

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 307/2013 – T

Tema: IRC – Custos; Benefício fiscal à interioridade; Situação tributária regularizada

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº 307/2013 – T

Tema: IRC/ Custos/ Comprovação e Documentação de encargos/ Benefício fiscal à interioridade / Situação tributária regularizada

Os árbitros Dr. José Pedro Carvalho (árbitro presidente), Dr.^a Ana Teixeira de Sousa e Dra. Sofia Cardoso Costa (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 25 de Fevereiro de 2014, acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

1. Requerentes

A, Lda, contribuinte fiscal nº ..., com sede ..., com actividade principal de “*compra e venda de bens imobiliários*” (CAE ...) e a actividade secundária de “*arrendamento de bens imobiliários*” (CAE), exercendo actividade desde 2005-12-28.

2. Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (abreviadamente AT), representada por Exma. Sr.^a Dr.^a ... e Exm.^a Sr.^a Dr.^a ..., juristas em representação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, dirigente máximo dos serviços, antes e para o efeitos designadas conforme despacho proferido em 3-01-2014.

3. Constituição e funcionamento do Tribunal Arbitral

A Requerente supra identificada apresentou no CAAD, no dia 24 de Dezembro de 2013, um pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite, em 26-12-2013 pelo Ex. mo Senhor Presidente do CAAD e devidamente notificado às partes, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, em 27-12-2013.

Os signatários foram designados pelo Ex. mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) como árbitros, nomeação que foi aceite por terem considerado não existir qualquer impedimento para o exercício da função.

O Mandatário da Requerente é o Dr. ... , advogado com a cédula profissional ..., com domicílio profissional na Rua

O Tribunal Arbitral foi, assim, legalmente constituído em 25-02-2014, de que foi lavrada a competente ata, tendo desde logo sido notificada a Requerida para apresentar resposta, no prazo e termos legais e acordado o dia 24-04-2014 para realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Quer a Resposta da AT quer o respectivo processo administrativo foram atempadamente apresentados e juntos ao processo.

A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi realizada na prevista data de 24-04-2014, tendo comparecido os representantes da Requerente e da Requerida.

4. Do pedido e da causa de pedir

A Requerente supra identificado vem, ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro e do artigo 1.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, nos termos do artigo 99º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) requerer a constituição do Tribunal Arbitral colectivo.

A Requerente requer ainda a anulação da liquidação de IRC nº

A Requerente vem apresentar a seguinte fundamentação do seu pedido:

- 1. A Requerente é uma sociedade por quotas, com sede ..., cuja actividade principal é a «compra e venda de bens imobiliários» (CAE ...) e a actividade secundária é o «arrendamento de bens imobiliários» (CAE ...), exercendo actividade desde 2005-12-28.*

2. A 2008-10-24, a Requerente adquiriu, mediante escritura pública, o prédio misto sito na freguesia ..., concelho ..., estando a parte urbana inscrita sob o artigo n.º ... e a parte rústica sob o artigo 11, secção C das respectivas matrizes prediais.
3. O preço de compra, declarado na referida escritura, foi de €180.000,00.
4. O imóvel referido em 2. encontrava-se hipotecado ao ..., para garantia de um mútuo.
5. No mesmo dia referido em 2. (2008-10-24), a Requerente celebrou escritura pública em que declarou vender por €1.245.000,00, o referido prédio a B e mulher C, representados pelo seu advogado- Dr.
6. Na sequência do acordado, o Dr. ..., na indicada qualidade, efetuou os seguintes pagamentos:
 - a. €249.000 (duzentos quarenta e nove mil euros) a título de sinal e principio de pagamento, quantia depositada na conta do mandatário da Requerente aquando da realização do negócio;
 - b. €567.809,26 (quinhentos sessenta e sete mil oitocentos e nove euros e vinte e seis cêntimos), ao Banco A PLC (€561.690,46 da quantia mutuada + €300 de despesas + €5.818 de penalização por liquidação);
 - c. €34.362 (trinta e quatro mil trezentos e sessenta e dois euros) respeitante à comissão da agência imobiliária;
 - d. €393.828,74 (trezentos noventa e três euros e oitocentos e vinte e oito euros e setenta e quatro cêntimos), respeitante ao remanescente do preço, quantia depositada na conta do mandatário da Requerente, aquando da realização do negócio.
7. Aquando da escritura referida em 5, a notária informou os outorgantes que sobre o imóvel objecto da venda, subsistia um registo de hipoteca voluntária a favor do Banco A PLC, registada pela inscrição C- um e cujo cancelamento se encontraria assegurado.
8. Assim, a contraprestação efectivamente paga pela Requerente para a aquisição do imóvel não foram somente os € 180.000,00 constantes da escritura outorgada em 24 de Outubro de 2008 mas tal valor acrescido dos encargos assumidos e pagos (€ 561.690,46) o que perfaz um valor de € 741.690,46.

9. Ao abrigo do artigo 89.º do CIRC, a AT emitiu uma liquidação oficiosa, a 13/12/2009, com matéria colectável no montante de €5.964,00 e imposto a pagar no montante de €1.208,90.
10. No âmbito da ordem de serviço n.º ..., com despacho do Chefe de Divisão de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças, datado de 2011-06-03, iniciou-se, em 2011-07-08, acção inspectiva externa aos exercícios de 2008 e 2009, incidindo sobre o IRC.
11. Em conformidade, no relatório de inspeção, sancionado superiormente pelo Director de Finanças a 2012-01-04, propôs-se uma correção ao lucro tributável de 2008 no valor de €989.038,73.
12. Pela Administração Tributária, no procedimento de inspeção supra-referido, foi determinado um lucro tributável de €989.038,73, aferido da seguinte forma:

Resultado relevado pela contabilidade	888.800,82 €
Estimativa de IRC a acrescentar	98.755,65 €
Proveitos financeiros omitidos	1.482,26 €
Lucro tributável	989.038,73 €

13. Consequentemente, a 2012-01-16 foi emitida a liquidação de IRC n.º ..., no valor de €246.681,15.
14. Em 26 de Janeiro de 2012, o Serviço de Finanças levantou auto de contra-ordenação pela falta de pagamento do imposto de selo, aplicando uma coima fixada em €898,70, e paga pela impugnante em 02 de Fevereiro de 2012.
15. Também em 26 de Janeiro de 2012 o Serviço de Finanças de Ourique liquidou imposto de selo adicional, sobre €561.690,46, e respectivos juros, o que foi pago pela Requerente em 8 de Fevereiro de 2012.
16. Em 2012-02-10, a Requerente celebrou uma rectificação à escritura outorgada a 2008-10-24, «no sentido de passar a constar que o imóvel foi adquirido pelo valor de setecentos e quarenta e um mil, seiscentos e noventa euros e quarenta e seis

- cêntimos [€741.690,46], sendo cento e oitenta mil euros respeitante ao preço pago [€180.000,00] inicialmente e quinhentos e sessenta e um mil seiscentos e noventa euros e quarenta e seis cêntimos [€ 561.690,46] de Mútuo Bancário ao Banco A, PLC».*
- 17. A 2012-05-28, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação de IRC ora em questão (processo n.º ...), nos termos do artigo 68.º do CPPT.*
 - 18. Datado de 2012-12-03, o Chefe de Divisão e Justiça Tributária da Direção de Finanças de Beja proferiu despacho de projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, fundamentando-se, para o efeito, nos argumentos exarados na Informação n.º, de 2012-11-22.*
 - 19. Na sequência da audição prévia no âmbito da Reclamação Graciosa foi solicitado aos serviços da Inspeção da AT a prestação de informação sobre a matéria de facto no âmbito dessa Reclamação.*
 - 20. Em resultado, em 14 de Fevereiro de 2013 foi prestada informação pelo Inspector Tributário que conclui, face à escritura de rectificação do valor de aquisição do imóvel, que se justifica a rectificação efectuada na contabilidade pelo que o valor do CMVM de 2008 é de € 741.690,46 e o valor do lucro tributável de 2008 é de 427.348,27.*
 - 21. Conclusão dos Serviços da Inspeção que não foram atendidos na análise da Reclamação Graciosa.*
 - 22. No que concerne aos benefícios fiscais à interioridade, considerou a AT que «face à omissão declarativa aqui em análise, não deverá reconhecer-se à Reclamante o cumprimento de todos os requisitos definidos na citada lei», referindo-se à falta de entrega da Declaração Modelo 22 de IRC de 2008 no prazo legal.*
 - 23. Assim foi liquidado IRC à taxa geral de 25% e não à taxa reduzida prevista no regime dos incentivos à interioridade, que a Requerente entende ser de 10%.*
 - 24. Contudo, a Requerente entregou a modelo 22 de IRC em 14 de Dezembro de 2012(n.º...).*
 - 25. A Requerente conclui que, quanto à questão dos benefícios fiscais à interioridade, que «com a apresentação da declaração em falta (14 de Dezembro de 2012), sanada ficou a irregularidade apontada no projecto de decisão, razão por que*

deverá ser reconhecido à exponente o direito à taxa de IRC de 10% (e não 15% como consta do projecto de decisão, pois essa taxa já é uma posição subsidiária)».

