as condições para a permanência do Grupo, (iii) o apuramento do lucro tributável do Grupo e (iv) a correta determinação dos valores inscritos nos quadros 9 e 10 da correspondente declaração Modelo 22 do IRC - *cfr. cópia do Relatório de Inspeção, sem anexos, que junta como Documento n.º 9.*
 - 8.4 Esta inspeção foi iniciada no dia 4 de novembro de 2020, com a assinatura da Ordem de serviço n.º OI2020 ... por parte de representante da Requerente, tendo na mesma

data sido solicitado um conjunto de informações, contabilísticas e fiscais (v.g., *relação dos detentores do capital, detalhe dos prejuízos fiscais dedutíveis/deduzidos e tributações autónomas, relatório e contas consolidado*).

8.5 No contexto desta inspeção, na qual os técnicos da AT apenas se deslocaram às instalações da Requerente para dar conhecimento do início da mesma e solicitar a referida informação (alguma da qual já ao dispor da AT, em resultado do estrito cumprimento das obrigações legais e fiscais impostas a todos os contribuintes), foram determinadas **as seguintes correções ao nível do IRC**, do exercício de 2016, do grupo fiscal:

- Correção de **7.288.269,78 €** ao montante dos prejuízos fiscais dedutíveis no exercício – passando os mesmos de 7.800.465,24 € para 512.195,46 € –, por alegadamente tais prejuízos fiscais terem sido utilizados no exercício de 2015, em resultado da ação inspetiva realizada ao Grupo neste exercício, com a conseqüente correção de **2.200.277,68 €** ao montante dos prejuízos fiscais efetivamente deduzidos no exercício de 2016 – passando esta dedução de 2.712.473,14 € para 512.195,46 €;
- Correção de **1.832,04 €** ao nível da tributação autónoma de IRC devida no exercício, decorrente de correção efetuada ao nível individual de uma das sociedades incluídas no mencionado Grupo fiscal – B..., Lda. (doravante designada por “B...” –), igualmente objeto de ação inspetiva ao exercício em referência (e que decorreu entre novembro e dezembro de 2020), por alegada tributação autónoma devida sobre ajudas de custos pagas a colaboradores (motoristas) desta última.

8.6 Por entender que a liquidação de IRC em apreço se encontra, desde logo, ferida de ilegalidade, a Requerente apresentou a sobredita reclamação graciosa - cfr. **Documento n.º 5** junto com o PPA.

8.7 Entretanto a Requerente foi notificada da decisão definitiva de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, na qual a Direção de Finanças manteve igualmente a sua argumentação sobre a alegada tributação autónoma devida sobre as referidas ajudas de custo (cfr. **Documento n.º 1** reproduzido).

- 8.8 AT desconsiderou o teor do direito de audição apresentado pela Requerente na qual a mesma reiterou, nomeadamente, a sua argumentação, em face de decisão favorável da Direção de Finanças de ... sobre a mesma matéria, em sede de recurso hierárquico apresentado por uma outra empresa do grupo económico da Requerente - *cfr. cópia da decisão final do recurso hierárquico, notificada à sociedade C..., S.A., que se junta como Documento n.º 10, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.*
- 8.9 Em face do exposto, a Requerente não pode agora deixar de contestar, nesta sede, tal decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, uma vez que entende estar em causa, desde logo, a ilegalidade dos atos de liquidação de IRC, relativos ao exercício de 2016, subjacentes ao processo, por via da caducidade do direito à liquidação do tributo deste exercício ...
- 8.10 ... à semelhança do já determinado/confirmado por este mesmo tribunal à Requerente, em situação idêntica verificada por referência a atos de liquidação emitidos pela AT para o exercício de 2014 - *cfr. Decisão no processo arbitral n.º 551/2021-T, de 7 de julho de 2022, disponível em www.caad.org.pt.*
- 8.11 E ainda que assim não fosse (o que por mera hipótese se concede), não seria devida qualquer correção ao resultado fiscal e imposto devido neste exercício, nos moldes determinados pela AT e que deram origem às liquidações em referência.
- 8.12 A ora Requerente foi notificada, no dia 25 de janeiro de 2021, da liquidação de IRC n.º 2021..., de 20 de janeiro de 2021, da respetiva Liquidação de juros compensatórios n.º 2021... e consequente Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ..., de 21 de janeiro de 2021, emitidas por referência ao exercício de 2016, nos termos das quais é alegadamente devido, ao nível do Grupo fiscal por si liderado, o montante de 526.788,35 € – *cfr. cópias das liquidações que se juntam como Documentos n.ºs 2 a 4 que se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais;*
- 8.13 Por entender que a liquidação de IRC em apreço se encontra, desde logo, ferida de ilegalidade, a Requerente apresentou, no dia 8 de julho de 2021, a competente reclamação graciosa - *cfr. cópia da reclamação, sem documentos, que se junta como Documento n.º 5, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais - tendo a mesma sido indeferida;*

- 8.14** E apresentou igualmente pedido de suspensão do processo de execução fiscal entretanto instaurado por referência à alegada dívida de IRC de 2016, tendo apresentado garantia bancária idónea para o efeito, ao abrigo do disposto no artigo 52.º da LGT e no artigo 169.º do CPPT;
- 8.15** No âmbito da reclamação apresentada, a Requerente contestou, não só os fundamentos que determinaram as correções mencionadas *infra* ao nível “Grupo Fiscal”, e que estiveram na origem da emissão dos atos de liquidação ora sindicados, mas desde logo e também a legalidade da emissão de tais atos, por via da caducidade do direito à liquidação do tributo deste exercício;
- 8.16** A Direção de Finanças de Lisboa desconsiderou os factos e fundamentos apresentados e que sustentaram a ilegalidade das liquidações, assim como ignorou a argumentação apresentada com vista à anulação das correções que determinaram a emissão daquelas liquidações, indeferindo essa reclamação (Doc 1, com o PPA);

Caducidade do direito à liquidação

- 8.17** A Requerente foi objeto de uma alegada inspeção externa, no contexto da aplicação do RETGS no exercício de 2016, com início a 4 de novembro de 2020 (data da assinatura da Ordem de Serviço por parte do representante da Requerente) e fim a 29 de janeiro de 2021 (data da notificação do Relatório de Inspeção) – ou seja, com duração de 2 meses e 25 dias.
- 8.18** A AT qualificou formalmente a inspeção efetuada no âmbito do RETGS como externa, quando a única deslocação às instalações da Requerente foi exclusivamente para a assinatura da respetiva Ordem de Serviço e entrega de pedido de elementos – pedido este que, inclusivamente, poderia ter sido feito por *mail* e incluía um conjunto de informação já ao dispor da AT, em resultado do estrito cumprimento das obrigações legais e fiscais impostas a todos os contribuintes, não sendo a Requerente exceção.
- 8.19** Na prática, não houve qualquer ação de averiguação/investigação por parte da AT nas instalações da Requerente, ou seja, qualquer ato material inspetivo nas suas instalações nos moldes definidos no artigo 2.º do RCPITA, que sustente a qualificação desta inspeção como externa.

- 8.20** Teoricamente, por referência ao exercício de 2016, a AT poderia liquidar o IRC deste exercício até 30 de junho de 2021, em resultado de uma ação inspetiva externa com duração máxima de 6 meses.
- 8.21** Todavia, tratando-se de uma ação efetiva e real ação inspetiva interna, o direito à liquidação do IRC de 2016 caducaria a 31 de dezembro de 2020.
- 8.22** Genericamente, uma ação inspetiva externa suspende a contagem do prazo de caducidade no máximo por 6 meses (prolongando assim o prazo de caducidade para 4 anos e 6 meses, no máximo) e, *a contrario*, uma ação inspetiva interna não permite a suspensão deste prazo.
- 8.23** Tratando-se de uma ação inspetiva interna, o direito à liquidação do IRC de 2016 caducaria a 31 de dezembro de 2020.
- 8.24** Ou seja: aquando da receção por parte da Requerente da liquidação de IRC referente ao exercício de 2016, a 25 de janeiro de 2021, já se teria verificado o termo final do prazo de caducidade de 4 anos do direito à liquidação;
- 8.25** Qualificando a inspeção como externa tal permitiria estender o prazo de caducidade do direito à liquidação até 30 de junho de 2021 (pressupondo-se uma duração da mesma até 6 meses);
- 8.26** No caso em apreço, a AT qualificou formalmente a inspeção efetuada no âmbito do RETGS como externa, quando a única deslocação às instalações da Requerente foi exclusivamente para a assinatura da respetiva Ordem de Serviço e entrega de pedido de elementos – pedido este que, inclusivamente, poderia ter sido feito por *mail* e incluía um conjunto de informação já ao dispor da AT, em resultado do estrito cumprimento das obrigações legais e fiscais impostas a todos os contribuintes, não sendo a Requerente exceção;
- 8.27** Na prática, não houve qualquer ação de averiguação/investigação por parte da AT nas instalações da Requerente, ou seja, qualquer ato material inspetivo nas suas instalações nos moldes definidos no artigo 2.º do RCPITA e que sustente a qualificação desta inspeção como externa;
- 8.28** Transpondo para a questão em apreço o entendimento preconizado na Decisão do CAAD proferida no âmbito do processo n.º 537/2017-T, é de sustentar que “o

procedimento inspetivo sub iudice, tendo-se limitado à análise de documentação que já se encontrava em poder da Administração Tributária, não deverá, em princípio, ser qualificado como externo, uma vez que não resultou do mesmo a imposição de deveres ou sujeições aos visados por tal procedimento inspetivo”;

- 8.29** Na inspeção em causa, a AT limitou-se a analisar informação que já dispunha e a compilar correções de outras inspeções (v.g., *inspeção à Requerente relativa ao IRC do exercício de 2015 e inspeção à B... relativa ao IRC do exercício de 2016*), trabalho esse feito exclusivamente nas instalações da AT.
- 8.30** Por força da substância dos atos de inspeção efetivamente praticados (meramente internos), só poderá concluir-se que “*estamos perante um procedimento interno de inspeção, e não externo, contrariamente à qualificação formal atribuída pela AT*”.
- 8.31** A mera deslocação dos técnicos às instalações do sujeito passivo, para assinatura da Ordem de serviço e entrega de uma lista de informação necessária – como sucedeu no caso da Requerente – não pode, por si só, determinar a qualificação de uma inspeção como externa, uma vez que esta deslocação não configura um ato inspetivo.
- 8.32** Neste contexto, a liquidação de IRC emitida por referência ao exercício de 2016 encontra-se ferida de ilegalidade, uma vez que, atendendo ao prazo de caducidade de 4 anos (*não suscetível de prorrogação no contexto de uma inspeção interna*), a mesma foi emitida extemporaneamente – ou seja, terminando este prazo no dia 31 de dezembro de 2020, a mesma só foi notificada à Requerente no dia 25 de janeiro de 2021.
- 8.33** A AT determinou uma correção de 7.288.269,78 € ao montante dos prejuízos fiscais dedutíveis no exercício de 2016, passando os mesmos de 7.800.465,24 €, conforme declarado pela Requerente na correspondente declaração Modelo 22 do IRC do Grupo, para 512.195,46 €.
- 8.34** Em consequência, foi determinada a correção de 2.200.277,68 € ao montante dos prejuízos fiscais efetivamente deduzidos no exercício de 2016, passando esta dedução de 2.712.473,14 €, conforme declarado na correspondente declaração Modelo 22 do IRC do Grupo, para EUR 512.195,46.

