CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 253/2024-T
Tema: IRC. Métodos indirectos. Viagens publicitárias.

SUMÁRIO

I. O tribunal arbitral é competente para apreciar da legalidade de actos de liquidação de impostos, mesmo se estes envolverem o recurso a métodos indirectos, uma vez que a exclusão do art. 2.º b) da Portaria 112-A/2011 se restringe ao procedimento de revisão de tais actos.

II. É admissível a cumulação de impugnações de impostos diferentes, mas já não de impostos com taxas ou contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

III. A oferta a clientes de viagens promocionais a locais onde são realizados eventos de demonstração e lançamento de novos produtos (em alternativa a descontos na aquisição de produtos), constituem actos de promoção de venda que devem ser qualificados como despesas de publicidade.

IV. Não é admissível o recurso a métodos indirectos fundado em elementos de prova que não são comunicados ao sujeito passivo.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1.**A..., Lda**, NIPC nº ..., com sede na Rua ..., n.º..., ... -..., Porto, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir o respectivo pedido de pronúncia sobre 20 actos de liquidação de IRC (2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023... e 2023...).

2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por *AT* ou *Requerida*.

3. Em 26 de Fevereiro de 2024 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

4. De acordo com o preceituado nos art.os 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 7 de Maio de 2024.
6. Em 8 de Junho de 2024 a Requerida apresentou Resposta, com defesa por excepção e impugnação, juntando o processo administrativo, do qual seria ainda remetida uma parte no dia 12 do mesmo mês de Junho.
7. Em 4 de Novembro de 2024 foi proferido despacho nos termos do art. 21.º do RJAT prorrogando por dois meses o prazo para emissão e notificação da decisão final, tendo em conta a tramitação processual verificada e o período de férias judiciais decorrido na pendência do processo.
8. Em 4 de Dezembro de 2024 foi proferido despacho concedendo ao Requerente um prazo de 10 dias para se pronunciar sobre as excepções invocadas pela AT na sua resposta, tendo aquele exercido essa prerrogativa em 12 de Dezembro seguinte.
9. Em 7 de Janeiro de 2025 foi proferido novo despacho nos termos do art. 21.º do RJAT prorrogando por dois meses o prazo para emissão e notificação da decisão final, dada a tramitação processual verificada e o novo período de férias judiciais entretanto decorrido.
10. Em 25 de Fevereiro foi proferido despacho dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

11. A Requerente é uma sociedade comercial que exerce a actividade de compra e venda de produtos de estética para cabeleireiros e que, à data dos factos, explorava paralelamente um estabelecimento comercial de estética e cabeleireiro, em Matosinhos.
12. Em 8 de Maio de 2019 foi alvo de um mandado de busca e apreensão naquele estabelecimento, no âmbito do processo criminal de inquérito n.º .../15...T9VNG, tendo sido feitas cópias dos ficheiros existentes nos seus computadores, tendo aparentemente em vista uso de um *software* alegadamente fraudulento, fornecidos por uma empresa distribuidora de sistemas de facturação.

13. A Requerente e os seus gerentes não foram constituídos arguidos nesse processo nem mais tiveram notícia do mesmo, tendo a empresa que forneceu o software continuado a laborar no mercado e a distribuir este (que era certificado pela AT, nos termos legais).
14. Todavia, em Março de 2023 a Requerente foi notificada de duas ordens de serviço relativas aos exercícios de 2018 e 2019, nas quais surgia, quatro anos depois, o processo de inquérito .../15...T9VNG, que terá sido utilizado pela AT para requerer eventuais elementos da contabilidade, com o pretexto, não explícito (e que só mais tarde a Requerente veio a entender), de perceber a facturação e o uso do *software* no cabeleireiro.
15. Em resposta, a Requerente referiu o desconhecimento absoluto do sucedido com o processo-crime após o dia 8 de Maio de 2019, e especificamente das certidões enviadas pelo DCIAP e relatórios de perícia informática, referidos pela AT, ou qualquer procedimento de inspecção tributária.
16. Em 18 de Abril de 2023 a Requerente foi notificada de um projecto de Relatório de Inspecção, relativo ao ano de 2018, do qual resultava que as ordens de serviço anteriores haviam sido emitidas no âmbito desse procedimento inspectivo, nada se referindo quanto à resposta apresentada.
17. No referido projecto a AT fundamenta a sua actuação numa alegada certidão do DCIAP e em alegados relatórios periciais para recorrer a métodos indirectos.
18. A Requerente exerceu o seu direito de audiência prévia insistindo que nada sabia do processo-crime, desconhecendo quaisquer certidões do DCIAP ou outras, não tendo nunca sido notificada de qualquer relatório pericial, realçando a actuação ilegal e inconstitucional da AT. Aproveitou ainda o ensejo para se defender sobre alguns pontos do projecto, nomeadamente quanto às viagens e gastos com Publicidade e Marketing. Contestou especificamente o recurso aos métodos indirectos, acusando a AT de ocultar elementos essenciais à sua defesa, e realçando a invalidade, substancial e formal, do procedimento inspectivo. Impugnou ainda uma situação referida pela AT relativa a funcionárias de cuja actividade a AT pretendeu constatar uma fuga de facturação que serviria também para fundamentar o recurso a métodos indiciários.