26. *Não obstante, a declaração de rendimentos a que se referem os pontos anteriores ficou na situação de “não liquidável”, tendo sido determinada a sua convolação em reclamação.*

27. *Na sequência da audição prévia, em 14 de Fevereiro de 2013, a informação prestada pelo Inspector Tributário considera que:*

“Quanto à questão do preenchimento dos pressupostos do benefício fiscal à interioridade, remete-se para o que antes foi referido nos pontos 3.4. e 3.5. da presente informação, afigurando-se verificados os necessários requisitos, previstos no artigo 43.º, n.º 1 al. a) do Estatuto dos Benefícios Fiscais”.

28. *A 2013-02-26, o Chefe de Divisão proferiu despacho, indeferindo o pedido, fundamentando-se, para o efeito, na citada informação e em parecer do Chefe de Equipa datado de 2013-02-18.*

29. *No referido parecer, pode ler-se, relativamente à aplicação do regime fiscal dos benefícios à interioridade : «Concordo com as propostas constantes da presente informação, atendendo que, através da análise efectuada com o objectivo de prestar informação sobre a matéria de facto no âmbito dos processos de reclamação graciosa com os números ... e ..., instaurados pela sociedade A, Lda, tendo por objecto a liquidação oficiosa de IRC do exercício de 2008, identificada pelo n.º ..., se conclui que:*

-
- *Se encontram verificados os pressupostos para aplicação do benefício fiscal à interioridade, mas não da sua taxa reduzida, atendendo a que o sujeito passivo iniciou a sua actividade antes da entrada em vigor do estatuído pelo artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aditado pelo artigo 83.º da Lei n.º 53-A/2005, de 29 de Dezembro».*

30. *Por despacho de 2013-11-20, proferido pelo Director de Finanças, aposto e fundamentado na Informação n.º 105/2013 da mesma data, foi o projecto de*

- decisão convertido em definitivo, indeferindo-se, assim, o pedido de reclamação graciosa.*
- 31. A impugnante entregou por conta a quantia de €42.650,00 e posteriormente €21.452,24.*
 - 32. Note-se que a Requerente procedeu desde Janeiro de 2006 à construção de um imóvel na freguesia de*
 - 33. Em Dezembro de 2005, a Requerente comprou o prédio rústico denominado "...", inscrito sob o artigo ... da freguesia e concelho de ..., que vendeu em Junho de 2006, a D.*
 - 34. Em Setembro de 2006, a Requerente comprou o imóvel urbano, composto por talhão de terreno para construção, sito no ..., inscrito sob o artigo ... da freguesia e concelho de ..., que vendeu em Novembro de 2006 a E e F .*
 - 35. Em Abril de 2007, a Requerente comprou o imóvel rústico denominado "...", inscrito sob o artigo 19 da Secção FF da freguesia e concelho de ..., que vendeu em Junho de 2007 a G e H.*
 - 36. Em Dezembro de 2008, a Requerente comprou, com o propósito de revender declarado na correspondente escritura pública, três imóveis, prédios rústicos inscritos sob os artigos 39, 42 e 41, todos da Secção Q da freguesia de ..., que ainda não vendeu, mas nos quais fez aprovar projectos de construção de uma habitação, piscina e armazém de apoio agrícola.*
 - 37. Em 2008 a Requerente dispunha de contabilidade organizada.*
 - 38. Em 2008, a Requerente não teve ao seu serviço quaisquer empregados.*
 - 39. As declarações de rendimentos da Requerente, relativas ao ano de 2008, foram assinadas por TOC.*
 - 40. A Requerente entende que fez prova de que o valor do custo de aquisição do prédio misto identificado nos autos não foi somente € 180.000,00 constantes da escritura outorgada em 24 de Outubro de 2008 mas tal valor acrescido dos encargos assumidos e pagos (€ 561.690,46) o que perfaz um valor de € 741.690,46.*
 - 41. Bem como que estão preenchidos os requisitos legais de que depende a concessão do benefício fiscal à interioridade, previsto no entretanto revogado artigo 43º nº 1 al. a) do EBF.*

42. Solicitou a inquirição de testemunha com o cargo de TOC na Requerente que decorreu no dia 24-04-2014, durante a reunião prevista pelo artigo 18º do RJAT.
43. A Autoridade Tributária defendeu, por seu lado e em suma, o seguinte:
44. *A correcção ao valor do custo suportado foi indeferida da por falta de elementos contabilísticos e documentos idóneos a comprovar os encargos incorridos e a sua indispensabilidade e o benefício fiscal à interioridade por não estarem preenchidos os respectivos pressupostos legais.*
45. *Quanto á rectificação do valor de aquisição do imóvel há a considerar entre outros os seguintes factores:*
- a. Os movimentos financeiros que a Requerente alega no pedido de pronúncia não se encontravam reflectidos na contabilidade à data da conclusão da acção inspectiva vindo a ser introduzidos posteriormente para efeito de apresentação da reclamação graciosa;*
 - b. Os vendedores declararam como valor de alienação onerosa do imóvel € 180.000,00, incluído no anexo G da Modelo 3 de IRS de 2008;*
 - c. Os sócios da sociedade Requerente eram proprietários do referido imóvel e optaram por efectuar a venda através da sociedade Requerente tendo o negócio sido concretizado no mesmo dia mediante outorga sucessiva de escritura: I e J venderam à Requerente o imóvel pelo preço declarado de € 180.000,00 e a Requerente vendeu o imóvel a B e C pelo preço de € 1.245.000,00.*
 - d. A importância de € 561.690,46 é referente a um mútuo em dívida a 24 de Outubro de 2008 por I junto do Banco A PLC.*
46. *As irregularidades praticadas na contabilidade, a falta de documentos idóneos para suportar aquela importância e as relações entre vendedores e Requerente introduzem uma falta de transparência que afecta a credibilidade dos documentos e o juízo de valoração sobre eles efectuado.*
47. *Não pode confundir-se o preço ou contrapartida patrimonial da aquisição de um imóvel com os encargos associados a essa operação, distintos do ponto de vista contabilístico ou fiscal.*

48. *Ou seja, enquanto o preço acordado constitui um proveito a reflectir na matéria colectável, para efeitos de IRC, uma vez que o mesmo resulta do exercício normal da actividade do sujeito passivo e tem o seu enquadramento no art. 20.º do CIRC, de harmonia com noção de interpretação extensiva de rendimento, assente na teoria do incremento patrimonial, conforme preâmbulo do CIRC.*
49. *Já a relevância jurídico-fiscal dos custos suportados deve ser analisada à luz das normas contabilísticas e de directo fiscal aplicáveis, devendo a sua comprovação encontrar-se devidamente suportada na contabilidade, através de documentos idóneos, e a sua dedutibilidade ser apurado de acordo com as regras contidas no art. 23.º e art. 42.º do CIRC.*
50. *Serve isto para dizer que, nem todos os custos suportados para obtenção de um rendimento sujeito a imposto são, necessariamente, dedutíveis.*
51. *Daí, também, que a liquidação de Imposto de Selo tenha incidido sobre a importância declarada pelas partes outorgantes a título de contrapartida patrimonial do negócio, o que não impede que, em sede de IRC, e atendendo aos princípios que presidem à tributação do rendimento das empresas, aquela importância possa não ser considerada fiscalmente dedutível.*
52. *Afigura-se, porém, que ainda que resultasse comprovado que esse mútuo respeitava ao imóvel em causa, e que os movimentos financeiros consubstanciados por aqueles cheques correspondem a encargos efectivamente incorridos pela Requerente, o que se impugna,*
53. *Ainda assim ficaria por comprovar a natureza desses pagamentos, ou seja, o pagamento daquela importância de € 561.690,46 poderá não ter sido efectuado a título de contrapartida patrimonial pela aquisição do imóvel mas a título de empréstimo ou adiantamento da sociedade aos sócios a fim de se poder concretizar o negócio.*
54. *A este respeito, atente-se no que dispõe o art. 371º do CC, de cujo teor resulta que a escritura de rectificação outorgada a 10/02/2012 não constitui um meio de prova pleno a obter a comprovação de que a Requerente incorreu em encargos com imóvel no montante de € 714.690,46, estando a sua valoração para efeitos de prova sujeita à livre apreciação do Tribunal.*

55. *Quanto à aplicação da taxa contributiva reduzida considerou a AT que nunca lhe seria aplicável a taxa reduzida de 10% de IRC uma vez que esta iniciou a sua actividade numa data anterior à prevista pelo artigo 83º da Lei do OE 2007 (Lei nº 53-A/2006, de 29/12) que aditou a alínea b) do nº 1 do então artigo 39º-A do EBF.*
56. *E que também não se poderia aplicar a taxa reduzida de 15% uma vez que a Requerente não cumpriu com as obrigações legalmente previstas nomeadamente não entregou a declaração Modelo 22 de IRC de 2008 bem como a IES.*
57. *E que não tem a situação contributiva regularizada uma vez que se encontra por regularizar, em processo de execução fiscal nº ... a liquidação ora controvertida, por não se encontrar suspensa dado não ter sido prestada a garantia necessária para o efeito.*