- 8.35** Conforme teve oportunidade de demonstrar na reclamação graciosa apresentada, a correção dos prejuízos fiscais dedutíveis no exercício de 2016 resulta, em primeira instância, das correções determinadas em sede inspetiva ao IRC do exercício de 2014...
- 8.36** ... tendo sido estas que determinaram uma utilização superior de prejuízos fiscais neste exercício e, como tal, a diminuição dos prejuízos fiscais disponíveis para dedução nos exercícios seguintes.
- 8.37** Ou seja: em consequência dessas “correções” ao exercício de 2014, foram também corrigidos os prejuízos fiscais efetivamente deduzidos, primeiro no exercício de 2015 e depois no exercício de 2016.
- 8.38** Aquando da apresentação da reclamação graciosa relativa ao IRC de 2016, encontravam-se ainda em contestação as liquidações de IRC que resultaram das correções aos exercícios de 2014 e 2015 e, como tal, foi solicitada, mas não aceite, a anulação da liquidação de 2016, por a mesma ser sustentada em atos tributários não definitivos, com os constrangimentos que daí resultam.
- 8.39** Tendo o Tribunal arbitral determinado a caducidade da liquidação adicional de IRC de 2014 e, como tal, a anulação das correções subjacentes à mesma, tal liquidação não poderá produzir os seus efeitos, ao nível da utilização dos prejuízos fiscais no exercício de 2014 e, em consequência, nos exercícios de 2015 e 2016.
- 8.40** Ou seja: a presente correção, ao nível dos prejuízos fiscais deduzidos no exercício de 2016, deve ser considerada ilegal, sendo anulada, em conformidade, a liquidação de IRC e juros compensatórios emitidas na sua sequência ao nível do grupo fiscal, por referência a este exercício.

Da correção da tributação autónoma

- 8.41** Esta correção decorre da correção efetuada ao nível individual da B..., por alegada tributação autónoma devida sobre ajudas de custos pagas aos seus colaboradores (motoristas), entendendo a AT, em sede inspetiva à B..., que *“a legislação prevê que as ajudas de custos têm que estar expressamente mencionadas na fatura emitida aos clientes”* e que, caso não sejam expressamente mencionadas na fatura emitida aos clientes, estão sujeitas a tributação autónoma, tendo em consequência, concluído

que, no caso, *“a faturação é efetuada por um valor global, isto é, a fatura não descreve por rúbricas os valores faturados, o que contraria a condição essencial para a exclusão da tributação autónoma”*.

- 8.42** Este entendimento da AT não está, segundo a Requerente, de harmonia com a Lei (pelas razões que desenvolve) e é contrário ao que foi defendido pela AT relativamente a uma outra empresa do Grupo D...– a C..., S.A. –, o qual é transversal às empresas de transporte do Grupo, conforme decisão da Direção de Finanças de ... obtida no passado mês de junho de 2022 (cfr. **Documento n.º 10** reproduzido).
- 8.43** Considera, designadamente, que sendo as ajudas de custo escrituradas/registadas e havendo prova efetiva da sua faturação aos clientes, por qualquer meio idóneo nos termos legais, não poderá existir tributação autónoma sobre as mesmas, em conformidade com o disposto no número 9 do artigo 88.º do Código do IRC.

Da indemnização por prestação indevida de garantia

- 8.44** Face à manifesta ilegalidade das correções realizadas e dos atos tributários emitidos com base nas mesmas, a Requerente, de acordo com decisão do foro estritamente financeiro, decidiu não proceder ao pagamento voluntário do IRC e respetivos juros compensatórios;
- 8.45** Tendo sido instaurada a respetiva execução fiscal (Proc.º n.º ...2021...) (Doc 14, com o PPA);
- 8.46** No âmbito desse processo de execução fiscal, a Requerente procedeu à prestação de garantia bancária, no valor total do imposto devido e respetivos juros, para assegurar a sua suspensão até à decisão do presente pedido de pronúncia arbitral – *cfr. cópia do requerimento de suspensão acompanhado da respetiva prestação de garantia bancária pelo Novo Banco, que se junta como Documento n.º 15 que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais*.
- 8.47** Nos termos do n.º 1 do artigo 53.º da LGT, *“o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo,*

impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida”, podendo requerer essa indemnização neste processo arbitral (artigo 171º-1, do CPPT) para reconstituir a situação jurídica hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Posição da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

9 Na resposta, a Autoridade Tributária e Aduaneira vem alegar, no essencial e em síntese:

9.1 Na declaração de rendimentos Mod. 22, relativa a lucro tributável do grupo, mais propriamente nos campos referentes aos prejuízos fiscais dedutíveis/deduzidos foram, pelo SP, inscritos os valores infra

303 - Prejuízos fiscais dedutíveis	7.800.465,24 €
309 -. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	2.712.473,14 €

9.2 Porém, conforme referido, os SIT no Relatório de conclusões relativo ao exercício de 2015, elaborado e notificado ao SP, consideram que o valor dos prejuízos dedutíveis que transitam para o exercício de 2016, totalizam € 512.195,46, resultando estes da diferença entre € 13.913.878,06, *Prejuízos fiscais dedutíveis no ano de 2015* e a quantia de € 13.401.682,60 respeitante a quantia dos prejuízos fiscais deduzidos no exercício de 2015».

9.3 Neste seguimento, «[d]a consideração deste novo valor, € 512.195,46, respeitante a prejuízos dedutíveis para o exercício de 2016 resultam [para o período tributário de 2016, aqui em questão] as correções que se seguem:

Quadro 9 - Apuramento da Matéria Colectável	Ano de Exercício		
	2015		
303 - Prejuízos fiscais dedutíveis	7.800.465,24	-7.288.269,80	512.195,44
309 - DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos(n.º 2 do art.º 52.º do CIRC)	2.712.473,14	-2.200.277,70	512.195,44
Regime especial dos grupos de sociedades	Declarado	Correções	Valor final
380 - Soma algébrica dos resultados fiscais	3.874.961,63	0,00	3.874.961,63
382 - Resultado fiscal do grupo	3.874.961,63	0,00	3.874.961,63

- 9.4** A correção efetuada no período tributário de 2015 aos prejuízos a reportar para o período de 2016, resulta de correções à matéria coletável do próprio período de 2015 e também da correção efetuada no período de 2014, a coberto da ordem de serviço OI2018..., aos prejuízos a reportar desse período para o período de 2015 (*que os fixou no montante de €13.913.124,26, conforme relatório inspetivo da ação de inspeção realizada ao período de 2015 a coberto da ordem de serviço OI2018...*).
- 9.5** Da correção efetuada ao montante das tributações autónomas ao nível do Grupo em resultado da correção efetuada às tributações autónomas, a nível individual, da sociedade dominada B..., Lda., ...
- 9.6** ...conforme o constante no relatório inspetivo concernente ao Grupo, «*[d]ecorre do Relatório de conclusões, referente à sociedade B... (...) [terem sido efetuadas correções] à determinação do valor da Tributação Autónoma, respeitante a gastos, no montante de 36.640,80 €, com ajudas de custo não faturadas a clientes, valor que, nos termos do n.º 14, do artigo 88.º do CIRC, perfazem: 36.640,80€ x 15% (o sp declara prejuízo) = 5.496,12€*»
- 9.7** «*[E]m sede de apuramento do lucro tributável do Grupo, este apresenta resultados positivos. Neste sentido há que retirar a majoração efetuada em sede da sociedade dominada (n.º 20, do artigo 88.º do CIRC)*».
- 9.8** Na esfera do Grupo a correção fixou-se, assim, no montante de € 1 832,04.
- 9.9** Conforme relatório a ação inspetiva (RIT) foi qualificada como “externa” e de “âmbito parcial”, nos termos do disposto nos artigos 13º e 14º, do RCPITA, visando IRC e o período de tributação de 2016.
- 9.10** De acordo com o ali vertido «*[e]m conformidade com o disposto na alínea l), do n.º 3, do art.º 59º da LGT e do art.º 49º do RCPITA, foi remetida ao sujeito passivo “carta aviso” [através do ofício n.º..., de 2020 – 10 – 21, registo postal RH ... PT] dando conhecimento do procedimento de inspeção, no âmbito da aplicação do RETGS*».
- 9.11** Sendo que «*[o] procedimento externo de inspeção teve o seu início com a assinatura da Ordem de Serviço por parte do representante legal do SP, que designou como representante para as relações com a AT, nos termos do art.º 52º do RCPITA*».

9.12 Define o artigo 61º do RCPIT que «*os actos de inspecção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento*».

9.13 De acordo com os documentos incluídos no processo administrativo constante no mencionado processo GPS, a nota de diligência foi notificada ao sujeito passivo através do ofício n.º ..., assinado em 2021 – 01 – 08 (*O mencionado ofício vem assinado com data de 2021 – 01 – 08 e datado de 2021 – 01 – 11*), constando indicado na nota de diligência como data de início da ação inspecção 2020 - 11 - 04 e data de conclusão 2021 – 01 – 08

9.14 Assim, o procedimento inspetivo, tendo tido o seu início em 2020 – 11 - 04 e o seu *terminus* em 2021 - 01 – 08, teve duração de 65 dias, isto é, dois meses e 04 dias, de onde prazo inferior a seis meses.

9.15 Tratando-se de uma ação de inspecção externa e cuja duração não ultrapassou seis meses, conclui-se estarem reunidos os pressupostos definidos no artigo 46º da LGT para a suspensão do prazo de caducidade, pelo período de duração da mesma.

9.16 Resulta evidenciado que:

- A ação inspetiva teve o seu início em 2020 – 11 – 04.
- O prazo de caducidade do direito à liquidação suspendeu-se nessa data.
- Tratando-se do período tributário de 2016, o prazo normal de caducidade (estatuído no artigo 45º da LGT) teve o seu *terminus* em 2020 – 12 – 31.
- O período decorrido entre o início do procedimento inspetivo e o termo do prazo normal de caducidade foi de 57 dias (26 dias de novembro + 31 dias de dezembro).
- Em 2021 – 01 – 08 foi notificado o Sujeito Passivo da nota de diligências.
- O termo do efeito suspensivo ocorreu nessa data.
- A Administração Tributária dispunha de 57 dias após o fim do efeito suspensivo para proceder à liquidação do imposto devido.
- Isto é a Administração Tributária poderia efetuar a liquidação do imposto devido até 06 de março de 2021.

- A liquidação em crise foi emitida em 2021 – 01 – 20, de onde dentro do prazo de caducidade previsto na lei para o efeito.

9.17 Os Inspectores da AT credenciados para a realização da ação inspetiva deslocaram-se, no âmbito da mesma, às instalações do contribuinte para assinatura da Ordem de Serviço e solicitaram, através de notificação presencial, elementos da contabilidade e, entre eles, elementos relativos às partes de capital detidas em sociedades participadas; mapas discriminativos relativos aos prejuízos fiscais do grupo declarados; mapas discriminativos das tributações autónomas declaradas relativas ao grupo; cópia do Relatório de Contas e de Gestão.

