

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL**

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

148/13.1BEALM

20 de fevereiro de 2020

Hélia Gameiro Silva

**DESCRITORES**

Caducidade do direito à liquidação > Formalidades da notificação da liquidação ao sujeito passivo com mandatário constituído > ARTIGO 40.º DO CPPT > ATO PESSOAL - ARTIGO 40.º N.º 2 DO CPPT > Condição de eficácia da notificação > Mandato.

**SUMÁRIO**

- I. - A constituição de mandatário pelo interessado processual para se fazer representar no quer no processo quer no procedimento tributário, implica que, ao abrigo do disposto no art.º 40.º, n.º 1 do Código de Processo e Procedimento Tributário, todas as notificações a este interessado processual terão que ser efetuadas na pessoa do respetivo mandatário constituído e no escritório deste.
- II. - Nos termos previstos no n.º 2 do referido art.º 40.º do CPPT, a notificação que tenha em vista a prática pelo interessado de ato de natureza pessoal, além da notificação ao mandatário, será enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência.
- III. - As notificações aos mandatários constituídos, consoante o n.º 3 do art.º 40.º do Código de Processo e Procedimento Tributário serão feitas por carta ou aviso registados, dirigidos para o domicílio ou escritório dos notificandos, ou pessoalmente pelo funcionário competente quando encontrados no edifício do serviço ou tribunal.
- IV. - A obrigatoriedade de notificação aos mandatários constituídos no procedimento, de todos os atos lesivos nele praticados, consubstancia uma exigência de forma, constitucionalmente garantida (artigo 268.º n.º 3 da CRP) e constitui a condição de eficácia do ato notificando (artigo 36.º n.º 1 do CPPT).
- V. - O poder de receber a notificação está incluído no âmbito dos poderes gerais de representação previsto nos atuais artigos 44.º e 45.º do CPC, sendo desnecessário que o mandato confira poderes especiais para o efeito.

**TEXTO INTEGRAL**

**Acordam, em conferência, os juízes que compõem a 1.ª Subsecção de Contencioso Tributário do**

## **Tribunal Central Administrativo Sul**

### **1 - RELATÓRIO**

L.... - E....., LDA, melhor identificada nos autos, veio deduzir **impugnação Judicial** contra a decisão proferida no âmbito do Recurso Hierárquico que interpôs das liquidações adicionais de IRC do exercício de 2006 e respetivos juros compensatórios, no valor global de € 213.586,43.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, por decisão de 19 de janeiro de 2017, julgou procedente a impugnação.

Inconformada, a FAZENDA PÚBLICA, veio **recorrer da decisão**, tendo apresentado as suas alegações e formulado as seguintes conclusões:

« I. Em causa nos presentes autos está a impugnação judicial da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios referente ao exercício de 2006 no valor de € 213.586,43 resultante da desconsideração do custo extraordinário relativo a uma indemnização no montante de €600.000,00, que a Administração fiscal reputou como despesa não comprovada e não indispensável à obtenção de proveitos nos termos do art.º 23 do CIRC.

II. Para julgar a impugnação procedente, considerou a douta sentença, que a notificação do ato de liquidação deveria ter sido efetuada na pessoa do mandatário constituído.

III. Contudo não pode a FP conformar-se com tal decisão, pois a Administração Fiscal notificou o ato de liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2006, à Impugnante, e é esta que se encontra adstrita ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.

IV. Nesta matéria, tal como bem se referiu na sentença no enquadramento jurídico efetuado, deve ter-se em conta que a notificação do ato de liquidação foi efetuada ao Impugnante por carta registada a 5-5-2011, conforme prevê o art. 38 n.º 3 do CPPT.

V. E tratando-se de uma pessoa coletiva as notificações podem ser feitas na pessoa de qualquer empregado ou pessoa capaz de transmitir o ato.

VI. Ora é consabido sendo a notificação o ato pelo qual se leva um determinado facto ao conhecimento de uma pessoa (art. 35º n.º 1 CPPT), significa isso que, para a mesma se tornar perfeita é necessário, que chegue ao seu conhecimento.

VII. Dir-se-á portanto, que tomou conhecimento a Impugnante da referida notificação dentro do prazo de caducidade, impondo-se também concluir que a notificação efetuada foi perfeita e eficaz.

VIII. Posto isto, será de considerar obstáculo a esta conclusão o facto de a impugnante haver constituído mandatário e este não ter sido notificado da liquidação?

IX. Na verdade, a notificação da liquidação ao mandatário não facultaria qualquer possibilidade de apresentar elementos novos nem deste se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo do ato de liquidação, sobre as quais a Impugnante teve, em sede de direito de audição, oportunidade de se pronunciar.

X. A não observância de tal formalidade não prejudicou o direito de defesa da então impugnante, nem mesmo dela resultou uma lesão real e efetiva dos interesses protegidos pelo preceito invocado, com a suscetibilidade de lhe causar prejuízo irreparável.

XI. Com efeito, a preterição de tal formalidade não teve qualquer reflexo na esfera jurídico e patrimonial da

Impugnante.

XII. O ato de liquidação é a mera aplicação da taxa à matéria coletável, é um mero ato de concretização.

XIII. Destarte, tendo o contribuinte/impugnante sido validamente notificado embora, não o seu mandatário, trata-se de uma mera irregularidade, de um mero vício que não poderá por em causa a eficácia do ato.

XIV. Em sede de caducidade do direito à liquidação, o facto impeditivo da caducidade é a notificação da liquidação, a qual foi validamente efetuada ao contribuinte.

XV. Não existem razões de certeza e segurança jurídica que conduzam ao entendimento a que chegou a douta sentença, pois inexistente qualquer dúvida sobre a eficácia da notificação, a qual levou ao conhecimento da impugnante a liquidação, dentro do prazo de caducidade.

XVI. A formalidade preterida foi a notificação da liquidação ao mandatário, apenas e só, razão pela qual a mesma produziu todos os seus efeitos, nomeadamente o de neutralizar o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação.

XVII. Por outro lado, importa realçar que o mandatário é constituído para um determinado procedimento ou processo, e as notificações que lhe deverão ser efetuadas são no âmbito desse mesmo procedimento ou processo.

XVIII. Nesta senda o parecer n.º 28/PP/2010 – da Ordem dos Advogados que esclarece que o artigo 40º do CPPT “deve ser interpretado restritivamente, só devendo ser aplicado nas situações em que o advogado é mandatário num procedimento tributário (por ex.º uma reclamação graciosa) ou num processo judicial tributário (por ex.º uma impugnação), e só relativamente a notificações no âmbito desses procedimentos e processos. Logo, notificações de liquidações de impostos e para cumprimento de obrigações declarativas não podem ser efetuadas na pessoa do mandatário mas apenas do representante da sociedade ou do seu representante fiscal.”

XIX. Não obstante, na procuração junta aos autos, são concedidos aos mandatários “... os mais amplos poderes forenses permitidos em direito”, não se vislumbrando que aos mandatários sejam conferidos poderes para por aquela, receberem de forma válida a notificação da liquidação.

XX. Não confere a referida procuração poderes especiais para receber a notificação do ato de liquidação e na sequência desta, interpor os meios judiciais de reação.

XXI. E não foi por esta linha de raciocínio que a sentença recorrida se orientou: considerou que o direito à liquidação caducou pela não notificação do ato de liquidação ao mandatário.

XXII. Por força do erro nos juízos fáctico-conclusivos errou conseqüentemente o tribunal a quo na aplicação do direito, ao concluir que a notificação do ato de liquidação deveria ter sido efetuada na pessoa do mandatário constituído, retirando daí a caducidade do direito à liquidação.

XXIII. Ao decidir no sentido em que o fez e no seguimento da interpretação que fez violou a sentença os artigos 38 n.º 3 e 40 CPPT.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a V.as Ex.as se dignem julgar PROCEDENTE o presente recurso, por totalmente provado e em consequência ser a douta sentença ora recorrida, revogada e substituída por duto Acórdão que julgue improcedente a presente impugnação, tudo com as devidas e legais consequências.»

»«

A impugnante L.... - E....., Lda, devidamente notificada para o efeito, optou por não contra-alegar.

»«

A **Exma. Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal**, nos termos do artigo 289.º, n. º1 do CPPT, veio oferecer o seu parecer no sentido da improcedência do recurso.

»«

Colhidos os vistos legais, vem o processo submetido à conferência desta 1.ª Subsecção do Contencioso Tributário para decisão.

»«

## **2 - OBJECTO DO RECURSO**

Antes de mais, importa referir que, independentemente das questões que o Tribunal ad quem possa ou deva conhecer oficiosamente, é pelas conclusões do recorrente nas alegações de recurso que se determina o âmbito de intervenção do tribunal (cfr. artigo 635.º, n.º 4 e artigo 639.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2003, de 26 de junho).

Assim e constituindo o recurso um meio impugnatório de decisões judiciais, neste apenas se pode pretender, salvo a já mencionada situação de questões de conhecimento oficioso, a reapreciação do decidido e não a prolação de decisão sobre matéria não submetida à apreciação do Tribunal a quo.

Termos em que a questão sob recurso que importa aqui decidir é a de saber se a sentença padece de erro de julgamento ao considerar que a obrigatoriedade de notificação da liquidação ao mandatário constituído, nos termos previstos no artigo 40.º do CPPT constitui fundamento de eficácia da mesma (notificação).

## **3 - FUNDAMENTAÇÃO**

### **De facto**

É a seguinte a decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida

«1. Por escritura pública de 06/02/2006, M..... e J....., ambos sócios da sociedade por quotas sob a firma B....., Lda. cedem as suas quotas nesta sociedade as sociedade E..... - E....., C....., S.A. e L..... - I....., S.A. (cfr. doc. de fls. 118 a 122 do processo de reclamação junto aos autos);

2. Entre a L...., T.... e A..., com data de 31/03/2006 foi celebrado um contrato designado por “Contrato-Promessa de Cessão de Quota de Permuta e de cessão de exploração” do qual consta que: “PRIMEIRA A L..... é dona e legítima possuidora dos prédios constantes da lista discriminativa anexa, nomeadamente do prédio sito na nomeadamente do prédio sito no P....., em Montijo, com 6.550 m2 Inscrito no matriz sob o art. ....º da Secção D, freguesia do Afonsoeiro, descrito na Conservatória do Registo Predial de Montijo

sob o número 0..... da mesma freguesia do Afonsoeiro • SEGUNDA 1. O prédio referido na cláusula anterior está livre de quaisquer ónus, encargos ou responsabilidades. 2. A sociedade não tem dívidas ao Estado nem à Segurança Social. 3. A sociedade não é parte em qualquer acção judicial nem são conhecidos quaisquer motivos para que tal possa acontecer. TERCEIRA A T..... tem participações em empresas do sector Imobiliário e do Turismo, nomeadamente 50% do capital do terceira outorgante, A..... - S....., Lda., dispondo de capacidade técnica para efectuar estudos de Viabilidade e desenvolver projectos de promoção imobiliária de turismo e de serviços para que o terreno referido na Cláusula segunda tem toda a vocação. QUARTA Pelo presente Contrato o Primeiro Outorgante promete: 1. Ceder ao segundo uma quota de € 40.000,00 (Quarenta mil Euros), representativa de quarenta por cento do capital social, comprometendo-se a efectuar as alterações ao Pacto Social, com aumento do capital de € 50.000,00 para € 100.000,00, aumento esse a efectuar com a criação de duas quotas em nome da L..... , uma de € 40.000,00 para ceder à T..... e outra de € 10.000,00 para a própria sociedade, alteração necessária à prossecução da operação, e, 2. Efectuar uma permuta com o Terceiro Outorgante, cedendo-lhe o prédio identificado na cláusula PRIMEIRA em troca do direito de uso privativo da concessão de uma parcela com 2.478 m2 e das benfeitorias nela construídas que consistem num restaurante e numa discoteca com 700 m2 de área coberta, sitos na EN 119, em Alcochete, inscritos na matriz sob o artigo nº .....da freguesia de Alcochete. 3. Ceder a exploração dos estabelecimentos adquiridos na permuta o A..... , mediante uma renda mensal de € 4.000,00. 4. Reciprocamente, T..... promete adquirir a quota referida no ponto um e A..... promete aceitar a permuta identificada no Ponto dois e a cessão de exploração identificada no ponto 3. 5. O incumprimento de qualquer dos actos anteriormente prometidos por qualquer das partes equivale ao incumprimento total do presente Contrato. QUINTA O preço convencionado de cedência da Quota de L..... a T..... é de € 600.000,00 (seiscentos mil Euros) sendo o seu pagamento efectuado da seguinte forma; - € 30.000,00 (Trinta mil Euros) como princípio de pagamento, imediatamente após a aprovação da viabilidade do projecto que a segunda e sua participada pretendem desenvolver no terreno referido na cláusula segunda ou, independentemente dela, até à data limite de 30 de Novembro de 2006. - O restante. i.e., € 570.000,00 (quinhentos e setenta mil Euros) no acto da escritura. SEXTA À data da escritura de transmissão da quota a L..... não apresentará, também qualquer passivo financeiro, nem dívidas a fornecedores, ou quaisquer outras responsabilidades. SÉTIMA Ao valor do quota adquirida por T..... a L..... poderá acrescer o valor proporcional correspondente a valores activos correntes, nomeadamente saldos bancários, valores a receber ou créditos sobre o Estado. OITAVA A L..... compromete-se, nesta data, a dar instruções ao seu Técnico Oficial de Contas no sentido de disponibilizar a T..... ou quem esta designar toda a informação contabilística necessária ao conhecimento da situação patrimonial que é condição da aquisição da participação, NONA A..... compromete-se a efectuar de sua conta os estudos técnicos necessários à instalação de uma unidade de hotelaria e restauração, a iniciar desde já, sendo também da sua responsabilidade os projectos a desenvolver, consultas e demais tramitação administrativa para o licenciamento, nomeadamente junto da Câmara Municipal, CCRLVT, Ministério do Ambiente e Direcção - Geral de Turismo, DÉCIMA A escritura pública que incorporará todos os actos prometidos neste contrato deverá ser efectuado até à data limite de 31 de Dezembro de 2006, em dia, hora e Notário indicado por T..... mediante carta registada com aviso de recepção enviada com a antecedência mínima