II. FACTOS PROVADOS

58. A Requerente é uma sociedade por quotas, com sede na freguesia e concelho ..., cuja actividade principal é a «*compra e venda de bens imobiliários*» (CAE) e a actividade secundária é o «*arrendamento de bens imobiliários*» (CAE), exercendo actividade desde 2005-12-28.
59. A 2008-10-24, a Requerente adquiriu, mediante escritura pública, o prédio misto sito na freguesia de ..., concelho de ..., estando a parte urbana inscrita sob o artigo nº ... e a parte rústica sob o artigo 11, secção C das respectivas matrizes prediais.
60. O preço de compra, declarado na referida escritura, foi de €180.000,00.
61. O imóvel referido em 2. encontrava-se hipotecado ao Banco A, para garantia de um mútuo.
62. No mesmo dia referido em 2. (2008-10-24), a Requerente celebrou escritura pública em que declarou vender por €1.245.000,00, o referido prédio a B e mulher C, representados pelo seu advogado- Dr.
63. Na sequência do acordado, o Dr. ..., na indicada qualidade, efetuou os seguintes pagamentos:

- a. €249.000 (duzentos quarenta e nove mil euros) a título de sinal e princípio de pagamento, quantia depositada na conta do mandatário da Requerente aquando da realização do negócio;
 - b. €567.809,26 (quinhentos sessenta e sete mil oitocentos e nove euros e vinte e seis cêntimos), ao Banco A PLC – entidade mutuante (€561.690,46 da quantia mutuada + €300 de despesas + €5.818 de penalização por liquidação);
 - c. €34.362 (trinta e quatro mil trezentos e sessenta e dois euros) respeitante à comissão da agência imobiliária;
 - d. €393.828,74 (trezentos noventa e três euros e oitocentos e vinte e oito euros e setenta e quatro cêntimos), respeitante ao remanescente do preço, quantia depositada na conta do mandatário da Requerente, aquando da realização do negócio.
64. Aquando da escritura referida em 5, a notária informou os outorgantes que sobre o imóvel objecto da venda, subsistia um registo de hipoteca voluntária a favor do Banco A PLC, registada pela inscrição C-um e cujo cancelamento se encontraria assegurado.
65. Em 26 de Janeiro de 2012, o Serviço de Finanças levantou auto de contra-ordenação pela falta de pagamento do imposto de selo, aplicando uma coima fixada em €898,70, e paga pela impugnante em 02 de Fevereiro de 2012.
66. Também em 26 de Janeiro de 2012 o Serviço de Finanças liquidou imposto de selo adicional, sobre €561.690,46, e respectivos juros, o que foi pago pela Requerente em 8 de Fevereiro de 2012.
67. A Requerente não apresentou a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do exercício de ano 2008, no respetivo prazo legal.
68. Ao abrigo do artigo 89.º do CIRC, a AT emitiu uma liquidação oficiosa, a 13/12/2009, com matéria colectável no montante de €5.964,00 e imposto a pagar no montante de €1.208,90.
69. No âmbito da ordem de serviço n.º..., com despacho do Chefe de Divisão de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças, datado de 2011-06-03, iniciou-se, em

- 2011-07-08, acção inspectiva externa aos exercícios de 2008 e 2009, incidindo sobre o IRC.
70. Notificada do projecto de relatório de inspeção, a Requerente não exerceu tempestivamente o seu direito de audição prévia.
71. No âmbito de tal procedimento, concluiu-se que a mesma não procedera à contabilização de um proveito no valor de €1.245.000,00 resultante da alienação do prédio misto, sito na freguesia de ..., concelho de ..., com a parte urbana inscrita na matriz sob o artigo n.º ... e a parte rústica inscrita sob o n.º 11, secção C, supra referido.
72. Em conformidade, no relatório de inspeção, sancionado superiormente pelo Director de Finanças ... a 2012-01-04, propôs-se uma correção ao lucro tributável de 2008 no valor de €989.038,73.
73. A Requerente, para o ano de 2008, contabilizou na conta 86.1 - IRC, o montante de € 98.755,65, deduzindo-o ao lucro tributável para tal ano.
74. Não foram declarados na contabilidade da Requerente, para o ano de 2008, proveitos financeiros pagos pelo Banco A PLC, NIPC ..., no montante de €1.482,26, tendo a instituição retido, aquando do pagamento, o montante de €296,43.
75. Foram contabilizados pela Requerente, e aceites pela Administração Tributária, os custos de €180.000 (mercadorias e materiais) e €77.443,53 (fornecimentos /serviços externos).
76. Pela Administração Tributária, no procedimento de inspeção supra-referido, foi determinado um lucro tributável de €989.038,73, aferido da seguinte forma:

Resultado relevado pela contabilidade	888.800,82 €
Estimativa de IRC a acrescentar	98.755,65 €
Proveitos financeiros omitidos	1.482,26 €
Lucro tributável	989.038,73 €

77. Consequentemente, a 2012-01-16 foi emitida a liquidação de IRC n.º 2012 8310000372, no valor de € 246.681,15.
78. Em 2012-02-10, a Requerente celebrou uma rectificação à escritura outorgada a 2008-10-24, *«no sentido de passar a constar que o imóvel foi adquirido pelo valor de setecentos e quarenta e um mil, seiscentos e noventa euros e quarenta e seis cêntimos [€741.690,46], sendo cento e oitenta mil euros respeitante ao preço pago [€180.000,00] inicialmente e quinhentos e sessenta e um mil seiscentos e noventa euros e quarenta e seis cêntimos [€ 561.690,46] de Mútuo Bancário ao Banco A, PLC»*.
79. A 2012-05-28, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação de IRC ora em questão (processo n.º ...), nos termos do artigo 68.º do CPPT.
80. Datado de 2012-12-03, o Chefe de Divisão e Justiça Tributária da Direção de Finanças proferiu despacho de projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, fundamentando-se, para o efeito, nos argumentos exarados na Informação n.º ..., de 2012-11-22.
81. Na supra identificada informação, quanto à retificação do valor de aquisição, concluiu-se que *«O SP não ofereceu, no âmbito da acção inspectiva ou em sede de reclamação graciosa, contabilidade que espelhe os movimentos contabilísticos, nem tão pouco financeiros, referentes às operações que alega ter efectuado.»*, sendo que *«porque a Reclamante não trouxe aos actos nenhum elemento capaz de contrariar os factos verificados pelos SIT, não deverá ser de atender a sua pretensão»*.
82. Por outra parte, quanto aos pagamentos à empresa L, Construção Civil, Lda., concluiu-se que, não tendo sido apresentadas as respectivas facturas, *«verifica-se que a Reclamante não oferece aos autos quaisquer documentos que comprovem cabal e inequivocamente o valor contabilístico que pretende considerar como custo»*.
83. No que concerne aos benefícios fiscais à interioridade, escreveu-se que *«face à omissão declarativa aqui em análise, não deverá reconhecer-se à Reclamante o cumprimento de todos os requisitos definidos na citada lei»*.

84. Mediante o Ofício n.º ..., da Direção de Finanças, de 2012-12-04, foi a Requerente notificada do referido projecto de decisão.
85. A Requerente exerceu o seu direito de audição, alegando, em suma, quanto ao valor do imóvel em referência, que, *«conforme se pode ver do balancete anexo e extracto da conta compras agora juntos, é possível confirmar que o valor actualmente contabilizado é de € 741.690,46»*, termos em que o valor da contraprestação paga pela aquisição do imóvel *«não foi somente os €180.000, mas também o valor dos encargos que sob o mesmo incidiam - € 561.690,46»*.
86. Apresentando, para o efeito, um novo balancete de encerramento referente às contas do exercício de 2008, resultante da realização de alguns lançamentos rectificativos dos valores inicialmente escriturados, apurando um novo RLE de € 383.279,40 e declarando um lucro tributável de € 425.866,01.
87. Quanto à questão dos benefícios fiscais à interioridade, referiu a Requerente que *«com a apresentação da declaração em falta (14 de Dezembro de 2012), sanada ficou a irregularidade apontada no projecto de decisão, razão por que deverá ser reconhecido à exponents o direito à taxa de IRC de 10% (e não 15% como consta do projecto de decisão, pois essa taxa já é uma posição subsidiária)»*.
88. Em 14 de Dezembro de 2012 foi apresentada a declaração de rendimentos mod. 22 do exercício de 2008 (n.º ...), na qual a impugnante declarou um lucro tributável de €425.866,01, assim discriminado:

Vendas de mercadorias	1.245.000,00€
Total de proveitos	1.245.000,00€
CMVMC	7.41.690,46€
TOTAL DE CUSTOS	819.133,99€
Estimativa IRC exercício	42.586,61€
RLE	383.279,40€
Ajustamentos fiscais Q07	42.586,61
Lucro Tributável	425.866,01

89. A declaração a que se refere o ponto anterior ficou na situação de “não liquidável”, tendo sido determinada a sua convolação em reclamação.

