

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 523/2026-T

Tema: Falta de fundamentação formal. Aplicação de métodos indirectos e correcções técnicas

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (Árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma e Prof.^a Doutora Nina Aguiar (Árbitros vogais), designados pelas Partes e pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 11-08-2026, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA. (anteriormente designada por “B..., LDA.”), titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ...,, adiante designada como “Requerente”, apresentou em 10-02-2026 pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista à

- anulação das decisões de indeferimento que recaíram sobre os Recursos Hierárquicos n.ºs ...2019... e ...2019... e sobre as Reclamações Graciosas n.ºs ...2019... e ...2019..., todos apresentados contra os actos de liquidação adicionais de IRC, relativos aos períodos de tributação de 2015 e 2016, e correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios,
- anulação dos actos de liquidação adicionais de IRC, referentes aos períodos de tributação de 2015 e 2016, assim como os correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios.

A Requerente pede ainda a restituição do montante de imposto e juros indevidamente pago, que ascendeu ao montante total de € 162.254,20 acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 10-03-2026.

A Requerente designou como Árbitra a Professora Doutora Clotilde Celorico Palma e a Autoridade Tributária e Aduaneira designou como Árbitra a Professora Doutora Nina Aguiar, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.

Os Árbitros designados, por acordo, requereram ao CAAD que o Árbitro-presidente fosse designado pelo Conselho Deontológico nos termos do art.º 6.º, n.º 2, alínea b), II parte, do RJAT e do art.º 5.º do Regulamento de Seleção e de Designação de Árbitros em matéria Tributária.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT o Conselho Deontológico designou como Árbitro presidente o Cons. Jorge Lopes de Sousa.

Os Árbitros comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 22-07-2026, foram as Partes devidamente notificadas da designação dos Árbitros, não tendo manifestado vontade de recusar essa designação, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 11-08-2026.

Na mesma data foi proferido despacho no sentido de notificar a Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso assim o pretendesse, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral, por o artigo 2.º, alínea b), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, excluir da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição arbitral a apreciação de *«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»*.

Por despacho de 21-09-2026, a Requerente foi notificada para se pronunciar sobre a excepção e esclarecer o requerimento de prova testemunhal que formulou no pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente pronunciou-se sobre a excepção e esclareceu o requerimento de prova testemunhal.

Por decisão de 12-10-2026, o Tribunal Arbitral julgou parcialmente procedente a excepção de falta de vinculação, entendendo que ela improcede quanto aos vícios de falta de fundamentação formal e de ilegalidade das correcções técnicas efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes fatos co relevo para a decisão da causa:

- a) A Requerente é uma sociedade de direito português que desenvolve, a título principal, a actividade de fabrico e comercialização de compostos vidrados, fritas e cores cerâmicas e esmaltes para vidro;
- b) Nos períodos de tributação de 2015 e 2016, a Requerente registou prejuízos fiscais na ordem dos € 569.226,27 e € 319.911,49, respetivamente;
- c) Em 02-10-2017, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) iniciaram uma acção inspectiva externa, em sede de IRC e IVA, com incidência sobre o período de tributação de 2015 e credenciada pela ordem de serviço n.º Ol2017...;
- d) Posteriormente, em 07-02-2018, os SIT deram início a uma nova acção inspectiva externa, em sede de IRC e IVA, com incidência sobre o exercício de 2016, em cumprimento da ordem de serviço n.º Ol2018...;

- e) Em 02-07-2018, a Requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, nos termos que constam do anexo 12 do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) (processo administrativo);
- f) Após o exercício do direito de audição foi elaborado o RIT que consta documento n.º 8, em que se referem as seguintes correções à matéria coletável declarada pela Requerente, nos períodos de tributação de 2015 e 2016:

Período de 2015	Valor declarado	Correções			Valor corrigido
		Técnicas	Mét. Indiretos	Totais	
Resultado fiscal	-569.226,27	38.259,02	759.460,82	797.719,84	228.493,57
Matéria coletável	0,00				228.493,57

Período de 2016	Valor declarado	Correções			Valor corrigido
		Técnicas	Mét. Indiretos	Totais	
Resultado fiscal	-319.911,49	38.518,10	733.917,69	772.435,79	452.524,30
Matéria coletável	0,00				452.524,30

[Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido];

- g) Por ofício expedido em 27-07-2018, a Requerente foi notificada do RIT referente às referidas acções inspectivas, bem como do documento de fixação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos e das correcções técnicas referidas no RIT, nos termos que constam do documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- h) No RIT em refere-se, além do mais, o seguinte, sobre as correcções técnicas e os motivos que os SIT entenderam ser necessário o recurso a métodos indirectos de determinação da matéria tributável:

(...)

II.3.6. Procedimentos adotados na ação inspetiva

II.3.6.1. Análise contabilística e fiscal

(...)

No que se refere à análise à contabilidade, verificámos que a empresa procede ao registo contabilístico das compras de bens e serviços aquando da receção da mercadoria e/ou da prestação do serviço, com base em valores provisórios constantes de notas de encomenda e/ou orçamentos, por contrapartida de uma conta de "faturas em receção e conferência" - conta 255101, procedendo a lançamentos de correção/retificação aquando do recebimento da fatura que suporta os lançamentos em contas de "terceiros". Ainda, no final do ano, como já referido, procede a vários lançamentos retificativos em contas de

gastos/rendimentos, em que os respetivos saldos são transferidos de umas contas para outras. Assim, sentiu-se uma certa dificuldade na análise da verificação de conformidade dos registos com os respetivos documentos de suporte, tanto mais que os documentos originais se encontram arquivados de acordo/os registos nas contas de "terceiros" em vez dos movimentos registados nas respetivas contas de gastos ou rendimentos.

Embora dificultados por estes constrangimentos, foram efetuados procedimentos inspetivos de modo a aferir a conformidade da informação financeira e dos resultados fiscais apresentados pelo sujeito passivo.

Na análise efetuada detetaram-se irregularidades relacionadas com a dedução indevida de gastos, originando correções meramente aritméticas em sede de matéria coletável de IRC, as quais se encontram devidamente fundamentadas no capítulo III deste relatório.

Conforme se demonstrará no ponto seguinte e em especial no ponto IV deste relatório, verificou-se ainda que apesar da contabilidade da empresa estar "aparentemente" organizada de acordo com as regras de normalização contabilística, a mesma não reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido pelo sujeito passivo, tendo-se recorrido à avaliação indireta para determinação da matéria tributável.

Com efeito, a declaração recorrente de prejuízos desde 2008 e a expectativa da sua manutenção futura expressa na IES de 2014, 2015 e 2016 - Comentários preenchidos ao quadro "0526-A Imposto sobre o rendimento", desafiam todas as regras da experiência e da razoabilidade, sendo a própria lei que, em circunstâncias destas sem razões que as justifiquem, considera que a contabilidade não oferece fiabilidade para efeito de comprovação e quantificação direta da matéria coletável, passando a avaliação indireta a ser o regime regra - alíneas b) e e) do n.º 1 do artigo 87.º, artigo 88.º e artigo 90.º, todos da Lei Geral Tributária.

(...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMETICAS

III.1. EM SEDE DE IRC

(...)

III.1.2. Períodos de tributação de 2014, 2015 e 2016

III.1.2.1. Depreciações de AFT não dedutíveis

III.1.2.1.1. Gastos de financiamento de AFT indevidamente capitalizados

Do ativo fixo tangível (AFT) do sujeito passivo, consta a ficha de bens de investimento n.º ..., constante do quadro abaixo:

FICHA	DESCRI	NELEM	LOCAL	CONTAPOC	CONTAREC	DTAQUIS	VALAQUIS	VALRESID	VIDAFISC	CTABELA	DTUTILIZ
FF03601004	Monocanti - ponte carga moinhos	0	01	43310	64230	43831	01-dez-11	33.724,49 €	0,00 €	7	0840 01-mai-11
FF03601006	Bancada c/ lavatório	0	01	43310	64230	43831	01-dez-11	1.966,00 €	0,00 €	7	0840 01-mai-11
FF03601007	Bancada c/ lavatório	0	01	43310	64230	43831	01-dez-11	1.966,00 €	0,00 €	7	0840 01-mai-11
FF03601008	Bancada c/ lavatório	0	01	43310	64230	43831	01-dez-11	1.966,00 €	0,00 €	7	0840 01-mai-11
FF03601010	Colorflex EZ 45/0º	0	01	43310	64230	43831	01-dez-11	9.400,00 €	0,00 €	7	0840 01-mai-11
FF03601011	Automação Fritas - Siemens	0	01	43310	64230	43831	01-dez-11	504.968,87 €	0,00 €	7	0840 01-mai-11
FF03601020	mod. GCA4	0	01	43310	64230	43831	01-dez-11	750,00 €	0,00 €	7	0840 01-mai-11
FF03601021	Adaptações diversas equipamentos Costa do Valado	0	01	43310	64230	43831	01-dez-11	895.764,68 €	0,00 €	7	0840 01-mai-11
FF03601022	Adaptações div. equip. - Juros	0	01	43310	64230	43831	01-dez-11	81.018,42 €	0,00 €	7	0840 01-mai-11
Total								1.531.524,46 €			

A referida ficha de bens de investimento respeita à capitalização dos juros de financiamento suportados no investimento efetuado com as adaptações das instalações da empresa na C... e diverso equipamento (discriminado no quadro acima), tendo o mesmo investimento sido efetuado entre julho de 2010 e dezembro de 2011. No entanto, o início da utilização foi em 1 de maio de 2011, período a partir do qual passou a ser depreciado.

O valor total dos juros capitalizados ascende a € 81.018,42 (conforme folha de cálculo em Anexo 11, fl. 144), tendo sido transferido da conta "69111-Juros de financiamentos obtidos-do grupo", entre setembro de 2010 e agosto de 2011, conforme extratos contabilísticos de 2010 e 2011 em Anexo 11, fl. 145.

Nos termos do n.º 6.º do artigo 2.º do Decreto-Regulamentar (Dec. Reg.) n.º 25/2009, de 14-09-2009, "São, ainda, incluídos no custo de aquisição ou de produção, de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou produção de elementos referidos no n.º 1 do artigo anterior, na medida em que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja superior a um ano" (sublinhado nosso) Ora, conforme se pode verificar, a capitalização dos juros de financiamento não está de acordo com as regras constantes do artigo 2.º, n.º 6 do Dec. Reg. n.º 25/2009, na medida em que não respeitam apenas ao período anterior à entrada em funcionamento ou utilização (maio de 2011), e para além disso esse período não é superior a um ano uma vez que as obras tiveram início em julho de 2010.

Assim, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC, não são aceites fiscalmente as depreciações relativas aos juros capitalizados, contabilizadas nos períodos de 2014, 2015 e 2016, por excederem os limites legais estabelecidos no respetivo regime, no montante anual de € 11.569,43 (€ 81.018,42*14,28%).

III.1.2.1.2. Enquadramento incorreto nos códigos da Tabela I anexa ao DR n.º 25/2009

Da análise aos mapas de depreciações e amortizações dos anos em análise, verificou-se que o sujeito passivo utiliza o método da linha reta previsto no n.º 1 do artigo 31.º do CIRC, para cálculo das depreciações e amortizações dos ativos fixos tangíveis, aplicando também o regime de duodécimos previsto no n.º 7 do artigo 31º do CIRC.

Nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, "No método da linha reta, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação e determinada aplicando-se aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante, para os elementos do ativo dos correspondentes ramos de atividade ou, quando estas não estejam fixadas, as taxas genéricas fixadas na tabela II anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante".

A atividade operacional desenvolvida pela B... consiste no fabrico e comercialização de compostos de vidrados, fritas e cores (coloríficos) cerâmicas e esmaltes para vidro, encontrando-se enquadrada no CAE "20303 -- Fabricação de pigmentos preparados, composições vitrificáveis e afins". De acordo com a organização da Tabela de Classificação de Atividades Económicas, o referido CAE pertença à Secção C, Divisão 20, cuja designação

e “Fabricação de produtos químicos e de fibras sintéticas ou artificiais, exceto produtos farmacêuticos”.

Assim, para efeitos de determinação das taxas específicas de depreciação a aplicar (Tabela I do DR n.º 25/2009) o sujeito passivo enquadra-se na Divisão III - Indústrias Transformadores, Grupo 9 – indústrias químicas e, por exclusão de partes, na Secção F - Outras indústrias químicas.

No entanto verificou-se que, nos anos objeto de análise, o sujeito passivo utilizou taxas de depreciação pertencentes ao Grupo 10 Indústrias dos produtos minerais não metálicos, Secção A - Cerâmica e Construção, código 0815, e Secção B - Porcelanas e faianças, códigos 840 e 845, quando as taxas específicas a aplicar, de acordo com o setor de atividade em que se encontra enquadrado, são as do Grupo 9, como referido anteriormente.