de oito dias. DÉCIMA PRIMEIRA Cláusulas Penais: 1. Em caso de incumprimento contratual por parte de L..... , esta obriga-se ao pagamento de: a) uma indemnização T..... de € 200.000,00 (Duzentos mil Euros) que expressamente a desobriga de liquidar qualquer outra penalização seja a que título for, sem prejuízo da obrigação de também proceder a devolução da quantia recebida como princípio de pagamento, b) Uma Indemnização o A..... de €400 000,00 (Quatrocentos mil Euros) que expressamente a desobriga de liquidar qualquer outra penalização seja a que título for. 2. Em caso de incumprimento contratual por parte de T..... ou A..... , ficam ambas obrigadas ao pagamento a L..... de indemnizações de igual montante e nas mesmas condições. DÉCIMA SEGUNDA Contactos entre as partes: 1. As moradas para troca de correspondência entre as partes são as seguintes: L..... : Rua Bento de Jesus Caraça, Lote ..... MONTIJO T..... : Rua Cidade do Porto, ....., MONTIJO A..... : Av. D. Manuel I, .....ALCOCHET 2. As comunicações de T..... valem também como comunicações de A..... : 3. Como forma de comunicação contratualmente legítimo são aceites: - Cartas registadas com aviso de recepção - Cartas Protocoladas DÉCIMA TERCEIRA Para dirimir os pleitos emergentes deste contrato, designadamente os relativos à validade das respectivas cláusulas e ao exercício dos direitos dos outorgantes, é estipulado o foro da Comarca de Montijo, com expressa renúncia a qualquer outro, DÉCIMA QUARTA Constituem Anexos deste contrato cópias da Certidão do Registo Comercial da sociedade, Balancete em 30 de Junho de 2005 e Lista Discriminativo de Prédios. O presente contrato é feito em duplicado, ficando um original em poder de cada um dos outorgantes. Montijo, 31 de Março de 2006 (cfr. doc. junto a fls. 66 a 67, frente e verso, do processo de reclamação junto aos autos);

3. Em 02/06/2006 foi celebrado entre a Impugnante, na qualidade de promitente vendedora, e N..... - C....., S.A., na qualidade de promitente compradora, um Contrato-Promessa de Compra e Venda que teve como objecto a parcela de terreno para construção urbana com 6.550m<sup>2</sup>, sito no P..... , freguesia do Afonsoeiro, concelho do Montijo, descrita na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob o número 1....., e inscrito na matriz predial sob o artigo ..... Secção D, da respectiva freguesia, pelo preço de € 1.250.000,00 (cfr. doc. junto a fls. 70 a 75, frente e verso do processo de reclamação junto aos autos);

4. As assinaturas constantes do contrato identificado no ponto anterior, do gerente e administrador das outorgantes, foram reconhecidas no dia 02/06/2006 (cfr. doc. juntos a fls. 74, verso, e 75 do processo de reclamação junto aos autos);

5. Em 20/06/2006 a L..... redigiu uma carta dirigida ao administrador da “T..... - S....., Lda.” da qual consta o seguinte: “Assunto - CONTRATO-PROMESSA CELEBRADO EM 31-03-2006 Na sequência de contactos anteriores, lamentamos ter de informar V. Ex<sup>a</sup> que não nos vai ser possível cumprir o contrato promessa celebrado entre a sociedade L..... e as sociedades T..... e A..... , das quais V. Ex<sup>a</sup> é Administrador, em 31 de Março do corrente ano, pelo qual a L..... prometeu ceder à T..... uma quota de 40.000,00 € e permutar com a A..... um terreno junto ao Forum Montijo. Efectivamente tivemos uma oferta de compra do referido terreno por um valor muitíssimo superior ao estabelecido no contrato promessa, pelo que esta proposta é muito mais vantajosa para a L..... . Porque o contrato-promessa celebrado estabelece que o incumprimento de algum dos actos prometidos implica necessariamente o incumprimento dos restantes (dada a sua interdependência), não podemos igualmente cumprir a promessa de celebração de um contrato de cessão de exploração com o A..... nem a promessa de cedência da quota

da L..... à T..... . Como até esta data não foi ainda pago o sinal de 30.000,00 € estipulado no contrato-promessa, embora não tenha ainda terminado o prazo para o efeito, fica V. Ex<sup>a</sup> dispensado de efectuar o seu pagamento. Esperamos chegar a um acordo com V. Ex<sup>a</sup> sobre a resolução desta situação de uma forma que seja a melhor para todas as partes envolvidas.(...)" (cfr. doc. junto a fls. 89 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

6. Em 31/10/2006 foi emitido um cheque com o nº 5..... pela T..... no montante de € 60.000,00 sobre o Banco P....., a favor de L....., Lda. (cfr. doc. junto a fls. 79, verso, do processo de reclamação junto aos autos);

7. O cheque identificado no ponto anterior foi devolvido na compensação de Lisboa em 08/11/2006 com a indicação "FALTA DE PROVISÃO" (cfr. doc. junto a fls. 80 e 82 do processo de reclamação junto aos autos);

8. Em 24/11/2006 foi depositado na conta nº 0..... da C.... titulada pela L....., Lda. um cheque no montante de € 30.000,00 (cfr. doc. junto a fls. 124 do processo referente ao Relatório inspeectivo junto aos autos);

9. Em 28/11/2006 a L..... - C....., Lda. vendeu à N.... - C....., S.A., pelo preço de € 1.250.000,00, o prédio rústico sito no P....., freguesia do Afonsoeiro, concelho do Montijo, descrita na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob o número 1....., e inscrito na matriz predial sob o artigo .... Secção D, da respectiva freguesia (cfr. doc. junto a fls. 49 a 51, frente e verso, do processo de reclamação junto aos autos);

10. Em 20 de Dezembro de 2006 foi redigida uma carta pela L..... dirigida ao Administrador da T..... - S....., Lda." da qual consta o seguinte: "Ref<sup>a</sup> - CONTRATO-PROMESSA CELEBRADO EM 31-03-2006 Na sequência de contactos anteriores, lamentamos ter de informar que não nos vai ser possível cumprir o contrato promessa celebrado em 31-03-2006 entre a L..... e as sociedades T..... e A....., das quais V. Ex<sup>a</sup> é Administrador, pelo qual a L..... prometeu ceder à T..... uma quota de 40.000,00 € e permutar com a A..... o terreno identificado na cláusula 1<sup>a</sup> do referido contrato-promessa. Efectivamente, com a oferta inesperada dum valor muito superior pelo terreno em causa, da qual já vos tínhamos dado conhecimento, e tendo-se concretizado a venda daquele terreno que havíamos prometido permutar é de todo impossível cumprimos o contrato-promessa de permuta com a A...... Porque o próprio contrato-promessa estabelece que o não cumprimento de algum dos actos prometidos implica o incumprimento dos restantes e também por se terem alterado completamente os pressupostos do contrato, não podemos igualmente cumprir a celebração do contrato de exploração com a A..... nem a cedência da quota à T...... Porque sempre honrámos e queremos continuar a honrar os nossos compromissos, estamos certos que podemos chegar a um acordo com V. Ex<sup>a</sup> sobre a melhor forma de resolver a situação, sem necessidade de recurso aos tribunais, sugerindo uma reunião tão breve quanto possível. (...)" (cfr. doc. junto a fls. 89, verso, do processo de reclamação junto aos autos);

11. Com data de 29/12/2006 foi assinado um documento designado "Acordo" assinado pela L....., Lda., T..... - S....., S.A., e A..... - S....., Lda., do qual consta que: "1. Em 31 de Março de 2006 foi celebrado entre os mesmos intervenientes um Contrato-Promessa de Cessão de Quota, de Permuta e de Cessão de Exploração, que adiante se passa a designar por "Contrato-Promessa", tendo como prazo limite para a realização da escritura a data de 31 de Dezembro de 2006. 2. Por carta registada com aviso de recepção enviada em 29 de Novembro de 2006 e devidamente recepcionada, T..... e A..... notificaram a L..... para

efectuar a referida escritura em 15 de Dezembro de 2006. 3. A L..... não compareceu à escritura. 4. Em 20 de Dezembro de 2006 a L..... informou por carta protocolada quais as razões da sua não comparência à escritura. (...) PELO QUE 1º A L..... reconhece ser de sua exclusiva responsabilidade o incumprimento do Contrato-promessa, considerando-se obrigada ao pagamento das indemnizações previstas na cláusula décima primeira desse contrato. 2º T..... e A..... também reconhecem que, já em Junho de 2006, L..... tinha alertado para essa eventualidade em virtude de negociação muito mais favorável para si, informando regularmente do seu desenvolvimento. 3º A L..... mostra-se disponível para uma resolução rápida e não conflituosa da situação criada, pelo que se consideram na obrigação de flexibilizar o plano dos pagamentos das indemnizações previstas no Contrato-Promessa, já que o eventual recurso à via judicial atrasaria ainda mais a regularização financeira em causa. 4º Pelo que acorda: I. L..... vai devolver, nesta data, a T..... a importância que esta lhe pagara a título de sinal, i.e., € 30.000,00 (trinta mil Euros), e de que este Acordo é quitação suficiente. I . L..... pagará a importância de € 200.000,00 (duzentos mil Euros) A T..... , conforme resulta da cláusula Décima Primeira, alínea a) do Contrato- Promessa, em oito prestações mensais de 25.000,00 € (vinte e cinco mil euros), sendo a primeira em 31 de Janeiro de 2007 e as restante conforme conveniência da L..... tendo como data limite 31 de Dezembro de 2007. III L..... pagará a A..... a importância de € 400.000,00 (Quatrocentos mil Euros), conforme resulta da cláusula Décima Primeira, alínea b) do Contrato-Promessa, em dez prestações mensais de 40.000,00 € (quarenta mil euros), sendo a primeira em 28 de Fevereiro de 2007 e as restante conforme conveniência da L..... tendo como data limite 30 de Junho de 2008. (...)" (cfr. doc. junto a fls. 64, verso, a 69 do processo de reclamação junto aos autos);

12. Com data de 31/12/2006, foi elaborado o documento nº 1...., com indicação "L....., Lda." e "Contabilidade OPERAÇÕES DIVERSAS" do qual consta o seguinte: Pela contabilização do acordo entre a L..... e a T..... e A..... por incumprimento do contrato celebrado em 31/MAR/2006 200.000,00 400.000,00 Conta .... Débito 600.000 Conta .... 200.000,00 Conta .... 400.000,00" (cfr. doc. junto a fls. 64 do processo de reclamação junto aos autos);

13. Em Dezembro de 2006, foi emitido pela L..... - C....., Lda. um cheque sobre a Caixa....., S.A. no montante de € 30.000,00 a favor da T....., S.A., com indicação manuscrita "pago no acto da assinatura do acordo, referente a devolução do sinal" (cfr. doc. junto a fls. 122 do processo referente ao Relatório de Inspeção junto aos autos);

14. Com data de 31/01/2007 foi emitido pela L..... , Construções, S.A. um cheque sobre o Banco B.... com o nº 8.... no montante de € 40.000,00 a favor da T...., S.A. (cfr. doc. junto a fls. 225 do processo referente ao Relatório Inspectivo, junto aos autos);

15. Com data de 28/02/2007 foi emitido pela L....., S.A. um cheque sobre o Banco B.... com o nº 7.... no montante de € 40.000,00 a favor da T..., S.A. (cfr. doc. junto a fls. 123 do processo referente ao Relatório Inspectivo, junto aos autos);

16. Com data de 31/12/2007, foi emitida uma Declaração da qual consta o seguinte: "J..... , BI 2....., NIF 1....., NA QUALIDADE EM QUE INTERVEIO NO ACORDO CELEBRADO EM 29 DE DEZEMBRO DE 2006 ENTRE "L..... , Lda". NIPC 5....., designada por "L..... ", T..... - S..... SA", NIPC 5....., designada por "T..... " e "A..... - S....., LDA", NIPC 5....., designada por "A..... ", VEM POR ESTE MEIO DECLARAR QUE ESTÃO

INTEGRALMENTE LIQUIDADAS AS IMPORTÂNCIAS ABAIXO DISCRIMINADAS: 1. A devolução da importância de € 30.000,00 (trinta mil Euros) de L..... a T..... prevista no ponto 4º al. I. 2. A liquidação da importância de € 200.000,00 (duzentos mil Euros) de L..... a T..... , prevista no ponto 4º al. II desse Acordo. (cfr. doc. junto a fls. 83 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

17. Com data de 30/06/2008, foi emitida uma "Declaração" da qual consta o seguinte: "J..... , BI 2....., NIF 1....., NA QUALIDADE EM QUE INTERVEIO NO ACORDO CELEBRADO EM 29 DE DEZEMBRO DE 2006 ENTRE "L..... , Lda.", NIPC 5....., designada por "L..... ", T..... - S.... SA", NIPC 5....., designada por "T..... " e "A..... - S....., LDA", NPC 5....., designada por "A..... ", VEM POR ESTE MEIO DECLARAR QUE ESTÃO INTEGRALMENTE LIQUIDADAS A IMPORTÂNCIA ABAIXO DISCRIMINADA: A liquidação da importância de € 400.000,00 (quatrocentos mil Euros) de L..... a A..... , prevista no ponto 4º, al. III desse Acordo. (cfr. doc. junto a fls. 82, verso, do processo de reclamação junto aos autos);

18. As duas declarações identificadas nos dois pontos anteriores apenas foram objecto de registo contabilístico em 31/10/2010 (cfr. doc. 192 do processo referente ao Relatório inspectivo);