9.18 A ação de inspeção externa foi a realizada ao Grupo no âmbito da qual os Serviços de Inspeção se deslocaram às instalações da sociedade dominante e obtiveram os elementos contabilísticos, cuja análise permitiu concluir da necessidade de efetuar correções ao resultado tributável do grupo (não obstante incluir também as correções identificadas ao nível do resultado individual de sociedades dominadas).

9.19 Afigura-se ser de concluir que a ação de inspeção que subjaz à liquidação adicional de IRC em análise tem cariz externo, de onde a liquidação ter sido emitida dentro de prazo de caducidade legalmente previsto para o efeito.

9.20 Ainda que assim não se entendesse, isto é, ainda que se entendesse que a ação inspetiva teve carácter interno e por tal não houve lugar à suspensão do prazo de caducidade prevista no artigo 46º da LGT, sempre se dirá que o ato de Liquidação de IRC aqui em questão se apresenta realizado dentro do prazo de caducidade para o efeito mercê da suspensão de tal prazo ocorrida no âmbito das medidas excecionais e temporárias de resposta à pandemia da doença Covid 19 estatuídas através do Decreto Lei n.º 10-A/2020 de 13 de março e da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março (com as alterações promovidas pela Lei 4-A/2020 e 4-B/2020, ambas de 06/04, pela Lei n.º 14/2020, de 09/03, pela Retificação n.º 20/2020, de 15/05, pela Lei n.º 16/2020, de 29/09, pela Lei n.º 28/2020, de 28/07, pela Lei n.º 58-A/2020, de 30/09, pela Lei n.º 75-A/2020, de 30/12, pela Lei n.º 1-A/2021, de 13/01, pela Lei n.º 4-B/2021, de 01/02, pela Lei n.º 13-B/2021, de 05/04, e pela Lei n.º 91/2021, de 17/12).

- 9.21** Destas disposições legais conclui-se que o prazo de caducidade do procedimento de liquidação esteve suspenso de 12 de março de 2020 até 02 de junho de 2020, *i.e.*, por 83 dias,
- 9.22** Ou seja: o prazo de caducidade que terminaria em 31 – 12 – 2020, tendo estado suspenso por 83 dias, terminou apenas em 22 de março de 2021.
- 9.23** De onde, tendo a liquidação sido emitida em 2021 – 01 – 20, resulta efetuada dentro do prazo de caducidade legalmente (excepcionalmente) estipulado para o efeito.

Da correção ao montante considerado de prejuízos fiscais dedutíveis/deduzidos no período tributário em análise:

- 9.24** A Requerente contestou junto do tribunal arbitral as liquidações adicionais de IRC emitidas na sequência das ações inspetivas realizadas no âmbito do Grupo sobre os períodos tributários de 2014 e 2015;
- 9.25** Os processos de impugnação correram termos no CAAD sob os números 551/2021–T (processo SICJUT ... 2021 ...; processo DSIRC 2021 ...) e 556/2021 – T (processo SICJUT ... 2021...; processo DSIRC 2021...);
- 9.26** No tocante ao processo 551/2021-T, referente ao período de 2014, o CAAD já se pronunciou, decidindo favoravelmente à Requerente.
- 9.27** Contudo a AT apresentou junto do tribunal competente Recurso da decisão (com efeito suspensivo), o qual corre termos no TCA Sul sob o n.º 140/22.5BCLSB (processo SICJUT ...2022...), não tendo assim a decisão do CAAD transitado em julgado.
- 9.28** Daí que a liquidação de IRC ali em questão se mantenha válida na ordem jurídico-tributária com todos os seus efeitos (*não obstante, entretanto, já revista na sequência de decisão proferida no processo Arbitral n.º 35/2019-T, que teve por objeto a autoliquidação de IRC do período de 2014 e onde estavam em causa encargos financeiros a deduzir ao lucro tributável*).
- 9.29** Não existe assim razão para qualquer alteração ao montante de prejuízos fiscais a reportar de 2014 e nessa sequência a deduzir em 2015 e 2016.
- 9.30** No que concerne ao processo 551/2021-T, referente ao período de 2015, o CAAD já se pronunciou, decidindo favoravelmente à AT, não resultando assim qualquer razão

para proceder a qualquer alteração aos prejuízos reportados do período tributário de 2015 para o período tributário de 2016, aqui em questão.

Da tributação autónoma sobre ajudas de custo pagas a colaboradores (motoristas)

9.31 A norma contida no n.º 9 do artigo 81º do Código do IRC é uma norma anti abuso, já que, como é sabido, as despesas com ajudas de custo são de difícil comprovação e correspondem muitas vezes a verdadeiros salários dos trabalhadores, pelo que, o legislador entendeu que estas despesas só seriam aceites como custos fiscais se o respetivo montante fosse imputado aos clientes e expressamente mencionado na faturação emitida».

9.32 Relativamente aos «[e]ncargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador que não constituem rendimento do trabalho tributável, em sede de IRS, na esfera do beneficiário:

a) Se o valor dos referidos encargos estiver expressamente mencionado na faturação emitida ao cliente, e desde que devida e especificamente comprovadas (*por exemplo, mapa a que refere a alínea f) do n.º 1 do artigo 42º do CIRC*), será o respetivo custo fiscalmente aceite (n.º 1, artigo 23º do CIRC). Neste caso, não há lugar a qualquer tributação autónoma.

b) Se o valor dos referidos encargos estiver expressamente mencionado na faturação emitida ao cliente, mas o sujeito passivo não possuir elementos de prova que permitam comprovar a despesa, será posta em causa a indispensabilidade do respetivo custo e, conseqüentemente, não serão aqueles encargos considerados dedutíveis fiscalmente, por inobservância do disposto no n.º 1 do artigo 23º do CIRC. Neste caso, tais encargos não são tributados autonomamente.

c) Se tais encargos não forem faturados ao cliente, mas o sujeito passivo possuir o mapa atrás referido através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, os mesmos serão dedutíveis nos termos do n.º 1 do artigo 23º

do Código do IRC, conjugado com a alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do mesmo diploma. Neste caso, os referidos encargos são tributados autonomamente à taxa de 5%, de acordo com o n.º 9 do artigo 81º do Código do IRC

d) Se tais encargos não forem faturados aos clientes e não estiverem devidamente documentadas com o referido mapa, o respetivo encargo não é fiscalmente dedutível, face ao disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 42º do Código do IRC.

- 9.33** Se os encargos com as ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador constituírem rendimento do trabalho dependente e implicarem tributação em sede de IRS na esfera dos respetivos beneficiários, não se levantam quaisquer dúvidas quanto à sua dedutibilidade (*os encargos são dedutíveis, na totalidade, nos termos do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC*) e não há lugar a tributação autónoma.
- 9.34** No caso *sub judice* está em causa a efetiva faturação ao cliente dos gastos pagos a funcionários a título de ajudas de custo, requisito necessário ao afastamento da tributação autónoma.
- 9.35** Nos termos do artigo 74º da LGT a prova dos factos cabe a quem os invoque, cabendo, assim, nesta senda, à Requerente a prova de que tais despesas foram efetivamente faturadas aos clientes.
- 9.36** E com o devido respeito, tal prova da sua faturação não se efetua com asserções genéricas sobre a formação do preço global a cobrar aos clientes pelo serviço prestado e de como o mesmo deve incorporar todos os gastos incorridos pelo prestador.
- 9.37** Salienta-se que se está perante uma norma anti abuso que visa desincentivar a prática do pagamento aos funcionários de ajudas de custo, que muitas vezes mais não são que salário e cuja comprovação, ao contrário de outro tipo de gastos, é de difícil obtenção e redundante em perda de imposto para o Estado em violação do princípio da justiça face a outros contribuintes.
- 9.38** Aliás, a tributação autónoma estatuída no artigo 88º do CIRC reveste, toda ela, o carácter de norma anti-abuso que visa de alguma forma a promoção das boas práticas de gestão e contabilização em ordem à garantia da transparência e à prossecução da equidade fiscal.

Alegações finais

- 10** Nas alegações finais, apresentadas por escrito, as partes mantiveram, no essencial, as posições assumidas anteriormente, nos respetivos articulados.

Saneamento

- 11** Este Tribunal arbitral é materialmente competente.
- 12** As partes são legítimas e capazes e estão legalmente representadas.
- 13** Suscita a Requerente a exceção da caducidade do direito à liquidação, questão que se analisará infra após fixação da matéria de facto.

Apreciando o mérito do pedido

II. FUNDAMENTAÇÃO

De facto

Factos provados

- 14** Com base nos elementos que constam do processo (processo administrativo, factos consensualizados pelas partes e documentos incorporados nos autos e que não foram impugnados), consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

14.1 A Requerente é uma sociedade anónima de direito português que, em conformidade com o seu objeto social, prossegue, a título principal, a atividade de gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro;

14.2 Para efeitos de IRC, a Requerente é tributada ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), sendo a sociedade dominante.

14.3 Nessa qualidade procedeu à autoliquidação do período de 2016 consubstanciada na entrega de uma primeira declaração de rendimentos modelo 22, referente ao grupo¹, em 2017 – 05 – 30 e posteriormente na entrega de declarações de substituição em 2017 – 12 – 07 e 2019 – 01 – 07 (esta última consubstanciada na liquidação de IRC 2019...).

14.4 Na declaração de rendimentos Mod. 22, relativa a lucro tributável do grupo, mais propriamente nos campos referentes aos prejuízos fiscais dedutíveis/deduzidos foram, pelo SP, inscritos os valores infra:

303 - Prejuízos fiscais dedutíveis	7.800.465,24 €
309 -. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	2.712.473,14 €

14.5 Ao abrigo da ordem de serviço OI2020 ... o grupo fiscal foi objeto de ação inspetiva em resultado da qual foram firmadas correções ao apuramento do lucro tributável do Grupo.