Do procedimento adotado pela empresa resultou a consideração de quotas de depreciação superiores às aceites fiscalmente, uma vez que as taxas utilizadas são superiores às taxas máximas fiscalmente aceites.

Em causa estão as depreciações dos elementos do AFT discriminados no quadro abaixo, encontrando-se calculado para cada um deles, o valor da depreciação a imputar ao período de tributação (gasto fiscal) calculada pelo sujeito passivo com base nas taxas erradas, o valor da depreciação fiscalmente aceite calculada com base nas taxas corretas, bem como a correção a efetuar, correspondente a diferença entre os dois valores anteriores.

Acrescenta-se que, em relação aos bens enquadrados pelo sujeito passivo no código 0845 Ferramentas e utensílios de uso específico, não se encontrando fixada taxa específica na secção F do Grupo 9, foi utilizada a taxa genérica (Tabela II) correspondente ao código 2265 - Ferramentas e utensílios, conforme previsto no n.º 1 do artigo 5.º do Dec. Reg. n.º 25/2009.

Já em relação ao elemento do AFT “Adaptações div. equip. C...- Juros” (ficha FF03601022), não constam do quadro os cálculos dos valores corrigidos, uma vez que já foi efetuada a correção no ponto III.1.2.1.1 deste relatório.

Assim, conforme consta do quadro abaixo, as correções apuradas neste ponto com referência aos períodos de 2014, 2015 e 2016 ascendem a € 26.680,52, € 26.689,59 e € 26.948,67, respetivamente, por excederem os limites estabelecidos no respetivo regime - alínea c) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC (...)

III.1.3. Resumo das correções

Do exposto nos pontos III.1.1 e III.1.2, resultam as correções meramente aritméticas ao resultado fiscal dos períodos de 2014, 2015 e 2016, resumidas no quadro seguinte:

Período de tributação	2014	2015	2016
Resultado fiscal declarado	-2.099.440,30	-569.226,27	-319.911,49
Correções técnicas			
III.1.1.1	27.146,27		
III.1.1.2	1.428.459,80		
III.1.2.1.1	11.569,43	11.569,43	11.569,43
III.1.2.1.2	26.680,52	26.689,59	26.948,67
Total	1.493.856,02	38.259,02	38.518,10
Resultado fiscal corrigido	-605.584,28	-530.967,25	-281.393,39

IV._ MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS

IV. 1. ABORDAGEM DETALHADA AOS MOTIVOS E PRESSUPOSTOS

Conforme devidamente detalhado nos pontos II.3.4 e II.3.7 deste relatório, o sujeito passivo apresenta um historial de resultados negativos consecutivos desde o período de 2008, conforme se verifica pelo quadro abaixo, sendo que, no final de 2016, o valor dos prejuízos acumulados ia e superior a 25 milhões de euros:

Ano	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Valores Acumulados
Volume de Negócios	43.596.618,43	28.910.463,97	24.608.011,13	9.585.596,36	7.988.979,09	8.328.899,58	8.625.475,50	8.308.857,15	8.925.528,63	-
Resultado Contabilístico	-1.378.402,78	-596.636,98	-11.842.518,67	-4.713.835,17	-2.978.989,19	-1.790.007,52	-762.682,15	-669.363,85	-429.914,29	-25.162.350,60
Resultado Fiscal	-985.662,38	-871.575,17	-9.346.706,61	-5.246.860,08	-4.310.461,57	-1.528.438,43	-2.099.440,30	-569.226,27	-319.911,49	-25.278.282,30

Apesar de a empresa ter passado por um processo de reestruturação, iniciado em 2008, na sequência de uma decisão estratégica tomada pelo Grupo a nível europeu, o que conduziu ao encerramento das unidades fabris de ... e de... durante o ano de 2011 e à transferência da produção para a nova unidade fabril da empresa localizada na C... (...), e que implicou custos avultados com pagamentos de indemnizações a funcionários e ao proprietário das instalações de ..., a empresa continuou a acumular prejuízos nos anos seguintes.

Repare-se que a empresa apresentou lucro até 2007, estando a decisão de reestruturação associada ao objetivo de vender todos os segmentos do negócio fora da área a que o Grupo D... historicamente estava ligado - a indústria cerâmica. Esses segmentos foram descontinuados em Portugal, com o objetivo de vender a unidade principal a operar em Espanha. Portanto, não se trata sequer de iniciar uma nova atividade, com os constrangimentos que normalmente lhe estão associados e que poderiam justificar um menor desempenho, mas de dar continuidade ao ramo de negócio que constitui o core business do Grupo D... e no qual pretende centrar-se.

Tendo sido notificado o sujeito passivo para justificar a declaração sistemática de prejuízos (conforme ponto 1 "Notificação para apresentação de elementos e esclarecimentos" de 07 de fevereiro de 2018, em Anexo 1, fl. 1), este veio referir que tal se deveu essencialmente às condições económicas e setoriais desfavoráveis, e que se focam essencialmente nas seguintes situações (conforme resposta em Anexo 2, fls. 4-6):

- Mercado português da cerâmica, onde a empresa se insere, caracterizado por um ambiente altamente concorrencial, com margens relativamente baixas, quando comparadas com outros mercados europeus;
- Contração das vendas no setor do pavimento e revestimento, devido ao forte abrandamento da atividade da construção civil, o que originou uma grande pressão nos preços de venda dos produtos e consequentemente margens muito reduzidas;
- Contração do mercado cerâmico de exportação em Portugal, fruto de uma crescente pressão sobre os preços de venda do mercado da louça e do azulejo;
- Ocorrência de outros fatores que tiveram um impacto negativo sobre a rentabilidade operacional da empresa, tais como o Projeto ... que não garantiu os volumes e as margens projetadas no plano de negócios da empresa, a previsão de uma diminuição do número de empresas fabricantes de coloríficos a atuar em Portugal, que não se veio a verificar, aumento dos custos unitários das fritas contrariamente ao que era expectável e diminuição das vendas no mercado de tintas digitais, contrariamente ao que era expectável.

No entanto, conforme devidamente analisado e detalhado no ponto II.3.7, foi possível concluir que as justificações apresentadas pelo sujeito passivo para a declaração consecutiva de prejuízos não tem aderência à realidade, na medida em que:

- Os constrangimentos ao negócio de ordem conjuntural identificados foram transversais a todo o setor e, de um modo geral, a toda a atividade económica. No entanto, num mercado em que a B... se apresenta como principal player, não se entende que os seus resultados se apresentem como os mais deficitários
- De facto, os principais concorrentes, operando no mesmo setor de atividade, apresentam nos anos de 2012 a 2016, rentabilidades líquidas das vendas francamente superiores as da B...;
- As margens brutas das vendas da B... estão em linha com a média das apresentadas pelos principais concorrentes, tendo inclusive aumentado ao longo dos anos de 2012 a 2016;
- O problema surge apenas nas margens com a inclusão dos FSE (MBII), em que as apresentadas pela B... são muito inferiores à média das apresentadas pelos seus principais concorrentes, rondando a diferença os dez pontos percentuais, nos anos de 2014, 2015 e 2016, sendo essa diferença ainda mais acentuada nos anos de 2012 e 2013;
- Foi identificado um conjunto de gastos contabilizados pela empresa, que suscitaram dúvidas quanto à sua efetividade, quantificação e valorização, e que se mantêm mesmo após esclarecimentos do sujeito passivo, no entanto, o facto de os mesmos não se encontram concretamente identificados nem quantificados inviabiliza qualquer possibilidade de comprovação ou controlo por parte da AT, apesar das prerrogativas legais para o efeito.

Acresce que, não se concebe que uma atividade que não seja lucrativa possa justificar os investimentos avultados efetuados pela empresa, designadamente:

- O abandono de algumas áreas de negócio, designadamente a descontinuação da produção de zinco e chumbo e a alienação do segmento dos plásticos, tendo-se focado apenas no negócio atual, o que implicou o despedimento de mais de 100 colaboradores, com o pagamento de avultadas indemnizações;
- O abandono das antigas instalações em ..., tendo pago ao proprietário das mesmas, uma indemnização por rescisão antecipada do contrato de arrendamento, que rondou os 1,5 milhões de euros;
- Um aumento de capital social de mais de 12 milhões de euros no ano de 2012, como forma de recapitalizar a empresa que suportou elevados encargos com a reestruturação efetuada;
- As adaptações efetuadas nas atuais instalações, na C..., que implicaram um investimento na ordem dos 2 milhões de euros;
- A recente aquisição de uma empresa sua concorrente relacionada com o objetivo de expansão do
- negócio (...), e a sua integração na B..., o que implicou a realização de obras de ampliação das atuais instalações;
- Pagamento de prémios de produtividade aos diretores e vendedores da empresa e a disponibilização aos mesmos de viaturas ligeiras de passageiros, topo de gama.

Daqui se conclui que, se uma empresa que apresenta prejuízos avultados durante dez anos consecutivos segundo informações do diretor financeiro, continua a apresentar prejuízo em 2017 próximo dos 600 mil euros), cujo valor acumulado, no final de 2016, ia e superior a 25 milhões de euros, e mesmo assim continua em atividade, é porque essa atividade tem que ser lucrativa.

Se relativamente aos rendimentos declarados pela empresa (componente positiva do resultado) não foram detetadas irregularidades, já relativamente aos gastos (componente negativa do resultado), conforme descrito ao longo do referido ponto II.3.7, foram contabilizados um conjunto de gastos que suscitaram fundadas dúvidas quanto à sua efetividade, quantificação e valorização, as quais não foram devidamente esclarecidas pelo sujeito passivo.

E ainda que alguns desses serviços tenham sido efetivamente prestados, em relação à maior parte deles essa probabilidade é remota, não tendo o sujeito passivo colaborado ativamente no esclarecimento dos factos tributários que efetivamente se concretizaram.

IV.2. CONCLUSÃO E FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO E DE DIREITO

Atendendo ao supra exposto, importa sintetizar os factos que fundamentam a aplicação de métodos indiretos, designadamente,

1. Prejuízos durante nove anos consecutivos sem uma justificação válida, na medida em que os constrangimentos ao negócio de ordem conjuntural, apresentados como justificação, foram transversais a todo o setor e, de um modo geral, a toda a atividade económica. No entanto, num mercado em que a B... se apresenta como principal player, não se entende que os seus resultados se apresentem como os mais deficitários;

2. Expetativa de continuar a declarar prejuízos pelo menos até 2028, conforme se depreende do comentário preenchido ao quadro "0526-A - Impostos sobre o rendimento" da IES de todos os anos analisados - 2014, 2015 e 2016, para justificar o não reconhecimento de ativos por impostos diferidos, resultantes de diferenças temporárias dedutíveis relativas a prejuízos fiscais apurados e cujo período limite para dedução é 2028. Note-se que os impostos diferidos ativos são reconhecidos apenas na medida em que seja expectável que existam lucros tributáveis no futuro, capazes de absorver as diferenças temporárias dedutíveis. Se o atual cenário de prejuízos durante 10 anos consecutivos e a todos os níveis inverosímil, já a sua manutenção por, pelo menos mais 11 anos (até 2028) seria verdadeiramente quimérico;
3. A CLC emitida pelo ROC no sentido de que "a continuidade das operações da Empresa (...) está dependente da manutenção do suporte financeiro do seu sócio e partes relacionadas (...) bem como do sucesso futuro das suas operações, existindo uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade se manter em continuidade". No entanto, a empresa continua a preparar as suas demonstrações financeiras no pressuposto da continuidade das suas operações e até a expandir a sua atividade em Portugal, e, na verdade, não se verificam aportes de meios financeiros da parte da acionista, são os débitos de encargos que são lançados em conta corrente que aumentam continuamente o valor em dívida;
4. Débitos de montantes significativos efetuados por empresas do Grupo` a vários títulos sem os quais a empresa apresentaria elevadas rentabilidades dos capitais investidos. Estes débitos são incluídos na componente negativa dos resultados, contribuindo assim para a erosão dos mesmos, e suportam saídas de recursos ou a constituição de passivos a favor da acionista, sem qualquer tributação porque não saem sob a forma de distribuição de lucros, caso em que o estado da fonte os poderia tributar;
5. Nebulosidade que caracteriza as operações que originaram os débitos de serviços, royalties e juros por empresas do grupo, sem comprovação da sua realização, sem quantificação e sem possibilidade de controlo, precisamente porque nem se consegue identificar a operação a controlar. Constituem os instrumentos mais frequentes através dos quais se processa a evasão fiscal internacional, tipicamente associadas a grupos multinacionais que, muitas vezes através das sub-holdings repartem os rendimentos por vários espaços tributários acumulando-os naquele que é mais favorável sob o ponto de vista fiscal;
6. Estes débitos traduzem saídas de recursos ou suportam a constituição de passivos, sem qualquer tributação porque não saem sob a forma de distribuição de lucros caso em que o estado da fonte poderia tributar a sua obtenção e a sua distribuição, mas sob a forma de "gastos" que assim são incluídos na componente negativa dos resultados, contribuindo também para a erosão dos mesmos. Deve aqui acrescentar-se que não se põe em causa a celebração dos contratos apresentados que contemplam estes serviços, o que se questiona é a efetividade dos serviços debitados a coberto de tais contratos;
7. Os dossiês de preços de transferência não passam de construções teóricas, que incluem na sua forma as linhas orientadoras da OCDE, mas que em substância podem ser tudo ou nada. Aliás, se nem sequer se sabe o que se está a comparar (as operações não são concretamente identificadas, sendo baseadas em folhas de excel e em escritos

particulares *ad hoc*), como se pretenderá determinar o preço de plena concorrência? Além disso, a seleção de comparáveis não é dirigida a concretas operações, mas genericamente a intervalos de rentabilidades de um conjunto de empresas, não se encontrando justificada tal seleção principalmente tendo em conta o espaço geográfico em que o sujeito passivo opera, nem o seu nivelamento pelo limite mínimo no intervalo de rentabilidade operacional assim apurado.