19. Em 22/02/2010 foi remetida à Impugnante o ofício dos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal do qual consta que a Impugnante irá ser sujeita a uma inspecção Parcial em sede de IRC e IVA ao exercício de 2006 (cfr. doc. junto a fls. 49 dos autos);

20. Em 20/10/2010 foi assinada a Ordem de Serviço nº 0..... pelo gerente da Impugnante (cfr. doc. junto a fls. 50 dos autos);

21. Em 20/10/2010 foi assinada a Nota de Diligências nº NDO..... pelo gerente da Impugnante da qual consta a identificação dos funcionários da AT responsáveis pela Inspecção (cfr. doc. junto a fls. 51 dos autos);

22. Por ofício de 02/02/2011 a Direcção de Finanças de Setúbal solicitou à Câmara Municipal do Montijo informação sobre se em nome de L..... -C....., Lda., S..... , M..... , T..... - S....., S.A., A..... - S....., Lda. ou J..... existiu ou existe algum pedido de loteamento, viabilidade de construção ou para outro fim para o prédio sito no P..... , em Montijo, com 6.550 m2 Inscrito no matriz sob o art. ....º da Secção D, freguesia do Afonsoeiro, descrito na Conservatória do Registo Predial de Montijo sob o número 0..... da mesma freguesia do Afonsoeiro (cfr. doc. junto a fls. 115, verso, do processo de reclamação junto aos autos);

23. Por ofício de 24/02/2011 a Câmara Municipal do Montijo informou a Direcção de Finanças de Setúbal que para o prédio sito no P..... , em Montijo, com 6.550 m2 Inscrito no matriz sob o art. ....º da Secção D, freguesia do Afonsoeiro, descrito na Conservatória do Registo Predial de Montijo sob o número 0..... da mesma freguesia do Afonsoeiro, apenas consta registado um pedido de loteamento urbano, registado em nome da L..... - C....., Lda., com o nº I-5/96, que foi iniciado em 05/06/1996 e que caducou em virtude do requerente não ter reformulado o projecto conforme solicitado pela Câmara (cfr. doc junto a fls. 116 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

24. Em 28/03/2011 foi remetido à Impugnante o projecto de relatório inspectivo para esta se pronunciar no prazo de 10 dias (cfr. doc. junto a fls. 85 e 86 dos autos);

25. A Impugnante pronunciou-se em sede de direito de audição tendo sido junta procuração a favor do seu mandatário (cfr. doc. junto a fls. 227 a 232 do processo instrutor referente ao Relatório Inspectivo);

26. Em 13/04/2011 foi elaborado o Relatório Inspectivo resultante da inspecção efectuada à Impugnante

com base na Ordem de Serviços identificada no ponto 2, do qual constam correcções em sede de IRC do exercício de 2006 no montante de € 672.600,00 (cfr. doc. junto a fls. 23 a 237 do processo instrutor referente ao Relatório inspectivo junto aos autos);

27. Do Relatório Inspectivo identificado no ponto anterior consta, designadamente o seguinte: "1.2 - Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção Correcções ao lucro tributável IRC 2006- € 672.600,00 € 600.000,00 . Registo contabilístico de custo extraordinário relativo a uma indemnização cuja indispensabilidade e realização da despesa não foi comprovada pelo sujeito passivo, conforme prevê o artigo 23º do CIRC. € 72.600,00 - Registo contabilístico de custo suportado por factura emitida por fornecedor em relação ao qual se afigura não ter prestado qualquer serviço o que contraria o disposto no artigo 23º do CIRC. Da conjugação das duas situações identificadas, efectuar-se-ão as seguintes correcções ao lucro tributável do exercício de 2006:

### II.3.2 Enquadramento fiscal

Em sede de IR, o sujeito passivo encontrava-se enquadrado no regime geral, sendo tributado pela actividade de "promoção imobiliária (desenvolvimento)" a que corresponde o código CAE 41100.

Em sede de IVA, é um sujeito passivo que esta enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, desde o inicio do actividade, em 1990-07-10.

### II.3.3 - Escritura pública de venda do imóvel sujeita a condição - Diferimento de parte do proveito da venda até à data de cumprimento da condição

No dia 28 de Novembro de 2006, o sujeito passivo em análise vendeu a N.....- C....., SA (actualmente com a designação de M...., S.A., NIPC 5....., pelo preço de € 1.250.000,00, um prédio rústico sito rio Sitio de P....., freguesia do Afonsoeiro, concelho do Montijo, inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo .... da Secção D. Na escritura ficou estabelecido que, até ao momento ela escritura o comprador só pagaria 1.125.000,00, sendo que o restante (€125.000,00) só seria pago caso se mostrasse efectuada a anexação do prédio em causa com o prédio rústico sito no Sitio do P....., freguesia do Afonsoeiro, concelho do Montijo, inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 5 da Secção D (vide anexo 1, folhas 1/19), ou seja, as partes subordinaram a um acontecimento futuro e incerto (momento da anexação) a produção dos efeitos do negócio jurídico.

Por este motivo, na contabilização desta operação o sujeito passivo apenas registou na conta 71.118 Venda de mercadorias no mercado nacional sem direito a dedução, do exercício de 2006, o valor já recebido do comprador, ou seja, € 1.125.000,00, tendo considerado o remanescente, € 125.000,00, na conta 27.41 Proveitos diferidos.

Questionado o sujeito passivo, na pessoa do seu gerente senhor M....., sobre porque motivo até à presente data, o saldo da conta 27.4, Proveitos diferidos se matinha inalterado, o mesmo explicou que, por esquecimento, ainda não tinha entregue o documento comprovativo do momento da ocorrência da anexação dos referidos terrenos na contabilidade (vide anexo 2, folhas 1/11). Analisado o documento em causa, verificou-se que a anexação dos terrenos tinha ocorrido em Setembro de 2007, devendo ter sido declarado neste exercício o proveito de € 125.000,00, o que na realidade não aconteceu. Face ao exposto, o sujeito procedeu à regularização da situação através da entrega da declaração de substituição modelo 22

do exercício de 2007

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

III. 1 CORRECÇÕES AO LUCRO TRIBUTÁVEL - € 672.600,00

III.1.1 Custos extraordinários não aceites, nos termos do artigo 23º CIRC - € 600,000,00

Analisados os elementos contabilísticos do exercício de 2006, observou-se que o sujeito passivo em análise registou, na subconta de custo extraordinários 69.5 Multa e penalidade, a verba de € 6000.000,00. O documento de suporte deste custo consistia num acordo (vide anexo 3, folhas 1/5) celebrado entre o sujeito passivo e as pessoas colectivas A..... - S....., Lda. NIPC 5.....e T..... - S....., S.A. NIPC 5....., no qual se referia que: 1) Estas entidades tinham celebrado, em 31 de Março de 2006, um contrato de promessa de cessão de quota de permuta e de cessão de exploração, tendo como prazo limite para a realização da escritura a data de 31 de Dezembro de 2006;

2) Por carta registada com aviso de recepção enviada em 29 de Novembro de 2006 T..... - Sociedade Gestor" de Participações Sociais, SA e A..... - S.... Lda. notificaram a L.... - E....., Lda. para efectuar a referida escritura em 15 de Dezembro de 2006;

3) A L.... - E....., Lda. não compareceu à escritura e, em 20 de Dezembro de 2006, informou por carta protocolada quais as razões da sua não comparência à escritura e que se prendiam com o seu próprio e exclusivo interesse;

4) A L.... - E....., Lda. reconhecia ser da sua exclusiva responsabilidade o incumprimento do contrato de promessa, pelo que se considerou na obrigação de flexibilizar o plano de pagamentos das indemnizações previstas no contrato de promessa, tendo acordado:

- Devolver à T..... - S....., S.A. a importância que esta lhe pagara a título de sinal, isto é € 30.00000;
- Pagar a importância de € 200.000,00 à T.... - S....., SA, conforme resultava da cláusula Décima Primeira, alínea a) do contrato de promessa, em oito prestações de € 25,000,00, sendo a primeira em 31 de Janeiro de 2007 e as restantes conforme conveniência da L.... - E....., Lda., tendo como data limite 31 de Dezembro de 2007;
- Pagar a importância de € 400.000,00 a A..... - S....., Lda., conforme resultava da cláusula Décima, alínea b) do contrato de promessa, em dez prestações de € 40,000,00, sendo a primeira em 28 de Fevereiro de 2007 e as restantes conforme conveniência da L..... - E....., Lda., tendo como data limite 30 de Junho de 2008;

Face ao exposto, foi solicitada, a todos os intervenientes no acordo, fotocópia do contrato do promessa atrás referido, bem como das provas dos pagamentos efectuados a título de indemnização por incumprimento do contrato de promessa.

Em Outubro de 2010, o senhor J..... , NIF 1....., na qualidade de gerente e administrador da A..... - S....., Lda e da T..... - S....., SA, respectivamente, disse em auto do declarações que o valor das indemnizações tinha sido tão elevada porque a A..... e a T..... teriam que efectuar por sua conta todos os estudos técnicos e projectos para a instalação de uma unidade hoteleira que pretendia edificar no terreno que iria adquirir à L..... , que eram elevadíssimos, no entanto, não apresentou quaisquer elementos de prova que o confirmassem, pelo que foi notificado para apresentar esses elementos, bem como cópias do contrato de promessa e dos meios de recebimento das respectivas indemnizações. Até à presente data, apenas

apresentou fotocópias do contrato de promessa (vide anexo 4, folhas ¼ ), do acordo e dos extractos das contas correntes 79.5 Benefícios de Penalidades Contratuais e 26.811004 I.....- Indemnização, de ambas as empresas nos quais se confirmou o registo como proveito das referidas indemnizações e do valor em dívida na conta do devedor, em 31 de Dezembro do 2008, que era igual ao valor das respectivas indemnizações (vide anexo 5, folhas 1/4). Analisado o contrato de promessa observou-se que se tratava de um contrato de promessa de cessão de quota, de permuta e de cessão de exploração que visava:

1. Por um lado, a aquisição, pela A..... à L..... , de um prédio rústico sito no P..... , inscrito na matriz predial sob o artigo .....º da secção D, freguesia do Afonsoeiro, no qual a A..... pretendia instalar uma unidade hoteleira e restauração. Como pagamento, a A..... cedia à L..... o direito de uso privativo da concessão de uma parcela de terreno e das benfeitorias nela construídas, que consistiam num restaurante e numa discoteca, sitos na EN 119, em Alcochete, inscrito na matriz predial sob o artigo nº ..... da freguesia de Alcochete.

2. Cedência de exploração do restaurante e da discoteca, obtido pela L..... com a permuta referida no ponto anterior, à A..... , mediante uma renda mensal de € 4.000,00.

3. Cedência à T..... de uma quota da L..... , representativa de 40% do capital social, pelo preço de € 600.000,00, sendo o seu pagamento efectuado da seguinte forma:

- € 30.000,00, como principio de pagamento, imediatamente após a aprovação da viabilidade do projecto de instalação de uma unidade hoteleira e restauração no terreno referido no ponto 1 ou, independentemente da viabilidade, até à data limite de 30 de Novembro de 2006,

- O restante, € 570.000,00. no acto da escritura. Neste contrato apurou-se ainda o seguinte:

- A T..... definha 50% do capital da A..... e dispunha de capacidade técnica para efectuar estudos de viabilidade e desenvolver projectos de promoção imobiliária de turismo e de serviços;

- Era da responsabilidade da A..... a realização dos estudos técnicos necessários a Instalação de uma unidade hoteleira e restauração, dos projectos a desenvolver consultas e demais tramitação administrativa para o licenciamento, nomeadamente junto da Câmara Municipal, CCRLVT, Ministério do Ambiente e Direcção Geral de Turismo;

- A escritura pública, que incorporaria todos os actos prometidos, deveria ser efectuada até à data limite de 31 de Dezembro de 2006, em dia, hora e Notário indicado por T..... , mediante carta registada com aviso de recepção enviada com a antecedência mínima de oito dias;

- O incumprimento de qualquer dos actos referidos nos pontos 1, 2 e 3, por qualquer das partes, equivaleria ao incumprimento total do contrato e conduziria ao pagamento de indemnizações. O incumprimento por parte da L..... implicaria o pagamento das seguintes indemnizações: € 200.000,00 à T..... e € 400.000,00 à A..... . Em caso de Incumprimento contratual da parte da T..... ou A..... , ficariam ambas obrigadas ao pagamento a L..... de indemnização de igual montante.

Atendendo a que, na sequência de contrato de promessa de compra e venda (vide anexo 6, folhas 1/14) realizado em 2 de Junho do 2006 e do qual recebeu um sinal de € 125.000,00, o sujeito passivo em análise vendeu a N..... - C..... , SA (actualmente com a designação de M..... , S.A.), NIPC 5....., por escritura pública (vide anexo 1, folhas 2 a 7) de 28 de Novembro de 2006, o prédio rústico sito no P..... , inscrito na matriz predial sob o artigo .....º da Secção D, freguesia do Afonsoeiro, por € 1.250.000,00, o prédio objecto

de permuta no contrato promessa realizado com a A..... e a T..... , verificou-se ser este o motivo de não cumprimento do citado contrato e conseqüentemente, a imposição de pagamento das respectivas indemnizações, que no global correspondiam a € 600.000,00.

Analisando os dois cenários para o exercício de 2006, o da venda do prédio à M..... e o de cumprimento do contrato de promessa com a A..... e T..... , observou-se o seguinte:

1) Venda do prédio ao M.....

Proveito = € 1.250.000,00

Custo = € 600.000,00

Resultado = € 650.000,00

2) Cumprimento do contrato de promessa com" A..... e T..... Proveito = € 600.000,00 (venda 40% do seu capital a T..... )

Custo = 0,00

Resultado = € 600.000,00

Conclusão: no exercício de 2006, no primeiro cenário a L..... ganhava mais € 50,000,00, no entanto perdia a hipótese de receber rendas anuais de € 48.000,00, da A..... , pela cedência de exploração do restaurante e da discoteca. Ou seja, com o segundo cenário ao fim de um ano e um mês, após a realização da escritura, já teria ultrapassado o ganho obtido no primeiro cenário.