19. Em 17 de Maio de 2023 a Requerente foi notificada do Relatório final do procedimento inspectivo relativo ao ano de 2018, no qual a AT manteve os seus argumentos e fundamentação formal, ignorando totalmente as acusações de violação da lei e da CRP.
20. Estando em causa a aplicação de métodos indirectos, a Requerente viu-se na obrigação de apresentar um pedido de revisão de matéria tributável.
21. Após notificação das liquidações oficiosas relativas ao ano de 2018, a Requerente apresentou também uma Reclamação graciosa que até hoje, não foi respondida ou contestada pela AT, tendo sido tacitamente indeferida, nos devidos termos e prazos legais.
22. Em paralelo com o controlo inspectivo do ano de 2018, a AT também deu início a um outro procedimento quanto ao ano de 2019, e cujo projecto – muito semelhante ao relativo a 2018 – foi notificado à Requerente, incidindo sobre métodos indirectos justificados por alegações do processo-crime, por documentos e relatórios nunca disponibilizados e pela tributação de gastos com publicidade e marketing/viagens.
23. Também neste caso a Requerente exerceu o seu direito de audiência prévia, tendo a AT proferido o Relatório final, que foi notificado em Julho de 2023, no qual ignorou os argumentos aduzidos e concluiu no mesmo sentido do relatório relativo a 2018.
24. Em reacção, a Requerente apresentou novo pedido de revisão de matéria tributável fixada por métodos indirectos, vindo a Direcção de Finanças a declarar a ausência de acordo e o envio dos autos para processamento das liquidações adicionais.
25. A Requerente sempre cumpriu o seu dever de cooperação, tendo feito entrega de toda a documentação que possuía e respondendo a todas as solicitações da AT, nunca ocultando qualquer tipo de elemento.
26. Insiste a Requerente que a presente acção se cinge às liquidações que resultaram da aplicação dos métodos indirectos e da tributação das despesas com Publicidade e Marketing/ viagens.
27. Relativamente a estas últimas despesas, a Requerente esclarece a sua discordância com as posições da AT explicando que sendo representante de uma marca alemã de produtos de cabeleireiro, que gira internacionalmente sob o nome comercial de *B...*, permite aos seus clientes usufruírem de um desconto de 30% na compra de produtos ou, em alternativa, escolhem uma viagem promocional, para deslocação a locais onde o fornecedor mundial *B...*

realiza eventos de demonstração e lançamento de novos produtos, com formações associadas.