90. Entre 2013-02-06 e 2013-02-14, decorreu acção inspectiva destinada à prestação de informação sobre a matéria de facto no âmbito do processo de reclamação graciosa n.º
91. Na sequência da mesma, foi elaborada, a 2013-02-14, informação da Direção de Finanças .
92. Na referida informação, consta, para além do mais, que: “3.7 A referida rectificação do valor de compra da mercadoria foi motivada pelo facto de não ter sido levado em conta no preço inicialmente declarado para a escritura o montante de €561.690,46 pago pelo sujeito passivo ao Banco A PLC, relativo a uma dívida dos vendedores, necessária ao cancelamento da hipoteca que recaía sobre o prédio e à sua venda livre de ónus ou encargos. 3.8 Em face do referido documento notarial justifica-se a rectificação efectuada na contabilidade, pelo que o valor do CMVMC do exercício de 2008 é de €741.690,46 ...”; e que “deste modo, informa-se que o valor do Lucro Tributável do exercício de 2008 é de €427.348,27, não coincidindo portanto, com o que resulta dos valores registados na contabilidade do sujeito passivo nem com o valor por este apurado na declaração de rendimentos indicada no ponto 3.3”.
93. Naquela mesma informação, consta ainda que:
- “Quanto à questão do preenchimento dos pressupostos do benefício fiscal à interioridade, remete-se para o que antes foi referido nos pontos 3.4. e 3.5. da presente informação, afigurando-se verificados os necessários requisitos, previstos no artigo 43.º, n.º 1 al. a) do Estatuto dos Benefícios Fiscais”.*
94. A 2013-02-26, o Chefe de Divisão proferiu despacho, indeferindo o pedido, fundamentando-se, para o efeito, na citada informação e em parecer do Chefe de Equipa datado de 2013-02-18.
95. No referido parecer, pode ler-se: «Concordo com as propostas constantes da presente informação, atendendo que, através da análise efectuada com o objectivo de prestar informação sobre a matéria de facto no âmbito dos processos de reclamação graciosa com os números ... e ... , instaurados pela sociedade A, Lda, tendo por objecto a liquidação oficiosa de IRC do exercício de 2008, identificada pelo n.º ... , se conclui que:

- *Os valores declarados pelo sujeito passivo na Decl. Modelo 22 entregue em 2012-12-14, não são coincidentes com os revelados pela sua contabilidade, pelo que não é possível validar o lucro tributável declarado na referida modelo 22;*
 - *Os documentos que sustentam a pretensão do sujeito passivo de ver considerado como custo de exercícios futuros o montante de € 95.957,68, não constituem meio de prova inequívoco de que o mesmo foi efetivamente incorrido e necessário para a obtenção de proveitos;*
 - *Se encontram verificados os pressupostos para aplicação do benefício fiscal à interioridade, mas não da sua taxa reduzida, atendendo a que o sujeito passivo iniciou a sua actividade antes da entrada em vigor do estatuído pelo artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aditado pelo artigo 83.º da Lei n.º 53-A/2005, de 29 de Dezembro»*
96. Por despacho de 2013-11-20, proferido pelo Director de Finanças, aposto e fundamentado na Informação n.º 105/2013 da mesma data, foi o projecto de decisão convertido em definitivo, indeferindo-se, assim, o pedido de reclamação graciosa.
97. Do teor do despacho definitivo foi a Requerente notificada mediante ofício, por correio registado com aviso de recepção, recebido a 25-11-2013.
98. A impugnante entregou por conta a quantia de €42.650,00 e posteriormente €21.452,24.
99. A Requerente procedeu desde Janeiro de 2006 à construção de um imóvel na freguesia de
100. Em Dezembro de 2005, a Requerente comprou o prédio rústico denominado "...", inscrito sob o artigo 19 da Secção FF da freguesia e concelho ..., que vendeu em Junho de 2006, a J.
101. Em Setembro de 2006, a Requerente comprou o imóvel urbano, composto por talhão de terreno para construção, sito no ..., inscrito sob o artigo ... da freguesia e concelho de ..., que vendeu em Novembro de 2006 a E e F .

102. Em Abril de 2007, a Requerente comprou o imóvel rústico denominado ..., inscrito sob o artigo 19 da Secção FF da freguesia e concelho de ..., que vendeu em Junho de 2007 a G e H.
103. Em Dezembro de 2008, a Requerente comprou, com o propósito de revender declarado na correspondente escritura pública, três imóveis, prédios rústicos inscritos sob os artigos 39, 42 e 41, todos da Secção Q da freguesia de ..., que ainda não vendeu, mas nos quais fez aprovar projectos de construção de uma habitação, piscina e armazém de apoio agrícola.
104. Em 2008 a Requerente dispunha de contabilidade organizada.
105. Em 2008, a Requerente não teve ao seu serviço quaisquer empregados.
106. As declarações de rendimentos da Requerente, relativas ao ano de 2008, foram assinadas por TOC.

III. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão, não existem fatos que devam considerar-se como não provados.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA

Relativamente à matéria de fato o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os fatos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e testemunhal, e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os fatos acima elencados.

V. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

1. Analisado e concluído pelo mérito do pedido, cabe ao Tribunal Arbitral constituído decidir sobre a ilegalidade do acto de liquidação de IRC nº ..., referente ao ano de 2008, no montante de € 246.681,15.
2. Estando fixada a matéria de facto, o Tribunal decidirá sobre a subsunção da matéria de facto dada como provada ao direito constituído ou ao quadro fiscal abstracto.
3. Constituem questões dirimentes as seguintes:
 - a. A questão de saber se a aplicação da taxa reduzida aplicável às empresas que beneficiam do regime de incentivos à interioridade, à data previsto no artigo 39º - B do EBF, se deve aplicar à liquidação de IRC de 2008 impugnada;
 - b. A aceitação como custo fiscalmente dedutível do montante de € 561.690,46 correspondente ao valor da hipoteca a favor do Banco A PLC que impedia sobre o prédio misto sito na Freguesia de ..., concelho de ..., estando a parte urbana inscrita sob o artigo nº 3223 e a parte rústica sob o artigo nº 11 secção C das respectivas matrizes prediais e que foi, a título de contrapartida pela aquisição do imóvel aqui identificado

Aplicação da taxa reduzida de IRC à Requerente

4. O Tribunal irá avaliar em primeiro lugar da possibilidade de aplicar, à liquidação controvertida, a taxa de IRC reduzida aplicável às empresas que beneficiam do regime de incentivos à interioridade, à data previsto no artigo 39º - B do EBF.
5. Vejamos as normas fiscais abstractamente aplicáveis.
6. A lei 53-A/2006, de 31 de Dezembro veio introduzir o artigo 39º - B ao EBF o qual dispôs o seguinte:

Artigo 39.º-B

Benefícios relativos à interioridade

1 - Às empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias», são concedidos os benefícios fiscais seguintes:

a) *É reduzida a 20% a taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), prevista no n.º 1 do artigo 80.º do respectivo Código, para as entidades cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias;*

b) *No caso de instalação de novas entidades, cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias, a taxa referida no número anterior é reduzida a 15% durante os primeiros cinco exercícios de actividade;*

c).....

d)

2 - São condições para usufruir dos benefícios previstos no número anterior:

a) *A determinação do lucro tributável ser efectuada com recurso a métodos directos de avaliação;*

b) *Terem situação tributária regularizada;*

c) *Não terem salários em atraso;*

d) *Não resultarem de cisão efectuada nos últimos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios.*

3 -

4 -

5 -

6 -

7 - A definição dos critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, nos termos do número anterior, bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução do presente artigo, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças.