Face ao exposto, importava esclarecer com a L..... o seguinte:

- Porque motivo o contrato de promessa não tinha o reconhecimento das assinaturas dos intervenientes;
- Porque é que a L..... optou por efectuar o negócio com o M..... e não com a T..... e A..... , uma vez que a diferença do resultado entre os dois negócios era irrelevante;
- Porque motivo aceitou o pagamento, pela T..... , do sinal de € 30,000,00, em 24 Novembro de 2006, que a obrigaria a pagar as indemnizações, quando nessa data já tinha recebido o sinal de € 125.000,00 do M..... , encontrando-se a 4 dias de realizar a escritura de venda do prédio com este último.
- Porque é que tão prontamente reconheceu exclusiva responsabilidade do incumprimento do contrato e acordou um plano de pagamento da indemnização e a forma como as efectivou.

Nos vários contactos efectuados com um dos gerentes da L..... , senhor M..... , NIF 1....., foram efectuadas varias explicações, transpostas para documentos escritos (vide anexo 7, folhas 1/28), sobre as questões em apreço, designadamente:

1) No que respeita ao não reconhecimento das assinaturas dos intervenientes no contrato de promessa e a confirmação da data (31 de Março de 2006) de celebração do mesmo com a A..... e a T..... , o gerente apresentou o livro de actas, no qual se observou ter sido elaborada uma acta referindo uma reunião, com data de 30 de Março de 2006, que visava a aprovação da celebração do citado contrato (vide folhas 16, 20, 21,22 e 23 do anexo 7 - fotocópia do termo de abertura do livro, com data de 21 de Janeiro de 1998, acta nº 20 realizada em 30 de Março de 2006 e acta nº 21 realizada em 21 de Dezembro de 2006). Sobre o não reconhecimento das assinaturas dos intervenientes no contrato, o gerente confirmou que a fotocópia em poder da empresa de facto não tem o reconhecimento das assinaturas dos intervenientes, no entanto, considera que este reconhecimento apenas servia para comprovar que as assinaturas são efectivamente daquelas pessoas.

## 2) Pressupostos do negócio (vide folha 1 rio anexo 7):

- A L..... necessitava urgentemente de liquidez e não conseguia vender o prédio sito no P..... , que se encontrava em venda, pelo preço de € 400.000,00, não tendo recebido qualquer proposta pelo mesmo;
- Os filhos de ambos os sócios da L..... tinham formação na área do Turismo/Restauração, razão pela qual havia um grande interesse em que a L..... abrangesse este ramo de actividade, diminuindo a actividade imobiliária.

Este negócio com a A..... e a T..... preenchia as condições dos pressupostos: a L..... realizaria liquidez, € 600.000,00, com a venda de 40% do seu capital social, e entrava na área do turismo/restauração com a aquisição pela permuta, do estabelecimento “A..... ”.

Para a T..... seria também um bom negócio pois aumentaria as suas participações o sector imobiliário, com a aquisição de 40% do capital da L..... e para a A..... a aquisição do terreno da L..... para construção de uma unidade hoteleira seria bom porque havia a certeza da possibilidade de construção desta, pois já estava aprovado um projecto para a construção de armazéns e o terreno tinham aptidão para o turismo, segundo o gerente da L..... .

## 3) Redacção do contrato de promessa (vide folha 2 do anexo 7):

O contrato de promessa foi redigido pelo advogado do senhor J..... administrador e gerente da T..... e da A..... , respectivamente. A minuta estava conforme acordado, com excepção das cláusulas penais, pois nada tinha sido acordado sobre isso, ainda mais sendo estas tão elevadas. Na altura foi explicado à L..... pelo senhor J..... que o valor era tão elevado porque a A..... teria que efectuar por sua conta todos os estudos técnicos e projectos para a instalação da unidade hoteleira, nomeadamente junto da Câmara Municipal, CCRLVT, Ministério do Ambiente e Direcção Geral de Turismo, que eram elevadíssimos. Como da parte da L..... não havia qualquer intenção de não realizar o negócio, as cláusulas penais foram aceites.

## 4) Alterações factuais posteriores ao contrato promessa (vide folha 2 do anexo 7)

Só em Maio de 2006, quando a L..... tomou conhecimento que o M..... estaria interessado no prédio do P..... e que pagaria o dobro ou mesmo o triplo do valor de mercado pelo prédio se percebeu a razão de tão elevadas cláusulas penais. Percebeu-se que a entidade em causa já tinha informado o senhor J..... estar muito interessada no referido prédio e que esse senhor quis garantir que não haveria incumprimento do contrato com a L..... para depois vender o referido prédio pelo dobro ou pelo triplo do preço.

## 5) Razões do incumprimento do contrato de promessa (vide folha 3 do anexo 7)

Uma das razões foi a falta de confiança na pessoa do senhor J..... . Outra foi que a L..... tomou conhecimento que quer a T..... quer a A..... estariam em dificuldades financeiras.

## 6) Sinal do contrato de promessa e seu pagamento (Vide folha 16 do anexo 7)

O sinal acordado era de € 30.000,00 e deveria ser pago pela T..... após a aprovação do projecto de construção da unidade hoteleira e de restauração, tendo como data limite 30 de Novembro de 2006.

A partir do momento que a L..... aceitou o negócio com a M..... e com esta celebrou um contrato promessa de venda do prédio do P..... , enviou, em 20 de Junho de 2006, uma carta ao administrador e gerente da T..... e A..... , respectivamente, na qual manifestava a intenção de não cumprir o contrato de promessa com elas celebrado e referia que as mesmas ficavam por isso desobrigadas de efectuar o sinal de € 30.000,00

Entretanto estabeleceram-se negociações com a T..... e a A..... no sentido de manter o contrato de promessa apenas no respeitante a cedência pela L..... da quota de € 40,000,00 à T..... , tendo-se proposto a alteração do sinal de € 30.000,00 para € 60,000,00.

Como na altura a L..... já tinha conhecimento das dificuldades financeiras que a T..... atravessava, não quis formalizar a alteração ao contrato sem ter a certeza que o cheque de € 60.000,00 tinha provisão ou não, o que de facto veio a acontecer.

Em face do sucedido, a L..... informou o senhor J..... não haver qualquer hipótese de solução alternativa e que não iria cumprir o contrato de promessa tal como estava celebrado, não aceitando assim nenhum sinal relativo ao mesmo. Porém o senhor J..... depositou um cheque seu na conta da L..... , no valor de € 30.000,00 antes da data limite estabelecida no contrato para pagamento do sinal

7) Pagamento das cláusulas penais (indenizações) - vide folha 3 do anexo 7

O acordo celebrado em 29 Dezembro de 2006, obrigava a L..... :

Devolver à T..... - S....., SA a importância que esta lhe pagara a título de sinal, isto é € 30.000,00;

Pagar a importância de € 200,000,00 à T.... - S..... . SA, conforme resultava da cláusula Décima Primeira, alínea o) do contrato de promessa, em dez prestações de € 25,000,00, sendo a primeira em 31 de Janeiro de 2007 e as restantes conforme conveniência da L..... \_ E..... , Lda., tendo como data limite 31 de Dezembro de 2007;

Pagar a importância de € 400.000,00 à A..... -- S..... , Lda, conforme resultava da cláusula Décima, alínea b) do contrato de promessa em dez prestações de € 40.000,00, sendo a primeira em 28 de Fevereiro de 2007 e as restantes conforme conveniência da L.... - E....., Lda., tendo como data limite 30 de Junho de 2008;

Segundo o senhor M..... , a L..... devolveu o sinal de 30.000,00 e pagou as duas primeiras prestações (uma de € 40.000,00 e outra de € 25.000,00) a cada uma das empresas, através de cheque. As restantes prestações diz terem sido pagas a dinheiro pelos sócios, a pedido do senhor J..... , porque segundo este senhor não podia depositar cheques nas suas contas nem das empresas em causa pois estes ficariam imediatamente cativos e ele necessitava das verbas da indemnização para pagar os vencimentos dos trabalhadores (que eram mais de 30) e a fornecedores. Importa referir que, os pagamentos a dinheiro foram efectuados pelos sócios e não pela sociedade porque, segundo informação do contabilista da L..... , a lei não permitia que uma sociedade efectuasse pagamentos a dinheiro superiores a € 7.500,00. Para o efeito foi feita uma conta corrente entre os sócios da L..... e o senhor J..... , na qual eram anotados os montantes pagos e no final foram emitidos os respectivos recibos de quitação à L..... . Sobre os pagamentos a dinheiro efectuados pelos sócios, foram apresentados extractos da conta bancária, na Caixa G...., do senhor M..... (actual gerentes e cônjuge da sócia da L..... , senhora M..... ) e do seu pai senhor M....., nas quais foram assinalados levantamentos a dinheiro, levantamentos via cheque CGS e levantamentos via cheque TC que totalizavam € 463.650,00 (vide anexo 8, folhas 1/48)

Face ao exposto, importa referir o seguinte:

1- O reconhecimento das assinaturas dos intervenientes no contrato de promessa implicaria a existência dum terceira entidade, independente das partes envolvidas, que ao atestar a data de realização do reconhecimento das assinaturas consequentemente validaria a data de realização do contrato promessa.

2- Como referido pelo senhor J..... , na qualidade de gerente da A..... e pelo senhor M..... , na qualidade de gerente da L..... , o objectivo da A..... com o contrato de promessa era a aquisição de um prédio rústico no P..... para aí construir uma unidade hoteleira e de restauração. Segundo os mesmos senhores, a edificação de uma unidade deste tipo implicava elevadíssimos custos antes da edificação propriamente dita, designadamente, com a realização dos estudos técnicos necessários à instalação de uma unidade hoteleira e restauração, dos projectos a desenvolver, consultas e demais tramitação administrativa para O licenciamento, nomeadamente junto da Câmara Municipal, CCRLVT, Ministério do Ambiente Direcção Geral de Turismo. A exigência de indemnizações tão elevadas prendeu-se, assim, com o facto de, caso o negócio não se concretizasse, a A..... já teria tido muitas despesas. Tendo em conta que, o próprio pagamento do sinal, de € 30.000,00, tinha como data limite a da aprovação do projecto de construção da unidade hoteleira ou o dia 30 de Novembro de 2006, poder-se-ia concluir ser passível que todas as despesas que a A..... teria que efectuar, até à aprovação do projecto de construção, poderiam já ter sido realizadas. Como o senhor J..... não apresentou até à presente data quaisquer elementos de prova sobre estas despesas foi solicitada informação á Câmara Municipal do Montijo sobre se existe ou existiu requerimento de loteamento, viabilidade de construção ou para outro fim, em nome da L..... , dos seus dois sócios, da T..... , da A..... ou do senhor J..... , para o prédio rústico objecto do contrato de promessa. A Câmara informou que consta um pedido de loteamento urbano, registado em nome de L..... que foi iniciado em 5 de Junho de 1996 que, entretanto, caducou em virtude do requerente não ter reformulado a projecto. Informaram ainda que, presentemente, no mencionado prédio se encontra construído parte do edifício da Fórum Montijo (processo de construção nº A-349/00) e ainda o edifício denominado R... (processo de construção nº A-352/06) (vide anexo 9, folhas 1/2). Face ao exposto, concluiu-se pela não existência de elementos de prova da realização de quaisquer diligências para a viabilização de construção de qualquer unidade hoteleira e de restauração, constituindo este facto um elemento importante a considerar pela L..... num eventual processo judicial pelo não pagamento das indemnizações, uma vez que os seus valores tão elevados estavam relacionados com estas despesas que a A..... teria de realizar.

3- O senhor M..... disse ter apurado junto do M..... , aquando das negociações para aquisição do prédio no P..... , que o senhor J..... já sabia que esta entidade estava muito interessada no citado prédio e quanto estaria disposta a pagar pelo mesmo, antes da realização do contrato de promessa entre a L..... , a T..... e a A..... . Disse ainda que considerava que o senhor J..... tinha realizado, em nome da T..... e da A..... , o contrato de promessa com a L....., com a exigência de indemnizações tão elevadas, para garantir que não haveria incumprimento por parte da L..... , para depois vender o referido prédio pelo dobro ou pelo triplo do preço ao M..... . Esta ideia vem reforçada com o facto de ter sido o senhor J..... a depositar o sinal de € 30.000,00, antes da data limite estipulada no contrato, uma vez que assim não haveria qualquer incumprimento por parte da T..... e da A..... e a L..... ficaria obrigada ao pagamento das indemnizações. Face ao exposto, concluiu-se que estes factos constituíam elementos importantes a considerar pela Larmoti num eventual processo judicial pelo não pagamento das indemnizações.

4- No que respeita aos movimentos assinalados na conta bancária do senhor M..... e na conta do seu pai, como tendo sido levantamentos em dinheiro, em cheques C.... e em cheques TC destinados ao pagamento em dinheiro da respectivas indemnizações importa referir que:

- Os levantamentos a dinheiro, no valor global de € 222.550,00, foram todos efectuados entre 12 de Dezembro de 2005 e 30 de Junho de 2006, muito tempo antes da L..... saber que o senhor J..... iria pedir que o pagamento fosse efectuado em dinheiro o que, segundo o senhor M..... , aconteceu em Fevereiro de 2007, aquando do pagamento, por cheque, à T..... e à A..... , de € 25.000,00 e € 40.000,00.

- Os cheques C....., no valor global de € 58.100,00, foram descontados entre 11 de Dezembro de 2006 e 11 de Março de 2008, pelo senhor M..... , segundo informação deste senhor.

- os cheques TC, no valor global de € 183.000,00, foram descontados entre 30 de Junho de 2006 e 28 de Janeiro de 2008, pelo senhor M..... , segundo informação deste senhor.

Ou seja, todas estas verbas se transformaram em dinheiro, desconhecendo-se afectivamente qual o seu destino, não constituindo prova de pagamento de qualquer indemnização à A..... e T..... .