28. AT entendeu que as despesas incorridas pelo com essas viagens não podem ser registadas na conta SNC *62228-Publicidade – Isenta* (conforme entende a Requerente), tendo de figurar como despesas de representação, tributáveis autonomamente à taxa de 10%.
29. Trata-se da presença em eventos de lançamento de produtos novos da marca e de acções de formação relativas a esses produtos, fidelizando o cliente durante um ano e obrigando à aquisição de um valor anual mínimo. Envolve, portanto, um gasto tendo em vista incentivar o consumo (não se tratando de mera oferta avulsa).
30. Não se trata, portanto, de despesas de representação – conforme pretende a AT.
31. A jurisprudência reconhece, aliás, que as viagens oferecidas a clientes podem ser classificadas como despesas de publicidade (cf. acórdãos do TCA Sul, proc.º 979/12.0BESNT, de 27.10.2022, proc. 2716/04.3BELSB, de 24.06.2021, proc.º 187/04.3BELSB, de 16.09.2021, proc.º 282/03.6BTLRS, de 14.01.2020, proc. 8534/15; também decisões do CAAD nos processos 335/2019-T, de 08.1.2020 e 50/2016-T, de 30.09.2016. Nesse sentido, v. tb. Informação Vinculativa n.º 1519/17, de 2017).
32. Relativamente à fixação da matéria por métodos indirectos, a AT fundamenta o recurso a esses métodos com documentos e informações que não foram transmitidos à Requerente, ignorando a ilegalidade e inconstitucionalidade dessa situação.
33. De facto, a Requerente, não tendo sido constituída arguida não teve acesso aos processos de inquérito, desconhecendo o que neles consta e não se podendo exercer os seus direitos de defesa.
34. Não aceita, por isso, que estejam formal e substancialmente reunidos os pressupostos legais para o recurso aos métodos indirectos.
35. A justificação aduzida pela AT prende-se com um salão de cabeleireiro, que era explorado pela Requerente em Matosinhos, o que não constituía a sua actividade principal, mantendo muitos outros trabalhadores associados ao resto da sua actividade social.
36. A AT considerou a Requerente como um todo, sem separar a sua actividade principal da actividade no salão onde se utilizava o *software* que deu azo à aplicação dos métodos indirectos.

37. Pretende ainda a AT que a Requerente não forneceu elementos que permitissem calcular a matéria colectável por métodos directos – elementos esses que o SP pura e simplesmente não tem, por não existirem – quando é a AT que tem de fundamentar o recurso ao mecanismo dos métodos indirectos (o que apenas faz por referência a documentos e informações que a Requerente desconhece), nos termos do disposto nos artigos 74.º/3, 77.º/4, 83.º/2, 87.º/1 b) e 88.º da LGT.
38. A actuação da AT viola ainda os princípios da legalidade e da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos (art. 3.º e 4.º do CPA) e, bem assim, o disposto nos art. 20.º, 32.º, 103.º/3, 266.º e 268.º da Constituição.
39. É jurisprudência uniforme de que a constatação de existência de irregularidades na contabilidade não é suficiente para aplicação dos métodos indirectos, cabendo à AT demonstrar a impossibilidade do recurso a métodos directos, o que esta não fez.
40. Reclama, por isso, a Requerente, a devolução pela AT do tributo pago em excesso (nos termos dos artigos 24.º/1 b) e 100.º das LGT) e os respectivos juros indemnizatórios (nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT).

POSIÇÃO DA REQUERIDA

41. A AT começa por esclarecer relativamente às divergências nos mapas resumo das correcções efectuadas aos exercícios de 2018 e 2019 que essas correcções estão devidamente identificadas como correcções de natureza meramente aritmética e correcções por métodos indirectos no início do referido projecto com a identificação do respectivo Capítulo, no entanto, no Mapa resumo das correcções resultantes da acção de inspecção, e por impossibilidade informática, não permite efectuar essa distinção, pelo que no mapa resumo a soma das correcções aparece toda no quadro das correcções por métodos indirectos.
42. Invoca depois, a excepção de **incompetência absoluta do tribunal**, uma vez que solicita a pronúncia sobre liquidações que resultaram da aplicação dos métodos indirectos e da tributação das despesas com Publicidade e Marketing/viagens, sendo jurisprudência pacífica do CAAD que que o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para conhecer da ilegalidade do acto tributário na parte em que o mesmo é fixado por métodos indirectos de

avaliação, como vem a ser o caso dos autos (cf. decisões proferidas nos proc. 17/2012, 70/2012, 175/2013-T, 83/2014-T, 600/2014-T e 359/2017-T).