8 -

7. Anteriormente à entrada em vigor deste artigo 39º-B do EBF o regime fiscal de incentivos à interioridade constava da Lei nº 171/99, de 18 de Setembro, com a última alteração introduzida pela Lei do OE 2005 (Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro), que previa no seu artigo 7º a aplicação de uma taxa geral de IRC para as entidades que exercessem, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias» de 20% e uma taxa de 15% para as novas entidades cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias.
8. Por seu turno, o Decreto Lei nº 55/2008, de 26 de Março, que produz efeitos desde 1 de Janeiro de 2007, veio regulamentar as normas necessárias à execução do artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais, respeitante às medidas de incentivo à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade, estabelecendo um conjunto de obrigações das entidades beneficiárias do incentivo previsto no artigo 39 - B do EBF.
9. O artigo 2.º do Decreto-lei estabelece como condições de acesso das entidades beneficiárias, entre outras, as seguintes:

- a) Encontrarem-se legalmente constituídas e cumprirem as condições legais necessárias ao exercício da sua actividade;
- b) Encontrarem-se em situação regularizada perante a administração fiscal, a segurança social e o respectivo município;
- c) Disporem de contabilidade organizada, de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade;

10. O seu artigo 4º estabelece, entre outras, obrigações as seguintes:

1 - *As entidades beneficiárias ficam sujeitas às seguintes obrigações:*

- a) *Manter a situação regularizada perante a administração fiscal, a segurança social e o respectivo município;*
- b) *Facultar todos os elementos relacionados com a concessão do incentivo que lhe sejam solicitados pela entidade responsável referida no artigo 3.º;*
- c) *Comunicar à entidade responsável referida no artigo 3.º qualquer alteração ou ocorrência que ponham em causa os pressupostos subjacentes à atribuição do incentivo;*
- d) *Manter as condições legais necessárias ao exercício da respectiva actividade;*
- e) *Manter a contabilidade organizada de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade;*
- f) *Manter na empresa, devidamente organizados, todos os documentos susceptíveis de comprovarem as declarações prestadas aquando da atribuição do incentivo.*

11. Finalmente o artigo 5º deste mesmo Decreto-Lei prevê as consequências do incumprimento das obrigações enunciadas no anterior ponto, que são as agora expressas:

Incumprimento

1. *O incumprimento de qualquer uma das obrigações definidas no artigo anterior, bem como a prestação de informações falsas, implica a perda dos incentivos usufruídos, ficando as entidades beneficiárias obrigadas, no prazo de 30 dias a contar da respectiva notificação, ao pagamento das importâncias correspondentes às receitas não arrecadadas, acrescidas de eventuais juros compensatórios calculados à taxa legal em vigor acrescida de 3 pontos percentuais.*
2.

12. Constitui o benefício fiscal previsto no artigo 39º -B do EBF um benefício fiscal temporário, automático por não depender de reconhecimento da Autoridade Tributária, mas condicional uma vez que, verificados os requisitos de acesso ao mesmo, o benefício não se mantém caso se verifique o incumprimento de qualquer uma das obrigações impostas às entidades que dele beneficiam.

13. Quanto ao momento em que se devem verificar os pressupostos de fruição do benefício fiscal estabelece o artigo 11º do EBF que o direito aos benefícios surge com a verificação histórica dos pressupostos objectivos ou subjectivos da respectiva previsão, que são verdadeiramente, o seu facto constitutivo, ainda que o benefício fiscal esteja dependente de reconhecimento declarativo unilateral pela Administração Fiscal, e mesmo que a respectiva eficácia seja, por vezes, diferida no tempo, por virtude de uma condição suspensiva.
14. Estando preenchida a previsão do artigo que atribui o benefício fiscal, no caso sub judice o artigo 39º B, o mesmo benefício é “perdido” caso se verifique o incumprimento das condições de acesso, correspondentes aos pressupostos de fruição desse mesmo benefício ou à manutenção do cumprimento das obrigações impostas ao contribuinte.
15. Relevante para a decisão surge também o artigo 14º do EBF, referente à extinção dos benefícios fiscais, que dispõe nos seguintes termos:
 - 1- *A extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.*
 - 2- *Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.*
 - 3- *Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à directa realização dos fins dos adquirentes, fica sem efeito se aqueles forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças, sem prejuízo das restantes sanções ou de regimes diferentes estabelecidos por lei.*
 - 4- *O acto administrativo que conceda um benefício fiscal não é revogável nem pode rescindir-se o respectivo acordo de concessão, ou ainda diminuir-se, por acto unilateral da administração tributária, os direitos adquiridos, salvo se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que aquele acto pode ser revogado.*
 - 5- *No caso de benefícios fiscais permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento da administração tributária o acto administrativo que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações:*
 - a) *O sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património, e das contribuições relativas ao sistema da segurança social e se mantiver a situação de incumprimento;*
 - b) *A dívida não tenha sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição com a prestação de garantia idónea, quando exigível.*
 - 6- *Verificando-se as situações previstas nas alíneas a) e b) do número anterior os benefícios automáticos não produzem os seus efeitos no ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos.*
 - 7- *O disposto nos números anteriores aplica-se sempre que as situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 5 ocorram, relativamente aos impostos periódicos, no final do*

ano ou período de tributação em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, na data em que o facto tributário ocorreu.

16. Deste dispositivo resulta desde logo que os benefícios fiscais condicionados se extinguem pela verificação dos pressupostos da condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas aos beneficiários.
17. E que, verificando-se a cessação dos efeitos do benefício fiscal, este não produz os seus efeitos no período de tributação em que ocorrem os seus pressupostos.
18. Sendo esta exclusão expressamente referida no caso do contribuinte não ter a situação contributiva regularizada.
19. Não contém o EBF um conceito próprio de “situação tributária regularizada”. Conceito que no entanto é referido em várias legislações tributárias, com um sentido unívoco.
20. Cite-se o an.º 6 do artigo 64.º da LGT: *Considera-se como situação tributária regularizada, para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização em conformidade com as disposições e planos previstos no Código do Processo e Procedimento Tributário e demais legislação em vigor.*
21. E, por outro lado o Decreto-Lei n.º 236/95, de 13 de Setembro que dispõe no seu artigo 2.º que o contribuinte tem a situação contributiva regularizada nas seguintes condições:

Considera-se que têm a situação tributária regularizada os contribuintes que preencham um dos seguintes requisitos:

- a) Não sejam devedores perante a Fazenda Nacional de quaisquer impostos ou prestações tributárias e respectivos juros;*
- b) Estejam a proceder ao pagamento da dívida em prestações nas condições e termos autorizados;*
- c) Tenham reclamado, recorrido ou impugnado judicialmente aquelas dívidas, salvo se, pelo facto de não ter sido prestada garantia nos termos do artigo 255.º do Código de Processo Tributário, não tiver sido suspensa a respectiva execução.*

22. Conceito correspondente ao insíto no n.º 5 do artigo 14.º do EBF, oportunamente citado.
23. Vejamos então se, no presente caso, a Requerente cumpriu as obrigações legalmente previstas para fruir do benefício fiscal previsto no artigo 39.º - B do EBF no período de tributação de 2008.

24. E, especificamente, se tem a situação tributária regularizada.
25. Quanto à obrigação de entrega da declaração modelo 22 de IRC a Requerente não procedeu à mesma no prazo legalmente previsto, até 31 de Maio de 2009, bem como não a entregou no decurso da acção inspectiva nem com a entrega da Reclamação Graciosa em 28 de Maio de 2012, tendo a mesma sido entregue já depois de ultrapassados os prazos legalmente previstos no artigo 120º (anterior artigo 112º) do Código do IRC e artigo 59º do CPPT.
26. A Requerente não entregou igualmente a a IES referente ao exercício de 2008.
27. A Requerente reconheceu que a sua contabilidade referente ao exercício de 2008 não reflectia a realidade dos seus negócios jurídicos e fez movimentos correctivos na contabilidade do exercício de 2008 após a Inspeção Tributária em Dezembro de 2012.
28. Acresce que, com referência à liquidação de IRC ... no valor de € 246.681,15 se encontra por regularizar um processo de execução fiscal com o nº ... que não se encontra suspenso por não ter sido apresentada garantia para a respectiva suspensão tendo a Requerente efectuado pagamentos por conta no valor de € 42 650,00 e posteriormente € 21 452,24.
29. Nestes considerandos, o Tribunal conclui que a Requerente não tem a situação contributiva regularizada.
30. Bem como não cumpriu as obrigações previstas no Decreto-lei nº 55/2008, em especial a obrigação de manter a contabilidade organizada de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade e de manter na empresa, devidamente organizados, todos os documentos susceptíveis de comprovar as declarações prestada aquando da atribuição do incentivo.
31. Pelo que, nos termos do artigo 14º do EBF e artigo 5º do Decreto-lei nº 55/2008 deverá perder o direito ao benefício fiscal usufruído, não tendo direito a ser tributado pela taxa de IRC prevista no artigo 39ª-B do EBF mas sim pela taxa geral de IRC.

Aceitação como custo fiscal da importância de € 561.690,46 a título de encargos suportados com a aquisição do prédio misto em referência

32. A Requerente pretende que seja reconhecido como custo fiscal a importância de € 561.690,46 a título de encargos com a aquisição do imóvel identificado supra.
33. Valor que pretende ver acrescido ao preço declarado na escritura de compra e venda celebrada com os vendedores em 24 de Outubro de 2008 e contabilizado, no montante de € 180.000,00.