5- No que respeita aos recibos de quitação emitidos pela T..... e pela A..... , importa referir que os mesmos só foram registados na contabilidade, em Outubro de 2010, mês em que foi iniciada a presente acção de inspecção (Vide anexo 10, folhas 1/3)

6- Apesar dos constrangimentos atrás referidos, a L..... disponibilizou-se prontamente, a pagar as indemnizações. Atendendo a que esta atitude não seria a que uma empresa teria em relação a um terceiro, com o qual não tinha relações especiais, procedeu-se a uma avaliação do tipo de relacionamento existente entre as entidades envolvidas e os seus representantes, antes e após a realização do contrato promessa. Dessa análise, apurou-se que existiram relações antes e depois do contrato:

#### ANTES

Em Maio de 2002 (vide anexo-12, folhas 1/16), os senhores M..... e J..... , tornaram-se sócios da sociedade B..... , NIPC 5....., por aquisição de quotas, tendo sido entregue a gerência da sociedade em causa, a partir dessa data, ao senhor J..... . Esta relação manteve-se até Fevereiro de 2006, quando ambos venderam (vide anexo 11, folhas 1110) as suas quotas, nesta sociedade, às empresas E.... - E..... SA, NIPC 5.....e Libertas Investimentos, SA, NIPC 5.....

#### DEPOIS

Em 12 de Junho de 2007, o senhor M..... e a senhora M....., cônjuges dos sócios da L..... e a senhora também gerente, tornaram-se membros do Conselho de Administração da sociedade M.... - E..... , S.A. Após a entrada destes senhores na administração da M....., esta, em 20 de Setembro de 2007, adquire à A..... o direito de uso privativo de uma parcela de terreno e das benfeitorias nela construídas, que consistiam num restaurante e numa discoteca, sitos na EN 119, em Alcochete, inscrito na matriz predial sob o artigo nº 4291 da freguesia de Alcochete, que basicamente, consistiam numa das pretensões da L..... , aquando da realização do contrato promessa com a A..... e T..... , que era obter o direito de uso privativo deste espaço. Nesta data, o senhor J..... ainda era gerente da A..... (vide anexo 13, folhas 1/4)

7 - Em função do apurado no item anterior (existência de relações privilegiadas entre a L..... , A..... e T..... ), procedeu-se a uma análise das vantagens e desvantagens, em termos fiscais, para as empresas em causa, com o registo contabilístico das indemnizações, que a seguir se apresenta:

L.....

Vantagem Patrimonial = IRX + Derrama que não pagou devido a esta operação

IRC = € 600.000,00 \* 25% = € 150.000,00

DERRAMA = € 150.000,00 \* 10% = € 15.000,00

VANTAGEM PATRIMONIAL = € 165.000,00

A.....

A A..... tinha prejuízo, no exercício de 2006, antes do registo da indemnização. Com o registo da indemnização como proveito, a A..... manteve-se com prejuízo elevado (€ 673.905,60), ou seja, com esta operação apenas reduziu o valor dos prejuízos a deduzir em exercícios posteriores (ficou com € 1.257.304,96 de saldo, quando pode na ler € 1.657.304,96). Importa ainda referir que, em 2007, a A..... deduziu prejuízos até à concorrência do Lucro declarado no exercício, no valor de € 1.159.564,30, ficando com um saldo de prejuízos a deduzir, em 2008 e seguintes, de € 97.740,66. No exercício de 2008, a A..... declarou prejuízo fiscal e até à presente data não entregou a declaração de rendimentos modelo 22 de 2009. Na consulta efectuada no portal da justiça aos actos registados pelas empresas, apurou-se que, em 22 de Dezembro de 2009, a sociedade em causa deliberou a sua dissolução. Face ao exposto, conclui-se que o registo deste proveito em 2006, não teve qualquer impacto fiscal para a sociedade.

• T.....

A T..... com o registo do proveito da indemnização, ficou com um lucro no exercício de 2006 de € 170.386,82, no entanto, tinha prejuízos de exercícios anteriores que deduziu, não tendo assim pago qualquer valor de IRC. No exercício de 2007, declarou também um prejuízo de € 115.856,53. Nos exercícios de 2008 e 2009, não entregou as respectivas declarações de rendimentos modelo 22. Na consulta efectuada no portal da justiça aos actos registados pelas empresas, apurou-se que em 22 de Dezembro de 2009, a sociedade em causa deliberou a sua dissolução. Face ao exposto, conclui-se que o registo deste proveito em 2006, não teve qualquer impacto para a sociedade.

Em suma, apenas na L..... o registo destas indemnizações como custo teve impacto fiscal vantajoso - € 165.000,00 de IRC pago a menos.

Apesar do tudo o que já foi referido sobre o registo destas indemnizações como custo do exercício, importava esgotar todas as hipóteses de pagamentos das mesmas, pelo que se procedeu a uma análise exaustiva das contas bancárias da L..... nos anos de 2006 e 2007, uma vez que esta sociedade tinha liquidez resultante da venda do prédio do P..... por € 1.250.000,00, que seria mais do que suficiente para pagar as referidas indemnizações. Desse análise não se identificaram quaisquer valores indiciadores de serem pagamentos quer à T..... quer à A..... .

A dedutibilidade fiscal de um custo é aferida pela conformidade do mesmo com o disposto no artigo 23º do CIRC, ou seja, comprovação da ocorrência do custo (ou seja, comprovação da realização da despesa) e da indispensabilidade do mesmo à obtenção de proveitos ou manutenção da fonte produtora.

A comprovação da ocorrência da despesa consiste na apresentação da prova de pagamento. No caso em apreço foram apresentados dois cheques (frente e verso) no valor global de € 65.000,00 (Vide folha 10 do anexo 7 e anexo 14, folha 1/1), sendo explicado que o restante foi pago em dinheiro. No que respeita aos € 65.000,00, não se aceitam como comprovativos do pagamento da hipotética indemnização, porque os mesmos podem ter servido para pagar qualquer outro negócio existente entre as empresas envolvidas ou os seus sócios e gerentes, designadamente o realizado entre a M..... e a A..... , em 2007, ou pode simplesmente significar o resultado da repartição, pelos três intervenientes no contrato promessa (A..... ,

T..... e L..... ), da Vantagem Patrimonial, de € 165.000,00 identificada na L.....

Face ao exposto, concluiu-se que a realização da despesa não está comprovada nem se mostrou ser indispensável à obtenção de proveitos, não se cumprindo assim as condições para a dedução do custo, prevista no artigo 23º do CIRC, pelo que se procederá á respectiva correcção ao lucro tributável declarado do exercício do 2006 - € 600,000,00,

Assim, da mesma forma que vão ser acrescidos € 600.000,00 ao lucro tributável do SP por não se considerar que as referidas indemnizações tenham contribuído para a realização de Proveitos do SP em 2006, proceder-se-á à abertura de Ordens ele Serviço em nome das empresas A..... e T..... , a fim de deduzir ao lucro tributável destas empresas as importâncias que vão ser acrescidas ao Lucro Tributável do SP.

III.1.2 Prestação de serviços não realizada - € 72.600,00 Analisados os elementos contabilísticos do exercício de 2006, observou-se que o sujeito passivo em análise registou, na subconta 62.2368 Trabalhos Especializados, a verba de € 72.600.00. O documento de suporte deste custo era uma factura (vide anexo 15, folha 1/1), emitida pela sociedade S... - S..... Lda., NIPC 5....., da qual era sócio o senhor S..... (sócio da L..... ), que estava rasurada e continha a anotação "A substituir".

Foi consultado o sistema informático da DGCI, a fim de aferir a situação tributária do referido fornecedor, tendo-se verificado que não procedeu à entrega das declarações periódicas de IVA nem das declarações de rendimentos modelo 22.

Face à situação tributária do fornecedor foi questionado o sujeito passivo sobre os meios de pagamento desta factura nem como do projecto que constituía a designação do serviço prestado, tendo o sujeito passivo esclarecido o seguinte:

"A L..... tinha ainda vários terrenos com viabilidade de construção, estando em curso aprovação de alguns projectos para os mesmos. Fez por isso um protocolo com os sócios da S.... para o desenvolvimento desses projectos. Como os projectos estavam e ainda estão em curso, não tendo havido qualquer pagamento por parte da L..... , acordou-se que as facturas seriam emitidas quando a L..... as solicitasse. A L..... solicitou então, no final de 2006, aos sócios da S.... que emitissem uma factura do montante em dívida até àquela data. A S.... omitiu a factura aqui analisado, mas alertou que provavelmente teria que a substituir, uma vez que a S.... se encontrava inactiva e os seus sócios estavam em vias de adquirir as quotas de uma outra sociedade com a qual já vinham desenvolvendo os projectos o que a factura seria então emitida em nomes dessa sociedade. Dai ter ficado na própria factura a menção "a substituir" com a rubrica da própria gerente. Por isso mesmo não chegou a ser paga a referida factura pela L..... . Acontece que não foi tao rápida como se supunha a aquisição da outra sociedade pelos sócios da S....., pelo que, em vez da substituição procedeu antes a S.... à anulação da factura em causa. Por mero lapso e esquecimento, não chegou a anotar-se na factura a menção da sua anulação e não se procedeu em conformidade." (vide folha 18 do anexo 7)

Importa ainda referir que, o sujeito passivo só foi questionado sobre esta situação no início do ano de 2011, tendo-se mostrado disponível para proceder à sua regularização. Tal não aconteceu, devido a uma impossibilidade de submissão da declaração do exercício de 2006, via internet.

Face ao exposto, afigura-se não ter existido qualquer prestação de serviços pela S....., ou seja, a situação

em causa consubstancia um custo não indispensável à realização do proveitos, nos termos do artigo 23º do CIRC, pelo que se procederá à correcção ao lucro tributável declarado do exercício de 2006, no valor correspondente à factura, ou seja, € 72.600,00. (...)” (cfr. doc. junto a fls. 1 a 235 do processo instrutor referente ao Relatório Inspectivo e junto aos autos);

28. Por despacho de 14/04/2011 foi confirmado o Relatório Inspectivo identificado no ponto anterior e ordenada a notificação da Impugnante (cfr. doc. junto a fls. 23 do processo instrutor referente ao Relatório Inspectivo e junto aos autos);

29. O Mandatário da Impugnante foi notificado do Relatório Inspectivo Final em 14/04/2011 (admitido e fls. 132 dos autos);

30. Na sequência do Relatório Inspectivo identificado nos pontos anteriores, em 02/05/2011, emitida a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2006 nº 2011 8..... da qual resultou imposto a pagar no montante de € 213.586,43, com data limite de pagamento de 08/06/2011 (cfr. doc. junto a fls. 32 do processo de reclamação graciosa junto aos autos e 148 dos autos);

31. A liquidação identificada no ponto anterior foi remetida à impugnante por correio registado de 05/05/2011 (cfr. docs. de fls. 147 a 155 dos autos);

32. Em 08/08/2011 foi remetida ao Serviço de Finanças do Montijo um articulado denominado “Reclamação Graciosa” da liquidação de IRC identificada no ponto anterior tendo constituído Mandatário J..... (cfr. docs. juntos a fls. 1 a 27 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

33. Na reclamação graciosa identificada no ponto anterior a Impugnante arrolou uma testemunha (cfr. doc. junto a fls. 1 a 27 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

34. Em 21/09/2011 foi elaborada uma informação na Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal no sentido de indeferir a reclamação identificada no ponto 23 (cfr. doc. junto a fls. 145 a 169 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

35. Por despacho de 21/09/2011 foi determinado ouvir a Impugnante sobre a intenção de indeferir a reclamação deduzida (cfr. doc. junto a fls. 145 do processo de reclamação junto aos autos);

36. Por ofício de 22/09/2011, remetido para a morada Av. Do ....., nº 37, 1º Dtº no Barreiro, foi o mandatário da Impugnante, J....., notificado para se pronunciar sobre a intenção de indeferir a reclamação deduzida, registado com aviso de recepção (cfr. doc. junto a fls. 170 do processo de reclamação junto aos autos);

37. O ofício identificado no ponto anterior foi recepcionado em 26/09/2011 constando do Aviso de Recepção o nome de R..... (cfr. doc. junto a fls. 171 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

38. Por despacho de 10/10/2011 foi indeferida a Reclamação Graciosa apresentada pela impugnante (cfr. doc. junto a fls. 172 a 173 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

39. Por correio datado de 11/10/2011 a Impugnante remeteu um articulado pronunciando-se sobre a intenção de indeferimento da reclamação graciosa (cfr. doc. junto a fls. 174 a 180 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

40. Em 15/11/2011 foi elaborada uma informação da qual consta que tendo sido apresentado direito de audição pela Impugnante e não tendo sido carreados para o processo novos elementos de prova deve ser convertido em definitivo o projecto de decisão (cfr. doc. junto a fls. 182, verso, do processo de reclamação graciosa junto aos autos);

41. Por despacho de 15/11/2011 foi indeferida a reclamação graciosa apresentada pela Impugnante (cfr. doc. junto a fls. 182 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);
42. O Mandatário da Impugnante foi notificado por ofício de 29/11/2011 do Serviço de Finanças do Montijo (cfr. doc. junto a fls. 183 a 184 do processo de reclamação graciosa junto aos autos);
43. Em 05/01/2012, deu entrada no Serviço de Finanças do Montijo um articulado denominado “Recurso Hierárquico” da decisão que indeferiu a reclamação graciosa deduzida pela Impugnante, arrolando uma testemunha (cfr. docs. juntos a fls. 1 a 28 do processo de recurso hierárquico junto aos autos);
44. Em 15/10/2012, foi elaborada uma informação pela Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, na qual consta que sendo os argumentos esgrimidos no recurso hierárquico são os mesmos que já haviam sido esgrimidos em sede de reclamação graciosa deve indeferir-se o recurso hierárquico (cfr. doc. junto a fls.34 a 43 do processo de recurso hierárquico junto aos autos);
45. O recurso hierárquico foi indeferido por despacho de 16/10/2012 (cfr. doc. junto a fls. 34 do processo de recurso hierárquico junto aos autos);
46. Foi no gabinete de contabilidade da Impugnante que foram recolhidos os elementos e documentos necessários durante o procedimento inspectivo (depoimento da testemunha M....., bem como de doc. de fls. 54 a 57 dos autos);