43. Com efeito, determina expressamente o art. 2.º b) da Portaria 112-A/2011 a exclusão das *pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão*.
44. Ora, os actos de liquidação na parte controvertida são consequência directa da decisão do procedimento de revisão que, juntamente com os relatórios inspectivos, constitui o seu fundamento.
45. Estando a avaliação indirecta e a decisão do procedimento de revisão excluída da jurisdição arbitral, também o está a liquidação enquanto acto consequente daquela, sendo expressamente vedado ao Tribunal Arbitral o julgamento de pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos. Daqui decorre uma excepção dilatória (art. 89.º/1, 2 e 4 a) do CPTA *ex vi* art. 29.º/1 c) do RJAT) que impõe a absolvição da instância (art. 576.º/2 do CPC, por remissão do art. 29.º/1 e) do RJAT).
46. Prossegue, depois a AT invocando uma segunda excepção: a **cumulação ilegal de pedidos**, por serem deduzidos pedidos de anulação de dois tributos diferentes (IVA e IRC) o que não é admissível (ac. TCA Sul 01549/06 de 29.5.2007; tb. decisão do CAAD proc. 133/2015-T).
47. Esta cumulação ilegal de pedidos constitui excepção dilatória determinante da absolvição da instância nos termos dos artigos 186.º/2 c), 187.º, 576.º/2 e 577.º b) do CPC (*ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT).
48. Por impugnação a AT pronuncia-se sobre as despesas com publicidade e marketing apuradas em sede de métodos indirectos, reconhecendo a representação pela Requerente da marca alemã *B...* e da possibilidade oferecida aos seus clientes de, em vez do desconto de 30% na compra dos produtos usufruírem de uma viagem promocional a locais onde o fornecedor realiza eventos de demonstração e lançamento de novos produtos, com formações associadas.
49. Todavia, as despesas em questão, apuradas na inspecção tributária, dizem respeito a gastos no montante total de 35.310,63 €, e que respeitam, em 2018 a um programa no Douro, nos dias 13/14 de Maio (14.388,30 €), uma viagem a Toronto, de 29 de Setembro a 4 de Outubro

(19.667,33 €) e alojamentos no Algarve no ... Hotel (1.255,00 €). No ano de 2019 a uma viagem a Viena, de 28 de Setembro a 02 de Outubro (10.292,46 €).

50. Ora a publicidade é feita para promover a comercialização dos bens e serviços que a empresa em causa forneça, utilizando, por exemplo, o nome da empresa nos equipamentos ou colocação de *outdoor* nas instalações da entidade beneficiária, o que não se verifica no caso em apreço.
51. As alegações da Requerente apenas referem as despesas com a viagem a Toronto em 2018, nada sendo referido relativamente às despesas com o Programa no Douro nos dias 13/14 de Maio e os Alojamentos no Algarve no ... Hotel efectuadas em 2018 e da viagem a Viena em 2019. Nestas não existe objectivo de promover a comercialização de qualquer bem ou serviço, uma vez que, segundo a Requerente alega, trata-se de uma opção dada ao cliente de usufruir de um desconto de 30% nas encomendas realizadas ou escolher uma viagem para deslocação a locais onde o fornecedor –...– realiza eventos de demonstração e lançamento de novos produtos.
52. Trata-se, portanto, de uma viagem oferecida, em alternativa a um desconto financeiro, como contrapartida de compras já efectuadas pelo cliente, ou seja, não publicita o produto, nem a empresa, é apenas uma cláusula (favorável ao cliente) de um negócio já realizado.
53. Não é, assim, passível de enquadramento no conceito legal de publicidade e propaganda, uma vez que as despesas incorridas não serviram para promover a venda dos produtos da Requerente, no circuito normal da sua actividade económica.
54. Acresce que no único caso em que a Requerente alegou tratar-se de uma viagem tendo em vista a sua participação num evento organizado por um fornecedor – viagem a Toronto – verifica-se, pelos elementos que foram apresentados em sede de procedimento de inspecção, que beneficiaram da viagem a sócia, o gerente, funcionários, clientes da Requerente, e outros. Também nos restantes casos, os esclarecimentos apresentados em sede de procedimento de inspecção, evidenciam a existência de outros beneficiários além dos clientes.
55. Será, por isso, inquestionável que, no caso em apreço, as despesas em causa (embora registadas como despesas de publicidade) correspondem integralmente à previsão da norma contida no art. 88.º/7 do CIRC, pelo que são sujeitas a tributação autónoma à taxa de 10%.