14.6 Considerou a AT que o valor dos prejuízos dedutíveis que transitam para o exercício de 2016, totalizam € 512.195,46, resultando estes da diferença entre € 13.913.878,06 - Prejuízos fiscais dedutíveis no ano de 2015 - e a quantia de € 13.401.682,60 respeitante a quantia dos prejuízos fiscais deduzidos no exercício de 2015» de harmonia com o quadro que segue:

Quadro 9 - Apuramento da Matéria Colectável	Ano de Exercício		
	2016		
303 - Prejuízos fiscais dedutíveis	7.800.465,24	-7.288.269,80	512.195,44
309 - DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos(n.º 2 do art.º 52.º do CIRC)	2.712.473,14	-2.200.277,70	512.195,44
Regime especial dos grupos de sociedades	Declarado	Correções	Valor final
380 - Soma algébrica dos resultados fiscais	3.874.961,63	0,00	3.874.961,63
382 - Resultado fiscal do grupo	3.874.961,63	0,00	3.874.961,63

14.7 A sobredita inspeção, qualificada de “externa”, de âmbito parcial, em sede de IRC, realizou-se com o intuito de verificar (i) a observância dos requisitos de aplicação do RETGS, (ii) as condições para a permanência do Grupo, (iii) o apuramento do lucro

¹ As referências a “grupo” reportam-se ao Grupo de que a Requerente é sociedade dominante.

tributável do Grupo e (iv) a correta determinação dos valores inscritos nos quadros 9 e 10 da correspondente declaração Modelo 22 do IRC - *cfr. cópia do Relatório de Inspeção e Documento n.º 9, junto com o PPA;*

14.8 Esta inspeção foi iniciada no dia 4 de novembro de 2020, com a assinatura da Ordem de serviço n.º OI2020 ... por parte de representante da Requerente, tendo na mesma data sido solicitado um conjunto de informações, contabilísticas e fiscais (*v.g., relação dos detentores do capital, detalhe dos prejuízos fiscais dedutíveis/deduzidos e tributações autónomas, relatório e contas consolidado*);

14.9 No contexto desta inspeção os técnicos da AT apenas se deslocaram às instalações da Requerente para dar conhecimento do início da mesma e solicitar a referida informação (alguma da qual já ao dispor da AT, em resultado do estrito cumprimento das obrigações legais e fiscais impostas a todos os contribuintes), foram determinadas **as seguintes correções ao nível do IRC**, do exercício de 2016, do citado Grupo fiscal, assinaladas no Quadro mencionado supra em 14.6:

- Correção de **7.288.269,78 €** ao montante dos prejuízos fiscais dedutíveis no exercício – passando os mesmos de 7.800.465,24 € para 512.195,46 € –, por alegadamente tais prejuízos fiscais terem sido utilizados no exercício de 2015, em resultado da ação inspetiva realizada ao Grupo neste exercício, com a consequente correção de **2.200.277,68 €** ao montante dos prejuízos fiscais efetivamente deduzidos no exercício de 2016 – passando esta dedução de 2.712.473,14 € para 512.195,46 €;
- Correção de **1.832,04 €** ao nível da tributação autónoma de IRC devida no exercício, decorrente de correção efetuada ao nível individual de uma das sociedades incluídas no mencionado Grupo fiscal – B...Lda. (*doravante designada por “B...”*) –, igualmente objeto de ação inspetiva ao exercício em referência (e que decorreu entre novembro e dezembro de 2020), por alegada tributação autónoma devida sobre ajudas de custos pagas a colaboradores (motoristas) desta última.

14.10 E, em consequência foram emitidas as liquidações adicional de IRC n.º 2021..., de 20 de janeiro de 2021, de juros compensatórios n.º 2021 ... e consequente

demonstração de acerto de contas n.º 2021 ..., de 21 de janeiro de 2021, por referência ao exercício de 2021, notificadas à Requerente em 25 de janeiro de 2021;

14.11 Por entender que tais liquidações se encontravam feridas de ilegalidade, com base na caducidade do direito de liquidação da Requerida e, subsidiariamente, em alegada ilegalidades das correções “[... (ao nível dos prejuízos fiscais dedutíveis/deduzidos e tributações autónomas do exercício) sem qualquer aderência ao normativo fiscal (...)]”, a Requerente apresentou reclamação graciosa em 8 de julho de 2021- *cfr. Documento n.º 5 junto com o PPA*;

14.12 Conforme o constante no relatório inspetivo concernente ao Grupo, *«[d]ecorre do Relatório de conclusões, referente à sociedade (do Grupo) B... (...) [terem sido efetuadas correções] à determinação do valor da Tributação Autónoma, respeitante a gastos, no montante de 36.640,80 €, com ajudas de custo não faturadas a clientes, valores que, nos termos do n.º 14, do artigo 88.º do CIRC, perfazem: 36.640,80€ x 15% (o sp declara prejuízo) = 5.496,12€» (...)*.

14.13 Escreveu-se concretamente no RIT a este propósito (*tributação autónoma em resultado de ajudas de custo não faturadas a clientes*): *«(...)Em síntese, a exponente afirma que a AT tributou autonomamente as ajudas de custo pagas aos motoristas por estas não estarem expressamente mencionadas nas faturas que emitiu aos seus clientes. Mais alegou ter demonstrado que faturou as ajudas de custo aos clientes.*

- *Os Serviços de Inspeção não podem concordar com tais argumentos, como se expõem: 1 – Nos termos do mencionado no Projeto de Relatório (pág. 25), reitera-se que a justificação, da não tributação autónoma das ajudas de custo contabilizadas, nos termos do artigo 88º, n.ºs 9 e 14 do CIRC apresentada, como seja: “...em relação ao montante das ajudas de custo contabilizadas e não tributadas estas tem a ver com os motoristas que vão fazer alugueres e fazem parte do valor faturado aos clientes...”, não demonstrou a inclusão das ajudas de custo nas faturas emitidas aos clientes.*

Analisados os documentos apresentados, fatura n.º FVAL161200 (anexo II), que regista o número da Requisição do Serviço Ocasional n.º ... e Folha de Itinerário, constatasse que nada é indicado sobre o facto de as ajudas de custo estarem incluídas no valor global faturado, pelo contrário, verificou-se que tanto a Requisição do Serviço

Ocasional nº ... como a Folha de Itinerário mencionam: “Portagens + IVA são por conta da B... (...) Despesas do(s) Motorista(s) são por conta da B... (...)”.

2 - Neste sentido e conforme descrito na pág. 26 do Projeto de Relatório, solicitou-se ao SP para “... comprovar a contabilização como rendimento dos valores de ajudas de custo ...” dado que nos documentos remetidos, designadamente, na Requisição de Serviço Ocasional nº ... e na Folha de Itinerário é expressamente mencionado que as Despesas dos Motoristas são por conta da B... (B...). Na data, mais referiu o Sujeito Passivo “...em relação às ajudas de custo, elas nunca vêm detalhadas na fatura, nas faturas só vem o detalhe do serviço que vai ser efetuado (itinerário), quando o valor do serviço é acordado com o cliente, este já contempla diversas despesas onde está incluído o valor das ajudas de custo (alimentação e dormida) ...”.

Deste modo, a sociedade não exibiu quaisquer documentos contabilísticos e/ou extracontabilísticos que demonstrem a inclusão das ajudas de custo no valor global faturado, nos termos do nº 9 do artigo 88º do CIRC.

3 - Nesta fase (em direito de audição), a exponente também não juntou quaisquer documentos contabilísticos ou outros, comprovativos de que as ajudas de custo pagas, foram efetivamente, faturadas aos clientes. Além de que, nos documentos contabilísticos apresentados (Requisição do Serviço Ocasional e Folha de Itinerário), é expressamente mencionado que as despesas dos motoristas são por conta da sociedade B... .

4 - Em síntese, ao contrário do que é afirmado pela exponente, a tributação autónoma das ajudas de custo não se deve a qualquer questão formal, mas antes à aplicação do dizer da lei (nº 9 do art.º 88º do CIRC), “... encargos não faturados a clientes...”. Decorre da mesma norma, que não se pode presumir, que tais encargos com ajudas de custo são faturados ou não a clientes. São exigidas provas documentais de que as ajudas de custos estão incluídas nos montantes globais faturados aos clientes». (...)

«(...) a exponente parte do pressuposto incorreto que fez prova de que as ajudas de custo pagas aos motoristas foram faturadas aos clientes. Reitera-se que nem no decurso dos atos inspetivos nem em direito de audição a sociedade apresentou qualquer prova documental, da inclusão, efetiva, do valor das ajudas de custo, nos montantes faturados a clientes (...))»

(...) a exponente não demonstrou que os montantes faturados a clientes incluem as ajudas de custo efetuadas ou suportadas e analisadas. Dos documentos, designadamente, Faturas, Requisição do Serviço Ocasional e Folha de Itinerário, não se pode concluir que os encargos com ajudas de custo foram faturados a clientes e deste modo afastar a Tributação Autónoma. (...) Como já foi referido, os documentos que nos foram apresentados (Requisição do Serviço Ocasional e Folha de Itinerário) mencionam concretamente, que as despesas dos motoristas são por conta da empresa B... (...)”

14.14 Lê-se ainda no sobredito relatório inspetivo: “(...) [E]m sede de apuramento do lucro tributável do Grupo, este apresenta resultados positivos. Neste sentido há que retirar a majoração efetuada em sede da sociedade dominada (n.º 20.º do artigo 88.º do CIRC)».

14.15 Na esfera do Grupo a correção fixou-se, no montante de € 1 832,04.

14.16 A requerente exerceu o direito de audição reiterando, nomeadamente, a sua argumentação, em face de alegada decisão favorável da Direção de Finanças de ... sobre a mesma matéria, em sede de recurso hierárquico apresentado por uma outra empresa do grupo económico da Requerente - *cfr. cópia da decisão final do recurso hierárquico, notificada à sociedade C..., S.A., junta como Documento n.º 10, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais;*

14.17 A Requerente foi notificada da decisão definitiva de indeferimento da sobredita reclamação graciosa apresentada, em que a Direção de Finanças manteve igualmente a sua argumentação sobre a alegada tributação autónoma devida sobre as referidas ajudas de custo (*cfr. Documento n.º 1, junto com o PPA*);

14.18 A ora Requerente foi notificada, no dia 25 de janeiro de 2021, da liquidação de IRC n.º 2021 ..., de 20 de janeiro de 2021, da respetiva Liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... e consequente Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ..., de 21 de janeiro de 2021, emitidas por referência ao exercício de 2016, nos termos das quais é alegadamente devido, ao nível do Grupo fiscal por si liderado, o montante de 526.788,35 € [463.395,64 € de IRC+63.392,71 €, de juros compensatórios] – *cfr.*

cópias das liquidações juntas com o PPA - Documentos n.ºs 2 a 4 que se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais;

- 14.19** Apresentou a Requerente pedido de suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2021... entretanto instaurado no Serviço de Finanças de ... por referência à alegada dívida de IRC de 2016, tendo apresentado garantia bancária para o efeito, ao abrigo do disposto no artigo 52.º da LGT e no artigo 169.º do CPPT (Doc 6, com o PPA);
- 14.20** Na mencionada reclamação graciosa, a Requerente contestou, não só os fundamentos que determinaram as correções mencionadas *infra* ao nível “Grupo Fiscal”, e que estiveram na origem da emissão dos atos de liquidação ora sindicados, mas desde logo e também a legalidade da emissão de tais atos, por via da caducidade do direito à liquidação do tributo deste exercício;
- 14.21** A Direção de Finanças de Lisboa desconsiderou os factos e fundamentos apresentados e que sustentaram a ilegalidade das liquidações, assim como a argumentação apresentada com vista à anulação das correções que determinaram a emissão daquelas liquidações, indeferindo essa reclamação (Doc 1, com o PPA);
- 14.22** A sobredita inspeção teve início a 4 de novembro de 2020 (*data da assinatura da Ordem de Serviço por parte do representante da Requerente*) e fim a 29 de janeiro de 2021 (*data da notificação do Relatório de Inspeção*) – ou seja, teve a duração de 2 meses e 25 dias.
- 14.23** A única deslocação dos inspetores tributários às instalações da Requerente foi exclusivamente para a assinatura da respetiva Ordem de Serviço e entrega de pedido de elementos (*pedido este que, inclusivamente, poderia ter sido feito por mail e incluía um conjunto de informação já ao dispor da AT, em resultado do estrito cumprimento das obrigações legais e fiscais impostas a todos os contribuintes, não sendo a Requerente exceção*);
- 14.24** Não ocorreu qualquer ato ou ação de averiguação/investigação por parte da AT nas instalações da Requerente;
- 14.25** Na inspeção em causa, a AT limitou-se a analisar informação que já dispunha e a compilar correções de outras inspeções (*v.g., inspeção à Requerente relativa ao IRC*

do exercício de 2015 e inspeção à B... relativa ao IRC do exercício de 2016), trabalho esse feito exclusivamente nas instalações da AT;