\*\*\*

#### DOS FACTOS NÃO PROVADOS

- a) Não ficou provado que os filhos dos sócios da L..... fossem formados em áreas de Turismo/Restauração – nenhuma prova foi produzida neste sentido pela Impugnante. Nenhum documento foi junto aos autos comprovativo desta habilitações;
- b) Não ficou provado que o cheque de 31/10/2006 (ponto 6 do probatório) fosse para sinalizar o contrato identificado no ponto 1 do probatório – Desde logo, o montante do sinal previsto na cláusula quinta do contrato-promessa foi estabelecido em € 30.000,00 e a Declaração identificada no ponto 16 do probatório também faz referência a € 30.000,00 o mesmo acontecendo com o Acordo (vide ponto 11 do probatório supra).
- c) Não resultou provado que tenha sido paga a quantia referente ao sinal identificado no contrato-promessa no montante de € 30.000,00 – De facto, como já se referiu acima o cheque identificado no ponto 8 foi depositado na conta da Impugnante mas é desconhecida a sua proveniência. O depoimento da testemunha J..... não convenceu o tribunal de que a T..... tenha pago o montante referente ao sinal;
- d) Não ficou provado o pagamento por parte da Impugnante das indemnizações referidas no contrato-promessa identificado no ponto 1 do probatório supra nem no Acordo identificado no ponto 11 do probatório supra no montante de € 600.000,00 – Desde logo, a listagem que consta de fls. 83, verso, e 84 do processo instrutor referente ao processo de reclamação graciosa não provam os pagamentos da L..... à A..... ou à T..... . Limitam- se a provar que ocorreram pagamentos efectuados por F....e S.... a J..... . Se estes pagamentos foram para pagamentos das indemnizações devidas pela L..... à A..... e à T..... nada resulta provado. Mais, não provam que a L..... tenha procedido a esses pagamentos. Acresce ainda que os

extractos bancários juntos limitam-se a provar que foram efectuados diversos levantamentos dum conta da C.... e doutro do Banco....., mas não resulta provado qual o destino dado a esses levantamentos. Por outro lado, a conta nº 0..... não se sabe quem é o seu titular e os extractos juntos são referentes a movimentos entre 02/12/2005 a 18/03/2008. Ora, o acordo tem data de 29/12/2006 e as declarações de 31/12/2007 e 30/06/2008, pelo que nenhuma relevância poderiam possuir os movimentos anteriores à primeira data indicada. Dos depoimentos das testemunhas arroladas e ouvidas não se consegue retirar que os levantamentos efectuados pelo gerente da L..... fossem para efectuar o pagamento, por parte desta sociedade, à A..... ou à T..... . Apenas se retira que foi entregue dinheiro pelo Sr. F..... ao senhor J..... . Mais, a testemunha F....., funcionário da C... responsável pelo cofre, referiu que não sabe precisar quando essas quantias foram levantadas para serem entregues ao senhor J..... , pensa que terá sido em 2006 ou 2007 e apenas se recorda de tal ter acontecido 3 ou 4 vezes. Ou seja, também aqui o depoimento da testemunha não convenceu o Tribunal de que a L..... tenha procedido ao pagamento de qualquer indemnização à T..... ou a A..... . Também esta testemunha afirmou que as quantias levantadas em numerário eram elevadas, tendo referido que eram na ordem dos 20.000,00€. Os demais depoimentos prestados não foram de molde a convencer o Tribunal da veracidade de levantamentos na casa dos 500 e muitos mil euros, nem que os mesmos se destinavam a pagar qualquer indemnização devida pela L..... . Acresce ainda que os levantamentos não foram efectuados da(s) conta(s) das L..... o que, aliás, é admitido pela própria nos documentos de fls. 83, verso, e 84 do processo instrutor referente à reclamação. No que respeita aos extractos bancários da conta de M.... também não possuem a virtualidade de provar que a L..... efectuou o pagamento de qualquer indemnização à A..... ou à T..... . Aliás, o próprio depoimento da testemunha J..... apenas se retira que recebeu o dinheiro da indemnização. Mais, o próprio depoimento de parte prestado por M...., este afirma que ele e o seu pai pagaram as indemnizações devidas pela L..... ; Não que a L..... as tenha pago.

e) Não ficou provado que terem existido diligências para viabilizar qualquer projecto por parte da A..... ou da T..... - Nenhuma prova foi produzida pela Impugnante. Mais, a primeira testemunha arrolada, J..... , afirmou que o seu arquitecto teria atrasado todo o processo, sendo certo que de acordo com informação do próprio Município nenhum pedido entrou para o prédio rústico identificado no ponto do probatório;

f) Não ficou provado que a L..... tenha ficado devedora a M.... e ao pai deste das quantias referentes à indemnização que consta do contrato-promessa (ponto 1 do probatório supra) e do Acordo (ponto 11 do probatório supra) - Não é alegado nem provado pela Impugnante que não tendo sido esta a efectuar o pagamento das quantias referentes às indemnizações referidas no Acordo identificado no ponto 11 do probatório supra;

Dos factos constantes da impugnação, todos objectos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

\*\*\*

A decisão da matéria de facto com base no exame das informações e dos documentos, não impugnados, que dos autos constam, todos objecto de análise concreta, conforme referido a propósito de cada uma das

alíneas do probatório, bem como do depoimento das testemunhas arroladas. A testemunha J..... era testemunha era gerente e administrador das sociedades T..... e A..... . Esta testemunha declarou que houve um negócio entre estas duas empresas e a L..... . Esta testemunha afirmou que o negócio que pretendia fazer com a Impugnante era para aquisição do terreno e entrar no capital social da L..... . Afirmou que não tinha o pedido de viabilidade turística do terreno em caso. Afirmou também que recebeu o dinheiro da indemnização prevista no contrato-promessa. O depoimento desta testemunha não convenceu o tribunal relativamente à proveniência das quantias alegadamente pagas a título de indemnização, nem como as mesmas foram pagas.

A segunda testemunha inquirida F....., que foi funcionário bancário, mais concretamente da Caixa..... De acordo com esta testemunha o Dr. F..... ia levantar elevadas quantias em numerário. Algumas vezes ia acompanhado doutro senhor a quem o dinheiro era entregue. Pensa que estes movimentos de numerário terão sido em 2006 e 2007. Não soube precisar qual a quantia levantada, mas os montantes andavam na casa dos € 20.000,00, mas não sabe afirmar quantas vezes. Recorda-se de isto ter acontecido umas três a quatro vezes.

A testemunha foi segura e coerente no seu depoimento, embora não tivesse esclarecido o Tribunal sobre o motivo pelo qual o dinheiro levantado era entregue ao senhor J..... , nem precisou as quantias que teriam sido levantadas.

A terceira testemunha inquirida A....., é advogado, mas apenas teve conhecimento da situação como amigo do sócio da L..... , não tendo tido qualquer intervenção no negócio. Esta testemunha afirmou que sabia do negócio, mas não sabia pormenores do negócio. O depoimento desta testemunha foi demasiado vago e impreciso.

A quarta testemunha C....., foi administrador de empresas, mas não esteve ligado à Impugnante. O seu conhecimento é muito genérico, nada tendo adiantado no que respeita ao caso concreto. O seu depoimento foi vago e genérico pelo que não foi valorado pelo tribunal.

M....., é sócio e gerente da Impugnante foi ouvido enquanto depoimento de parte. Afirmou que os valores pagos foram feitos através de contas da testemunha, do pai da testemunha e da L..... . Esta testemunha afirmou que o negócio era de mais de um milhão de euros. Para além disso, falou na devolução do cheque que lhe suscitou dúvidas. Ora, esta devolução de cheques apenas ocorreu em 08 de Novembro de 2006, pelo que não se entende como teria sido essa devolução que estaria na origem da celebração do contrato-promessa com a N.... - C...., S.A., em 02/06/2006. O seu depoimento foi vago, impreciso e pouco seguro.

A primeira testemunha arrolada pela Fazenda Pública M....., prestou um depoimento seguro, coerente e demonstrou ter conhecimento directo dos factos a que depôs. Esclareceu que, para efeitos de controlo do trabalho desenvolvido, são realizadas relações donde consta o trabalho realizado em cada um dos dias do mês. Dessa relação, junta aos autos pela Fazenda Pública, foi a testemunha confrontada e confirmou que da mesma constam os dias em que se deslocou à sociedade, mais concretamente ao gabinete de contabilidade que efectuava a contabilidade da sociedade por a sede desta ser em casa de um dos sócios.»

#### **Aditamento officioso de factos:**

Ao abrigo do disposto no art.º 662º do CPC aditamos ao probatório os seguintes factos que resultam

documentalmente provados nos autos:

### **Factos provados**

47. A ação inspectiva a que se reportam os factos 19.º a 21.º deste probatório constitui um “Procedimento de Inspeção externa” conforme consta da ordem de serviço n.º OI2..... a fls. 50 dos autos

48. Em 28 de março de 2011 a sociedade L..... - E..... Lda., tomou conhecimento, na pessoa do seu gerente, M....., do projeto de relatório da inspeção tributária constituído por 197 folhas – cfr. fls. 234 e 235 do PA aqui em anexo

49. Em 07 de abril de 2011 a sociedade supra identificada constituiu seus bastantes procuradores os Srs. Drs. A..... e J.....com escritório em Av .....n.º 37 1.º Dto 2830-.... Barreiro, Advogados, a quem conferiu em conjunto ou a cada um por si, os mais amplos poderes forenses em direito permitidos – cfr. fls. 232 do PA aqui em anexo.

50. Na mesma data foi remetido ao Diretor de Finanças de Setúbal – Divisão de Inspeção Tributária III, requerimento do exercício do direito de audição em nome da sociedade L..... - E..... Lda., referente ao projeto de correções do relatório de inspeção, assinado pelo Advogado A..... – cfr. fls.227 a 233 do PA aqui em anexo

### **Factos não provados**

g) Dos autos não resulta provado que os mandatários constituídos e identificados no ponto 49., do probatório tenham tido conhecimento (sido notificados) da liquidação adicional de IRC aqui em conflito

Este facto vem dado por não provado face à inexistência de documento que suporte.

### **De direito**

A sentença alvo de recurso foi proferida em sede de impugnação judicial que tem por objeto a liquidação adicional de IRC do exercício de 2006 e respetivos juros compensatórios no valor de € 213.586,46, resultante da desconsideração como custo extraordinário da importância de € 600.000.00 referente a uma indemnização.

Em sede de aplicação do direito, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada decidiu, em síntese, julgar procedente a impugnação por caducidade do direito à liquidação, por considerar, que a notificação do ato de liquidação ali em conflito, deveria ter sido efetuada na pessoa do mandatário constituído no âmbito do procedimento.

A Recorrente, Fazenda Pública, discorda do decidido sustentando, desde logo que:

® a decisão recorrida considerou que a notificação do ato de liquidação deveria ter sido efetuada na pessoa do mandatário constituído;

® Contudo, a FP não pode conformar-se com esta decisão, pois a notificou o ato de liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2006, à Impugnante, e é esta que se encontra adstrita ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.

– (concl. II. e III.)

Da análise concatenada do teor das conclusões de recurso com as respetivas alegações, resulta claro que o

Recorrente vem invocar erro de julgamento de direito no que toca ao decidido refutando a desconsideração da notificação da liquidação ao sujeito passivo face à obrigatoriedade de a mesma ser feita ao mandatário constituído, nos termos previstos no artigo 40.º do CPPT.

Relembremos, antes de mais, que o instituto da caducidade do direito à liquidação dos tributos constitui, tal como o instituto da caducidade em geral, uma forma extintiva dos direitos não exercidos dentro de determinado prazo, prazo esse, que pode ser legal ou convencional.

Em matéria tributária o regime da caducidade do direito à liquidação encontra-se regulado no artigo 45.º da Lei Geral Tributária, que nos diz que **o direito de liquidar impostos caduca** se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

(o negrito e o sublinhado são nossos)

Donde decorre que para obstar ao decurso do prazo da caducidade e conseqüentemente à extinção do direito de liquidar, o legislador tributário fixou o momento em que a liquidação se considera validamente notificada ao contribuinte, ou seja, no direito tributário, a circunstância relevante para aferir da caducidade **é a validade da notificação da liquidação.**

É o que se retira do que se patenteou no acórdão do STA proferido em 30/10/2019 no processo 01528/08.0BELRS e que acolhemos e citamos:

“ ... Ou seja, para efeitos de fazer parar o prazo da caducidade (e, assim, obstar à extinção por esse motivo do direito de liquidar), a lei fixa como relevante, não o momento em que a liquidação é efectuada, mas o momento em que a liquidação se considera validamente notificada ao contribuinte. Dito de outro modo, é a notificação da liquidação, e não apenas a efectivação deste acto, o elemento relevante para aferir da caducidade no direito tributário; é essa notificação o acto impeditivo da caducidade. Assim, a caducidade da obrigação tributária relaciona-se, não só com o prazo durante o qual a lei permite que a obrigação seja declarada, mas também com a notificação desse acto declarativo da obrigação (Para maior desenvolvimento, CASIMIRO GONÇALVES, Problemas fundamentais do Direito Tributário, A caducidade face ao Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, págs. 225 a 257. ).

Significa isto que se não se demonstrar que o contribuinte foi, ou se deve considerar como tendo sido, validamente notificado dentro do prazo da caducidade, **deve ter-se como caducado o direito de liquidar.**

(...)”

(o sublinhado e o negrito são nossos)

Ora a lei tributária prevê a possibilidade de alargamento do prazo legalmente instituído pelo artigo 45.º da LGT, supra citado, nos casos em que o contribuinte é notificado do despacho ou ordem de serviço determinantes de ação de inspeção externa, desde que estas sejam realizadas dentro do respetivo prazo de caducidade.

É o que resulta do n.º 1 do artigo 46.º da LGT que nos diz que “o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, **cessando**, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a

duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.”

(o sublinhado e o negrito são nossos)

Por seu lado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 36º do Regime Complementar da Inspeção tributária a aduaneira (RCPITA), é afirmado que o procedimento inspetivo pode ser iniciado até ao termo do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos, este é contínuo e deve estar concluído no prazo de seis meses a contar da notificação do seu início.

Sendo que o procedimento inspetivo se dá por concluído com a notificação ao inspecionado do Relatório da Inspeção Tributária (artigo 62º do RCPITA)

Dito isto, voltemos aos factos, sem olvidar que no caso em apreço, o ato tributário de liquidação se reporta a IRC do exercício de 2006 e que:

- ® Em 20 de outubro de 2010, a AT deu início a uma ação de inspeção externa em sede de IRC e IVA ao exercício de 2006 - (pontos 19 a 21 e 47, por nós aditado).
- ® Em 28 de março de 2011 a Impugnante foi notificada do relatório inspetivo final na pessoa do seu sócio gerente (ponto 48., do probatório, por nós aditado) e
- ® Em 07/04 do mesmo ano, constituiu mandatários, que no exercício desse mandato, exerceram, em nome da sociedade, o direito de audição (pontos 49. e 50., do probatório por nós aditados)
- ® Em 05/05 também do mesmo ano, foi remetida à impugnante por correio registado, a liquidação adicional de IRC de 2006 com o nº 2011 8..... da qual resultou imposto a pagar no montante de € 213.586,43, com data limite de pagamento de 08/06/2011 (pontos 30. e 31 do probatório).
- ® Não consta dos autos que os mandatários constituídos tenham sido notificados pela AT, do teor da liquidação adicional a que supra nos referimos.

Perante o circunstancialismo fixado a sentença recorrida enuncia que:

“(…)

Resulta provado nos autos que a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2006, foi notificada à Impugnante por carta registada de 05/05/2011.

Mais, de acordo com o disposto no art. 39º, nº 1 do mesmo diploma legal as notificações consideram-se efectuadas no terceiro dia útil seguinte ao do registo ou no 1º dia útil seguinte , quando esse dia não seja dia útil.

Ora, no caso concreto, tendo a notificação sido remetida por correio registado de dia 05/05/2011, a notificação considera-se efectuada a 09/05/2011, dado que o dia 08/05/2011 foi um domingo.

Concluindo, terminando o prazo de caducidade no dia 25/06/2011 e tendo a Impugnante notificada da liquidação no dia 09/05/2011, aparentemente não ocorreu caducidade do direito à liquidação.

No entanto, a questão colocada pela Impugante é que a notificação da liquidação teria de ter sido efectuada na pessoa do Ilustre Mandatário da Impugnante uma vez que este já se encontrava constituído desde o momento da audiência prévia. Tratando-se duma notificação a um mandatário não teria de ser efectuada através de carta registada simples e não de carta registada com aviso de recepção e posteriores notificações com hora certa.

(...)”

Esta é a questão a que a recorrente (FP) interpela nas suas conclusões de recurso a que a Mma. Juíza da 1.ª instância responde socorrendo-se de jurisprudência deste TCA Sul no acolhimento do acórdão proferido em 10/04/2014 no processo n.º 7443/14(1) que cita, na parte que aqui também transcrevemos:

«(...)

“Pode definir-se a caducidade como o instituto através do qual os direitos que, por força da lei ou de convenção das partes, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante o mesmo período. O instituto da caducidade tem por fundamentos vectores como a certeza e a ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis. Esta prevalência de considerações de ordem pública constitui a razão explicativa para que o prazo de caducidade corra sem suspensões e interrupções e, em princípio, que só o exercício do direito durante o mesmo impeça que a caducidade opere. A necessária brevidade da relação jurídica que comporta um direito caducável determina que o não exercício do mesmo no prazo legal ou convencionalmente definido acarreta a sua extinção. Refira-se, ainda, que a caducidade, determinando a extinção do direito e da correspondente vinculação sem mais, não gera o conseqüente aparecimento de uma obrigação natural, contrariamente ao que acontece com o instituto da prescrição. Por último, a caducidade deve consubstanciar-se como uma excepção peremptória passível de apreciação oficiosa pelo Tribunal (cfr.artºs.328, 331 e 333, todos do C.Civil; artº.496, do C.P.Civil; Luis A. Carvalho Fernandes, Teoria Geral do Direito Civil, II, A.A.F.D.L., 1983, pág. 567 e seg.; Carlos Alberto da Mota Pinto, Teoria Geral do Direito Civil, 3ª.edição, Coimbra Editora, 1989, pág.372 e seg.; Aníbal de Castro, A Caducidade na doutrina, na lei e na jurisprudência, 3ª.edição, 1984, pág.29 e seg.).

No que diz respeito ao direito tributário, o regime da caducidade do direito à actualmente consagração genérica no artº.45, da Lei Geral Tributária, aprovada pelo dec.lei 398/98, de 17/12, norma que vem consagrar um prazo de caducidade de quatro anos (cfr.anterior artº.33, nº.1, do C.P.Tributário, o qual consagrava o prazo de cinco anos). Face à redacção do aludido artº.45, da L.G. Tributária, é claro que, quer o exercício do direito à liquidação, quer a notificação do seu conteúdo ao contribuinte, e não apenas aquele primeiro acto, têm que ocorrer dentro do mencionado prazo de quatro anos contados do facto tributário, sob pena de operar a caducidade de tal direito. O prazo de caducidade em análise justifica-se por razões objectivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 23/10/2012, proc.5792/12; ac.T.C.A.Sul- 2ª.Secção, 28/11/2013, proc.7031/13; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária comentada e Anotada e comentada, Editora Encontro da Escrita, 4ª. Edição, 2012, pág.359 e seg.; J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª.edição, Coimbra Editora, 2007, pág.259 e seg.; Joaquim Casimiro Gonçalves, A caducidade face ao direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis, 1999, pág.225 e seg.).

A Constituição da República Portuguesa, após a revisão introduzida pela Lei Constitucional nº.1/82, de 30/9, prevê no seu artº.268, nº.3, que os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados na forma prevista na lei (lei ordinária), assim impondo à Administração um dever de dar conhecimento aos

interessados, mediante uma comunicação oficial e formal, do teor dos actos praticados, comunicação essa que deve incluir também a própria fundamentação do acto que do mesmo faz parte integrante (cfr. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, 4ª. Edição revista, II volume, Coimbra Editora, 2010, pág.824 e seg.). A natureza receptícia do acto tributário, enquanto acto administrativo, deve hoje ter-se como perspectiva devidamente sedimentada pela doutrina e jurisprudência, configurando-se a notificação como requisito de perfeição do acto tributário de liquidação (cfr. ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 22/1/2013, proc.6055/12; Alberto Pinheiro Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972, pág.239 a 242; A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, Código de Processo Tributário anotado e comentado, 3ª. edição, 1997, pág.94 e seg.; Soares Martínez, Direito Fiscal, Almedina, 1996, pág.309 a 311).

No entanto, a notificação não é um elemento intrínseco do acto tributário e, portanto, não é um requisito da sua validade, mas simples condição da sua eficácia, aliás, supriável por outras formas de conhecimento (cfr.artº.67, nº.1, do C.P.A.; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 2/10/2012, proc.5673/12; ac.T.C.A.Sul- 2ª.Secção, 22/1/2013, proc.6055/12).(...)

Avançando, a característica essencial apontada pela doutrina aos impostos periódicos é a de assentarem num facto tributário de carácter duradouro, enquanto o elemento caracterizador do imposto de obrigação única é ter por base um facto instantâneo. Em alguns casos, o facto tributário reporta-se a um determinado período de tempo e as obrigações tributárias renovam-se em cada novo período, como sucede com I.R.C. e o I.R.S., os quais se devem configurar como impostos periódicos, de periodicidade anual (cfr.ac.T.C.A.Sul- 2ª.Secção, 18/9/2012, proc.3171/09; Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, Áreas Editora, 2ª. edição, 2010, pág.45 e seg.).

No caso vertente, o que importa, pois, é indagar se foi efectuada notificação, ao impugnante e na forma legal, dentro do prazo de caducidade da liquidação.

O termo inicial do prazo de caducidade em causa nos presentes autos é, respectivamente, em 31/12/1999 e 31/12/2000, ocorrendo o termo final em 31/12/2003 e 31/12/2004 (cfr.artº.45, nº.4, da L.G.T.).

Examinemos, agora, a forma e conteúdo da notificação dos actos tributários de liquidação objecto dos presentes autos (recorde-se a natureza receptícia do acto tributário a que já supra se aludiu).

Conforme se retira da factualidade provada, a notificação das liquidações de I.R.S. de 1999 e 2000 foi efectuada pela Fazenda Pública para o domicílio fiscal do sujeito passivo, sendo uma das notificações efectuada através de contacto pessoal, mais tendo tal notificação assento legal nos artºs.38, nºs.5 e 6, e 192, nº.1, do C.P.P.T., tal como nos artºs.240 e 241, do C.P.Civil (notificação com hora certa), e a outra através de carta registada com a.r. (cfr.nºs.3 a 5 do probatório).

Entendeu o Tribunal "a quo" que as notificações em causa deveriam ter sido dirigidas ao mandatário da impugnante constituído no procedimento gracioso (cfr.nº.2 do probatório), de acordo com o estabelecido no artº.40, nº.1, do C.P.P.T., pelo que as notificações realizadas pela A. Fiscal e endereçadas ao domicílio fiscal do sujeito passivo não podem ter-se por validamente efectuadas.

Contrariamente, o recorrente defende que a liquidação é um acto pessoal, pelo que a Administração Tributária tinha a obrigação legal de notificar a impugnante, conforme o fez e para a morada que constava no seu cadastro.

O recorrente carece de razão. Expliquemos porquê.

Consagra o artº.40, nº.1, do C.P.P.T., a obrigatoriedade de a notificação dos interessados que tenham constituído mandatário ser feita na pessoa do seu mandatário, sendo que tal normativo se aplica às notificações a mandatários tanto no procedimento tributário como em processos judiciais tributários.

No artº.40, nº.2, do mesmo diploma, prevê-se uma excepção à regra formulada no nº.1, nos termos da qual as notificações dos contribuintes para assistência ou participação em actos ou diligências com cariz pessoal são feitas através de carta dirigida também ao próprio interessado, para além da notificação que deve ser feita ao mandatário.

Da exegese do regime acabado de mencionar se deve concluir que tendo sido constituído mandatário judicial no procedimento tributário é obrigatória a notificação deste do acto de liquidação que pôs termo ao mesmo procedimento gracioso, não sendo esta notificação substituível pela notificação do próprio sujeito passivo. É que sendo constitucionalmente imposta a notificação dos actos administrativos aos interessados, na forma prevista na lei (cfr.artº.266, nº.3, da Constituição da República), e impondo a lei tributária a notificação aos mandatários constituídos no procedimento dos actos lesivos nele praticados como condição de eficácia do acto notificando (artº.36, nº.1, do C.P.P.T.), ter-se-á de concluir que a notificação feita somente na pessoa do sujeito passivo é ineficaz, nomeadamente para fazer operar o termo final do prazo de caducidade do direito à liquidação (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 4/5/2011, rec.927/10; Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, I volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág.394 e seg.).

Só assim não aconteceria se o acto de notificação de uma liquidação tributária se devesse considerar um acto pessoal, conforme defende o recorrente, mas tal não é verdade.

Actos pessoais para efeitos de enquadramento no artº.40, nº.2, do C.P.P.T., serão aqueles que implicam a participação/assistência pessoal do sujeito passivo em diligências, para tanto devendo comparecer o próprio, tanto em serviços da Administração Tributária como no Tribunal, tudo levando em consideração o conteúdo e alcance do próprio mandato (cfr.artºs.44 a 46 e 452 e seg., do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6; Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, I volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág.395; A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, Código de Procedimento e de Processo Tributário Comentado e anotado, Almedina, 2000, pág.117).

Ora, levando em consideração esta noção de actos pessoais, não pode considerar-se o acto de notificação de uma liquidação tributária como um acto pessoal, assim devendo a mesma notificação seguir a regra prevista no artº.40, nº.1, do C.P.P.T., e, por consequência, devendo ser efectuada na pessoa do mandatário e no seu escritório.

Concluindo, os actos de liquidação em causa não podem produzir efeitos relativamente ao sujeito passivo, sendo, por essa razão, actos ineficazes, o que se declara.

(...)»

Concluindo a sentença recorrida diz:

“Passando agora para o caso concreto dos autos verifica-se que a Impugnante, logo em sede de exercício do direito de audição prévia do Relatório Inspectivo se fez representar por mandatário (ponto 25 do probatório supra). Aliás, a AT notificou o Relatório Inspectivo ao mandatário constituído e à impugnante.

Assim sendo, e na esteira do Acórdão supra transcrito, a notificação da liquidação deveria ter sido efectuada na pessoa do mandatário constituído.

Não tendo tal ocorrido, caducou o direito à liquidação.”

Aqui chegados, antecipamos, desde já que a nossa posição é a de que a Mma. Juíza decidiu com acerto e que nenhuma razão assiste ao Recorrente, porém, releva, que nesta sede se refira que este entendimento não se encontra total consolidação na jurisprudência dos nossos tribunais.

Na verdade, a decisão aqui proferida encontra acolhimento, para além do acórdão proferido na mesma, também no acórdão deste mesmo tribunal proferido em 11/10/2018 no processo n.º 418/15.4BEFUN e ainda do TCA Norte proferido em 23/11/2017 no processo n.º 00364/11.0BEPR e bem assim o voto de vencido ao processo proferido pelo STA em 03/05/2018 no processo n.º 0167/18.