56. Relativamente à alegação da Requerente de que o motivo para a Requerida recorrer aos métodos indirectos, terá sido a situação relacionada com o processo de inquérito .../15...T9VNG - de que nunca foi constituída arguida, nem nunca teve conhecimento, nem do seu desenvolvimento, nem dos documentos nele produzidos (nem sequer do alegado despacho de arquivamento) -, esta recorda que a avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a AT disponha, nos termos dos art.os 82.º e 83.º da LGT.
57. Ora, no processo de inquérito n.º .../15...T9VNG, foi provado pela perícia informática efectuada ao equipamento informático aprendido, que a Requerente, ocultou valores de prestações de serviços realizadas e recebidas, pela via da manipulação dos registos do programa de facturação desde Outubro de 2017. Apenas existindo alguns registos apagados recuperáveis desde Outubro de 2018 (o que inviabilizava a quantificação directa da totalidade dos registos apagados relativos a prestações de serviços realizadas e recebidas), não foi possível recorrer à avaliação directa dos rendimentos omissos.
58. A Requerente, depois das apreensões aos equipamentos informáticos, poderia ter consultado os autos relativos ao processo de inquérito, alegando um interesse legítimo (art. 90.º/1 CPP).
59. Ora, a Requerida munida dos dados recolhidos do relatório de perícia informática no âmbito do processo de inquérito n.º .../15...T9VNG, concluiu que as irregularidades detectadas na contabilidade impossibilitavam a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável, em conformidade com o art. 87.° da referida LGT, justificando o recurso à determinação da matéria colectável por meio de métodos indirectos (cfr. art. 57.º do CIRC, art. 85.° da LGT, nos termos do disposto no art. 87.°/1 b), da LGT), suportando a sua actuação nos factos apurados indiciadores de falta de fiabilidade dos elementos declarados pela Requerente.
60. Termina a Requerida impugnado uma eventual condenação no pagamento de juros indemnizatórios por considerar não existir erro imputável aos serviços, sendo que as liquidações em causa decorrem directamente da aplicação da lei.

POSIÇÃO DA REQUERENTE RELATIVAMENTE ÀS EXCEPÇÕES

61. Na resposta da Requerente às excepções aduzidas pela AT aquela começa por impugnar a junção de documentos que nunca lhe haviam sido comunicados.
62. Defende-se, depois relativamente à incompetência do tribunal remetendo para as decisões nos proc.os 694/2014-T, 819/2021-T e 374/2020-T e as posições doutrinárias de Carla Castelo Trindade (*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Almedina, 2015, pp. 108-112) e de Francisco Geraldes Simões ('A Arbitrabilidade dos Atos de Liquidação por Métodos Indiretos', *Arbitragem Tributária* n.º 1, 2014, pp. 18-21).
63. Assim, recorda que a Requerente veio impugnar os actos de liquidação, pelo que, mesmo que se afaste toda e qualquer consideração sobre a aplicação dos métodos indirectos do julgamento deste tribunal arbitral, continua a ser pertinente o facto de se estarem a impugnar liquidações que têm subjacentes relatórios e certidões que apenas nestes autos se vieram trazer ao seu conhecimento.
64. Donde, as liquidações directamente impugnadas sempre serão ilícitas dado a AT não ter notificado a Requerente, em momento anterior ao presente processo, dos elementos que levaram àquelas liquidações.
65. Relativamente à cumulação de pedidos a Requerente entender esta ser possível, no caso, já que a identidade de tributos se refere à distinção entre impostos, taxas, contributos, e não à distinção entre diferentes impostos (sendo, portanto, possível cumular, numa mesma impugnação, impostos distintos – cf. proc. 28/2023-T, 22/2022-T e ac. TCA Norte 01603/08.0BEBRG, de 27-05-2021).

II. Saneamento

66. O Tribunal foi regularmente constituído e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no art. 10.º do RJAT.
67. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. art.os 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).
68. São suscitadas pela Requerida duas **excepções** que cumpre apreciar.