- 14.26** A AT determinou uma correção de 7.288.269,78 € ao montante dos prejuízos fiscais dedutíveis no exercício de 2016, passando os mesmos de 7.800.465,24 €, conforme declarado pela Requerente na correspondente declaração Modelo 22 do IRC do Grupo, para 512.195,46 €;
- 14.27** Em consequência, foi determinada a correção de 2.200.277,68 € ao montante dos prejuízos fiscais efetivamente deduzidos no exercício de 2016, passando esta dedução de 2.712.473,14 €, conforme declarado na correspondente declaração Modelo 22 do IRC do Grupo, para EUR 512.195,46;
- 14.28** A correção dos prejuízos fiscais dedutíveis no exercício de 2016 resulta, em primeira instância, das correções determinadas em sede inspetiva ao IRC do exercício de 2014...
- 14.29** ... tendo sido estas que determinaram uma utilização superior de prejuízos fiscais neste exercício e, como tal, a diminuição dos prejuízos fiscais disponíveis para dedução nos exercícios seguintes.
- 14.30** Ou seja: em consequência dessas “correções” ao exercício de 2014, foram também corrigidos os prejuízos fiscais efetivamente deduzidos, primeiro no exercício de 2015 e depois no exercício de 2016.
- 14.31** Aquando da apresentação da reclamação graciosa relativa ao IRC de 2016, encontrava-se ainda em contestação as liquidações de IRC que resultaram das correções aos exercícios de 2014 e 2015 e, como tal, foi solicitada, mas não aceite, a anulação da liquidação de 2016, por a mesma ser sustentada em atos tributários não definitivos, com os constrangimentos que daí resultam [*cfr Procs n° 551/2021–T (processo SICJUT ... 2021...; processo DSIRC 2021...) e 556/2021 – T (processo SICJUT ... 2021 ...; processo DSIRC 2021...)*]. Assim,
- 14.32** Um Tribunal Arbitral, constituído no âmbito do CAAD, por decisão não transitada em julgado, proferida em 7 de julho de 2022, no processo n° 551/2021-T considerou ilegal, por caducidade do respetivo direito, a liquidação adicional de IRC

de 2014 do Grupo, anulando os atos tributários aí impugnados (*cf. Acórdão Arbitral citado pelas partes e publicado no site do CAAD*);

14.33 Desta decisão foi interposto recurso pela AT para o TCAS, recebido com efeito suspensivo e pendente nesse Tribunal sob o nº 140/22.5BCLSB (processo SICJUT ...2022...);

14.34 Por decisão proferida no Proc CAAD nº 556/2021-T, foi julgado improcedente o pedido de anulação de recurso hierárquico de indeferimento de reclamação graciosa da ora também Requerente sobre a legalidade da liquidação do IRC relativo ao ano de 2015, confirmando a legalidade da respetiva liquidação – (*cf. sentença arbitral proferida em 9-5-2022, publicada no site do CAAD e citada pelas partes*).

14.35 A correção da tributação autónoma determinada pela AT, decorre da correção efetuada ao nível individual da B..., por alegada tributação autónoma devida sobre ajudas de custos pagas aos seus colaboradores (motoristas), entendendo a AT, em sede inspetiva à B..., que “*a legislação prevê que as ajudas de custos têm que estar expressamente mencionadas na faturação emitida aos clientes*” e que, caso não sejam expressamente mencionadas na faturação emitida aos clientes, estão sujeitas a tributação autónoma, tendo em consequência, concluído que, no caso, “*a faturação é efetuada por um valor global, isto é, a fatura não descreve por rúbricas os valores faturados, o que contraria a condição essencial para a exclusão da tributação autónoma*”.

14.36 Referem os SIT (Serviços de Inspeção Tributária da AT): «(...) *Em síntese, a exponente afirma que a AT tributou autonomamente as ajudas de custo pagas aos motoristas por estas não estarem expressamente mencionadas nas faturas que emitiu aos seus clientes. Mais alegou ter demonstrado que faturou as ajudas de custo aos clientes. Os Serviços de Inspeção não podem concordar com tais argumentos, como se expõem: 1 – Nos termos do mencionado no Projeto de Relatório (pág. 25), reitera-se que a justificação, da não tributação autónoma das ajudas de custo contabilizadas, nos termos do artigo 88º, n.ºs 9 e 14 do CIRC apresentada, como seja: “...em relação ao montante das ajudas de custo contabilizadas e não tributadas estas tem a ver com os motoristas que vão fazer alugueres e fazem parte do valor faturado aos clientes...”*,

não demonstrou a inclusão das ajudas de custo nas faturas emitidas aos clientes. Analisados os documentos apresentados, fatura nº FVAL161200 (anexo II), que regista o número da Requisição do Serviço Ocasional nº... e Folha de Itinerário, constatasse que nada é indicado sobre o facto de as ajudas de custo estarem incluídas no valor global faturado, pelo contrário, verificou-se que tanto a Requisição do Serviço Ocasional nº ... como a Folha de Itinerário mencionam: “Portagens + IVA são por conta da B... (...) Despesas do(s) Motorista(s) são por conta da B... (...)”. (...) Neste sentido e conforme descrito na pág. 26 do Projeto de Relatório, solicitou-se ao SP para “... comprovar a contabilização como rendimento dos valores de ajudas de custo ...” dado que nos documentos remetidos, designadamente, na Requisição de Serviço Ocasional nº ... e na Folha de Itinerário é expressamente mencionado que as Despesas dos Motoristas são por conta da B... (B...). Na data, mais referiu o Sujeito Passivo “...em relação às ajudas de custo, elas nunca vêm detalhadas na fatura, nas faturas só vem o detalhe do serviço que vai ser efetuado (itinerário), quando o valor do serviço é acordado com o cliente, este já contempla diversas despesas onde está incluído o valor das ajudas de custo (alimentação e dormida) ...”. Deste modo, a sociedade não exibiu quaisquer documentos contabilísticos e/ou extracontabilísticos que demonstrem a inclusão das ajudas de custo no valor global faturado, nos termos do nº 9 do artigo 88º do CIRC. Nesta fase (em direito de audição), a exponente também não juntou quaisquer documentos contabilísticos ou outros, comprovativos de que as ajudas de custo pagas, foram efetivamente, faturadas aos clientes. Além de que, nos documentos contabilísticos apresentados (Requisição do Serviço Ocasional e Folha de Itinerário), é expressamente mencionado que as despesas dos motoristas são por conta da sociedade B... . Em síntese, ao contrário do que é afirmado pela exponente, a tributação autónoma das ajudas de custo não se deve a qualquer questão formal, mas antes à aplicação do dizer da lei (nº 9 do art.º 88º do CIRC), “... encargos não faturados a clientes...”. Decorre da mesma norma, que não se pode presumir, que tais encargos com ajudas de custo são faturados ou não a clientes. São exigidas provas documentais de que as ajudas de custos estão incluídas nos montantes globais faturados aos clientes». (...) «(...) a exponente parte do pressuposto incorreto que fez

prova de que as ajudas de custo pagas aos motoristas foram faturadas aos clientes. Reitera-se que nem no decurso dos atos inspetivos nem em direito de audiência a sociedade apresentou qualquer prova documental, da inclusão, efetiva, do valor das ajudas de custo, nos montantes faturados a clientes (...)» (...) a exponente não demonstrou que os montantes faturados a clientes incluem as ajudas de custo efetuadas ou suportadas e analisadas. Dos documentos, designadamente, Faturas, Requisição do Serviço Ocasional e Folha de Itinerário, não se pode concluir que os encargos com ajudas de custo foram faturados a clientes e deste modo afastar a Tributação Autónoma. (...) Como já foi referido, os documentos que nos foram apresentados (Requisição do Serviço Ocasional e Folha de Itinerário) mencionam concretamente, que as despesas dos motoristas são por conta da empresa B... . (...) De onde resulta evidenciado que a Requerente não fez efetiva prova, como é seu ónus, que as ajudas de custo relevadas na sua contabilidade foram faturadas aos clientes, isto é que no montante global faturado ao cliente está incluída a ajuda de custo contabilizada, como parcela divisável da formação do valor global (ainda que não expressa na fatura emitida ao cliente, pelo menos demonstrada através dos elementos da contabilidade, nomeadamente analítica). Assim, com o devido respeito, a Requerente não fez prova em sede inspetiva, nem em sede de reclamação graciosa, nem no presente processo. (...) No tocante às informações vinculativas evocadas pela Requerente: Informação Vinculativa (ANTRAM11) – Proc. 1049/06 - Ofício Nº ... de 05.06.2006 e Ficha Doutrinária – Proc. 2490/2019 (PIV15957) - Despacho de 25.06.2019 da Senhora Diretora do IRC, será de referir em primeira análise que as mesmas foram emitidas no âmbito da análise ao exercício da atividade de transporte de mercadorias e se reportam à mesma. Sendo que a atividade da sociedade B... é diversa, tratando-se no caso vertente do exercício da atividade de Serviço público de passageiros e serviço comercial. (...) Pelo que não estamos em presença de orientações com plena aplicação “a atividade desenvolvida pela sociedade B... e não se verifica a evocada vinculação da AT a orientações emitidas, nos termos do disposto no artigo 68º - A da LGT. (...) Com efeito, de acordo com o vertido no RIT resultante da ação inspetiva efetuada à sociedade participada B... (OI 2019...), no período em

análise, esta sociedade «integrada na Holding E... SGPS, SA”, exerce a sua atividade em dois ramos de negócio principais:

- *Serviço público de passageiros;*
- *Serviço comercial: - Alugueres ocasionais;*
- *Alugueres fixos.*

A actividade de serviço público é desenvolvida através da exploração de uma área concessionada entre lisboa e ..., onde se localizam as instalações da Empresa».