Face ao exposto, encontram-se reunidos os pressupostos legais para a avaliação indireta da matéria coletável, designadamente o previsto nas alíneas b) e e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT. Na verdade, o facto de serem apresentados resultados negativos ao longo de nove exercícios consecutivos, sem razão justificada (pelo menos desde 2011, ano em que ficou concluído o processo de reestruturação da empresa), aliado às restantes circunstâncias relatadas, constitui um forte indício de que a contabilidade, apesar da sua aparente correção formal (com exceção das irregularidades relatadas no ponto III deste relatório), não reflete a real situação patrimonial da sociedade nem os resultados por ela efetivamente obtidos.

De facto, esta situação em que uma sociedade comercial, que integra um grupo multinacional com interesses em várias partes do mundo, cujo objetivo é certamente a obtenção de lucros, que mobiliza recursos avultados na reestruturação da atividade que passou pelo abandono de alguns segmentos, na mudança e adaptação das instalações para acolher o setor que decidiu manter, no seu alargamento que passou pela recente aquisição de uma empresa congénere, que se apresenta como principal player do mercado e que apresenta o maior volume de negócios no setor em que se insere em Portugal, não é crível que mantenha por tanto tempo uma atividade se ela gerar prejuízos da grandeza revelada pela contabilidade, e cuja continuidade dependa do suporte financeiro da acionista. Não se trata aqui de fazer qualquer juízo de valor sobre as opções empresariais e de gestão do sujeito passivo, mas sim de extrair deste cenário uma conclusão óbvia e em consonância com a que se retira diretamente da lei que, nestas circunstâncias, considera que a contabilidade não oferece fiabilidade (artigo 88º da LGT), passando a avaliação indireta a ser o regime regra de determinação da matéria coletável, conforme determinado pelas alíneas b) e e) do artigo 87º da LGT.

Portanto, o referido facto da apresentação de prejuízos ao longo de nove exercícios seguidos sem que a empresa justifique validamente tais resultados e explique o que a motiva a continuar tal atividade, sobretudo quando conjugado com os demais factos acima identificados, justifica a conclusão de que a contabilidade não é credível, apesar de “aparentemente” estar organizada de acordo com as regras de normalização contabilística, pelo que a mesma não reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido, e justifica o recurso a métodos indiretos. Com efeito, a aplicação dos métodos de avaliação direta não conduz à matéria tributável real do sujeito passivo em análise (n.º 1, do artigo 81º, artigo 82.º e 87.º, todos da LGT).

Simultaneamente, fica demonstrado que para efeitos de IRC não houve um cumprimento integral do disposto no artigo 123.º do Código do IRC.

Neste sentido, em face do anteriormente descrito neste relatório, e em especial, no relevado neste capítulo, apuram-se factos que elidem a presunção de verdade dos valores declarados constante do número 1, do artigo 75.º da Lei Geral Tributária (LGT), por se verificar o indicado nas alíneas a) e b), do número 2, da mesma norma.

Conclui-se assim que a escrituração do sujeito passivo, não reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido, pelo que, face à apresentação de prejuízos ao longo de nove exercícios seguidos sem razão devidamente justificada, e à consequente impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis a correta determinação da matéria tributável e ao facto de as irregularidades e os fundamentos referidos no presente relatório serem insupríveis, se recorre, nos termos das alíneas b) e e), do número 1, do artigo 87.º e artigo 88.º, todos da LGT, para os efeitos previstos nos artigos 87.º a 89.º, do citado diploma legal, por remissão do artigo 57.º do Código do IRC, à sua determinação por aplicação de métodos indiretos, nos anos de 2014, 2015 e 2016.

V. CRITÉRIOS DE CÁLCULO DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS

V.1. CORREÇÕES TÉCNICAS AOS VALORES DECLARADOS

Aos valores declarados pelo sujeito passivo, foram efetuadas as correções técnicas descritas no ponto III deste relatório, as quais se resumem no quadro abaixo:

Período de tributação	2014	2015	2016
Resultado fiscal declarado	-2.099.440,30	-569.226,27	-319.911,49
Correções técnicas			
III.1.1.1	27.146,27		
III.1.1.2	1.428.459,80		
III.1.2.1.1	11.569,43	11.569,43	11.569,43
III.1.2.1.2	26.680,52	26.689,59	26.948,67
Total	1.493.856,02	38.259,02	38.518,10
Resultado fiscal corrigido	-605.584,28	-530.967,25	-281.393,39

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO

(,,)

Análise às alegações apresentadas pelo sujeito passivo:

(...)

Tendo em conta o antes referido, esclarece-se novamente que o pressuposto que justifica a aplicação de métodos indiretos é, primeiramente, o previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, designadamente a apresentação de prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, sem uma justificação válida, e que no caso concreto do sujeito passivo, a situação ainda é mais gravosa, uma vez que apresenta prejuízos fiscais durante 10 anos consecutivos (de 2008 a 201D, e prevê continuar a apresentar prejuízos fiscais durante pelo menos mais 11 anos (conforme se depreende do comentário preenchido ao quadro “0526-A – Impostos sobre o rendimento” da IES de todos os anos analisados - 2014, 2015 e 2016, para justificar o não reconhecimento de ativos por impostos diferidos, resultantes de diferenças temporárias dedutíveis relativas a prejuízos fiscais apurados e cujo período limite para dedução é 2028).

O pressuposto previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT é uma decorrência do anterior. Assim, a apresentação de prejuízos fiscais durante 10 anos consecutivos sem razão justificada, sobretudo quando conjugado com os demais factos identificados no projeto de relatório, justifica a conclusão de que a contabilidade não é credível apesar de “aparentemente” estar organizada de acordo com as regras de normalização contabilística, pelo que a mesma não reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido, e justifica o recurso a métodos indiretos para o efeito.

Realce-se, ainda, que a apresentação pelo sujeito passivo de prejuízos fiscais durante 3 anos consecutivos, sem uma justificação válida, era por si só motivo suficiente para o recurso à avaliação indireta. No entanto, para além deste pressuposto, e conforme se encontra devidamente descrito ao longo deste relatório, foram identificados uma série de factos e situações que contrariam claramente o cenário de prejuízos recorrentes evidenciado pelas demonstrações financeiras e declarações fiscais do sujeito passivo, o que corrobora a conclusão de que a contabilidade não reflete a posição financeira e o desempenho efetivamente alcançado, apesar da “aparente” regularidade formal.

Veja-se, a este propósito, o excerto do acórdão do TCAN, de 22 de fevereiro de 2008, proferido no processo O4634/04, ainda que referente a factos ocorridos na vigência do CPT, que não continha a previsão legal a que se refere agora a alínea e), do n.º 1, do artigo 87.º da LGT, “ (...) o facto de serem apresentados resultados negativos ao longo de cinco exercícios seguintes, sobretudo quando relacionado o prejuízo acumulado ao longo desses exercícios (esc. 14. 625. 909\$00) com o volume de negócios declarado para cada dos exercícios entre 1992 e 1995 (esc.1.405. 0295500, 4. 067.900\$00, 3. 532. 041\$00 e 4. 859. 045\$00, respetivamente), constitui um forte índice de que a contabilidade, apesar da sua correção formal, não reflete a real situação patrimonial da sociedade nem os resultados por ela efetivamente obtidos (...). Não cumprindo aqui fazer qualquer juízo de valor sobre as opções empresariais e de gestão da Contribuinte, não é crível que se mantenha por tanto tempo uma atividade se ela gerar prejuízos da grandeza revelada pela contabilidade.

(...)”

Conforme também decorre do supramencionado acórdão, sempre se considerou incompatível um cenário de prejuízos recorrentes com a manutenção da atividade por parte de entidades comerciais, atento o seu escopo lucrativo, por ser manifestamente contrário à normalidade da vida e as regras de experiência comum. Por tal motivo, passou a integrar o elenco de motivos que justificam a avaliação indireta plasmado no artigo 87.º da LGT. Assim, não tendo o sujeito passivo apresentado razões válidas para a existência dos prejuízos fiscais repetidos, mostra-se verificado o pressuposto para a aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria coletável a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT; e não sendo tal cenário credível, forçoso será concluir que estamos perante uma contabilidade que não oferece fiabilidade, o que justifica a aplicação de métodos indiretos, também por aplicação da alínea b) do n.º 1 do mesmo normativo legal. Portanto, impunha-se ao sujeito passivo apresentar razões justificativas para a apresentação recorrente de prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, pois caso não o faça, estará a AT em condições de aplicar de forma automática a metodologia indireta. Situação esta que é perfeitamente pacífica, pois, quem tem a seu favor uma presunção legal, como a que resulta destes normativos, não necessita de provar os factos que a eles conduzem. Todavia, não foi por isso que se deixou de analisar a concreta situação em que

o sujeito passivo exerce a sua atividade, na tentativa de encontrar a tal justificação que o próprio não logrou apresentar.

B. Excesso de gastos face ao nível de atividade:

Procedeu-se assim à análise dos dados de atividade da empresa com particular ênfase na demonstração de resultados, conforme pontos II.3.7.1 e II.3.7.2.

E relativamente à componente negativa do resultado, verificou-se que foi contabilizado um conjunto de gastos (embora possam existir outros) que suscitou fundadas dúvidas quanto à sua efetividade, quantificação e valorização, as quais não foram devidamente esclarecidas pelo sujeito passivo, que agora volta à questão embora num plano argumentativo exclusivamente teórico que nada acrescenta para efeito de clarificação dos factos tributários em apreciação. Conforme se pode verificar na análise dos pontos 13 a 43 do direito de audição, a argumentação do sujeito passivo gira em torno da (não) justificação dos gastos que foram objeto de pedido de esclarecimentos por parte da inspeção tributária através da Notificação de 7 de fevereiro de 2018 (em Anexo 1), designadamente os serviços, royalties e juros de financiamento debitados ao sujeito passivo por empresas do grupo D..., tendo concluído que "nenhuma das situações supra elencadas [na alínea b) do artigo 88.º da LGT] lhe é passível de ser oponível", atendendo às "vinte páginas de resposta ao pedido de elementos, onde se juntam documentos comprovativos de todas as operações e se oferece prova cabal de todos os factos questionados pelos SIT", pelo que "encontrando-se os serviços, royalties e juros de financiamento suportados em contratos, estando a Exponente na posse de documentos externos corretamente contemplados na sua contabilidade e em situação de cumprimento atempado com as demais obrigações acessórias, de nada adianta à AT a criação de uma categoria intermédia de escrutínio por forma a ensaiar a aplicabilidade direta dos métodos indiretos(. . .)".

E é aqui que reside o cerne da questão. Estamos precisamente a abordar operações entre entidades relacionadas, relativamente às quais o sujeito passivo alega ter apresentado mais de 20 páginas de resposta ao pedido de elementos que acerca dessa matéria lhe foi efetuado e se mantém disponível para enviar outras tantas se tal lhe for solicitado, conforme refere no ponto 25 da exposição apresentada, nomeadamente, contratos (os tais escritos particulares intragrupo), correspondência trocada entre os seus colaboradores, eventualmente mais mapas em formato excel, etc, etc, etc, onde pode caber tudo mas também pode não existir nada. Portanto, ainda que alguns gastos possam ser efetivos (relacionados com o programa informático, lançamento de documentos na contabilidade, etc), os valores debitados a título de fees, royalties, juros, etc são de tal ordem (a rondar o milhão de euros por ano) que suscitaram fundadas dúvidas acerca da sua efetividade e sobretudo do seu valor. A que acresce o facto de se tratar de serviços pouco conhecidos ou insuficientemente identificados, imaterializados e cada vez menos comparáveis, incluindo intangíveis dificilmente suscetíveis de avaliação. E não surtiram qualquer efeito prático as tentativas de obter esclarecimentos adicionais junto do sujeito passivo.