69. A primeira delas refere-se à **incompetência absoluta do tribunal** para apreciar liquidações que resultaram da aplicação dos métodos indirectos (cf. supra § 42 a 45).
70. É certo que o art. 2.º b) da Portaria 112-A/2011 exclui da competência arbitral as *pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão*.
71. A AT começa por retirar desta regra especificamente a última parte, por considerar que os actos de liquidação na parte controvertida são consequência directa da decisão do procedimento de revisão. Conclui depois que, estando a avaliação indirecta e a decisão do procedimento de revisão excluída da jurisdição arbitral, também o está a liquidação enquanto acto consequente daquela.
72. Reconhece, todavia, que, contra esta interpretação – que exclui da competência arbitral qualquer questão envolvendo o recurso a métodos indirectos – subsiste um entendimento doutrinal mais restritivo (que é, aliás, invocado pela Requerente – cf. supra § 62) que distingue o procedimento de revisão do acto tributário de liquidação propriamente dito, e limita o âmbito da exclusão do art. 2.º b) da Portaria 112-A/2011 àquele.
73. É este o entendimento acolhido por este tribunal, pelo que improcede a excepção de incompetência, já que o pedido incide sobre a legalidade dos actos de liquidação (que não estão excluídos da competência arbitral).
74. A segunda excepção invocada pela Requerente prende-se com a **cumulação de pedidos** (cf. supra § 46 e 47), que resultará do facto de o pedido incidir sobre dois tributos diferentes (IVA e IRC), o que será vedado pelo art. 3.º/1 do RJAT e art. 104.º do CPPT.
75. Este entendimento (de não ser *possível realizar-se no mesmo processo a cumulação de impugnação de impostos diferentes*) foi inicialmente acolhido pela jurisprudência, a qual, todavia, evoluiu *passando a admitir a cumulação de impugnações, desde que se estivesse diante da mesma natureza de tributos, agora considerando já que os impostos são tributos da mesma natureza*. Actualmente a jurisprudência entende que *o legislador admite a cumulação de impugnações de impostos diferentes, mas já não de impostos com taxas ou contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Segundo esta análise, então tributos de diferente natureza não serão os diferentes impostos, pelo que, respeitando os demais*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

requisitos do artigo 104.º, é possível cumular impugnações em relação a diferentes impostos (ac. TCA Norte 01603/08.0BEBRG de 27.5.2021).

76. A jurisprudência referida pela Requerida integra o entendimento inicial (atente-se, nesse sentido, às datas das decisões referidas) olvidando a evolução referida no acórdão do TCA Norte.
77. Assim sendo, acolhendo o entendimento expresso no citado acórdão do TCA Norte, improcede também a excepção de cumulação ilegal de pedidos.
78. Não foram identificadas outras questões ou nulidades que obstem ao conhecimento do mérito.

III. Matéria de facto

FACTOS PROVADOS

79. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes, são os seguintes:

A. A Requerente é uma sociedade comercial que exerce a actividade de compra e venda de produtos de estética para cabeleireiros e que, à data dos factos, explorava paralelamente um estabelecimento comercial de estética e cabeleireiro, em Matosinhos.

B. Em 8 de Maio de 2019 foi alvo de um mandado de busca e apreensão naquele estabelecimento, no âmbito do processo criminal de inquérito n.º .../15...T9VNG, tendo sido feitas cópias dos ficheiros existentes nos seus computadores.

C. A Requerente e os seus gerentes não foram constituídos arguidos nesse processo nem mais tiveram notícia do mesmo, tendo a empresa que forneceu o *software* continuado a laborar no mercado e a distribuir este (que era certificado pela AT, nos termos legais).

D. Em Março de 2023 a Requerente foi notificada de duas ordens de serviço relativas aos exercícios de 2018 e 2019 que tinham por base um relatório de perícia informática (NUIPC .../15...T9VNG) cuja certidão havia sido enviada pelo DCIAP.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

E. Em resposta a requerente referiu o desconhecimento absoluto do sucedido com o processo-crime após o dia 8 de Maio de 2019, e especificamente de quaisquer certidões enviadas pelo DCIAP.

F. Em 17 de Maio de 2023 a Requerente foi notificada do Relatório final do procedimento inspectivo relativo ao ano de 2018, tendo apresentado um pedido de revisão de matéria tributável.

G. Sendo notificada posteriormente das liquidações oficiosas relativas ao ano de 2018, a Requerente apresentou uma Reclamação graciosa que até hoje, não foi respondida ou contestada.

H. Em paralelo com o controlo inspectivo do ano de 2018, a AT também deu início a um outro procedimento quanto ao ano de 2019, e cujo projecto – coincidente com o relativo a 2018 – foi notificado à Requerente, incidindo sobre métodos indirectos justificados com o relatório de perícia informática referido em D e pela tributação de gastos com publicidade e *marketing*/viagens.

I. A Requerente exerceu o seu direito de audiência prévia, tendo a AT proferido o Relatório final – que foi notificado em Julho de 2023, no qual ignorou os argumentos aduzidos e concluiu no mesmo sentido do relatório relativo a 2018.