Sem conceder, em ambas as informações se retira a necessidade de ser comprovada a efetiva faturação das despesas com ajudas de custo ao cliente. Com efeito vem vertido naquelas informações: Informação Vinculativa (ANTRAM) – Proc. 1049/06 - Ofício N.º ... de 05.06.2006 “(...) 1 – De acordo com o teor dos Despachos proferidos em 7 de janeiro de 1999 e 28 de Junho de 2004, na sequência dos pedidos de esclarecimento por vos solicitados sobre a matéria em epígrafe [Tratamento fiscal de ajudas de custo], os encargos que as empresas vossas associadas suportam com as ajudas de custo que pagam aos motoristas são fiscalmente dedutíveis, ainda que não evidenciadas separadamente nas faturas emitidas aos clientes, se as mesmas possuírem elementos que deem a conhecer o nome do beneficiário, o local para onde se deslocou e a respetiva data, o montante diário que lhe foi atribuído e o valor faturado, com menção do serviço a que tais custos vão ser imputados»; Portanto, apesar de se ter permitido a estas empresas que não evidenciassem, separadamente, na factura emitida ao cliente, o valor das ajudas de custo dos motoristas que lhe eram facturadas, não ficaram as mesmas desobrigadas de demonstrar, através dos referidos elementos, que tais despesas eram, de facto, facturadas, uma vez que essa condição era indispensável para a respectiva dedutibilidade total e, por conseguinte, para o afastamento da regra prevista na alínea f) do n.º 1 do então art.º 41.º do CIRC, continuando agora a ser indispensável para que não tenham enquadramento no âmbito da alínea f) do n.º 1 do actual art.º 42º do mesmo Código. 3. Existindo, pois, a comprovação de que as despesas com ajudas de custo pagas aos motoristas foram, de facto, facturadas aos clientes, encontra-se superiormente sancionado, para as empresas vossas associadas, que os respectivos encargos são fiscalmente dedutíveis. 4. Por outro lado, sendo tais despesas

- sem margem para dívidas - facturadas a clientes (ainda que por inclusão no montante total debitado), não ficam sujeitas à tributação autónoma prevista no n.º 9 do art.º 81.º do CIRC, dado que este preceito, no que se refere aos encargos dedutíveis não tributados em IRS, só é aplicável nos casos em que as mesmas não são facturadas a clientes.”

Ficha Doutrinária – Proc. 2490/2019 (PIV15957) (...) 6. Independentemente de reunirem as condições de dedutibilidade fiscal, são tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, nos termos do n.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC.

7. É entendimento, superiormente sancionado, que no caso das empresas transportadoras de mercadorias os encargos relativos a ajudas de custo pagas aos motoristas são fiscalmente dedutíveis ainda que os mesmos não sejam evidenciados nas faturas emitidas aos clientes.

8. Foi também, igualmente sancionado que essas empresas estão obrigadas a possuir elementos que permitam "conhecer o nome do beneficiário, o local para onde se deslocou e a respetiva data, o montante diário que lhe foi atribuído e o valor faturado, com menção do serviço a que tais gastos vão ser imputados." Atualmente, a exigência destes elementos consta da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º - A do CIRC. A demonstração de que esses encargos são de facto faturados aos clientes é condição para a sua dedutibilidade fiscal.

9. Sendo tais gastos efetivamente faturados aos clientes (ainda que por inclusão no montante total debitado) não ficam sujeitos à tributação autónoma prevista no n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, conforme já sancionado.

10. Assim, o entendimento informado no ofício a que se referem - Processo n.º 1049/06 da Direção de Serviços do IRC - é aplicável a essa entidade desde que se verifiquem as condições referidas no mesmo e referidas nos pontos 8 e 9 supra (...).”

- 14.37** Face à manifesta ilegalidade das correções realizadas e dos atos tributários emitidos com base nas mesmas, a Requerente, de acordo com decisão do foro estritamente financeiro, decidiu não proceder ao pagamento voluntário do IRC e respetivos juros compensatórios;
- 14.38** Tendo sido instaurada a respetiva execução fiscal (Proc.º n.º ...2021...) (Doc 14, com o PPA);
- 14.39** No âmbito desse processo de execução fiscal, a Requerente procedeu à prestação de garantia bancária, no valor total do imposto devido e respetivos juros, para assegurar a sua suspensão até à decisão do presente pedido de pronúncia arbitral – *cfr. cópia do requerimento de suspensão acompanhado da respetiva prestação de garantia bancária pelo Novo Banco, que se junta como Documento n.º 15 que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais*
- 14.40** Conforme RIT «[o] Resultado fiscal do grupo é positivo: 3.874.961,63 euros», «Contudo (...) no âmbito do procedimento inspetivo aos resultados do Grupo, referente ao exercício de 2015, oportunamente notificado ao SP, o valor dos prejuízos fiscais reportáveis (dedutíveis) no âmbito da aplicação do regime de tributação ao abrigo do RETGS foi objeto de alteração.
- 14.41** Na declaração de rendimentos Mod. 22, relativa a lucro tributável do grupo, mais propriamente nos campos referentes aos prejuízos fiscais dedutíveis/deduzidos foram, pelo SP, inscritos os valores infra:

303 - Prejuízos fiscais dedutíveis	7.800.465,24 €
309 -. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	2.712.473,14 €

- 14.42** Os SIT no Relatório de conclusões relativo ao exercício de 2015, elaborado e notificado ao SP, consideram que o valor dos prejuízos dedutíveis que transitam para o exercício de 2016, totalizam € 512.195,46, resultando estes da diferença entre € 13.913.878,06, Prejuízos fiscais dedutíveis no ano de 2015 e a quantia de € 13.401.682,60 respeitante a quantia dos prejuízos fiscais deduzidos no exercício de 2015».

14.43 “(...) [d]a consideração deste novo valor, € 512.195,46, respeitante a prejuízos dedutíveis para o exercício de 2016 resultam [para o período tributário de 2016, aqui em questão] as correções que se seguem:

Quadro 9 - Apuramento da Matéria Colectável	Ano de Exercício		
	2015		
303 - Prejuízos fiscais dedutíveis	7.800.465,24	-7.288.269,80	512.195,44
309 - DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos(n.º 2 do art.º 52.º do CIRC)	2.712.473,14	-2.200.277,70	512.195,44
Regime especial dos grupos de sociedades	Declarado	Correções	Valor final
380 - Soma algébrica dos resultados fiscais	3.874.961,63	0,00	3.874.961,63
382 - Resultado fiscal do grupo	3.874.961,63	0,00	3.874.961,63

14.44 A correção efetuada no período tributário de 2015 aos prejuízos a reportar para o período de 2016, resulta de correções à matéria coletável do período de 2015 e também da correção efetuada no período de 2014, a coberto da ordem de serviço OI2018..., aos prejuízos a reportar desse período para o período de 2015 (que os fixou no montante de €13.913.124,26, conforme relatório inspetivo da ação de inspeção realizada ao período de 2015 a coberto da ordem de serviço OI2018...).

14.45 Na esfera do Grupo a correção fixou-se, assim, no montante de € 1.832,04.

Factos não provados

15 Não se surpreendem quaisquer outros factos de entre os alegados que se revelem relevantes ou essenciais para o objeto do litígio, provados e/ou não provados.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

16 Relembra-se preliminarmente que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 659.º, n.º 2 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].

- 17 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 511.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].
- 18 À luz do exposto, o quadro factual relevante no caso *sub judicio* é o que se deixou descrito.
- 19 Para o estabelecer, ponderou o Tribunal, conjugadamente, as posições das partes nos respetivos articulados bem como todo o acervo documental incorporado no processo, incluindo cópia do processo administrativo instrutor e relatório inspetivo, com o valor probatório decorrente da não impugnação das asserções e conclusões que dele constam (Cfr. v. g., Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26-06- 2014, proferido no processo 07148/13: “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”).
- 20 Ponderou ainda o Tribunal que no âmbito do direito fiscal, o ónus probatório não tem a dimensão subjetiva doutros ramos do direito, mas sim objetiva, no sentido de que o que interessa para a decisão do mérito da causa, quer no procedimento administrativo quer no processo judicial, é o que relevar da verdade dos factos alcançada, independentemente da parte que tenha o ónus de tal prova, atenta a predominância do princípio do inquisitório constante dos art.ºs 99.º da LGT e 13.º do CPPT.
- 21 Ponderou final e igualmente o Tribunal que, pese embora não estar legalmente estabelecido o efeito cominatório decorrente da não impugnação específica e/ou especificada de factos alegados, a verdade é que, não contestados, os mencionados factos consideram-se provados, especialmente se não estiverem em contradição com a defesa como um todo, como acontece no caso *sub judicio*.
- 22 É a esta luz que, em conjugação com a mencionada prova documental, o Tribunal considerou provados os factos supra elencados, alegados pelas Requerentes e não contestados, impugnados ou postos de algum modo em causa pela Requerida.
- 23 Ou, dito doutro modo: tendo em consideração o exposto e as posições assumidas pelas partes e a prova documental apresentada e não reciprocamente impugnada, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, sendo que as questões

controvertidas são essencialmente jurídicas ou de direito adentro dum quadro factual apresentado como pacífico.

II. FUNDAMENTAÇÃO (cont.)

O Direito

- 24 Como abordagem preliminar para a fundamentação jurídica, recorde-se o que há muito vem sendo o entendimento da Jurisprudência quanto ao dever de apreciação dos argumentos apresentados pelas partes e que se traduz na não obrigatoriedade de os Tribunais os apreciarem (Cfr., *inter alia*, Ac do Pleno da 2.^a Secção do STA, de 7-6-1995 (Recurso n.º 5239, *in* DR – Apêndice, de 31 de Março de 1997, pgs. 36-40 e Ac do STA – 2.^a Sec – de 23 -4-1997, *in* Diário da República – Apêndice, de 9-10-1997, p. 1094). O Tribunal tem tão só apenas o dever de decidir o litígio de harmonia com o pedido e à luz da Lei e do Direito, após julgamento da matéria de facto.

O objeto do pedido

- 25 O objeto destes autos reconduz-se a sindicar a invocada (i)legalidade do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2021..., apresentada pela Requerente (ato de primeiro grau) e os subsequentes atos de liquidação (atos tributários de segundo grau) de IRC n.º 2021..., de 20 de janeiro de 2021, respetiva Liquidação de juros compensatórios n.º 2021... e consequente Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., de 21 de janeiro de 2021, emitidas por referência ao exercício de 2016, invocando a requerente que tais atos enfermam de ilegalidade por erro nos pressupostos, de facto e de direito.

As questões suscitadas

Questão prévia: a caducidade do direito de liquidação

- 26 Preliminarmente, suscita a Requerente a questão da caducidade do direito da AT de proceder às liquidações em causa, alegando, fundamentalmente, que ao contrário da qualificação da inspeção como externa pela AT, verdadeira e materialmente a inspeção não

pode ter tal qualificação e, conseqüentemente, não pode beneficiar da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação – Cfr artigo 46º-1, da LGT: “(...) o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa (...)” [sublinhado nosso]

Vejam os:

- 27 A Requerente foi objeto de uma inspeção, qualificada pela AT como externa, no contexto da aplicação do RETGS no exercício de 2016, com início a 4 de novembro de 2020 (data da assinatura da Ordem de Serviço por parte do representante da Requerente) e fim a 29 de janeiro de 2021 (data da notificação do Relatório de Inspeção) – ou seja, com duração de 2 meses e 25 dias.
- 28 Acontece que a qualificação da inspeção como externa tem de ter forçosa e materialmente subjacente os necessários pressupostos fáticos para tal qualificação.
- 29 Na verdade, o caráter interno ou externo do procedimento de inspeção, é uma qualificação de direito, e não de facto, ou constitui matéria conclusiva em resultado dos atos materiais praticados em execução dessa inspeção.
- 30 Assim é que resulta do disposto no artigo 13º², do RCPIT (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – DL 413/98), que o procedimento fiscal é classificado como **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 e é classificado como **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 acesso³.
- 31 Ora, no caso, a AT qualificou formalmente a inspeção efetuada no âmbito do RETGS como externa, quando a única deslocação às instalações da Requerente **foi** exclusivamente para a assinatura da respetiva Ordem de Serviço e entrega de pedido de elementos – pedido

² Redação do DL nº 36/2016, em vigor a partir de 2-7-2016.