34. Vejamos se este acréscimo ao custo contabilizado como “custo de aquisição” pela Requerente poderá ser fiscalmente dedutível como custo fiscal no quadro do Código do IRC e nomeadamente do seu artigo 23º.
35. Na redacção vigente em 2008 consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (art.23º nº1 corpo CIRC).
36. Seguindo Joana Catarina de Jesus Dias in “ *Os gastos contabilísticos e a sua dedutibilidade em Portugal e em Espanha*” (Dissertação apresentada em 2009 à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade) esta norma encontra-se incluída num grupo denominado de “regras gerais” em que o ponto de partida é aceitar os custos contabilizados, a não ser que existam normas fiscais expressas que afastem a sua dedutibilidade.
37. O legislador procura essencialmente atingir dois objectivos ao definir o que são custos aceites e ao restringir o âmbito dos mesmos.
38. Por um lado, atende ao princípio da liberdade de gestão das empresas quando aceita fiscalmente aqueles custos que resultam de actos normais na prossecução dos fins da empresa.
39. Por outro, estabelece regras para evitar abusos por parte dos contribuintes
40. O Direito Fiscal tem que acautelar o que se entende por custo suportado no interesse da empresa e o que é suportado no interesse de particulares, sendo esta outra das razões que fez com que o legislador tivesse necessidade da sua restrição.
41. É neste sentido que no âmbito do Direito Fiscal se encontram algumas excepções que impedem a dedutibilidade dos custos, como seja o caso do art. 33.º do CIRC – Reintegrações e Amortizações não aceites como custo e do art. 42.º do CIRC – Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, reportando-se estes artigos à redacção vigente em 2008.
42. O ponto de partida para determinação do lucro tributável é o resultado líquido do exercício, com base numa quantificação prévia levada a cabo pela contabilidade.
43. Num segundo momento, este resultado líquido é objecto de diversas correcções, previstas na legislação fiscal, que se justificam essencialmente por três tipos de razões: : de combate à evasão fiscal e à erosão das receitas tributárias, para evitar situações de dupla tributação e para resolver situações de não coincidência entre regras de periodização de resultados para

efeitos contabilísticos e para efeitos fiscais (*in* “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, António Moura Portugal, Coimbra Editores, pág. 99 e segs.).

44. Podemos afirmar que, contabilisticamente, o custo, ou gasto, é aceite, desde que se encontre devidamente documentado e tenha ocorrido no âmbito da prossecução da actividade da empresa.
45. Fiscalmente, não são apenas estes os requisitos que terão que se verificar. Assim, e inicialmente para a aceitação de um custo é essencial que se verifiquem um conjunto de requisitos gerais: de comprovação, indispensabilidade e ligação aos ganhos sujeitos a imposto.
46. Surgem, especificamente, outros requisitos tais como sejam a efectivação, a contabilização e a imputação temporal.
47. O requisito da efectivação pressupõe que, para que um custo possa ser contabilizado, é necessário que este seja incorrido pelo sujeito passivo, e para o fim que a empresa pretende alcançar. Assim, este requisito encontra-se preenchido quando se verificar que existe de facto um custo, e que o mesmo ocorreu no interesse da empresa.
48. A problemática da efectivação encontra-se directamente ligada à problemática da existência, ou seja, o objectivo deste requisito é o de mostrar que determinado custo pode ser contabilizado se a empresa puder demonstrar a sua existência e veracidade através de documentos justificativos válidos.
49. Razões de segurança jurídica influenciaram o legislador, que veio a exigir a devida documentação dos factos no sentido de evitar práticas de evasão fiscal.
50. Noutra vertente, e directamente ligada com o exposto, importa saber se houve realmente um custo suportado pela empresa, ou se foi suportado por um qualquer terceiro, conduzindo a um empobrecimento da empresa com custos fictícios que levem a uma diminuição do seu resultado tributável.
51. Finalmente, outro dos requisitos essenciais para que um custo possa ser reconhecido na contabilidade das empresas e ser dedutível fiscalmente, prende-se com a verificação de que o mesmo se encontra devidamente contabilizado.
52. Segundo António Moura Portugal, *in* “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, Coimbra Editores, pág. 154 e segs, um dos pressupostos essenciais e

até de natureza prévia à discussão da dedutibilidade fiscal de um custo prende-se com a respectiva contabilização ou inscrição na escrita de um contribuinte.

53. Com efeito, a limitação à dedutibilidade de determinados custos prende-se com razões de vária ordem, nomeadamente com exigências formais e de segurança jurídica, combate à fraude e à evasão fiscal, e deriva do princípio fundamental de contabilidade de que todo e qualquer registo contabilístico deve ser apoiado num documento adequado, em princípio um documento externo, que permita de forma clara e precisa conhecer a operação, evidenciando a causa, a natureza e o montante.
54. A contabilização é efectuada com base em documentos justificativos, que preencham os requisitos legais, e que constituem condição obrigatória para aceitar a respectiva dedutibilidade.
55. O preenchimento dos requisitos formais é assim uma das questões mais importantes no âmbito do regime fiscal dos custos.
56. Esta questão é levada a cabo de forma premente quando se deixa de acreditar na veracidade da contabilidade e dos registos contabilísticos, até porque, nesta matéria, a regra é a de considerar a veracidade dos registos contabilísticos quando estes se encontrem em conformidade com a lei comercial e fiscal.
57. Ao exigir o suporte documental e o registo contabilístico da operação e ao limitar-se a dedutibilidade, o legislador está a controlar o cumprimento das obrigações fiscais, que decorrem nomeadamente do art. 17.º n.º 3 do CIRC, das regras contabilísticas aplicáveis e dos princípios constitucionais que impõem que a tributação das empresas incida sobre o seu rendimento real e efectivo, o qual será apurado de acordo com uma declaração do contribuinte, observados que sejam, entre outras, as regras relativas à documentação dos custos e proveitos.
58. Sucede que, no caso dos autos, a Autoridade Tributária avança indícios acerca da não comprovação do custo correspondente à importância de € 561.690,46 a título de encargos com a aquisição do imóvel identificado supra.
59. A Autoridade Tributária procedeu à liquidação em causa, expondo, bem explícitas, as razões que conduziram ao acto impugnado.
60. Com efeito, está dado como provado que a Requerente apresentou escritura pública datada de 24-10-2008 em que declara ter adquirido o prédio misto *in casu*, pelo montante de € 180.000,00 bem como o vendeu, no mesmo acto, por € 1.245.000,00.

61. Não apresentou a sua declaração de rendimentos referente ao exercício de 2008.
62. Os elementos da contabilidade da empresa evidenciavam a título de “Venda de mercadorias” o valor de € 1.245.000,00 bem como o valor de € 180.000,00 a título de “Custo de Mercadorias”.
63. Os vendedores do imóvel, K e L incluíram na sua declaração modelo 3 de IRS do ano de 2008, como valor de alienação do imóvel, o valor de € 180.000,00.
64. A Requerente não exerceu direito de audição perante o relatório da Inspeção Tributária apresentado em 4 de Janeiro de 2012.
65. A Requerente apresentou Reclamação Graciosa da liquidação de IRC do exercício de 2008 em 28-05-2012, reconhecendo que a sua contabilidade não reflectia a realidade dos seus negócios jurídicos nomeadamente no que se referia à contrapartida paga pela aquisição do imóvel supra identificado.
66. Para efeitos de dedução fiscal de um custo ao abrigo do artigo 23º do CIRC o teste formal da dedutibilidade de custos aparece na referência, ao requisito “comprovadamente.
67. Ou seja, nas despesas devidamente documentadas há que presumir a veracidade do custo” para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC, atento o disposto nos artigos 17º e 98º do CIRC bem como o artigo 74º da LGT.
68. Contudo, não se encontrando *ab initio* os requisitos documentais cabalmente observados, i.e., perante insuficiências patentes na documentação de suporte dos lançamentos contabilisticamente e fiscalmente consequentes dos autos, caso dos presentes autos, cessa a presunção de veracidade das declarações do contribuinte, recaindo sobre este o ónus da demonstração dos custos subjacentes.
69. Na esteira do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado, 2ª edição, pág. 470), «o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Embora esta regra (art. 74º/1 LGT) esteja prevista para o procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo judicial que se lhe seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova no procedimento tributário tenha o respectivo ónus no processo judicial tributário...».
70. Pelo que, perante despesas “indocumentadas ou insuficientemente documentadas” recai sobre o contribuinte o ónus de comprovar o respectivo custo, pela demonstração de que as operações se realizaram efectivamente, sendo-lhe possível recorrer a outros meios de

prova, designadamente meios de prova documental e testemunhal, demonstrando os factos que alega para justificar a sua pretensão e a impugnação da liquidação de IRC pela Autoridade Tributária.