J. A Requerente apresentou novo pedido de revisão de matéria tributável fixada por métodos indirectos, vindo a Direcção de Finanças a declarar a ausência de acordo e o envio dos autos para processamento das liquidações adicionais.

K. A Requerente é representante nacional da marca alemã de produtos de cabeleireiro *B...* .

L. No âmbito dessa representação, a Requerente, no início de cada ano, coloca a opção aos seus clientes de estes usufruírem de um desconto de 30% na compra de produtos, ou de escolhem uma viagem promocional, para deslocação a locais onde o fornecedor mundial B... realiza eventos de demonstração e lançamento de novos produtos, com formações associadas, sendo que estas viagens, oferecidas aos clientes, são suportadas pela Requerente e fidelizam o cliente durante 1 ano que se obriga a comprar um determinado valor anual de produtos.

FACTOS NÃO PROVADOS

80. Não há factos relevantes para esta decisão arbitral que não se tenham provado.

81. O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo remetido pela AT.

82. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º/2 do CPPT e art.os 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. art.os 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA e art.os 5.º/2 e 411.º do CPC).

83. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência - cfr. art. 16.º e) do RJAT e art. 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.

84. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do art. 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação - cfr. art. 607.º/5 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.

85. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade que se terá de aferir em relação à concreta matéria

de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. Matéria de Direito

86. Ultrapassada a matéria de excepção, importa conferir e apreciar a validade das liquidações adicionais determinadas pela Requerida, tendo em conta duas questões essenciais: o fundamento do recurso a métodos indirectos e a classificação das **despesas com as viagens promocionais** oferecidas aos clientes.
87. Começando por estas últimas, constata-se que os termos em que as mesmas viagens ocorreram (uma opção dada ao cliente de usufruir de um desconto de 30% nas encomendas realizadas ou, em alternativa, viagens para deslocação a locais onde o fornecedor realiza eventos de demonstração e lançamento de novos produtos) são reconhecidos pela AT.
88. Estranhamente a Requerida conclui que as despesas com essas viagens não serviram para promover a venda dos produtos da Requerente, no circuito normal da sua actividade económica.
89. Ora, ao contrário do que pretende a AT, tratando-se de deslocações a locais onde o fornecedor realiza eventos de demonstração e lançamento de novos produtos, a promoção da venda parece evidente. Isso mesmo é reforçado pela fidelização resultante da opção.
90. Refere ainda a AT, no intuito de demonstrar o carácter não promocional das viagens, que delas terão beneficiado, além de clientes da Requerente, a sócia, o gerente e funcionários.
91. Também este argumento não colhe. Pelo contrário, tudo indica que o carácter promocional se perdesse se os clientes não fossem acompanhados (e orientados para as acções de lançamento dos produtos ou de formação). O que, portanto, não apenas justificava que fossem acompanhados, como também o aconselhava.
92. Não havendo elementos que afastem esse carácter promocional (nem sendo alegado que à Requerente tenham sido solicitados elementos de prova que não foram fornecidos), e estando essa circunstância prevista no contrato de fornecimento, o carácter publicitário tem de reconhecer-se. Isto mesmo para além do facto de genericamente se aceitar que as viagens

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

oferecidas a clientes podem ser classificadas como despesas de publicidade (v. jurisprudência referida pela Requerente, supra §31).

93. Refere ainda a AT que as alegações da Requerente apenas se referirão às despesas com a viagem a Toronto em 2018, nada sendo referido relativamente às despesas com o Programa no Douro nos dias 13/14 de Maio e os Alojamentos no Algarve no ... Hotel efectuadas em 2018 e da viagem a Viena em 2019.

94. Não se alcança essa limitação. De facto, aquilo que era proposto aos clientes eram deslocações a locais onde o fornecedor realiza eventos de demonstração e lançamento de novos produtos, com formações associadas. Esses locais terão sido Toronto, mas também o Douro, o Algarve e Viena.

95. Improcede, portanto, a argumentação da AT, devendo ser consideradas as viagens promocionais como integrando despesas de publicidade.

96. A segunda questão que importa apreciar prende-se com o **recurso a métodos indirectos**, fundado em elementos retirados do processo de inquérito .../15...T9VNG, no qual a Requerente nunca foi constituída arguida, nem nunca teve conhecimento.