³ Sobre a distinção entre procedimento interno e externo, cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião, Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária Anotado e Comentado, Almedina, 2ª Ed revista, atualizada e ampliada, 2021, pp. 96-97

- este que, inclusivamente, poderia ter sido feito por *mail* e incluía um conjunto de informação já ao dispor da AT, em resultado do estrito cumprimento das obrigações legais e fiscais impostas a todos os contribuintes, não sendo a Requerente exceção.
- 32** Ou seja: está evidenciado ou demonstrado nos autos que na inspeção em causa, a AT se limitou a analisar informação que já dispunha e a compilar correções de outras inspeções (*v.g., inspeção à Requerente relativa ao IRC do exercício de 2015 e inspeção à B... relativa ao IRC do exercício de 2016*), *trabalho esse feito exclusivamente nas instalações da AT.*
- 33** E não havendo ou não estando provada qualquer ação de averiguação/investigação por parte da AT nas instalações da Requerente, ou seja, qualquer ato material inspetivo nas suas instalações nos moldes definidos no artigo 2.º do RCPITA, que sustente a qualificação desta inspeção como externa, a mesma terá de ser forçosamente qualificada como interna.
- 34** Deste modo e por referência ao exercício de 2016, a AT que poderia liquidar o IRC deste exercício até 30 de junho de 2021, em resultado de uma ação inspetiva que fosse validamente qualificada como externa e, conseqüentemente beneficiando da suspensão por 6 meses do respetivo prazo, não pode socorrer-se dessa qualificação na medida em que, real ou substancialmente a ação inspetiva tem a natureza interna e, como tal, não há lugar à suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação que assim caducaria em 31 de dezembro de 2020 porque, ao contrário da ação inspetiva externa, na interna não há lugar à suspensão da contagem do prazo de caducidade – Cfr artigo 46º-1, da LGT: “(...) *o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa (...)*”
- 35** O que quer dizer que qualificada jurídica e substancialmente não como externa mas como interna a inspeção, o prazo de caducidade ocorreu em 31-12-2020, ao contrário do que aconteceria se a inspeção fosse qualificada validamente como externa que beneficiaria de suspensão por 6 meses.
- 36** Assim é que à data da receção por parte da Requerente da liquidação de IRC referente ao exercício de 2016, a 25 de janeiro de 2021, já tinha então ocorrido aparentemente o prazo de caducidade de 4 anos do direito à liquidação.
- 37** Nesta linha se orientou também a decisão proferida no processo CAAD nº 537/2017-T.

- 38 Todavia e excepcionalmente, em resultado da pandemia SARS Covid 19, a Lei veio a determinar a suspensão de todos os prazos de caducidade e prescrição, suspensão que durou entre 9 de março de 2020 e 2 de junho de 2020, nos termos conjugados do disposto nos artigos 7º-3, da Lei nº 1-A/2020 e 6º, da Lei nº 16/2020 e entre 22 de janeiro de 2021 e 5 de abril de 2021, nos termos conjugados do disposto nos artigos 6º-B/3, da Lei nº 4-B/2021 e Lei nº 13-B/2021.
- 39 Ora aplicando ao caso *sub judicio* esta suspensão, constata-se a suspensão do prazo de caducidade citado em 4-11-2020, ou seja, quando teve início a ação inspetiva, suspensão que se manteve por 57 dias (26 dias de novembro de 2020 e 31 dias de dezembro de 2020).
- 40 O que quer dizer que ao prazo de caducidade que teria o seu termo final normal em 31-12-2020, acresceu o período de suspensão de 57 dias, transferindo-se assim para o dia 6 de março de 2021 o termo final desse prazo.
- 41 Ou seja: a liquidação efetuada e notificada em 25 de janeiro de 2021, ocorreu dentro do prazo de caducidade, tornando improcedente a ilegalidade invocada decorrente da pretensa caducidade da liquidação.

O mérito do pedido ou questão de fundo

- 42 Contesta-se na reclamação graciosa objeto do sindicado indeferimento, a correção de EUR 7.288.269,78 ao montante dos prejuízos fiscais dedutíveis no exercício de 2016, passando aqueles de EUR 7.800.465,24 (declarados pela reclamante no correspondente Mod 22, de IRC do Grupo,) para EUR 512.195,46 e a consequente correção de EUR 2.200.277,68 ao montante dos prejuízos fiscais efetivamente deduzidos no exercício de 2016, passando essa dedução de EUR 2.712.473,14 (*conforme declaração Mod 22 de IRC do Grupo*) para EUR 512.195,46
- 43 Alega mais concretamente a Requerente a sua discordância relativamente a correção pela AT dos prejuízos fiscais dedutíveis no exercício de 2016 na medida em que essa correção resulta de uma outra, ao exercício de 2015, objeto de impugnação ainda pendente de decisão.
- 44 Alega ainda a Requerente não ser aceitável, por não ser ainda definitiva, a correção (2014) em termos de afetação da sua situação tributária relativa ao exercício de 2016, ora em causa.

Não tem, porém, razão.

- 45** Certo que está pendente de decisão definitiva o pedido de anulação da correção efetuada em sede inspetiva aos prejuízos fiscais reportados de períodos tributários anteriores, com reflexos nos prejuízos apresentado em 2016 e dedutíveis nesse período no caso de ser definitivamente favorável a decisão no processo arbitral onde, designadamente, foi requerida a anulação da liquidação adicional referente ao período tributário de 2014 [que assim originará também e eventualmente, a correção dos prejuízos relativos aos anos de 2015 e 2016].
- 46** Com efeito, a Requerente contestou ou impugnou em sede arbitral as liquidações adicionais de IRC emitidas na sequência das ações inspetivas realizadas no âmbito do Grupo sobre os períodos tributários de 2014 e 2015 [*Procs n.º 551/2021-T (processo SICJUT...2021 ...; processo DSIRC 2021 ...)* e *556/2021 – T (processo SICJUT ... 2021 ...; processo DSIRC 2021 ...)*].
- 47** Todavia, tais decisões ainda não se consolidaram na ordem jurídica porquanto e designadamente a AT interpôs recurso, ainda pendente, que corre termos no TCA Sul sob o n.º 140/22.5BCLSB (*processo SICJUT ...2022...*) e, conseqüentemente não houve o trânsito em julgado da decisão proferida pelo Tribunal Arbitral tributário.
- 48** Se porventura para a tramitação e conclusão deste processo houvesse necessidade, para a boa decisão da causa, de tomar em conta o que viesse a ser decidido definitivamente noutro ou noutros processos pendentes, então poderia até justificar-se a suspensão da instância – *Cfr., v. g., artigos 269º e 272º-1, CPC, ex vi artigo 29º, RJAT.*
- 49** *In casu*, tal, porém, não acontece pela simples e cristalina razão de que a decisão do citado processo CAAD n.º 551/2021-T que possa eventualmente vir a reconhecer alguma ilegalidade respeitante ao exercício do ano de 2014 com reflexos ou conseqüências no apuramento dos prejuízos no exercício de 2016 (em causa nestes autos), tal implicará para a Autoridade Tributária e Aduaneira, o dever de reformulação nos termos legais, dos atos tributários cujo conteúdo derive de liquide anteriormente declarada judicialmente ilegal, total ou parcialmente.

- 50 Ou seja e em síntese: não existe ou subsiste razão ou fundamento válidos, alegados e demonstrados, para qualquer alteração ao montante de prejuízos fiscais a reportar de 2014 e nessa sequência a deduzir em 2015 e 2016.
- 51 Assim é que a alteração a correção dos prejuízos fiscais relativos a 2016 com base em correções anteriores da AT relativas aos exercícios de 2014 e 2015, não se mostra inválida ou ilegal pelo facto de não se encontrar fixado definitivamente o valor desses anteriores prejuízos, pese embora o impacto destes no cômputo do IRC da Requerente relativo ao ano de 2016 em causa nos autos.

A questão da tributação autónoma sobre ajudas de custo pagas a colaboradores (motoristas)

- 52 Em causa a aplicação de tributação autónoma, a coberto do disposto no n.º 9 do artigo 88º, do CIRC, sobre ajudas de custo pagas por uma das sociedades do Grupo (B...) a colaboradores.
- 53 Entende a Requerente que sendo as ajudas de custo faturadas aos clientes não é devida tributação autónoma porque a Lei não determina que tal faturação venha expressamente mencionada na fatura emitida ao cliente; apenas exige que tal valor seja efetivamente faturado ao cliente.

Vejamos:

- 54 Dispõe o artigo 88º, n.º 9, do CIRC, na redação conferida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (e em vigor à data dos factos em análise) :
- 55 *«(...) 9- São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam. (...).»*

- 56 Trata-se claramente de norma anti-abuso na medida em que as despesas com ajudas de custo são notoriamente de difícil comprovação e correspondem muitas vezes a verdadeiros salários dos trabalhadores.
- 57 Compreende-se, por isso, a rejeição destas despesas como custos fiscais salvo comprovação da imputação dessas despesas aos clientes, em moldes autónomas e independentes, como preço final pago pelo cliente pelo serviço prestado.
- 58 Ou seja: o simples facto de não existir discriminação nas respetivas faturas dos valores de ajudas de custo não será, de *per si*, de molde a acionar o disposto no artigo 88º-9, do CIRC, reconhecendo a verificação dos pressupostos para tributação autónoma por ausência de discriminação dessa despesa (ajuda de custo) na fatura.
- 59 Mais concretamente: se a ajuda de custo está incluída no preço estipulado para a prestação do serviço, não terá de ser naturalmente discriminada de forma a explicitar a decomposição do valor ou preço do serviço faturado.
- 60 A prova exigida pelo citado artigo 88º-9, do CIRC, é tão somente a de que o encargo em causa foi faturado/debitado ao cliente porquanto só deste modo é que não haverá lugar à tributação autónoma do encargo, à taxa de 5%.
- 61 Concretizando, sintetizando e ampliando melhor esta matéria: (i) se o valor dos referidos encargos estiver expressamente mencionado na faturação emitida ao cliente, e desde que devida e especificamente comprovada [por exemplo, mapa a que refere a alínea f) do n.º 1 do artigo 42º do CIRC], será o respetivo custo fiscalmente aceite (artigo 23º-1, do CIRC)., sem lugar a qualquer tributação autónoma; (ii) se o valor dos referidos encargos estiver expressamente mencionado na faturação emitida ao cliente, mas o sujeito passivo não possuir elementos de prova que permitam comprovar a despesa, será posta em causa a indispensabilidade do respetivo custo e, conseqüentemente, não serão aqueles encargos considerados dedutíveis fiscalmente, por inobservância do disposto no n.º 1 do artigo 23º do CIRC. Neste caso, tais encargos não são tributados autonomamente; (iii) Se tais encargos não forem faturados ao cliente, mas o sujeito passivo possuir o mapa atrás referido através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo

proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, os mesmos serão dedutíveis nos termos do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC, conjugado com a alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do mesmo diploma. Neste caso, os referidos encargos são tributados autonomamente à taxa de 5%, de acordo com o n.º 9 do artigo 88º do Código do IRC; (iv) se tais encargos não forem faturados aos clientes e não estiverem devidamente documentadas com o referido mapa, o respetivo encargo não é fiscalmente dedutível, face ao disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 42º do Código do IRC e neste caso, tais encargos não estão sujeitos a tributação autónoma, exceto se o sujeito passivo apresentar prejuízos fiscais no exercício a que o mesmo respeita, caso em que há lugar a essa tributação autónoma, à taxa de 5%.; (v) Se os encargos com as ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador constituírem rendimento do trabalho dependente e implicarem tributação em sede de IRS na esfera dos respetivos beneficiários, não se levantam quaisquer dúvidas quanto à sua dedutibilidade (os encargos são dedutíveis, na totalidade, nos termos do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC) e não há lugar a tributação autónoma.