O facto de não se ter colocado em crise a dedutibilidade de tais gastos, diretamente à luz dos critérios previstos nos artigos 23º e 23º-A do CIRC, não legitima o sujeito passivo a concluir que os mesmos passaram o crivo do citado regime (ponto 14 do direito de

audição). Na realidade, foram abundantemente elencados os factos que legitimam as dúvidas acerca da efetividade e da valorização de tais encargos, até porque, face ao conhecimento que se foi tendo acerca da estrutura funcional da empresa, não se justificaria o débito de outros encargos para além dos relacionados com o programa informático e o lançamento de documentos na contabilidade, e portanto, com valores residuais face aos debitados. Depois, os juros acabam por ser uma consequência, não do aporte de capitais por parte da acionista, mas do acumular de crédito a favor daquela por via das faturas que emite ao sujeito passivo.

Quanto à argumentação do sujeito passivo de que "tendo a AT afastado a possibilidade da não-aceitação do custo para efeitos do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A do Código do IRC, estariam (...) preenchidos os pressupostos para a determinação de um preço de transferência diverso relativamente a cada operação, nos termos do artigo 63.º do Código do IRC e da Portaria n.º 1446-C/2001, de 23 de dezembro", acrescentando que não se poderá alegar "que "as operações não são concretamente identificadas", na medida em que as mesmas se encontram suportadas nos respetivos contratos (...)", enfatiza-se o exposto no RIT, designadamente o seguinte:

A documentação relativa a preços de transferência apresentada pelo sujeito passivo está longe da

suficiência que a habilitaria a justificar a observação do intervalo de plena concorrência nas operações intragrupo em que a B... intervém como adquirente;

- A seleção de comparáveis não é dirigida a concretas operações, mas genericamente a intervalos de rentabilidades de um conjunto de empresas, não se encontrando justificada tal seleção principalmente tendo em conta o espaço geográfico em que o sujeito passivo opera, nem o seu nivelamento pelo limite mínimo no intervalo de rentabilidade operacional assim apurado.

O facto de os serviços em causa não se encontrarem concretamente identificados nem quantificados inviabiliza qualquer possibilidade de comprovação ou controlo por parte da AT, apesar das prerrogativas legalmente consagradas para o efeito, concretamente a determinação de um preço de transferência diverso relativamente a cada operação, nos termos do artigo 63.º do Código do IRC e da Portaria n.º 1446-C/2001, de 23 de dezembro.

Portanto, relativamente ao referido pelo sujeito passivo nos pontos 29 e 30 do direito de audiência, não se pode concordar que as operações em causa se encontrem concretamente identificadas pelo facto de "... se encontrarem suportadas nos respetivos contratos, tratando-se de obrigações perfeitamente determinadas e reconduzíveis a categorias típicas de serviços intragrupo." A justificação de que se trata de "típicos serviços intragrupo" ou "serviços de carácter continuado" é outro lugar-comum, que mantém sem resposta todas as interrogações antes referidas.

Conforme, de resto, ficou amplamente demonstrado no ponto II.3.7.2 do RIT, através dos elementos apresentados relacionados com as operações intragrupo, não é possível identificar que operações foram concretamente realizadas e/ou saber o que se está a remunerar. Isto porque, a amplitude das ditas "categorias típicas de serviços intragrupo." é de tal ordem que pode incluir tudo ou nada, ou seja, pode estar a ser praticado um preço de transferência em relação a um serviço efetivamente realizado (preço superior ao preço de plena concorrência) ou pode simplesmente estar em causa uma transferência integral de resultados não associada a qualquer produto ou serviço, podendo, em qualquer dos

casos, a política de preços de transferência revelar-se bastante penalizadora em termos de resultados operacionais.

Com efeito, apesar da conformação legal dada às operações intragrupo, tipificando as diferenças entre valor de mercado de bens e serviços transacionados e os preços constantes dos documentos que titulam tais transações como "preços de transferência", esta realidade não difere, em substância, das operações simuladas entre entidades independentes ou pelo menos formalmente independentes, quando visem a não liquidação e entrega dos impostos devidos. Essa simulação também pode ser total (inexistência da operação titulada pelo documento) ou parcial (entre outros, por valores diferentes).

Assim, poderá dizer-se que os preços de transferência estão para os grupos económicos como as faturas falsas estão para as entidades independentes ou pelo menos formalmente independentes.

Portanto, a problemática dos preços de transferência estende-se para além da própria empresa e relaciona-se também com questões fiscais, na medida em que podem ser manipulados com a finalidade de deslocalizar lucros ou prejuízos entre agentes económicos num mesmo país ou perspectiva multinacional, onde há diferentes leis fiscais, com particular relevância na incidência e taxas de imposto, benefícios fiscais ou mesmo repatriação de lucros. Trata-se de um panorama por demais conhecido, que levou a OCDE a apresentar, com o apoio político do G20, o Base Erosion and Profit Shifting Action Plan (Plano de Ação BEPS), que visa o combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação.

Por último, relativamente aos pontos 32 a 34 do direito de audição, onde o sujeito passivo traz à colação os artigos 38.º, n.º 2 da LGT e 63.º do CPPT, referindo que a AT optou por não proceder à subsunção dos factos que alega à disciplina dos referidos artigos, não percebemos o porquê dessa referência, uma vez que se trata da norma geral anti-abuso sem aplicação ao caso concreto, ainda que se procedesse a uma qualquer reclassificação de rendimentos.

Concluindo, está aqui em causa um conjunto de débitos de montantes significativos, a título de serviços royalties e juros efetuados por empresas do Grupo, a vários títulos, sem os quais a empresa apresentaria elevadas rentabilidades dos capitais investidos. Estes débitos são incluídos na componente negativa dos resultados, contribuindo assim para a erosão dos mesmos, e suportam saídas de recursos ou a constituição de passivos a favor da acionista, sem qualquer tributação porque não saem sob a forma de distribuição de lucros, caso em que o estado da fonte poderia tributar a sua obtenção e a sua distribuição, mas sob a forma de "gastos" que assim são incluídos na componente negativa dos resultados, contribuindo também para a erosão dos mesmos.

Constituem os instrumentos mais frequentes através dos quais se processa a evasão fiscal internacional tipicamente associadas a grupos multinacionais que, muitas vezes através das sub-holdings repartem os rendimentos por vários espaços tributários, acumulando-os naquele que é mais favorável sob o ponto de vista fiscal.

Todos estes gastos e eventualmente outros que não foi possível identificar, impactam negativamente e excessivamente nos resultados da empresa, tendo em conta o nível de atividade desenvolvida, cujo historial de prejuízos se arrasta desde 2008, facto que, juntamente com os restantes evidenciados neste relatório levaram ao recurso aos métodos indiretos para determinação da matéria coletável de IRC, por aplicação, em

primeiro lugar, do pressuposto contido na alínea e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, e também subsidiariamente, pela aplicação do pressuposto contido na alínea b) do mesmo normativo.

Ou seja, em circunstâncias como as descritas, o procedimento tributário adota uma filosofia de repartição do ónus da prova, e nem poderia ser de outro modo. Com efeito, um sistema fiscal que "... faça assentar na administração tributária todo o ónus de prova pode contribuir para a impunidade da fraude e evasão fiscal sobretudo quando o contribuinte tenha voluntariamente procedido à ocultação de todos os sinais reveladores dos factos tributários." (Lima Guerreiro, in Lei Geral Tributária, anotada, nota 3 ao artigo 74.º). Ou, pelo menos, inviabilizado a sua correta determinação e quantificação.

C. Regresso aos pressupostos para aplicação de métodos indiretos:

Quanto às alegações do sujeito passivo em torno da não aplicabilidade do pressuposto contido na alínea do n.º 1 do artigo 87.º da LGT (pontos 44 a 48 do direito de audição), vem este dizer que "a interpretação estrita da disposição contida na citada alínea e) deve reportar-se ao seu elemento literal, pelo que segmento "sem razão justificada" deve ser aferido numa perspetiva binária: ou existe uma razão justificada ou ela não existe (...)". Ou seja, segundo a interpretação do sujeito passivo, só quando o contribuinte não apresente qualquer justificação para a apresentação de prejuízos consecutivos, ou então apresente uma justificação completamente fora de contexto, equiparável à ausência de justificação, é que se poderia recorrer à avaliação indireta com base no pressuposto contido na alínea e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

Ora, atendendo desde logo ao disposto no n.º 5 do artigo 77.º da LGT, não nos parece que seja essa interpretação correta, na medida em que o contribuinte até pode apresentar uma ou várias razões que, na sua ótica, justificam plenamente os prejuízos consecutivos. No entanto, a AT pode aceitar as justificações apresentadas, ou não aceitar, se na sua fundamentação para o recurso à avaliação indireta, apresentar as razões que descredibilizam as justificações apresentadas pelo sujeito passivo.

Na verdade, se o sentido da norma fosse aquele que o sujeito passivo defende, esta seria uma norma perfeitamente inútil porquanto a contabilidade já evidencia, ela própria, uma justificação para o resultado alcançado na medida em que o faz corresponder à diferença entre rendimentos e gastos do período. Assim sendo, ocorre prejuízo quando os gastos excedem os rendimentos.

Ao longo de todo o relatório ficaram bem patentes as dúvidas suscitadas por esse excesso de gastos face aos rendimentos ou nível de atividade do sujeito passivo, não tendo este apresentado razões atendíveis para tal cenário ou demonstrado a sua adequação.

O sujeito passivo, continua a sua argumentação nos pontos 48 e seguintes, referindo que "tendo a Exponente apresentado, no âmago do princípio da cooperação, a sua justificação para a situação de prejuízos fiscais consecutivos que infelizmente tem vindo a enfrentar, e tendo essa justificação uma aderência efetiva na realidade do mercado nacional, não se afigura legítimo que a AT ensaie uma tentativa de desconstrução dessa justificação com base na comparação a concorrentes do mercado geográfico ibérico, (...)", concluindo no ponto 50, que "a aplicação do regime da avaliação indireta proposto pelos SIT configura, (...), uma opção pouco clara que põe em causa a validade das conclusões que pretende legitimar".

Conforme decorre do já referido anteriormente, de facto, o sujeito passivo, no âmbito do princípio da colaboração, apresentou a sua justificação para a situação de prejuízos fiscais consecutivos. No entanto, conforme se encontra descrito no ponto IV do RIT, foram reunidos pela inspeção tributária uma série de factos, devidamente analisados e detalhados no ponto II.3.7 do RIT, que permitiram concluir que as justificações apresentadas para a declaração consecutiva de prejuízos, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, não têm aderência à realidade.

Trata-se, pois, de uma situação em que o sujeito passivo teve a oportunidade para oferecer uma razão válida para a existência dos prejuízos fiscais repetidos. No entanto, pelos factos apresentados nos pontos II.3.7 e IV do RIT, concluiu-se não ser de aceitar o nexo de causalidade evocada pelo sujeito passivo, como decorre do próprio texto da alínea e), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, (ao referir "sem razão justificada"). Nestes casos, a AT está em condições de aplicar a metodologia indireta, tendo a seu favor a presunção legal prevista no normativo antes referido.

Importa ainda clarificar em relação à afirmação do sujeito passivo "não se afigura legítimo que a AT ensaie uma tentativa de desconstrução dessa justificação com base na comparação a concorrentes do mercado geográfico ibérico", (...) o seguinte:

- A não-aceitação, por parte da AT, das razões apresentadas para os prejuízos fiscais consecutivos vai muito para além da comparação a concorrentes do sujeito passivo, conforme se verifica pelos factos descritos no ponto II.3.7 e resumidos no ponto IV do PRIT;

- Ao contrário do que afirma o sujeito passivo, a comparação efetuada pela AT teve por base apenas concorrentes nacionais, referenciados pelo próprio sujeito passivo no dossiê de preços de transferência como sendo os seus principais concorrentes, tendo-se verificado inclusive que todos se localizam na mesma região onde está localizado o sujeito passivo, ou seja, no distrito de ...;

É o próprio sujeito passivo, e não a AT, que recorre a empresas do mercado geográfico ibérico para efetuar o estudo de comparabilidade constante dos dossiês de preços de transferência apresentados, sem validamente justificar tal opção.

Por tudo o exposto, não tem, assim, razão o sujeito passivo ao afirmar que "a aplicação do regime da avaliação indireta proposto pelos SIT configura, (...), uma opção pouco clara que põe em causa a validade das conclusões que pretende legitimar".

Concluindo, foi reunido pela inspeção tributária um conjunto de factos devidamente descritos e provados ao longo deste relatório, que em conjugação com a apresentação de prejuízos ao longo de dez exercícios seguidos sem que a empresa justifique validamente tais resultados e explique o que a motiva a continuar a atividade, justifica a conclusão de que a contabilidade não é credível, apesar de "aparentemente" estar organizada de acordo com as regras de normalização contabilística, pelo que a mesma não reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido, e justifica o recurso a métodos indiretos.