71. Não obstante, dados os factos provados, no entender do Tribunal a Requerente não apresentou evidência documental que suporte a tese que invoca e que demonstre, designadamente, a "ratio" subjacente à alegada despesa correspondente ao encargo com a hipoteca ao Banco A PLC para garantia de um mútuo contratado pelo vendedor do prédio à Requerente, um dos seus dois sócios.
72. Sendo que a escritura de rectificação faz prova do declarado pelas partes perante o Notário que a celebrou mas não perante a lei fiscal.
73. O Tribunal faz notar que, perante a lei fiscal, os documentos, ainda que autênticos, não vinculam a Autoridade Tributária quanto à qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, conforme dispõe o artigo 36º da LGT.
74. Assim, o facto de a Requerente alterar posteriormente, em 2012, o montante do custo de aquisição das mercadorias, quando não o fez em sede própria, sem que demonstre efectivamente que essa alteração é verdadeira não pode, assim, ser aceite.
75. Por outro lado, a prova testemunhal produzida não permitiu a este Tribunal correlacionar os encargos controvertidos com a actividade comercial da impugnante, pelo que não constitui meio probatório bastante a demonstrar a necessária relação causal de indispensabilidade dos custos.
76. Lembra o Tribunal que, quando foi questionado o contabilista acerca da forma como estava registado a saída do dinheiro para liquidar a hipoteca constituída a favor do Banco A PLC, o mesmo não soube responder.
77. Acresce que, a prova testemunhal não conseguiu igualmente comprovar a existência de uma conta bancária da Requerente, através da qual tivesse sido liquidado o encargo relativo ao pagamento da hipoteca ao Banco A PLC, em violação da LGT que exige a existência de uma conta bancária afecta à actividade da empresa.
78. Ora se o sujeito passivo tem tudo registado como caixa, "*o caixa não fala*" pelo que não logrou o sujeito passivo comprovar, também através da prova testemunhal, o incurso no encargo correspondente à liquidação da hipoteca que onerava o prédio misto transmitido e que constituía garantia de um mútuo efectuado a um dos sócios da Requerente.

79. Outra questão é a de saber se quando uma dada transacção não se suporta num documento externo, ou o mesmo for incompleto ou tiver sido substancialmente alterado, se o tribunal deve decidir liminarmente pela preclusão da dedutibilidade do custo o, pelo contrário, se deve ainda assim admitir prova da operação mercantil.
80. Em nossa óptica, não obstante todo o exposto, as exigências formais da documentação e contabilização não são absolutamente imperativas podendo ceder perante princípios tributários fundamentais tais como sejam o princípio da prevalência da substância sob a forma ou o princípio da capacidade contributiva.
81. Com efeito, constitui jurisprudência já assente dos nossos tribunais (vide entre outros, Acórdãos do Pleno do STA de 12/11/1971 e de 21/04/1972, publicados respectivamente em AD n.º 121, pp.139 e ss.e AD n.º 130, pp.1480 e segs. e Acórdão do STA de 21/04/1993) a aplicação do princípio da prevalência da substância sob a forma, considerando que a inscrição formal de um bem na contabilidade pode ser desconsiderada para efeitos fiscais quando não corresponda à substância da função que o bem em causa desempenha na empresa concreta.
82. É pois sistematicamente necessária uma subsequente tarefa, por parte do julgador, de apuramento sobre esse custo, no sentido de concluir se o mesmo deve ser relevado fiscalmente, nomeadamente quando não se encontram verificados os requisitos de documentação e inscrição na contabilidade do respectivo custo.
83. O Tribunal deve desta forma decidir por uma de duas teses: a de que o imóvel foi efectivamente adquirido pelo valor de €180.000 e vendido na mesma data por € 1.245.000, tendo a Requerente pago a hipoteca, mas subrogando-se nos direitos do (banco) credor, mantendo-se portanto a dívida dos contribuintes singulares garantida pela hipoteca, da qual seria agora credora a Requerente.
84. Neste caso a Requerente teve o rendimento que foi tributado, na medida em que o gasto com a hipoteca, terá tido a contrapartida de um crédito sobre os contribuintes singulares. Estes não terão tido qualquer rendimento, uma vez que continuarão devedores da quantia garantida pela hipoteca.
85. Ou a de que o encargo em questão deve ser admitido por não ser verosímil, tendo em conta as boas práticas comerciais, que a Requerente embarcasse num negócio que aparentaria ser prejudicial para a mesma.
86. Seguimos aqui a tese exposta no Acórdão do STA no processo n.º 0658/11, de 05-07-2012 por admitir que, se por um lado, por exigência do princípio da capacidade contributiva, os custos, ainda que não documentados, poderão contribuir para o apuramento do rendimento,

desde que contribuinte alegue e demonstre a exigência e montante do gasto, por outro, estes princípios não são absolutos e devem ceder perante o princípio da justiça e a prevalência da protecção do interesse público subjacente às exigências de natureza formal.

87. Seguindo o percurso cognitivo e conclusivo do Acórdão citado, o princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real não são absolutos, antes têm como limites outros valores constitucionalmente protegidos, e que o princípio da justiça não pode dar cobertura a situações como as dos autos, numa ponderação global dos interesses em presença.
88. Com efeito, é preciso recordar e ter em conta que as exigências de natureza formal e de documentação dos custos têm subjacente a protecção do interesse público no combate à fuga e à evasão fiscal.
89. Assim, se por um lado releva o imperativo da tributação pelo rendimento real em virtude, há, por outro lado, que ponderar e valorar os interesses que estão subjacentes às exigências formais.
90. As normas fiscais estabelecem a obrigação das empresas “disporem de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal... que permita o controlo do lucro tributável” (artigo 115º nº 1 do CIRC) bem como a exigência de um rigoroso procedimento organizativo da contabilidade, a qual, para além do registo cronológico das operações se deve apoiar em documentos justificativos, datados e passíveis de serem apresentados sempre que necessário.
91. Segundo Tomás Castro Tavares, (Cfr. Ob.cit., pp. 114 e 115) esta ênfase sobre a rigorosa exigência documental “para além de provocar um eficaz controlo sobre a actividade do contribuinte, traduz-se ainda num mecanismo invisível de promoção da realidade (e eliminação da tentação de fraude fiscal, por mera ausência de declaração dos rendimentos auferidos e/ou artificial inflacionamento dos custos suportados).
92. Em face do exposto, compreende-se que a lei estabelece um apertado quadro sancionatório para a violação das obrigações acessórias e formais dos documentos justificativos dos custos das empresas: não dedutibilidade dos custos.
93. O problema passa assim pela análise da situação em concreto, ponderando o grau de prejuízo para o interesse público que decorre da violação dos deveres formais em causa.
94. A relevância jurídico-fiscal dos custos suportados deve ser analisada à luz das normas contabilísticas e de direito fiscal aplicáveis, devendo a sua comprovação encontrar-se devidamente suportada na contabilidade, através de documentos idóneos, e a sua

dedutibilidade ser apurado de acordo com as regras contidas no art. 23.º e art. 42.º do CIRC.

95. E, à face destas normas, não foi demonstrado pela Requerente, nem através da prova documental nem da testemunhal, a comprovação e efectividade do custo ou a necessidade do mesmo para a obtenção do proveito derivado da venda do imóvel.
96. Afigura-se ao Tribunal que, ainda que resultasse comprovado que o mútuo respeitava ao imóvel em causa, e que os movimentos financeiros consubstanciados por aqueles cheques correspondiam a encargos efectivamente incorridos pela Requerente, ficaria por comprovar a natureza desses pagamentos, ou seja, que o pagamento daquela importância de € 561.690,46 foi efectuada a título de contrapartida patrimonial pela aquisição do imóvel.
97. As irregularidades praticadas na contabilidade, a falta de documentos idóneos a suportar a natureza daquela importância e as relações entre vendedores e Requerente introduzem um factor de incerteza que afecta a idoneidade e a credibilidade dos documentos juntos e o consequente juízo de valoração que sobre eles deverá incidir, para efeitos de prova.
98. Dada a insuficiente documentação do custo, a prova deste facto cabia à Requerente. Nos termos do artigo 414º do CPC, em caso de dúvida, resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita.

VI. DECISÃO

Por todo o exposto, decide-se julgar o pedido totalmente improcedente.

De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 272.300,47.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €4.896,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente deferido, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 18 de julho de 2014

Os Árbitros

José Pedro Carvalho
(Presidente – Vencido conforme declaração de voto)

Ana Teixeira de Sousa
(Vogal - Relatora)

Sofia Cardoso
(Vogal)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei vencido a decisão final, por discordar do sentido da mesma, em ambas as questões que apreciou.

Assim, relativamente à “*questão de saber se a aplicação da taxa reduzida aplicável às empresas que beneficiam do regime de incentivos à interioridade, à data previsto no artigo 39º - B do EBF, se deve aplicar à liquidação de IRC de 2008 impugnada*”, parece-me que a decisão vencedora não tem na devida conta, quer a própria estrutura do artigo 39.º-B do EBF, quer a norma do art.º 12.º do EBF, que refere que “O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos”.

Relativamente à primeira das referidas normas, deve desde logo notar-se que a mesma consagra diversos benefícios fiscais, e não um benefício fiscal único, como parece ter subjacente a decisão que fez vencimento¹.

De facto, o próprio n.º 1 daquele artigo 39.º-B refere que “*são concedidos os benefícios fiscais seguintes*”, deixando claro que não está aí em causa um benefício fiscal unitário.

Ou seja, naquela norma, não obstante terem pressupostos comuns, estão em causa vários benefícios fiscais, que devem ser tratados distintamente e apreciados autonomamente, e não indistintamente.

Deste modo, nos presentes autos nunca se deve perder de vista que o benefício fiscal que está em causa, é a minoração da taxa de IRC aplicável aos rendimentos do ano 2008.