Subsumindo:

- 62 Está em causa nos autos a efetiva faturação ao ou aos clientes dos gastos pagos a funcionários a título de ajudas de custo, requisito necessário ao afastamento da tributação autónoma.
- 63 Ora competia à Requerente demonstrar essa factualidade essencial na consideração de que, nos termos do artigo 74º da LGT, a prova dos factos cabe a quem os invoque.
- 64 Todavia, pretende-se cumprido esse ónus probatório com meras asserções genéricas sobre a formação do preço global a cobrar aos clientes pelo serviço prestado e sobre o modo como o mesmo deve incorporar todos os gastos incorridos pelo prestador, ignorando aparentemente que a tributação autónoma estatuída no artigo 88º do CIRC reveste, toda ela e como se viu anteriormente, o carácter de norma anti-abuso que visa de alguma forma a promoção das boas práticas de gestão e contabilização em ordem à garantia da transparência e à prossecução da equidade fiscal (*cf.* v. g., *Acórdão n.º 18/2011, do Tribunal Constitucional, proferido no Processo n.º 204/2010*: “(...)A lógica fiscal do regime

[tributação autónoma independentemente da simultânea desconsideração de um custo ou não] (...) assenta na existência de um presumível prejuízo para a Fazenda Pública, por não ser possível comprovar, por falta de documentação, se houve lugar ao pagamento do IVA ou de outros tributos que fossem devidos em relação às transações efetuadas, ou se foram declarados para efeitos de incidência do imposto sobre o rendimento os proventos que terceiros tenham vindo a auferir através das relações comerciais mantidas com o sujeito passivo do imposto. Para além disso, a tributação autónoma, não incidindo diretamente sobre um lucro, terá ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de ilicitude penal ou de menor transparência fiscal».

- 65** Ora, como alega a AT, os elementos de prova que foram invocados e já em sede do direito de audição na fase administrativa (*faturas, folhas de itinerário, folhas de requisição de serviço*) trazidos ao processo inspetivo realizado à sociedade dominada B... e ali devidamente analisados, nomeadamente na análise ao apontado no exercício do direito de audição, não apontam para a existência de fundamento para a não aplicação da taxa de tributação autónoma.
- 66** Concretamente e em súmula referem os SIT (Serviços de Inspeção Tributária da AT) a este propósito: «(...) *Em síntese, a exponente afirma que a AT tributou autonomamente as ajudas de custo pagas aos motoristas por estas não estarem expressamente mencionadas nas faturas que emitiu aos seus clientes. Mais alegou ter demonstrado que faturou as ajudas de custo aos clientes. Os Serviços de Inspeção não podem concordar com tais argumentos, como se expõem: 1 – Nos termos do mencionado no Projeto de Relatório (pág. 25), reitera-se que a justificação, da não tributação autónoma das ajudas de custo contabilizadas, nos termos do artigo 88º, nºs 9 e 14 do CIRC apresentada, como seja: “...em relação ao montante das ajudas de custo contabilizadas e não tributadas estas tem a ver com os motoristas que vão fazer alugueres e fazem parte do valor faturado aos clientes...”*, não demonstrou a inclusão das ajudas de custo nas faturas emitidas aos clientes. Analisados os documentos apresentados, fatura nº FVAL161200 (anexo II), que regista o número da Requisição do Serviço Ocasional nº ... e Folha de Itinerário, constatasse que nada é indicado sobre o facto de as ajudas de custo estarem incluídas no valor global faturado,

pelo contrário, verificou-se que tanto a Requisição do Serviço Ocasional nº ... como a Folha de Itinerário mencionam: “Portagens + IVA são por conta da B... (...) Despesas do(s) Motorista(s) são por conta da B... (...)”.

(...) Neste sentido e conforme descrito na pág. 26 do Projeto de Relatório, solicitou-se ao SP para “... comprovar a contabilização como rendimento dos valores de ajudas de custo ...” dado que nos documentos remetidos, designadamente, na Requisição de Serviço Ocasional nº ... e na Folha de Itinerário é expressamente mencionado que as Despesas dos Motoristas são por conta da B... (B...). Na data, mais referiu o Sujeito Passivo “...em relação às ajudas de custo, elas nunca vêm detalhadas na fatura, nas faturas só vem o detalhe do serviço que vai ser efetuado (itinerário), quando o valor do serviço é acordado com o cliente, este já contempla diversas despesas onde está incluído o valor das ajudas de custo (alimentação e dormida) ...”. Deste modo, a sociedade não exibiu quaisquer documentos contabilísticos e/ou extracontabilísticos que demonstrem a inclusão das ajudas de custo no valor global faturado, nos termos do nº 9 do artigo 88º do CIRC. Nesta fase (em direito de audição), a exponente também não juntou quaisquer documentos contabilísticos ou outros, comprovativos de que as ajudas de custo pagas, foram efetivamente, faturadas aos clientes. Além de que, nos documentos contabilísticos apresentados (Requisição do Serviço Ocasional e Folha de Itinerário), é expressamente mencionado que as despesas dos motoristas são por conta da sociedade B... . Em síntese, ao contrário do que é afirmado pela exponente, a tributação autónoma das ajudas de custo não se deve a qualquer questão formal, mas antes à aplicação do dizer da lei (nº 9 do art.º 88º do CIRC), “... encargos não faturados a clientes...”. Decorre da mesma norma, que não se pode presumir, que tais encargos com ajudas de custo são faturados ou não a clientes. São exigidas provas documentais de que as ajudas de custos estão incluídas nos montantes globais faturados aos clientes». (...) «(...) a exponente parte do pressuposto incorreto que fez prova de que as ajudas de custo pagas aos motoristas foram faturadas aos clientes. Reitera-se que nem no decurso dos atos inspetivos nem em direito de audição a sociedade apresentou qualquer prova documental, da inclusão, efetiva, do valor das ajudas de custo, nos montantes faturados a clientes (...)» (...) a exponente não demonstrou que os montantes faturados a clientes incluem as ajudas de custo efetuadas ou suportadas

e analisadas. Dos documentos, designadamente, Faturas, Requisição do Serviço Ocasional e Folha de Itinerário, não se pode concluir que os encargos com ajudas de custo foram faturados a clientes e deste modo afastar a Tributação Autónoma. (...) Como já foi referido, os documentos que nos foram apresentados (Requisição do Serviço Ocasional e Folha de Itinerário) mencionam concretamente, que as despesas dos motoristas são por conta da empresa B... . (...) De onde resulta evidenciado que a Requerente não fez efetiva prova, como é seu ónus, que as ajudas de custo relevadas na sua contabilidade foram faturadas aos clientes, isto é que no montante global faturado ao cliente está incluída a ajuda de custo contabilizada, como parcela divisável da formação do valor global (ainda que não expressa na fatura emitida ao cliente, pelo menos demonstrada através dos elementos da contabilidade, nomeadamente analítica). Assim, com o devido respeito, a Requerente não fez prova em sede inspetiva, nem em sede de reclamação graciosa, nem no presente processo. (...)

Ficha Doutrinária – Proc. 2490/2019 (PIV15957) (...) 6. Independentemente de reunirem as condições de dedutibilidade fiscal, são tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, nos termos do n.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC.

7. É entendimento, superiormente sancionado, que no caso das empresas transportadoras de mercadorias os encargos relativos a ajudas de custo pagas aos motoristas são fiscalmente dedutíveis ainda que os mesmos não sejam evidenciados nas faturas emitidas aos clientes.

8. Foi também, igualmente sancionado que essas empresas estão obrigadas a possuir elementos que permitam "conhecer o nome do beneficiário, o local para onde se deslocou e a respetiva data, o montante diário que lhe foi atribuído e o valor faturado, com menção do serviço a que tais gastos vão ser imputados." Atualmente, a exigência destes elementos consta da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º - A do CIRC. A demonstração de que esses encargos são de facto faturados aos clientes é condição para a sua dedutibilidade fiscal.

9. Sendo tais gastos efetivamente faturados aos clientes (ainda que por inclusão no montante total debitado) não ficam sujeitos à tributação autónoma prevista no n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, conforme já sancionado.

10. Assim, o entendimento informado no ofício a que se referem - Processo n.º 1049/06 da Direção de Serviços do IRC - é aplicável a essa entidade desde que se verifiquem as condições referidas no mesmo e referidas nos pontos 8 e 9 supra (...).”

- 67** Cumpre recordar que o contencioso arbitral tributário é de anulação ou de legalidade e não de mera jurisdição e que, transcrevendo-o, o pedido formulado pelas Requerentes é, concretamente, de “(...) anular a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa com o número de processo ...2020... (IRC de 2016), determinando a anulação da Liquidação de IRC nº 2021..., Liquidação de juros compensatórios nº 2021...e consequente demonstração de acerto de contas nº2021...;
- 68** Pois bem, não se surpreendem nem se demonstram os fundamentos ou pressupostos de facto e/ou de direito para as peticionadas anulações.

Questão com apreciação prejudicada

- 69** Pede igualmente a Requerente a condenação da AT no “(...)pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, em virtude dos encargos incorridos na sequência da prestação de garantia bancária para suspensão do processo de execução fiscal instaurado, até ao respetivo cancelamento (...)”.
- 70** Ora não tendo fundamento ou sendo improcedente o pedido anulatório de decisão de ato tributário em fase executiva, falece fundamento para a apreciação e decisão de pedido fundado no pressuposto de invalidade do título exequendo.
- 71** Não se verificando, no caso, a ilegalidade do ato, fica prejudicada a apreciação do citado pedido de condenação.

III – DECISÃO

Em consequência do exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado por **A..., SGPS, SA,**
e, em consequência,
- b) Manter na ordem jurídica o ato de indeferimento expresso proferido na sobredita reclamação graciosa [processo ...2020... (IRC de 2016)], e os atos da liquidação de IRC n.º 2021..., liquidação de juros compensatórios n.º 2021... e de demonstração de acerto de contas n.º 2021...;
- c) Julgar prejudicado, nos termos expostos supra, o também formulado pedido de condenação da Requerida no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida

*

- **Valor do processo:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC e artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de EUR 526.788,35.
- **Custas:** Fixa-se o montante das custas em EUR 8.262,00 (tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária), ficando o respetivo pagamento a cargo da Requerente (artigo 22º-4, do RJAT).

Lisboa e CAAD, 14 de setembro de 2023

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão

(Presidente)

Sofia Quental
(Árbitra Adjunta)

Cristina Coisinha
(Árbitra Adjunta)