Neste sentido, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 74.º da LGT, "Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação".

Em face do descrito neste relatório, em especial, no relevado no capítulo IV, a inspeção tributária apurou no decurso da ação inspetiva um vasto conjunto de factos que elidem a

presunção de verdade dos valores declarados constante do número 1 do artigo 75.º da LGT, o que em conjugação com a apresentação de prejuízos ao longo de nove exercícios seguidos, sem justificação válida, fundamenta o recurso à avaliação indireta. Cobia ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação, o que não logrou fazer em sede do presente direito de audição.

- i) Em 29-08-2018, a Requerente apresentou pedido de revisão da matéria tributável colectável, nos termos que constam do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- j) No processo de revisão da matéria colectável n.º 31/2018, da Direcção de Finanças de ..., , foi proferido despacho em 12-11-2018, pelo Director de Finanças de ..., nos seguintes termos:

Despacho:

Em concordância com o teor do parecer que antecede, nos termos do n.º 6 do art.º 92.º da Lei Geral Tributária (LGT) resolvo manter os valores inicialmente fixados, a saber:

Ano	IRC Lucro Tributável Fixado
2014	€ 400.222,06
2015	€ 228.493,57
2016	€ 452.524,30

Notifique-se em conformidade.

O Director de Finanças

(página inicial do documento n.º 11)

- k) O parecer em que foi apostado o despacho que antecede, é o n.º 23/2018, que consta do documento n.º 11, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

Matéria Fiscal fixada/liquidada alvo de apreciação no debate contraditório:

Ano	IRC Lucro Tributável Fixado
2014	€ 400.222,06
2015	€ 228.493,57
2016	€ 452.524,30

Refere o n.º 6 do art.º 92.º da LGT que, na ocorrência de falta de acordo entre os peritos que tiveram intervenção no debate contraditório

"(...) o órgão competente para a fixação da matéria tributável RESOLVERÁ, de acordo com o

seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos. (...)"

Para todos os efeitos legais dão-se aqui por integralmente reproduzidas, passando a fazer parte integrante deste documento, o conjunto de peças que nele se referem e que, a partir do Relatório elaborado pela Inspeção Tributária (RIT), contribuíram para a gradual instrução do processo acima identificado.

(...)

C- APRECIÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

C.1- Pressupostos para aplicação de métodos indiretos

O n.º 1 do art. 75.º da LGT dispõe que "Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal".

O relatório da inspeção tributária [capítulos II.3.5 a II.3.7 e IV.1] fundamenta-se em vários argumentos que implicam o recurso à avaliação indireta, sendo de considerar, no essencial:

O sujeito passivo apresenta resultados negativos consecutivos desde o ano de 2008, sendo que, no final de 2016, o valor dos prejuízos acumulados já é superior a 25 milhões de euros. Tendo sido notificado o sujeito passivo para justificar os incessantes prejuízos, este referiu as condições económicas e setoriais desfavoráveis, mais concretamente:

- O mercado português da cerâmica com margens relativamente baixas, quando comparadas com outros mercados europeus;
- A diminuição das vendas no setor do pavimento e revestimento, face ao abrandamento da atividade da construção civil;
- A diminuição das exportações do mercado cerâmico português, fruto de uma crescente pressão sobre os preços de venda do mercado da louça e do azulejo;
- O projeto Ria Stone que não atingiu os volumes e as margens idealizadas no plano de negócios da empresa;
- A previsão de uma diminuição do número de empresas fabricantes de coloríficos a atuar em Portugal, que não se veio a verificar;
- O aumento dos custos unitários das fritas; e
- A diminuição das vendas de tintas digitais, ao contrário do que era previsto.

No entanto, conforme devidamente analisado e detalhado no RIT, não foi possível a aceitação das

justificações apresentadas pelo sujeito passivo para a declaração consecutiva de prejuízos, isto porque:

- Os constrangimentos de ordem conjuntural referidos foram transversais a todo o setor, como também a toda a atividade económica. Porém, num mercado onde a B... se apresenta como principal player, não é possível aceitar que os seus resultados sejam os mais deficitários;

- De facto, no período de 2012 a 2016, os principais concorrentes apresentam rentabilidades líquidas das vendas substancialmente superiores às da B...;
- As margens brutas das vendas (MBI) da B... estão de acordo com a média das declaradas pelos principais concorrentes, tendo inclusive aumentado ao longo dos anos de 2012 a 2016;
- Os resultados divergem quando as margens brutas são calculadas com a inclusão dos FSE (MBII).

Nesta análise, as apresentadas pela B... são muito inferiores à média das apresentadas pelos seus principais concorrentes, rondando a diferença cerca de dez pontos percentuais, nos anos de 2014, 2015 e 2016, sendo essa diferença ainda mais acentuada nos anos de 2012 e 2013.

Foi identificado um conjunto de gastos contabilizados pela empresa, que suscitaram dúvidas quanto à sua efetividade, quantificação e valorização, e que se mantêm mesmo após esclarecimentos do sujeito passivo. No entanto, o facto de os mesmos não se encontrarem concretamente identificados nem quantificados inviabiliza qualquer possibilidade de comprovação ou controlo por parte da AT, apesar das prerrogativas legais para o efeito.

Acresce que, não se concebe que uma atividade que não seja lucrativa possa justificar os investimentos avultados efetuados pela empresa, e já referidos nesta Informação, aquando da narração da posição da PAT.

Encontram-se assim reunidos os pressupostos enunciados na al. b) e e) do n.º 1, do art. 87.º e na al. b) do art.º 88.º, ambos da Lei Geral Tributária e no art.º 57.º do Código do IRC que prevêm em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável o recurso à avaliação indireta.

De facto, a manutenção de uma atividade económica que, persistentemente e sucessivamente apresenta resultados negativos constitui um "sinal de alerta" para uma eventual evasão fiscal. Para efeitos da al. e) do n. 1 do art.º 87.º da LGT, considera-se significativa a apresentação de prejuízos fiscais durante 3 anos consecutivos, sendo que no caso em apreço os resultados negativos persistiram continuamente durante 10 anos (2008 a 2017), prevendo, o contribuinte, o seu prolongamento ininterrupto até pelo menos o ano de 2028. Com o desiderato de proteger o princípio da tributação pelo rendimento real, a lei prevê a apresentação de uma justificação para os resultados declarados pelo contribuinte. Sendo insuficiente a justificação, a situação descrita corresponde a uma presunção legal de não correspondência do resultado declarado com o resultado real, havendo necessidade de avaliação indireta.

Num plano económico e pessoal, é racional a minimização dos impostos a pagar. Esta diminuição pode ser conseguida por diversas vias, uma das quais é designada de gestão, planeamento ou engenharia fiscal, sendo uma via totalmente legítima e lícita". Constituem alternativas fiscais que ficam sujeitas à eleição do contribuinte.

Noutros casos, a redução dos impostos a pagar é alcançada através da chamada "evasão fiscal", sendo esta toda a forma de diminuir os impostos a pagar que não seja "gestão fiscal" nem "fraude fiscal". A fraude fiscal é conseguida por infração direta da lei através de atos ou negócios ilícitos, cuja consequência, para além da entrega do imposto que o

Estado deixou de arrecadar, é a aplicação de uma sanção de natureza contraordenacional (coima) e de natureza criminal (multa ou prisão).

No caso em apreço, confrontamo-nos com uma prática de evasão fiscal, cuja causa é norteadada por

simples cálculos económicos: o contribuinte está disposto a praticar a evasão fiscal se os benefícios que daqui obtém compensam o risco de ser descoberto.

A conjuntura económica é uma das causas vulgarmente apresentadas, sendo que em períodos de

recessão a fuga ao imposto afigura-se mais atraente do que em períodos de expansão.

No âmbito empresarial a existência de evasão fiscal passa por avaliar se uma decisão ou operação de gestão deriva da conduta normal do gestor se não houvesse tributação.

Com a internacionalização das empresas e no contexto dos grupos multinacionais, a evasão fiscal assumiu proporções a nível internacional, facilitada pela existência de países ou territórios com baixa ou nula tributação. A importância do tratamento da evasão ou "planeamento fiscal abusivo" tem levado os Estados a introduzirem as chamadas "medidas anti-abuso".

Os sistemas fiscais adotam diferentes posições quando confrontados com tais práticas, sendo que

alguns países adotam apenas uma disposição geral anti-abuso, outros optam por disposições especiais.

Ainda há outros países, onde se inclui Portugal, que adotam em simultâneo as disposições gerais (de que é exemplo a norma contida no n.º 2 do art.º 38.º da LGT) e especiais (de que são exemplo as normas contidas nos artigos 63.º, relativa a preços de transferência, e 67.º, atinente à subcapitalização, ambas do CIRC") referidas.

Se é certo que não poderá vislumbrar-se no caso concreto a figura do anti-abuso até porque não foi aberto o procedimento específico, situação que afasta o exposto pelo contribuinte quanto à aplicação ou não do art.º 63.º do CPPT, dúvidas não podem subsistir de que a conduta da IT mostra-se legitimada nos termos já expostos, sendo certo, no entanto, que estabelecendo a lei fiscal duas metodologias alternativas ao método declarativo - correções técnicas e presunções - o recurso a qualquer delas não depende de um critério discricionário da autoridade tributária, sendo que esta se encontra vinculada ao recurso às correções técnicas, quando se encontre em condições de apurar com efetividade os rendimentos a tributar. No entanto, tal não sucedeu na situação em apreço, pois concluiu, a IT, pela necessidade do recurso à aplicação dos métodos indiretos de avaliação da matéria tributável, para efeitos de IRC, tendo como fundamento principal a reiterada apresentação de resultados tributáveis negativos, sem razão justificada, de acordo com o disposto na al. e) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT.

Estando em causa a "desconsideração de custos" - não quantificáveis por via direta - nos períodos de tributação de 2014, 2015 e 2016 e não permitir ao contribuinte manipular o apuramento dos resultados tributáveis de acordo com aquilo que for mais conveniente para a respetiva tributação, então impõe-se o apuramento da matéria relevante e a mais aproximada da real - ainda que presumida - com referência aos referidos anos. Note-se que, conforme se dá conta no capítulo C.2 desta Informação, quanto à "desconsideração de custos", sempre que foi possível a respetiva quantificação, foram desconsiderados alguns gastos, nomeadamente, tendo em conta o disposto no art.º 23.º do CIRC.

O art.º 17.º do CIRC estabelece como regime regra de apuramento do lucro tributável, a contabilidade.

Mas, o facto de a tributação ser feita com base na contabilidade, não significa que o rendimento declarado pelo contribuinte corresponda ao seu rendimento real.

A existência de irregularidades ou anomalias nos registos contabilísticos, entre outros fatores, na

contabilidade do sujeito passivo, ilide a presunção da verdade declarativa, prevista no n.º 1 do art.º 75.º da LGT. Logo, a administração tributária pode avaliar ou calcular a matéria tributável com recurso à avaliação indireta, cuja finalidade é determinar o rendimento real e efetivamente obtido, (ainda que presumido).

A jurisprudência tem seguido este caminho, ao considerar o rendimento presumido como rendimento real, de acordo com o n.º 2 do art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa.

No entanto, a lei exige à Autoridade Tributária um dever especial de fundamentação, sempre que recorre à avaliação indireta para determinar a matéria coletável, isto é, é a ela que cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao contribuinte o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação, conforme define o n.º 3 do art.º 74.º da LGT.

Esta obrigatoriedade de fundamentação encontra-se prevista no n.º 4 do art. 77.º da LGT, que estabelece que a decisão da tributação pelos métodos indiretos, nos casos e com os fundamentos

previstos na presente lei, especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.

É nosso entendimento que a IT evidenciou de forma clara e coerente as circunstâncias reveladoras "de um juízo de suspeita fundado"/"com elevado grau de probabilidade", de falta de aderência à realidade dos dados registados na contabilidade. Como já foi anteriormente referido, as práticas continuadas e injustificadas de apresentação de resultados negativos durante tantos anos consecutivos, constitui indícios sérios de que as correspondentes declarações de rendimentos não têm aderência à realidade.

Pelo exposto, afigura-se-nos que os fundamentos que sustentam a aplicação de métodos indiretos se encontram devidamente comprovados justificando-se assim o recurso aos mesmos, no sentido de se obter a quantificação da matéria tributável em cédula de IRC, referente aos anos de 2014, 2015 e 2016.

(...)

- I) A Requerente foi notificada do resultado do pedido de revisão da matéria colectável através de ofício expedido em 12-11-2018, que consta do documento n.º 11, em se refere, além do mais, o seguinte:

Pela presente fica notificada do resultado decorrente da apresentação de pedido de revisão, relativo à cédula de IRC, anos de 2014 a 2016. Fruto do debate contraditório (n.º 1, do art. 92.º, da LGT), constata-se que ocorreu não acordo (n.º 6, do art.º 92.º, da LGT).

Assim, remetem-se fotocópias:

✓Da ata n.º 48, de 2018-10-08; e

✓Do documento reportado à Resolução, assumida em 2018-11-12, nos termos do disposto no n.º 6,

do art.º 92.º da LGT.

Os documentos enviados servirão de fundamento às liquidações adicionais a efetuar pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira que serão oportunamente remetidas.

As referidas liquidações poderão ser objeto de eventual reclamação graciosa de acordo com o estabelecido no art.º 70.º ou de impugnação judicial com os fundamentos e nos termos estabelecidos nos art.ºs 99.º e 102.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, nos prazos de 120 dias e 3 meses respetivamente, a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias.

(documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral)

- m) A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, com as datas de 19-11-2018, as liquidações adicionais de IRC referentes aos anos de 2015 e 2016, como os n.ºs 2018 ... e 2018 ... e os valores a pagar de € 55.805,62 e 106.448,58, respectivamente, que constam do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- n) Nas notificações das demonstrações de liquidações refere-se, além do mais, o seguinte:
«Fica notificado(a) da liquidação de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativa junta e fundamentação já remetida»;
- o) A Requerente apresentou reclamações graciosas das liquidações que foram indeferidas (documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- p) A Requerente interpôs recursos hierárquicos das decisões de indeferimento das reclamações graciosas, que foram indeferidos (documentos n.ºs 1 e 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- q) Em 31-12-2018, a Requerente pagou a quantia de € 55.805,62, relativa à liquidação referente ao exercício de 2015 (documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- r) Em 02-01-2019, a Requerente pagou a quantia € 106.448,58, relativa à liquidação do exercício de 2016 (documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- s) Em 27-04-2026, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2 Factos não provados

Não há factos com relevância para a decisão da causa que não tenham sido dados como provados.

2.3 Fundamentação da fixação da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam, do processo administrativo.

Não há controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão da causa.

3. Matéria de direito

Foi proferida uma decisão parcial de que resulta a limitação do âmbito do presente processo às questões da falta de fundamentação formal e correcções técnicas.

3.1 Questão da falta de fundamentação por falta de remissão nas liquidações

3.1.1. Posições das Partes

A Requerente diz o seguinte, em suma:

- das demonstrações de liquidação notificadas à Requerente não consta qualquer remissão expressa, clara e individualizada para os fundamentos específicos do RIT, designadamente através da indicação do respetivo título/ordem de serviço, data, capítulos relevantes ou conclusões concretamente aplicáveis, limitando-se a AT a efetuar uma referência genérica e abstrata para “a fundamentação remetida”, a qual não permite identificar quais os pressupostos que foram efetivamente considerados determinantes para a emissão dos atos tributários;
- inexistindo uma remissão expressa e inequívoca para o ato ou documento que contém a fundamentação que lhes subjaz, a Requerente viu-se impedida de conhecer, na sua

totalidade, a fundamentação dos atos tributários contestados, verificando-se, assim, uma total ausência de fundamentação;

- inexistindo a *relatio*, leia-se, a remissão expressa e inequívoca para outros atos ou documentos que completem ou complementem a fundamentação do ato controvertido, não pode o mesmo considerar-se, per se, fundamentado, violando, por conseguinte, o disposto nos artigos 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT e nos artigos 267.º, n.º 5, e 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A Autoridade Tributária e Aduaneira diz o seguinte, em suma:

- o acto de liquidação foi precedido de um conjunto de actos e procedimentos devidamente fundamentados e que deram claramente a conhecer ao Requerente qual o iter lógico cognoscivo, que culminou na liquidação;
- a fundamentação afere-se que quer os actos e procedimentos prévios ao acto de liquidação – procedimento inspectivo e procedimento de revisão oficiosa - quer o acto de liquidação contém todos os elementos necessários à sua cabal compreensão;
- conforme resulta do procedimento administrativo bem como do pedido de pronúncia arbitral, que a Requerente apreendeu claramente quais os motivos que se encontram subjacentes à liquidação de imposto.

3.1.2. Apreciação da questão

A exigência de fundamentação de actos administrativos lesivos consta do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, em que se estabelece que «os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos».

Especialmente para a fundamentação dos actos tributários, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, estabelece que «a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária» e que «a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o

tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (¹)

Embora seja de distinguir entre o acto de liquidação e o acto de notificação através do qual ele é comunicado ao destinatário, no caso em apreço não se provou que haja qualquer outro documento referente aos actos de liquidação que não sejam os que estão reproduzidos no documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, pelo que se tem de partir do pressuposto que ele é cópia dos actos de liquidação tal como foram praticados, que não terão outro conteúdo para além do que consta das notificações.

Como resulta do teor expresso do citado artigo 77.º, n.º 1, da LGT «a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária», pelo que a questão a apreciar reconduz-se a saber se a remissão efectuada nas circunstâncias do caso concreto era suficiente para permitir a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão.

No caso em apreço, há em cada um dos documentos de notificação das liquidações uma remissão para a «fundamentação já remetida».

Constata-se que

- em 29-08-2018, a Requerente apresentou pedido de revisão da matéria tributável colectável fixada no RIT através de métodos indirectos;
- por ofício expedido em 12-11-2018, a Requerente foi notificada do resultado do pedido de revisão da matéria colectável, referindo-se na decisão que «os documentos enviados servirão de fundamento às liquidações adicionais a efetuar pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira que serão oportunamente remetidas» e que «dão-se por integralmente reproduzidas, passando a fazer parte integrante deste documento, o

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

conjunto de peças que nele se referem e que, a partir do Relatório elaborado pela Inspeção Tributária (RIT)»;

- em 19-11-2018, foram emitidas as liquidações e, em 22-11-2018, foram emitidas as respectivas demonstrações de acerto de contas, notificadas à Requerente.

Constata-se que a Requerente, poucos dias antes das notificações das liquidações, a Requerente foi notificada do despacho que fixou a matéria tributável, em que se lhe comunicou, expressamente, que:

«os documentos enviados servirão de fundamento às liquidações adicionais a efetuar pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira que serão oportunamente remetidas».

Perante esta última notificação, é de presumir, à face das regras da experiência comum, que um destinatário normal não deixaria de concluir que as remissões para a **«fundamentação já remetida»** que consta das notificações das liquidações se reportava à **fundamentação da decisão de fixação da matéria tributável por métodos indirectos**, não só por essa a decisão final do procedimento instaurado pela própria Requerente, mas também porque a anterior notificação do RIT não referia que seriam emitidas liquidações com base na sua fundamentação.

Assim, interpretando o teor dos actos de liquidação no contexto em que foram praticados, conclui-se que há neles uma remissão expressa para a fundamentação da decisão do procedimento de revisão da matéria tributável por métodos indirectos.

Neste contexto, é de entender que era possível e exigível para um destinatário normal, colocado na situação procedimental em que estava a Requerente (ter requerido a revisão da matéria tributável), estabelecer a relação entre as liquidações notificadas e a respectiva fundamentação, recebida poucos dias anteriores, quanto à fixação da matéria tributável por métodos indirectos.

Assim, conclui-se que se contêm nos actos de liquidação remissões expressas para a fundamentação anteriormente remetida e perfeitamente identificável.

Improcede, assim, vício de falta de fundamentação por falta de remissão invocado pela Requerente.

3.2. Questão da falta de fundamentação formal da decisão de fixação da matéria colectável por métodos indirectos

3.2.1. Posições das Partes

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- a fundamentação deve dar a conhecer ao interessado o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão, sendo certo que se a fundamentação não esclarecer a motivação do acto por obscuridade, contradição e insuficiência, o acto considera-se não fundamentado;
- um ato apenas se considera legalmente fundamentado, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 77.º, n.º 1, da LGT, se a fundamentação ostentar as razões de facto, no sentido em que a administração fiscal deve invocar os factos nos quais baseou a sua decisão, mas também as razões de direito, devendo a administração demonstrar o preenchimento dos concretos pressupostos legais de que depende a sua decisão, não podendo limitar-se a remeter genericamente para as normas jurídicas aplicáveis;
- a Requerente permanece sem conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pelos SIT, que desembocou na decisão de aplicação de métodos indirectos;
- a mera remissão genérica para um relatório extenso e tecnicamente complexo, sem identificação dos concretos fundamentos relevantes, não permite ao contribuinte apreender, de forma clara e imediata, as razões que conduziram à correção da sua matéria coletável, nem perceber de que modo os factos apurados foram subsumidos às normas jurídicas aplicáveis;
- o RIT apresenta uma narrativa global e difusa, assente em juízos genéricos de razoabilidade económica, em apreciações subjetivas sobre a normalidade da atividade empresarial e em comparações setoriais amplas, sem que daí resulte, de forma clara e individualizada, a fundamentação específica de cada um dos atos de liquidação emitidos por referência aos períodos de tributação de 2015 e 2016;
- não se encontra assegurada a necessária correspondência entre os fundamentos invocados no procedimento inspetivo e o conteúdo concreto dos atos tributários praticados, não se verificando uma fundamentação própria dos atos de liquidação, autonomamente considerada, como é legalmente exigido;
- esta insuficiência de fundamentação não pode ser suprida pela circunstância de a Requerente ter conseguido, a posteriori, reconstruir ou inferir os possíveis fundamentos subjacentes à atuação da AT, sendo jurisprudencialmente pacífico que o dever de fundamentação deve ser cumprido no próprio ato, no momento da sua comunicação ao destinatário, e não reconstruído ex post facto;

- ao não explicitar, de forma clara, suficiente e inteligível, os fundamentos de facto e de direito que presidiram à emissão de cada um dos atos de liquidação aqui impugnados, limitando-se, ao invés, remeter genericamente para “a fundamentação remetida”, a AT não fundamentou cabalmente os atos tributários, os quais se encontram irremediavelmente inquinados de insuficiente fundamentação, o que os inquina de ilegalidade;
- a fundamentação invocada pelos próprios SIT, em sede inspetiva, assenta essencialmente numa narrativa genérica e transversal, construída a partir de juízos amplos e flagrantemente subjetivos sobre a alegada incompatibilidade dos prejuízos fiscais apresentados pela Requerente com a normalidade económica do setor, com a sua posição no mercado e com determinadas decisões empresariais, sem que daí resulte uma demonstração concreta e juridicamente estruturada dos pressupostos que legitimariam a correção da matéria coletável com recurso à aplicação de métodos indiretos;
- a AT limita-se a afirmar que os prejuízos recorrentes “não têm aderência à realidade”, que a atividade “tem de ser lucrativa” ou que determinadas decisões empresariais não seriam compatíveis com uma situação de prejuízos prolongados, mas não explica de que forma tais considerações se reconduzem aos pressupostos legais expressamente previstos para a aplicação da avaliação indireta da matéria coletável;
- o ónus de fundamentação manifesta-se de forma mais agravada, conforme resulta, desde logo, do disposto nos artigos 77.º, n.ºs 4 e 5, 81.º, n.º 1, 83.º, n.º 2, 84.º, n.º 3, 85.º e 91.º, n.º 14, todos da LGT.;
- tal dever acrescido de fundamentação implicaria que a AT efetuasse, no caso vertente, uma descrição das normas do regime que pretendia ver desencadeado e, após demonstrar de forma clara e inequívoca qual a sua interpretação das mesmas, ilustrar em que medida os factos apurados ao longo do processo inspetivo preenchem cada um dos elementos das previsões normativas em causa – admitindo, enquanto hipótese meramente académica, que tais factos se afiguram suficientes para o preenchimento das previsões normativas chamadas à colação, v.g., alíneas b) e e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT;
- a AT não procede a uma análise juridicamente densificada das condições previstas no artigo 88.º da LGT, nem demonstra de que modo os factos apurados preenchem, em concreto, qualquer das situações aí tipificadas, substituindo a exigida subsunção normativa por juízos de normalidade económica, racionalidade empresarial e experiência comum;~
- a fundamentação invocada assenta numa confusão sistemática entre planos conceptualmente distintos, designadamente entre a análise económica da atividade da Requerente, a apreciação da sua estrutura de custos, a existência de gastos intragrupo e os pressupostos legais que permitem afastar a avaliação direta e recorrer a métodos presuntivos de determinação da matéria coletável;