Em posição contrária ao decidido encontramos os citamos o recente acórdão do STA de 22/01/2020 proferido no processo n.º 0915/16.4BEBRG 0183/18 que segue de perto o acórdão proferido no mesmo tribunal em 03/05/2018 no processo n.º 0167/18.

Na obstante as divergências, há unanimidade quanto à questão de que “... o acto de notificação de uma liquidação tributária não pode considerar-se como um acto pessoal para efeitos do n.º 2 do artigo 40.º do C.P.P.T., uma vez que não se trata de qualquer notificação do interessado para comparecer ou praticar qualquer acto.”

E ainda quanto à obrigatoriedade de notificar os “... actos de liquidação aos interessados que tenham constituído mandatário no procedimento de liquidação...” devendo estas notificações ser “.... obrigatoriamente feitas na pessoa deste e no seu escritório nos termos do n.º 1 do mesmo artigo.”, porém distanciam-se quanto à interpretação do conceito de procedimento de liquidação, nomeadamente quanto “... à integração ou não do acto de liquidação ainda no âmbito do procedimento de inspecção tributária, bem como no âmbito do mandato tributário para este efeito, ou seja, na aplicação ou não, ao caso, da regra do n.º 1 do artigo 40.º do CPPT.”

É o que ressalta dos acórdãos do STA de 22/01/2020 e de 03/05/2018, supra referidos.

Continuam os referidos arestos em concordância quanto à natureza do ato de liquidação adicional, com o fundamento de que este “..., embora intrinsecamente ligado ao procedimento de inspecção tributária (tanto assim é que a fundamentação deste pode fazer-se por remissão para as conclusões daquele - v. artigo 63.º, n.º 1 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira), goza de uma autonomia jurídico-procedimental em relação àquele, na medida em que, sendo consequente daquele procedimento, o acto de liquidação é praticado após o acto com o qual culmina o procedimento de inspecção tributária (i. e, após o acto de aprovação do relatório) e é também praticado por funcionários de uma área operativa diversa embora dentro da mesma estrutura orgânica [cf. artigo 16.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira e, a nível dos serviços centrais, também a Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária se distingue das restantes direcções de serviços (v. al. q do artigo 2.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro)]”

Por nossa parte e com o devido respeito, não podemos concordar com esta posição, quer no que respeita à sistematização das normas do CPPT, quer quanto ao direito positivo e ainda quanto vontade do legislador quanto ao sentido e conteúdo da própria norma ínsita no artigo 40.º do CPPT e bem assim quanto ao

conceito de procedimento de liquidação adicional.

Seguimos, por assim dizer, a posição que sofreu vencimento no acórdão do STA de 03/05/2018, no sentido em que, estando a norma que determina que a notificação aos interessados seja feita na pessoa do mandatário constituído sejam feitas na pessoa daquele (artigo 40.º do CPPT), integrada nas disposições gerais do código há-de ser de aplicação transversalmente "... a todas as relações procedimentais e processuais de natureza tributária que se venham a estabelecer entre a Administração Tributária e os contribuintes, a menos que, alguma norma expressamente afaste a sua aplicação.", o que não é o caso, na verdade não se conhece, relativamente á situação que nos ocupa qualquer outra norma que afaste a aplicação desta.

Acontece porém que da análise histórica à sistematização do processo tributário notamos que a norma se encontra prevista no CPPT desde a sua versão original que entrou em vigor em 01/01/2000 (artigo 4.º do DL- n.º 433/99 de 26/10) e, apesar das muitas alterações que o diploma foi sofrendo ao longo da sua vigência, nunca foi afastada, nem, nesta parte, alterada, sendo certo ainda que já se encontrava em vigor, norma idêntica no diploma processual que antecedeu o código em vigor - Código de Processo Tributário (artigo 67.º) -, o que mostra a vontade do legislador na manutenção desta prática processual.

Não obstante o devido respeito que conferimos à posição sufragada nos arestos de 03/05/2018 e 22/01/2020 também não acompanhamos o que ali se alude quanto à autonomia jurídico-procedimental do ato de liquidação relativamente ao procedimento de inspeção, por considerarmos que, embora estejamos perante atos diferente natureza o procedimento é o mesmo.

E explicamos porque assim pensamos.

Quanto ao procedimento de liquidação diz-nos o artigo n.º 59.º do CPPT que se instaura com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.

O n.º 7 deste artigo diz-se que: "Sempre que a entidade competente tome conhecimento de factos tributários não declarados pelo sujeito passivo e do suporte probatório necessário, o procedimento de liquidação é instaurado oficiosamente pelos competentes serviços."

Ora este procedimento de liquidação, não é, nem pode ser apenas o ato de liquidação em sentido restrito (aplicação da taxa à matéria coletável) aqui está implícito, naturalmente, ações preparatórias que podem ou não ser carater inspetivo, não estamos a falar do ato de liquidação, mas sim dum procedimento, daí que nos termos da lei não nos faça sentido afastar o procedimento de liquidação os atos de apuramento da matéria coletável, que lhe vai servir de suporte.

Acompanhamos aqui, uma vez mais, o voto vencido do acórdão do STA de 03/05/2018, quando ali se diz que "As acções inspectivas não existem por si mesmas, são acções preparatórias da liquidação dos tributos, tendo como objectivo verificar a regularidade da situação tributária pelo que, se apurarem que as declarações de imposto apresentadas pelo contribuinte não enfermam de qualquer erro, não darão lugar a um acto de liquidação adicional de imposto, mas, na situação inversa, em que haja sido constatado que as declarações de imposto apresentadas pelo contribuinte enfermam de erros que conduziram a um apuramento de imposto inferior ao devido conduzem inelutavelmente a um acto de liquidação adicional. Assim, sempre a acção inspectiva é uma fase do procedimento de liquidação de imposto, mais amplo que

aquela, mas que dela recebe todos os elementos,..."

Em nosso entender o ato de liquidação adicional, está intrinsecamente ligado ao procedimento de inspeção tributária e **não goza de autonomia jurídico-procedimental em relação àquele**, uma vez que sem o apuramento da matéria tributável que advém dos atos inspetivos não haveria lugar a grande parte das liquidações corretivas/adicionais elaboradas pela AT, sendo certo ainda que, nos casos em que a entidade liquidadora recorre aos serviços de inspeção e daí resulta alterações à matéria coletável dos sujeitos passivos, são as conclusões do relatório final que constituem a fundamentação da liquidação é o que vem claramente prognosticado no n.º 1 do artigo 63.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, quando nos diz que "Os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório...", nomeadamente o ato de liquidação (dizemos nós), "... poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas...".

É o que de outra forma diz o acórdão deste TCA Sul de 11/10/2018 (proc. N.º 418/15.4BEFUN) que citamos: "(...)

1-O procedimento de inspeção não existe por si mesmo, antes devendo visualizar-se como preparatório da liquidação dos tributos, tendo como objectivo verificar a regularidade da situação tributária do contribuinte (cfr.artº.54, nº.1, da L.G.T.);

2-Da regulamentação autónoma - R.C.P.I.T. - da inspeção tributária não resulta que ela seja mais que uma acção preparatória ou complementar da liquidação dos tributos e faça parte do procedimento tributário em geral;

(...)"

Acrescentamos ainda, que não nos parece que a definição do conceito de procedimento de liquidação para efeitos de aplicação do estatuído no artigo 40.º do CPPT possa assentar no facto de os atos serem praticados por funcionários de áreas operativas diversas, porque isso respeita a questões funcionais da orgânica da AT, que legalmente, para estes efeitos, não podem relevar.

Quanto ao mandato, não olvidamos que os n.ºs 1 e 2 do artigo 40.º do CPPT, o n.º 1 do artigo 5.º do mesmo diploma legal, apenas limita os poderes de intervenção dos mandatários aos atos de caráter pessoal, a saber: "Os interessados ou seus representantes legais podem conferir mandato, sob a forma prevista na lei, para a prática de actos de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham carácter pessoal."

Por outro lado a importância de observação as garantias dos administrados em todas as fases do procedimento em geral e do procedimento e processo tributário em particular, deve merecer especial cuidado das entidades administrativas e neste sentido acompanhamos mais uma vez os arestos que vimos seguindo na parte em que, ambos aludem ao direito ao representação que ressalta da leitura no artigo 20.º n.º 2 da CRP, nos termos do qual " Todos têm direito, nos termos da lei, (...) a fazer-se acompanhar por advogado perante qualquer autoridade". Tal preceito constitucional por respeitar a direito fundamental dos cidadãos, é diretamente aplicável e vinculativo para as entidades públicas e privadas, só sendo passível de restrição nos casos expressamente previstos na Constituição, e limitado ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos, por força do disposto no art.º 18.º da Constituição da República Portuguesa."

De realçar aqui também a posição deste TCA Sul no acórdão que vimos referido e que nos diz que:

“(…)

“ 6 -Não parece ser razoável que a constituição de mandatário, durante um procedimento de inspecção, não releve para o acto de liquidação que é o único acto impugnável e, por outro lado, o único para o qual parece ser impossível constituir mandatário, no pressuposto, consensual, de que a notificação de acto de liquidação não configura um acto pessoal, conforme mencionado supra;

7-A interpretação restritiva dada ao artº.40, nº.1, do C.P.P.T., no sentido de que a constituição de mandatário durante o procedimento de inspecção não impõe que lhe seja notificado o acto de liquidação que se fundamenta na decisão final de tal procedimento enferma, pois, de vício de inconstitucionalidade.

(…)”

Diga-se em sede de remate final que, não nos parece louvável que, sem mais, se venha a limitar os poderes gerais conferidos pelos administrados aos mandatários frustrando a intenção dos mandantes de se verem representados por outrem, junto de outras entidades (neste caso administrativas), sendo espectável que por ter emitido mandato, o mandante se mantenha na convicção de que, o que legalmente houver de ser feito quanto aos poderes que foram atribuídos ao mandatário, este o fará e/ou lhe dará a conhecer no momento próprio, já que a constituição de mandatário pressupõe o estabelecimento de uma relação de confiança entre as partes.

Aqui chegados regressemos ao salvatério que nos cumpre apreciar.

Consideramos desde logo que depois do que ficou dito que se encontram esbatidas as conclusões IV a VII porquanto, como é manifesto, pelo seu teor, as mesmas encontram resposta no acórdão citado.

Considera ainda a Recorrente que a falta de notificação ao mandatário se trata de uma mera irregularidade sem qualquer reflexo na esfera jurídica da impugnante, incapaz de causar a ineficácia do ato – (concl. VIII a XVI)

Adiantamos desde já que, também aqui, não lhe assiste razão, senão vejamos:

Da obrigatoriedade estabelecida no n.º 1 do artigo 40.º do CPPT, que vimos de analisar resulta que sempre que, quer no processo, quer no procedimento, se apure a existência de mandatário constituído, todas as notificações que hajam de ser feitas aos interessados (mandante), elas deverão ser feitas na pessoa do seu mandatário e no escritório do mesmo.

Por outro lado, a validade da notificação constitui condição de eficácia dos atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesse legítimos dos contribuintes conforme se refere no n.º 1 do artigo. 36.º do CPPT.

Termos em que, decorrendo da lei a obrigatoriedade de notificação aos mandatários constituídos no procedimento, de todos os atos lesivos nele praticados, sendo esta a condição de eficácia do ato notificando, forçoso será concluir pela ineficácia da notificação realizada em pessoa diferente do mandatário, nomeadamente na pessoa do interessado ou mandante(2).

Ou seja, não se trata de ter ou não conhecimento da liquidação, nem tão pouco do direito à defesa de que fala a Recorrente, mas sim e apenas da observância da forma prevista na lei e da condição de eficácia do ato de notificação (artigo 36.º n.º 1 do CPPT).

Por fim questiona ainda a recorrente os fins do mandato constituído, referindo que, “in casu”, são

concedidos aos mandatários “... os mais amplos poderes forenses permitidos em direito”, não se vislumbrando que aos mandatários sejam conferidos poderes para, por aquela, receberem de forma válida a notificação da liquidação.

Observa assim que a procuração não confere poderes especiais para receber a notificação do ato de liquidação e na sequência desta, interpor os meios judiciais de reação e que ao decidir como o fez e no seguimento da interpretação que fez a sentença violou os artigos 38.º n.º 3 e 40.º CPPT – (concl. XVII a XXIII).

Também aqui, adiante-se, sem razão.

Começamos por dizer que o poder de receber a notificação está incluído no âmbito dos poderes gerais de representação previsto nos atuais artigos 44.º e 45.º do CPC, sendo desnecessário conferir poderes especiais para o efeito.

Por outro lado, recorde-se que a interessada conferiu aos mandatários “os mais amplos poderes forenses em direito permitidos” (ponto 49 do probatório, por nós aditado) onde não pode deixar de estar incluído o poder de receber notificações.

Assim, e não consubstanciando o ato de liquidação um ato estritamente pessoal, como supra se deixou claro, a notificação da mesma tinha que ter sido feita na pessoa de um ou dos dois mandatários constituídos.

Tanto basta para concluir que, também nesta parte, o recurso não merece provimento.

Improcedem, nestes termos, todas as conclusões da alegação recursivas, havendo que negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida, o que se deixará consignado na parte dispositiva do acórdão.

#### **4 - DECISÃO**

Em face do exposto, acordam, os juízes da 1.ª Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Administrativo Sul, em **negar provimento ao recurso** e manter a decisão recorrida, com todas as consequências legais.

Custas pela Recorrente

Lisboa, 20 de fevereiro 2020.

Hélia Gameiro Silva

Jorge Cortez

Ana Pinhol

---

(1).Vide no mesmo sentido o acórdão do TCA Norte proferido em 23/11/2017 no processo n.º 00364/11.0BEPRT

(2).Vide neste sentido, entre outros, os Aórdãos do STA proferidos em 03/05/2018 no processo n.º 0167/18 e em 16/07/2016 no processo 0530/16

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>