97. A AT afirma que desse processo de inquérito resultou uma perícia informática efectuada ao equipamento informático aprendido, na qual se constatou que a Requerente terá ocultado valores de prestações de serviços realizadas e recebidas, por via da manipulação dos registos do programa de facturação. Inexistindo registos recuperáveis tornou-se impossível recorrer à avaliação directa dos rendimentos omissos, impondo o recurso a métodos indirectos.

98. Ora, refere a AT, a Requerente terá sido informada das constatações do relatório pericial no Relatório de Inspecção tributária e ter-se-á limitado a afirmar o desconhecimento do mesmo, sem contradizer os factos descritos.

99. A Requerida pretende, assim, que, não contradizendo directamente os elementos constantes de um relatório do qual lhe não foi dado conhecimento, a Requerente estaria a aceitar os factos. Esta pretensão é manifestamente excessiva, senão mesmo abusiva.

100. Cabia à AT disponibilizar à Requerente o relatório sem o que os seus direitos de defesa estariam definitivamente coarctados, até porque, não conhecendo o documento, a Requerente nunca podia alcançar com a necessária precisão os factos invocados pela Requerida.

101. A AT vai mais longe afirmando mesmo que a Requerente *se não teve conhecimento do andamento do processo de inquérito foi porque assim não entendeu, na medida em que o Art.º 90.º do CPP, refere no seu n.º 1, que qualquer pessoa que nisso revelar interesse legitimo pode pedir que seja admitida a consultar auto de um processo que se não encontre em segredo de justiça e que lhe seja fornecida, à sua custa, cópia, extrato ou certidão de auto ou parte dela*.
102. Ou seja, entende a AT que competia à Requerente, mesmo não sendo constituída arguida, suspeitar que no processo de inquérito existiam elementos que lhe interessavam e, por isso, pedir a consulta para o confirmar.
103. A posição da AT nesta questão é incompreensível. Assume, com base num relatório pericial, que terá havido eliminação de dados. Essa eliminação não terá sido envolvido qualquer irregularidade, já que sobre o assunto não foram pedidas outras informações ou solicitados elementos de prova. Por outro lado, o processo foi arquivado relativamente à Requerente. Não obstante, estas circunstâncias justificaram, de *per se*, o recurso a métodos indirectos, cabendo à Requerente, em simultâneo, a obrigação de pedir a consulta do processo para obter a informação que lhe interessava.
104. Torna-se claro que a Requerida não desenvolveu os esforços necessários e adequados para obter os elementos que lhe permitissem efectuar a avaliação dos rendimentos por métodos directos e não se preocupou em disponibilizar à Requerente os indícios de que dispunha, impedindo-a de defender convenientemente os seus interesses.
105. Procede, portanto, a pretensão da Requerente no sentido de se considerar ilegais os actos de liquidação adicional, por não justificar devidamente o recurso ao mecanismo dos métodos indirectos, nos termos do disposto nos artigos 74.º/3, 77.º/4, 83.º/2, 87.º/1 b) e 88.º da LGT e por violação dos princípios da legalidade, da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos (art. 3.º e 4.º do CPA) e, bem assim, do disposto nos art.^{os} 20.º, 32,º, 103.º/3, 266.º e 268.º da Constituição.
106. A Requerente peticiona o pagamento de **juros indemnizatórios** por erro imputável aos serviços da AT na liquidação dos tributos, nos termos do art. 43.º da LGT.

107. A AT considera inexistir qualquer erro da sua parte de que tenha resultado o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, uma vez que, no seu entender, as liquidações em causa decorrem directamente da aplicação da lei.
108. Todavia, tal como se verificou *supra*, os actos da AT assentarem em pressupostos e interpretações incorrectas das regras aplicáveis, pelo que a existência de erro não oferece dúvidas.

V. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Julgar totalmente procedente o pedido de declaração da ilegalidade das liquidações, com a consequente obrigação de devolução do valor tributado em excesso;
2. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, em conformidade com o peticionado;
3. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

VI. Valor do processo

A Requerente indicou como valor da causa o montante de 13.029,42 €, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor das liquidações a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 918 €, a pagar pela Requerida, nos termos dos art.^{os} 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e artigo 4.º/5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de Março de 2025

O Árbitro

Rui M. Marrana

Texto elaborado em computador.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt