

8.º Curso de formação para juízes dos Tribunais Administrativos e Fiscais

Prova escrita de Direito e Processo Tributário

Via Profissional – 1.ª chamada

Grelha de Correção

NOTA: O conteúdo que a grelha disponibiliza reflete o que se afiguram ser as abordagens possíveis e corretas, em função dos dados do caso, sem prejuízo de outras abordagens que se mostrem razoáveis, desde que suportadas em fundamentos consistentes, as quais serão igualmente valoradas na medida do respetivo mérito.

A distribuição da cotação que constava do enunciado da prova far-se-á da seguinte forma:

Relatório – 2 valores

Fundamentação: exceções - 4,5 valores

Fundamentação: Liquidações – 9 valores

Fundamentação: Outros (ordem do conhecimento das questões, fixação do valor da causa e condenação em custas) – 4 valores

Decisão – 0,5 valores.

António Moreira Peres, com o número de identificação fiscal 111.111.111 e domicílio no Condomínio Leão de Belém, lote 38, 4.º esquerdo, em Pechão, Olhão, vem deduzir Impugnação Judicial contra a liquidação de IRC n.º 2010.8310016643, relativa ao exercício de 2006, e respetivos juros, na sequência do indeferimento tácito do Recurso Hierárquico que interpôs contra a Reclamação Graciosa que, por sua vez, deduzira contra aquelas liquidações, após ter revertido contra si o Processo de Execução Fiscal n.º 1104-2012/04000501 originariamente instaurado contra AMPeres – Unipessoal, Lda.

Alega, em síntese, que não concorda com a decisão da Administração Tributária de desconsiderar as faturas constantes da contabilidade da AMPeres emitidas por Arlindo Capaz – Construções Unipessoal, Lda., alegadamente por não corresponderem a trabalhos efetivamente realizados (artigos 12.º e 19.º da PI), e defende que a liquidação de juros não se encontra fundamentada (artigos 38.º a 41.º da PI).

Pede a nulidade das liquidações impugnadas.

A Fazenda Pública contestou, excecionando a inimpugnabilidade do ato por não se ter formado o ato tácito de indeferimento do Recurso Hierárquico (artigo 2.º da Contestação) e a incompetência territorial do Tribunal (artigo 3.º do seu articulado). No mais, remeteu para o processo administrativo (artigo 4.º da Contestação).

O Impugnante respondeu à matéria de exceção, advogando que o ato tácito de indeferimento se formou (e que mesmo que assim não fosse, tal seria inócuo à luz do princípio *“de que os prazos, não podendo ser excedidos, podem, em regra, ser antecipados”*), e que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé era territorialmente competente por ter domicílio, tal como a devedora originária, em Olhão.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público não emitiu parecer.

Assim, as questões dos autos são as de saber se:

- Este Tribunal Administrativo e Fiscal é, ou não, territorialmente competente;

- Se formou, ou não, o ato tácito de indeferimento do Recurso Hierárquico;
- A liquidação de IRC é, ou não, ilegal; e se
- A liquidação de juros se encontra, ou não, fundamentada.

Com relevo para a decisão da causa, fixam-se os seguintes factos:

[remissão para o extrato dos factos provados e não provados constantes do enunciado]

O Código do Procedimento e de Processo Tributário apenas regula, no seu artigo 124.º, a ordem de conhecimento, na sentença, dos vícios imputados aos atos impugnados, mas não a ordem de conhecimento das questões a resolver pelo Tribunal. Assim, há que recorrer ao Código de Processo Civil – cfr. o artigo 2.º, alínea e), do CPPT -, que, no n.º 1 do seu artigo 608.º, determina que *“a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua procedência lógica”*.

Deste modo, impõe-se conhecer em primeiro lugar da questão da competência territorial do Tribunal e, só depois, da inimpugnabilidade do ato.

Quanto às questões de fundo, impõe o n.º 2 daquele artigo 124.º do CPPT que se comece pelos *“vícios cuja procedência lógica determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos”*.

Estando em causa um vício de violação de lei, por erro nos pressupostos, de uma liquidação de IRC, e um vício formal, por falta de fundamentação, de um ato de liquidação de juros, verifica-se que a liquidação de juros está dependente da validade da liquidação de IRC (se esta for removida da ordem jurídica, aquela também o será, necessariamente, por lhe faltar o pressuposto do retardamento da liquidação), a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos é alcançada conhecendo-se, em primeiro lugar, do vício assacado à liquidação de IRC e, só depois, do imputado à liquidação de juros.

QUANTO À COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO TRIBUNAL:

O artigo 12.º do CPPT, epigrafado «Competência dos Tribunais Tributários», tem a seguinte redação: “1 - Os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1.ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o ato objeto da impugnação ou no caso da execução fiscal, no tribunal da área do domicílio ou sede do executado. 2 - No caso de actos tributários ou em matéria tributária praticados por outros serviços da administração tributária, julgará em 1.ª instância o tribunal da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da transmissão.”

Assim, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º do CPPT, os atos tributários ou em matéria tributária que não sejam praticados por um serviço periférico local devem ser julgados, em 1.ª instância, pelo Tribunal da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da transmissão.

No caso dos autos, o objeto imediato da Impugnação é o ato tácito de indeferimento do Recurso Hierárquico, um ato em matéria tributária que, não sendo imputável a um serviço periférico local (um serviço de finanças – cfr. o artigo 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 433/99 -, mas à Direção de Serviços do IRC – cfr. ponto do 16 probatório), deve ser julgado, em 1.ª instância, pelo Tribunal da área do domicílio do contribuinte, sendo o *contribuinte*, no caso, não aquele que praticou o facto tributário (a devedora originária), mas quem apresentou a petição de Recurso Hierárquico – cfr. o n.º 5 do artigo 57.º da LGT e o ponto 15 do probatório.

Considerando que o Impugnante reside em Olhão, município que, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro, e respetivo mapa anexo, integra a área de jurisdição do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, verifica-se que este Tribunal é territorialmente competente para conhecer da presente Impugnação.

QUANTO À FORMAÇÃO DO ATO TÁCITO:

Nos termos do artigo 66.º, n.º 5, do CPPT, “os recursos hierárquicos serão decididos no prazo de 60 dias”. É este, pois, o prazo que a lei prevê para que este procedimento tributário seja concluído – artigo 57.º, n.º 1, da LGT –, sendo que – n.º 5 – o seu incumprimento, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da Administração Tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeito de Impugnação Judicial.

Aquele prazo de 60 dias, por ser um prazo procedimental, conta-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil, *ex vi* do n.º 1 do artigo 20.º do CPPT.

Assim, tal prazo é contínuo e transfere-se para o primeiro dia útil seguinte se terminar em domingo ou dia feriado – artigo 279.º, alínea e) do Código Civil –, sendo que – alínea b) – por se tratar de um prazo fixado em dias, não se conta o dia em que ocorre o evento a partir do qual o prazo começa a correr.

Como o Recurso Hierárquico deu entrada na Direção de Serviços do IRC em 17 de outubro de 2018 (cfr. o ponto 16 do probatório)¹, o prazo começou a correr em 18 de outubro e terminou no dia 16 de dezembro **[irrelevante que 16/12/2018 era um domingo, uma vez que os serviços juntaram à prova um calendário de 2021, em vez de 2018, e 16/12/2021 é uma quinta-feira]**

Deste modo, quando a Impugnação foi apresentada, no dia 20 de dezembro de 2018 (ponto 18 do probatório), já se tinha formado o ato tácito de indeferimento do Recurso Hierárquico.

Pelo que, sendo o ato impugnável, a razão não está com a Fazenda.

QUANTO À ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRC:

O Impugnante sustenta que “*todos os indícios trabalhados pela Inspeção Tributária, globalmente considerados, não são suficientes para fundamentar a conclusão de que as faturas desconsideradas não correspondem a serviços prestados pelo seu emitente, nem, conseqüentemente, desconsiderar os custos através delas considerados*” (artigo 36.º da PI)

¹ aceitar também a posição, corrente na jurisprudência, que considere que o termo inicial do prazo ocorre, nos termos do regime do Recurso Hierárquico no CPA, a contar da data da remessa do recurso para o órgão competente, o que aconteceu no mesmo dia 17 de outubro

Põe, assim, em causa os pressupostos da correção e, conseqüentemente, da liquidação impugnada, atento o princípio da impugnação unitária previsto no artigo 54.º do CPPT, imputando-lhe o vício de violação de lei, por erro nos pressupostos. Sendo, então, no sentido de considerar que em causa está a fundamentação material do ato, isto é, a sua validade substancial, por não corresponderem à realidade os pressupostos em que assenta, que deve ser interpretada a referência do Impugnante à *insuficiência dos indícios trabalhados pela Inspeção Tributária para fundamentar a conclusão de que as faturas desconsideradas não correspondem a serviços prestados pelo seu emitente* (artigo 36.º da PI). Ou seja, em causa está a conformidade do ato de liquidação com o artigo 23.º do Código do IRC, e não com o artigo 77.º da LGT.

Por outro lado, o Impugnante pede *“que seja reconhecida a nulidade das liquidações impugnadas”*, apesar de os vícios invocados apenas serem suscetíveis, em tese, de gerar o vício da anulabilidade – cfr. o artigo 163.º do CPA, à míngua do regime dos vícios dos atos tributários na LGT ou no CPPT. Tal incompatibilidade não impossibilita o conhecimento dos vícios alegados pelo Impugnante, uma vez que o Juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à aplicação das regras de direito – artigo 5.º, n.º 3, parte final, do CPC.

Nos termos do artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. E tal rendimento é apurado, no IRC, através do lucro tributável que *“é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos”* – cfr. o artigo 17.º, n.º 1, do CIRC. Assim, é, por regra, a partir da contabilidade que se apura o lucro tributável, desde logo no que concerne àquele resultado líquido que resulta da diferença entre elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (custos ou perdas).

Quanto a estes últimos, dispõe o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC que *se consideram custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*. Pretendeu, assim, o legislador que se considerem custos ou perdas os que (1) se mostrem devidamente comprovados e (2) sejam indispensáveis para a

realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, ou indispensáveis para a manutenção da fonte produtora.

Ora, na determinação da matéria coletável, por força do n.º 1 do artigo 75.º da LGT, *“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, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”*. Esta presunção não se verifica quando *as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo* – artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT.

Nesta circunstancia, as regras do ónus da prova – que determinam que quem invoque um direito faça prova dos seus factos constitutivos (artigo 74.º, n.º 1, da LGT) – impõem que a Administração prove os pressupostos da tributação (isto é, que demonstre a existência de indícios fundados de que a contabilidade não reflete a matéria tributável real do sujeito passivo – cfr. o predito artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT), e que o Impugnante prove que as faturas colocadas em xeque pela Administração merecem credibilidade e titulam custos indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto (cfr. o artigo 23.º, n.º 1, alínea a), do CIRC), desde logo que estes custos foram efetivamente suportados por ele, podendo, então, ser deduzidos na determinação do lucro tributável em sede de IRC.

No caso dos autos, a Administração afastou a dedutibilidade dos custos suportados por faturas emitidas por Arlindo Capaz – Construções Unipessoal, Lda., por considerar que esta sociedade não tinha capacidade para realizar os serviços faturados (que *“nos encontramos perante indícios sérios e objetivos que traduzem uma probabilidade elevada de as faturas em causa, emitidas por elevados montantes, não titularem operações reais”* – cfr. a parte final do Relatório de Inspeção Tributária -, atendendo a que *“a empresa não tinha trabalhadores ao seu serviço, nem recorreu à sua subcontratação, não tem qualquer registo na Segurança Social, não tem estruturas administrativas ou de apoio, não tem*

viaturas, não tem autos de medição nem contratos de empreitada e algumas faturas foram emitidas com data de emissão anterior à data de impressão na tipografia” - capítulo III do RIT).

Ora, resulta provado nos autos que o escritório da Arlindo Capaz – Construções Unipessoal, Lda., onde esta tem o seu domicílio fiscal, está encerrado desde 2005 (*cf. ponto 3 do probatório*), e que a mesma não cumpre as suas obrigações fiscais desde 2004 (*cf. ponto 4*).

Por outro lado, não se provou que a AMPeres – Unipessoal, Lda., tenha acordado com a Arlindo Capaz – Construções Unipessoal, Lda., a realização de uma empreitada no âmbito da obra do lote 34 (*facto A dado por não provado*), efetuado pagamentos (*facto B*) ou que tenham sido elaborados autos de medição no âmbito dessa obra (*facto C*), tendo resultado provado, pelo contrário, que a AMPeres – Unipessoal, Lda., contratou terceiros, que não a sociedade Arlindo Capaz, para realizar obras no lote 34 (*cf. ponto 19 do probatório*).

O que, tudo globalmente apreciado, permite criar a convicção, ainda que fundada num juízo de probabilidade, que a obra do lote 34 não foi realizada pela Arlindo Capaz – Construções Unipessoal, Lda.

E, assim sendo, há que dar por cumprido o ónus da prova que recaía sobre a Administração Tributária, e por não cumprido o ónus que recaía sobre o Impugnante, sendo irrelevante a fonte dos indícios recolhidos no procedimento inspetivo – se a Direção de Finanças de Setúbal se a de Faro -, uma vez que os factos relevantes são os apurados na presente Impugnação Judicial.

Pelo que a razão não está com o Impugnante.

QUANTO À FUNDAMENTAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO DE JUROS:

Aqui, o Impugnante põe em causa a fundamentação formal da liquidação, isto é, se a Administração comunicou os motivos que a levaram a liquidar os juros no modo como o fez.

Dispõe o artigo 77.º, n.º 1, da LGT que “A decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição dos factos e de direito que a motivaram” podendo – n.º 2 – “ser efetuada de forma

sumária”, de modo a que o destinatário possa optar conscientemente entre a aceitação da legalidade do ato ou a sua impugnação.

E, no ponto, dispõe o n.º 9 do artigo 35.º da LGT que *“a liquidação deve evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respetivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas”*.

Ora, resulta provado que a liquidação de juros compensatórios impugnada refere expressamente o período de tributação, o período a que respeita, o período de cálculo, o valor base, a taxa aplicada e o valor devido, além da menção *“artigo 35.º LGT” - cfr. ponto 10 b) do probatório -*, pelo que se tem a mesma por fundamentada.

VALOR DA AÇÃO:

Nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea *a)*, do CPPT, o valor da causa, quando seja impugnada a liquidação, corresponde à importância cuja anulação se pretende. Tendo vindo impugnado a liquidação de IRC no valor de € 80.154,31 e de juros no valor de € 11.296,26 (*cfr. ponto 10 do probatório*), fixa-se o valor da ação em € 91.450,57.

CUSTAS:

Nos termos do artigo 122.º do CPPT, *“O impugnante, se decair no todo ou em parte e tiver dado origem à causa, será condenado em custas”*. Pretendeu, assim, o legislador que o Impugnante, ficando vencido no todo ou em parte do pedido formulado, seja condenado no pagamento das custas, na proporção daquele decaimento, solução idêntica à que está prevista para as ações cíveis (aí, a decisão que julgue a ação deve condenar em custas a parte que a elas houver dado causa, entendendo-se como tal a parte vencida - artigo 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC).

Como se acaba de ver, nenhum dos pedidos formulados pelo Impugnante pode proceder, pelo que o mesmo deve ser condenado em custas.

Termos em que se julga improcedente:

- a exceção da incompetência territorial;
- a exceção da inimpugnabilidade do ato; e
- a presente Impugnação.

Custas pelo Impugnante.

Valor da ação: € 91.450,57