- os SIT limitam-se a afirmar que determinados gastos suscitam dúvidas quanto à sua efetividade, quantificação e valorização, admitindo simultaneamente que alguns serviços foram efetivamente prestados, sem, contudo, identificar com precisão quais os serviços concretamente desconsiderados, em que medida, em que montante e com que reflexo específico na matéria coletável de cada exercício;
- tal abordagem, manifestamente genérica, não permite à Requerente compreender quais os factos concretos que os SIT consideraram não provados ou insuficientemente esclarecidos, nem perceber se a correção efetuada assenta na não aceitação de gastos, na sua reclassificação, ou numa mera presunção de excessividade global dos custos, o que compromete seriamente a inteligibilidade e a suficiência da fundamentação apresentada;
- os SIT fundamentam o recurso à avaliação indireta com base numa análise comparativa com concorrentes, invocando margens médias de rentabilidade fiscal das vendas, sem explicar de forma adequada os critérios de seleção dessas entidades, a respetiva comparabilidade efetiva com a Requerente, nem a razão pela qual tais indicadores seriam mais fiáveis do que os elementos contabilísticos do próprio sujeito passivo;
- a fundamentação apresentada não esclarece, designadamente, por que motivo a existência de margens inferiores às de concorrentes, num determinado período, constitui, por si só, um indício de que a contabilidade não reflete a real capacidade contributiva da Requerente, nem demonstra a existência de qualquernexo necessário entre tais diferenças e a verificação dos pressupostos legais da avaliação indireta;
- a AT procede a uma utilização instrumental das correções meramente técnicas identificadas, reconhecendo expressamente que as mesmas não tiveram impacto autónomo na determinação do resultado tributável corrigido, mas sem explicar de que modo tais correções, absorvidas no cálculo por métodos indiretos, contribuem para reforçar a validade do método presuntivo adotado;
- a conclusão de que a matéria coletável deve ser determinada por métodos indiretos é utilizada para justificar a própria aplicação desses métodos, sem que sejam demonstrados, de forma prévia e autónoma, os pressupostos legais que permitem afastar a avaliação direta;
- a fundamentação apresentada não distingue, de forma clara, os fundamentos aplicáveis a cada um dos períodos de tributação em causa, limitando-se a uma apreciação agregada e transversal de vários exercícios, o que impede a Requerente de compreender quais os elementos específicos que, em cada exercício, teriam determinado a correção da matéria coletável;
- a interpretação da disposição contida na citada alínea e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT deve ser estrita e reportar-se ao seu elemento literal, pelo que o segmento “sem razão justificada” deve ser aferido numa perspetiva binária: ou existe uma razão justificada ou ela não existe – tertium non datur;

- nessa medida, a não ser que o contribuinte apresente uma justificação inepta ou ad nutum, por seu turno equiparável à ausência tout court de uma justificação, não parece que tenha sido o propósito do legislador fazer depender o princípio da tributação segundo o lucro real da discussão, necessariamente discricionária e sujeita a valorações, em torno do que se deve considerar uma razão justificada;
- os SIT desconsideraram, de forma absolutamente infundada, os elementos trazidos ao procedimento inspetivo, assim como as razões justificativas estruturais e de mercado relativamente aos prejuízos consecutivos, apresentadas pela Requerente durante a ação inspetiva.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- um acto está fundamentado, sempre que o destinatário ficar devidamente esclarecido acerca das razões que o determinaram estando, consequentemente habilitado a impugná-lo convenientemente, não tendo todavia a fundamentação, de ser exaustiva mas acessível;
- a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que a Requerente por via da reclamação graciosa, recurso hierárquico e do presente pedido de pronúncia arbitral e em face dos argumentos por si explanados ao longo do seu articulado, demonstra ter cabalmente compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida, já que tenta rebater, ponto por ponto, toda a sua actuação;
- o acto de liquidação foi precedido de um conjunto de actos e procedimentos devidamente fundamentados e que deram claramente a conhecer ao Requerente qual o iter lógico cognoscivo, que culminou na liquidação;
- no caso concreto, o ato de liquidação em crise é o concretizar das correções à matéria tributável declarada, firmadas no relatório da ação inspetiva e confirmadas em sede de procedimento de revisão da matéria tributável realizado nos termos do disposto nos artigos 91º e 92º da LGT;
- a verificar-se a hipotética situação de falta ou insuficiência da fundamentação – hipótese que só em teoria e sem conceder se admite –, cabia à Requerente solicitar a emissão da certidão prevista no Art.º 37.º do CPPT, com vista a suprir as alegações deficiências da notificação.

3.2.2. Apreciação da questão

A Requerente refere-se a falta de fundamentação formal da decisão de optar pela avaliação indirecta e não à fundamentação da própria avaliação.

3.2.2.1. Fundamentação formal e fundamentação substancial

Deverão distinguir-se os conceitos de «fundamentação material» e «fundamentação formal».

Esta última «pode ser entendida como uma exposição enunciativa das razões ou motivos da decisão», enquanto a fundamentação material corresponde à «recondução do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspecto formal da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade substancial do acto praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade». (...)

«O dever da fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória. O dever cumpre-se desde que exista uma declaração a exprimir um discurso que pretenda justificar a decisão, independentemente de esse arrazoado». (VIEIRA DE ANDRADE, O dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos, páginas 11-13).

Apenas a falta de fundamentação formal constituirá vício de forma.

A falta de fundamentação substancial, por incorrecção ou falta de prova dos pressupostos de facto ou o erro de direito, consubstanciará vício de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito.

Neste sentido, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-09-2011, proferido no processo n.º 0494/11:

O facto de, porventura, a valia substancial dos fundamentos aduzidos nesse discurso fundamentador não ser suficiente para retirar a conclusão que aí se retirou, isto é, ser insuficiente ou inapta, do ponto de vista legal, para suportar a correção efetuada, é matéria que não contende com a fundamentação formal do acto, mas sim com a fundamentação substancial, que pode levar à procedência da impugnação por força dos vícios de violação de lei que foram invocados.

Com efeito, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exatidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. É que, como adverte SÉRVULO CORREIA ("Noções de Direito Administrativo", I, pág. 403.), «a fundamentação pode ser inexata e ser suficiente, por permitir entender quais os pressupostos de facto e de direito considerados pelo autor do acto. Deste modo, a inexatidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por

falta de fundamentação. Ela pode sim revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou (...) por erro nos pressupostos de facto» (...)".

No caso em apreço, apenas há que apreciar a questão da falta de fundamentação formal, pelo que já se referiu na decisão parcial sobre a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3.2.2.2. Apreciação da fundamentação formal

3.2.2.2.1. Fundamentação relevante

Antes de mais, importa salientar que a fundamentação relevante da decisão de fixação da matéria tributável por métodos indirectos, é a que consta do parecer n.º 23/2018, para que remete o despacho do Director de Finanças de ... que conta do documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Este parecer não remete globalmente para a fundamentação que consta do RIT, antes tem fundamentação própria, em que alguns pontos estão implícitas remissões para o RIT.

Neste contexto, deve notar-se que, quando no parecer de dão «*por integralmente reproduzidas, passando a fazer parte integrante deste documento, o conjunto de peças que nele se referem e que, a partir do Relatório elaborado pela Inspeção Tributária (RIT), contribuíram para a gradual instrução do processo acima identificado*», o que se dá como reproduzido é o conjunto de peças que se referem neste parecer («*deste documento*»), que são as do RIT que contribuíram para a instrução do processo de revisão n.º 31/2018.

Assim, a fundamentação a atender para apreciar a questão da fundamentação formal é a que consta do referido parecer n.º 23/2018, com as remissões para o RIT que nele se contêm.

3.2.2.2.2. Apreciação da questão

De harmonia com o disposto no artigo 153.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, «equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato».

Como já se referiu e é jurisprudência pacífica, a fundamentação formal do acto tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão.

Assim, não implica necessariamente falta de fundamentação formal o uso de expressões genéricas ou juízos subjectivos desde que, apreciando globalmente a fundamentação, se percebam as razões pelas quais se decidiu.

Na decisão do procedimento de revisão concluiu-se que «encontram-se assim reunidos os pressupostos enunciados na al. b) e e) do n.º 1, do art. 87.º e na al. b) do art.º 88.º, ambos da Lei Geral Tributária e no art.º 57.º do Código do IRC que prevêm em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exata dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável o recurso à avaliação indirecta».

Assim, o que está essencialmente em causa, a nível da fundamentação formal, é saber se se percebem as razões pelas quais a decisão de fixação da matéria tributável enquadrava a situação da Requerente nas alíneas b) e e) do artigo 87.º da LGT.

3.2.2.2.1. Apreciação da fundamentação formal do enquadramento da situação da Requerente na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT

O artigo 87.º, n.º 1, alínea b), da LGT estabelece que «a avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de (...) b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto».

No entanto, esta norma é complementada pelo artigo 88.º da LGT que estabelece o seguinte:

Artigo 88.º

Impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável

A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

- a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;*
- b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;*
- c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.*
- d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.*

Na fundamentação de direito da decisão do procedimento de revisão, depois de se reproduzirem as considerações essenciais do RIT, conclui-se que

Encontram-se assim reunidos os pressupostos enunciados na al. b) e e) do n.º 1, do art. 87.º e na al. b) do art.º 88.º, ambos da Lei Geral Tributária e no art.º 57.º do Código do IRC que prevêm em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável o recurso à avaliação indirecta.

Por esta fundamentação fica-se a saber que a entidade que decidiu entendeu que a situação se enquadrava na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º, por se enquadrar na alínea b) do artigo 88.º da LGT.

Fica-se, assim, a saber que é a alínea b) a norma do artigo 88.º que, no entendimento da entidade que fixou a matéria tributável, permite enquadrar a situação na alínea b) do artigo 87.º.

Porém, esta alínea b) não prevê apenas uma situação, mas **seis**: recusa de exibição, ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação de contabilidade e demais documentos legalmente exigidos.

Poderia ser dispensável a identificação expressa do conceito ou conceitos que a AT considerou preenchidos se isso se percebesse através da restante fundamentação.

Mas, no caso em apreço, não se vislumbra na fundamentação do parecer em que se baseou a fixação da matéria tributável qualquer indicação que permita perceber em qual ou quais destes conceitos a entidade que fixou a matéria tributável considerou enquadrada a situação da Requerente.

Na verdade, o que se refere no parecer subjacente à decisão de fixação da matéria tributável sobre contabilidade é o seguinte:

Foi identificado um conjunto de gastos contabilizados pela empresa, que suscitaram dúvidas quanto à sua efetividade, quantificação e valorização, e que se mantêm mesmo após esclarecimentos do sujeito passivo. No entanto, o facto de os mesmos não se encontrarem concretamente identificados nem quantificados inviabiliza qualquer possibilidade de comprovação ou controlo por parte da AT, apesar das prerrogativas legais para o efeito.

Esta afirmação apresenta uma ambiguidade ao começar por afirmar que foi identificado um conjunto de gastos contabilizados e terminar por atribuir a impossibilidade de controlo à falta de identificação e quantificação desses mesmos gastos. Designadamente, não esclarece se distingue a identificação dos registos contabilísticos da identificação das operações subjacentes, nem quais os elementos cuja ausência inviabilizaria a comprovação ou o controlo e, sem essa explicação, permanece obscuro o percurso pelo qual as dúvidas inicialmente referidas conduziram à afirmada impossibilidade.

De qualquer forma, por este excerto, entrevê-se que havia contabilidade e a AT teve acesso a ela, o que é confirmado pelo RIT em que se refere o facto de a «contabilidade da empresa estar "aparentemente" organizada de acordo com as regras de normalização contabilística».

Eventualmente, essa contabilidade seria deficiente, apesar da aparente organização de acordo com as regras de normalização contabilística, pois haveria gastos contabilizados que não estariam «concretamente identificados nem quantificados».

Mas, não vislumbra de que forma o facto de haver gastos que não se encontrem concretamente identificados e quantificados constitui «recusa de exibição ou ocultação ou destruição ou inutilização ou falsificação ou viciação de contabilidade», nem se percebe qual ou quais destes conceitos a entidade que fixou a matéria tributável terá considerado preenchidos.

A obscuridade sobre o pensamento da entidade que decidiu a fixação da matéria tributável é acentuada pelo facto de não se identificarem concretas irregularidades contabilísticas e não se explicar no parecer como se pode compaginar com recusa de exibição ou ocultação ou destruição

ou inutilização ou falsificação ou viciação de contabilidade a constatação de a «contabilidade da empresa estar "aparentemente" organizada de acordo com as regras de normalização contabilística», constatação esta que não.

A necessidade de clarificação do enquadramento da situação da Requerente na alínea b) do artigo 88.º da LGT era especialmente acentuada pelo facto de a Requerente, no pedido de revisão (em que remeteu para os fundamentos invocados no exercício do direito de audição), ter defendido que «*não estão reunidas nenhuma das anomalias e incorreções elencadas no art.º 88.º da LGT, tendo em conta toda a colaboração prestada e a apresentação de prova cabal sobre todas as questões levantadas pela IT*».