Assim, estando em causa o IRC do exercício de 2008, os pressupostos dos benefícios fiscais relativos a tal exercício devem verificar-se – ou não – a 31 de dezembro de 2008. Consequentemente, os factos subsequentes – e será esse o caso da não apresentação em tempo, durante o ano de 2009, da declaração de rendimentos de 2008 - serão insusceptíveis de obstar à constituição do benefício fiscal. Assim, estando já formado o direito ao benefício em causa em 1 de janeiro de 2009, a não apresentação da declaração de rendimentos do ano anterior, dentro do prazo legal que expirava no decurso desse ano, não será susceptível de obstar àquele.

Entende-se, em suma, face ao disposto no artigo 12.º do EBF, o direito ao benefício fiscal correspondente à taxa de IRC aplicável no ano de 2008, se formou no dia 31 de dezembro desse ano. Deste modo, a taxa aplicável aos rendimentos auferidos nesse ano, será aquela que, naquela data, resulta da aplicação do direito aos factos, tal como se apresentem naquela data.

Não obstará ao que se vem de dizer, o disposto no artigo 5.º/1 do Decreto Lei nº 55/2008, de 26 de Março. Com efeito, e no limite, tal norma permitiria à AT exigir o “*pagamento das importâncias correspondentes às receitas não arrecadadas*” e não proceder a uma nova liquidação para os anos “passados”, aplicando-lhe um taxa de imposto superior – como aconteceu no caso.

Não obstante, entende-se que nem seria caso disso, já que a correta aplicação do artigo 5.º do Decreto Lei nº 55/2008, de 26 de Março, ao benefício em causa, se limitará a cada ano/período em que tenha havido fruição do benefício. Ou seja, se, por exemplo, no

¹ Pode ler-se ali: “*Constitui o benefício fiscal previsto no artigo 39º -B do EBF um benefício fiscal (...)*”.

ano de 2009 um beneficiário “*deixar de manter as condições necessárias ao exercício da respetiva atividade*” (al. d) do n.º 1 do artigo 4.º do referido Decreto-Lei), apenas se virá privado do benefício relativo à taxa de IRC esse ano, não se vendo razões para que lhe possa ser retirado o mesmo benefício que haja fruído em ano ou anos anteriores. Aliás, a não ser assim e no limite, tal levaria a que se, por exemplo, um beneficiário cessasse a respectiva atividade – deixando de cumprir, portanto, as obrigações que pressupõem o exercício de uma atividade - tivesse de repor os benefícios relativos à taxa de IRC dos anos em que, cumprindo todas as suas obrigações, usufruiu de benefícios análogos.

Acresce, ainda relativamente a esta primeira questão, não se subscreve a conclusão final da decisão que fez vencimento, segundo a qual “*o Tribunal conclui que a Requerente não tem a situação contributiva regularizada*”, não só por se entender, no seguimento do que atrás se expôs, que o que relevará para a presente decisão não é se a Requerente **tem** a situação contributiva regularizada, mas se a **tinha**, a 31 de dezembro de 2008, como ainda por se entender que apenas se poderia considerar que não a tinha caso se verificasse alguma das situações elencadas na própria decisão, designadamente:

- a) Não ser devedor perante a Fazenda Nacional de quaisquer impostos ou prestações tributárias e respectivos juros;
 - b) Estejam a proceder ao pagamento da dívida em prestações nas condições e termos autorizados;
 - c) Tenham reclamado, recorrido ou impugnado judicialmente aquelas dívidas, salvo se, pelo facto de não ter sido prestada garantia nos termos do artigo 255.º do Código de Processo Tributário, não tiver sido suspensa a respectiva execução.
- o que não será – face aos factos dados como provados – o caso.

*

Quanto à questão da aceitação como custo fiscalmente dedutível do montante de € 561.690,46 correspondente ao valor da hipoteca a favor do Barclays Bank que impedia sobre o prédio misto sito na Freguesia de Estói, concelho de Faro, não se subscreve, igualmente, a decisão que fez vencimento.

Com efeito, estando configurada pelo próprio Requerente, a sua pretensão no sentido de que seja reconhecido como custo fiscal a importância de € 561.690,46 a título de encargos com a aquisição do imóvel em causa, será sob este prisma que tal questão deverá ser apreciada, como ocorre na decisão supra.

Contudo, afigura-se que a decisão tomada assenta em dois equívocos.

O primeiro é o de que o ónus probatório relativo à efetividade e necessidade do custo é um ónus subjetivo. Ou seja, põe a ênfase do discurso na insuficiência ou incipiência do esforço probatório da Requerente, quando o juízo da suficiência ou não do acervo probatório relevante se deverá reportar aos factos efectivamente apurados no processo, independentemente de os mesmos provirem da actividade da Requerente, da AT, ou do próprio Tribunal, no quadro do seu dever de averiguação da verdade material.

Assim, considera-se que deverá ser face aos factos efectivamente dados como provados – e não face àquilo que a Requerente fez ou deixou de fazer – que se deve formular o juízo da demonstração da efectividade e necessidade dos custos.

O segundo é o de considerar que o factor de incerteza detectado, redundando em prejuízo da Requerente, sem ter na devida conta o disposto no artigo 100.º/1 do CPPT².

Nestes termos, e olhando para a realidade tal como ela se configura a partir dos factos dados como provados, e não para as ações ou omissões da Requerente (julgando os factos e não a Requerente, em suma), afigura-se estar reunido o acervo probatório mínimo para que se conclua, pelo menos, por uma fundada dúvida quanto à não ocorrência ou desnecessidade do custo em causa nos autos, justificadora da intervenção daquela norma processual.

Com efeito, apura-se que foi comprado pela requerente um imóvel por €180.000,00, imóvel esse que foi vendido – no mesmo dia – por €1.245.000,00.

Daqui resulta – à falta de qualquer elemento em sentido oposto – que o valor do prédio em causa era muito superior ao valor de aquisição pela Requerente.

Mais se apura que sobre o mesmo imóvel incidia uma hipoteca, relativa a um mútuo de que eram devedores os originais vendedores e que essa hipoteca foi liquidada pelos adquirentes finais, entregando a parte do preço equivalente ao valor daquela – €561.690,46 – ao banco credor hipotecário, a fim de que este distratasse a hipoteca.

Neste ponto, como se refere na decisão que fez vencimento, quedam-se duas hipóteses:

- i. o imóvel foi efectivamente adquirido pelo valor de €180.000 e vendido na mesma data por € 1.245.000, tendo a Requerente pago a hipoteca, mas subrogando-se nos direitos do (banco) credor, mantendo-se portanto a dívida dos contribuintes singulares garantida pela hipoteca, da qual seria agora credora a Requerente; ou
- ii. o imóvel foi adquirido com o encargo de distratar a hipoteca, desonerando os primitivos vendedores da mesma, e, portanto o preço (custo) de aquisição foi o valor da compra mais o custo do distrate da hipoteca.

Ora, a primeira das hipóteses, que é aquela em que desagua a posição subjacente à decisão que fez vencimento, padece de um acentuado défice de verosimilhança, na medida em que implica que alguém – os originais vendedores – vende, sem qualquer motivo plausível, um imóvel que vale mais de €1.000.000,00, por €180.000,00, ficando ainda com um encargo de €561.690,46!

Na medida em que nenhuma circunstância que, de algum modo, contextualize ou explique este notório desvio à normalidade foi apurada, não se compreende como se poderá acolher tal resultado, sem, pelo menos, concluir por uma dúvida fundada acerca do que relativamente ocorreu, licenciadora da aplicação da norma do artigo 100.º/1 do CPPT.

Não obstará ao que vem de se expor, as violações aos deveres fiscais acessórios, detetadas e elencadas na decisão que fez vencimento. Entende-se, antes, que a sanção para a violação de tais deveres deverá radicar, como radica, em sede do regime de infracções tributárias, e já não em sede de aplicação de um imposto, como “castigo” de comportamentos mais ou menos “*fiscalmente desviantes*”.

Diga-se, por fim, que a situação *sub iudice* é uma situação patentemente anómala, em que – sem dúvida – manobras foram levadas a cabo com o propósito, senão único, pelo menos principal, de causar prejuízo ao erário público. Contudo, tal constatação não

² “Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.”

autorizará que “*se escreva direito por linhas tortas*”. Antes, haverá que efectivamente detectar onde e como operou aquele prejuízo e, em conformidade com a lei, operar as respectivas correcções, para além de sancionar em sede própria eventuais incumprimentos de deveres fiscais acessórios. Ora, *in casu*, e salvo melhor opinião, o epicentro dos eventuais comportamentos lesivos do Fisco situar-se-á na esfera dos contribuintes singulares – originais vendedores – que terão auferido o rendimento correspondente ao preço em numerário da venda - €180.000,00 – acrescido do valor do distrate da hipoteca - €561.690,46 - sendo a soma de tais valores que deveria ser tributada, enquanto rendimento daqueles. Face aos factos dados como provados, seria aí que a AT deveria ter atuado, e não – como fez – em sede da Requerente.

Pelos motivos expostos, votei contra a decisão que antecede.

(José Pedro Carvalho)