Perante esta objecção, impunha-se que a fundamentação permitisse compreender qual das situações previstas naquela alínea a entidade decisora considerava verificada e quais os factos que nela enquadrava, não sendo suficiente a mera indicação da alínea b), acompanhada da afirmação de que os respectivos pressupostos estavam reunidos, pois não esclarece essa questão.

Assim tem de se concluir que a fundamentação de direito é obscura, quanto ao enquadramento da situação da Requerente na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, o que equivale à sua falta, nos termos do n.º 2 do artigo 153.º do Código do Procedimento Administrativo.

3.2.2.2.2. Apreciação da fundamentação formal do enquadramento da situação da Requerente na alínea e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT

O artigo 87.º n.º 1, alínea e), da LGT estabelece que «*a avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de: (...) e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco*».

Relativamente aos pressupostos da alínea e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, percebem-se as razões pelas quais a AT, no RIT, enquadrou aí a situação da Requerente: teve prejuízos durante mais de 3 anos consecutivos e as explicações que deu à AT não foram consideradas «*razão justificada*».

Na decisão de fixação da matéria tributável, reproduzem-se as «justificações» apresentadas pela Requerente à inspecção tributária e as considerações que se fizeram no RIT para não as aceitar.

E percebem-se quais foram as razões pelas quais a AT não considerou aceitáveis as razões que invocou para ter prejuízos: em suma, os factos invocados como justificação dos prejuízos eram comuns a todo o sector e a todas a actividade económica e, num mercado onde a Requerente se apresenta como principal player, não é possível aceitar que os seus resultados sejam os mais deficitários, quando comparados com os concorrentes.

Percebe-se, assim, porque é que a AT considerou preenchida a alínea e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

Se as considerações feitas pela AT correspondem ou não à realidade e têm ou não potencialidade para não dar relevo justificativo às explicações dadas pela Requerente não tem a ver com a fundamentação formal.

3.3. Questão das correcções técnicas

A AT efectuou correcções qualificadas como meramente técnicas ou aritméticas, designadamente quanto gastos de financiamento indevidamente capitalizados (€ 11.569,43 em cada um dos exercícios de 2015 e 2016) e depreciações (€ 26.689,59 em 2015 e € 26.948,67 em 2016).

A AT entendeu que, embora as correcções técnicas se subsumissem nas correcções por métodos indirectos, «por questões de maior sistematização» fez corresponder estas últimas à diferença entre as correcções totais ao resultado e as correcções técnicas, de acordo com o quadro que segue:

Período	2014	2015	2016
1) Volume negócios declarado	8.625.475,50	8.308.857,15	8.925.528,63
2) Média RFVendas	4,64%	2,75%	5,07%
3)=(1)*(2) Resultado fiscal presumido	400.222,06	228.493,57	452.524,30
4) Resultado fiscal declarado	-2.099.440,30	-569.226,27	-319.911,49
5) Correcções técnicas	1.493.856,02	38.259,02	38.518,10
6)=(3)-(4)-(5) Correcções Métodos indirectos	1.005.806,34	759.460,82	733.917,69
7)=(5)+(6) Correcções Totais (Técnicas + MI)	2.499.662,36	797.719,84	772.435,79

3.3.1. Posições das Partes

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- são materialmente irrelevantes as correções meramente aritméticas para a quantificação final da obrigação tributária, pelo que a utilização instrumental dessas correções no contexto de uma metodologia híbrida de determinação da matéria coletável, carece de respaldo no regime legal aplicável;
- não se exclui a hipótese de utilização simultânea de tais metodologias, o que é obviamente admissível, tendo em conta que o mecanismo da avaliação indireta apenas pode ser utilizado quando não sejam possível realizar uma avaliação direta;
- todavia, questiona-se a racionalidade e a legalidade da forma como tal utilização simultânea de correções meramente aritméticas, por um lado, e aplicação de métodos indiretos, por outro, é concebida;
- o regime da avaliação indireta não prevê a utilização de correções meramente aritméticas como elemento intermédio ou variável de ajuste de um cálculo presuntivo, sendo exigível que a determinação da matéria coletável por métodos indiretos assente num critério coerente, autónomo e juridicamente sustentado, o que não se verifica no caso concreto;
- ao conjugar correções técnicas, cuja própria AT reconhece não terem impacto autónomo, com a aplicação de margens médias de rentabilidade fiscal das vendas, a AT incorre numa metodologia de cálculo que carece de base legal, comprometendo a validade não apenas das correções meramente aritméticas, mas de todo o processo de quantificação da matéria coletável;
- a AT não procedeu a uma fundamentação suficientemente densificada das correções meramente aritméticas efetuadas, limitando-se a enunciá-las de forma genérica, sem explicitar, de modo claro e individualizado, os pressupostos concretos que teriam determinado a sua correção, nem o respetivo impacto específico na matéria coletável de cada exercício;
- as correções meramente aritméticas efetuadas pela AT enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, bem como de violação dos princípios da legalidade, da tributação pelo lucro real e da coerência metodológica, não podendo subsistir autonomamente nem servir de suporte, ainda que indireto, à determinação da matéria coletável por métodos presuntivos;
- também nesta parte e com este fundamento, os atos tributários impugnados se mostram ilegais, devendo ser anulados, nos termos do disposto nos artigos 70.º, n.º 1, e 99.º, alínea a), do CPPT, em conjugação com o artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex vi do artigo 2.º, alínea d), do CPPT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- não há obstáculo à utilização conjunta de correções técnicas e métodos indirectos;
- as correções técnicas aos valores declarados se encontram descritas e devidamente fundamentadas no capítulo III do RIT, encontrando-se os valores por correção e por período, resumidos no quadro constante do ponto III.1.3 do RIT.

3.3.2. Apreciação das questões

A Requerente não contesta, em abstracto, a possibilidade de a matéria coletável ser determinada simultaneamente por correcções meramente aritméticas (ou correções técnicas) e por métodos indirectos.

A Requerente sustenta, em suma, que:

- essas correcções são materialmente irrelevantes, por o seu valor ficar subsumido no lucro tributável fixado por métodos indirectos;
- a forma como foram conjugadas com a aplicação de margens médias de rentabilidade configura uma metodologia híbrida sem base legal;
- as correcções técnicas não se encontram suficientemente fundamentadas; e
- as correcções técnicas enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

3.3.2.1. Admissibilidade da utilização conjunta de correções técnicas e de métodos indirectos

A possibilidade de serem efectuadas concomitantemente correcções por métodos indirectos e directos decorre da relação de subsidiariedade da avaliação indirecta em relação à directa (artigo 85.º, n.º 1, da LGT) e está implicitamente prevista no n.º 14 do artigo 91.º da LGT, que afasta do campo do procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos as correcções «*meramente aritméticas*», que são as também denominadas correcções técnicas.

Esta possibilidade tem sido aceite pela jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul, como pode ver-se pelos acórdãos de 13-03-2014, processo n.º 7215/13, e de 04-04-2024, processo n.º 1290/06.0BELSB.

3.3.2.2. Alegada irrelevância das correções técnicas

As correcções técnicas não são necessariamente irrelevantes por a fixação do lucro tributável por métodos indirectos incluir o seu valor

Na verdade, os dois tipos de correcção assentam em fundamentos distintos e são autonomamente sindicáveis, pelo que, no caso a avaliação por métodos indirectos vir a ser anulada, as correcções técnicas mantêm plena relevância na determinação da matéria colectável.

3.3.2.3. Alegada metodologia híbrida

Não se corresponde à realidade que as correcções técnicas tenham sido utilizadas como elemento intermédio ou variável do cálculo presuntivo.

Na verdade, os fundamentos das correcções técnicas e o seu cálculo consta do ponto III.1.2.1.1 e III.1.2.1.2 do RIT, constatando-se que as correcções técnicas não foram utilizadas como variável do cálculo da matéria tributável fixada por métodos indirectos, que consta do ponto V.2 do RIT, pois este foi efectuado com base na média ponderada da rentabilidade fiscal das vendas ($RFVENDAS = \text{Resultado fiscal do período} / (\text{Vendas} + \text{Prestações de Serviços})$) dos principais concorrentes da Requerente, identificados no dossiê de preços de transferência. O mesmo se passa com a decisão do procedimento de revisão da matéria tributável, que utilizou a mesma média.

Não se verifica, portanto, que o valor das correcções técnicas tenha sido incorporado no cálculo da média ponderada, nem que tenha havido duplicação entre os dois apuramentos.

A Requerente, aliás, não concretiza em que termos as correcções técnicas teriam influenciado a quantificação efetuada por métodos indirectos.

3.3.2.4. Fundamentação das correcções técnicas

Não corresponde à realidade que a AT não «*procedeu a uma fundamentação suficientemente densificada das correcções meramente aritméticas efetuadas, limitando-se a enunciá-las de forma genérica, sem explicitar, de modo claro e individualizado*».

Os fundamentos dessas correcções e o respectivo cálculo constam dos pontos III.1.2.1.1 e III.1.2.1.2 do RIT e do seu anexo 11, onde se identificam a natureza de cada correcção, as normas legais em que assenta e o valor apurado por exercício.

Por outro lado, a decisão do procedimento de revisão limita-se a reproduzir o RIT, quanto a este ponto, pois as correcções técnicas não são objecto do procedimento de revisão da matéria tributável, por força d disposto no artigo 91., n.º 14, da LGT.

3.3.2.5. Erro sobre os pressupostos e violação do princípio da tributação pelo lucro real

A Requerente não identifica o erro sobre os pressupostos de facto e de direito que imputa às correcções técnicas, nem indica em que consiste a sua alegada ilegalidade.

Não refere qualquer facto incorrectamente apurado pela AT nem qualquer norma incorrectamente interpretada ou aplicada.

Cabendo-lhe o ónus de alegar e demonstrar os factos constitutivos do direito que invoca (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), a alegação genérica de erro não permite concluir pela ilegalidade das correcções.

Também não se pode concluir que as correcções técnicas sejam incompatíveis com o princípio da tributação segundo o lucro real (artigo 104.º, n.º 2, da Constituição), pois são precisamente uma forma de o determinar, ao corrigir os valores declarados de acordo com as regras legais aplicáveis.

3.4. Conclusão

De harmonia com o exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da falta de fundamentação formal e improcede quanto à impugnação das correcções técnicas.

A apreciação da legalidade das decisões das reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, quando não substituem a fundamentação dos actos de liquidação, com sucede no caso em apreço, não se insere nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, como resulta do artigo 2.º n.º 1, do RJAT.

Assim, não se pode tomar conhecimento da legalidade dessas decisões.

4. Pedido de reembolso e juros indemnizatórios

A Requerente pagou as quantias liquidadas e pede seu reembolso com juros indemnizatórios.

Como decorre do exposto, o pedido de pronúncia arbitral não procede totalmente e a procedência quanto à questão de efectuar a fixação da matéria tributável por métodos indirectos não implica a completa falta de fundamento legal das liquidações, pois elas têm suporte nas correcções técnicas.

Por isso, as liquidações deverão ser reformuladas, em execução desta decisão arbitral, em conformidade com o preceituado no artigo 24.º, n.º 1, do RJAT.

No âmbito de um contencioso de mera anulação, como é o contencioso arbitral tributário, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, os tribunais não podem decidir sobre a manutenção parcial de actos que enfermam de ilegalidade, com base em fundamentação diferente da utilizada pela administração tributária (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01-06-2011, processo n.º 058/11), o que constituiria invasão do núcleo essencial da função administrativa-tributária (acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 31-01-2018, processo n.º 01157/17, e de 08-03-2017, processo 0298/13).

Por outro lado, sendo a anulação das liquidações baseada em vício de falta de fundamentação e não em erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito, não está legalmente previsto o direito a juros indemnizatórios, como vem sendo jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo, uniformizada pelo acórdão de 21-06-2023, processo n.º 11/23.8BALS: «quando os atos tributários são anulados por vícios de forma (incompetência do autor do ato, vício procedimental, falta de fundamentação, ou equivalente), não são devidos juros indemnizatórios, nos termos e para os efeitos do artigo 43.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT)».

Nestes termos, improcedem os pedidos de reembolso e juros indemnizatórios, sem prejuízo de o direito a reembolso poder ser reconhecido em execução desta decisão arbitral.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral Colectivo em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;

- b) Anular, por vício de falta de fundamentação, as liquidações adicionais de IRC referentes aos anos de 2015 e 2016, como os n.ºs 2018 ... e 2018 ... e os valores a pagar de € 55.805,62 e € 106.448,58, respectivamente;
- c) Julgar improcedente o pedido de reembolso, sem prejuízo de poder ser reconhecido em execução desta decisão arbitral;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira deste pedido;
- e) Não tomar conhecimento das decisões das reclamações gratuitas e recursos hierárquicos.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **162.254,20**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **12.000,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Lisboa, 19-10-2026

Os Árbitros,

(Jorge Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)

(Nina Aguiar)