

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 324/2016-T**

**Tema: IVA - Determinação da matéria coletável por métodos indiretos; competência do tribunal arbitral; falta de vinculação da administração tributária.**

## Decisão Arbitral

### I – Relatório

1. No dia 13.06.2016, a Requerente, A... LDA, com o NIPC..., com sede na ..., ..., ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação das liquidações de Imposto sobre o valor acrescentado referentes:

- Ao trimestre 201103T no valor de imposto de 1.098,57 € e juros compensatórios de 205,75 €, com data limite de pagamento de 30.04.2016;
- Ao trimestre de 201106T no valor de imposto de 603,61€ e juros compensatórios de 106,96 € com data limite de pagamento de 30.04.2016;
- Ao trimestre de 201109T no valor de imposto de 1.005,05 € e juros compensatórios no valor de 167,97 € a pagar até 30.04.2016;
- Ao trimestre de 201112T no valor de imposto de 381,74 € e de juros compensatórios de 59,99 € a pagar até 20.04.2016
- Ao trimestre tributário de 201203T no valor de imposto de 3.115,24 € e de 458,83€ de juros compensatórios a pagar até 20.04.2016;
- Ao trimestre 201206T no valor de imposto de 1.059,30 € e de 145,22 de juros compensatórios a pagar até 20.04.2016;

-Ao trimestre 201209T no valor de imposto de 1.002,09 € e de 127,38 € de juros compensatórios a pagar até 20.04.2016;

-Ao trimestre 201212T no montante de imposto de 598,83 € e de 70,08 € de juros compensatórios a pagar até 20.04.2016.

E, ainda, das seguintes liquidações de Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas:

-Referente a 2011 no valor de 16.034,06 € incluindo juros compensatórios a pagar até 20.04.2016 e

-Referente a 2012 no valor de 11.225,25 €, incluindo juros compensatórios a pagar até 20.04.2016.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 06-09-2016

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. A Requerente foi objeto de uma ação de fiscalização que versou o IRC e o IVA respeitantes aos exercícios de 2011 e 2012.
- b. Dessa ação de fiscalização resultou o apuramento do IVA em falta para os mesmos anos nos montantes de €3.088,97 e €5.775,46 respetivamente, tendo sido fixada a matéria tributável para efeitos de IRC quanto àqueles anos nos montantes, respetivamente, de €66.278,75 e €42.621,97.

- c. Conforme determina o artº 60º do RCPIT e 60º da Lei Geral Tributária, foi a Requerente notificada para exercer o direito de audição sobre o projeto de relatório que lhe foi enviado.
- d. Em face da enorme injustiça que continha o referido projeto de relatório, a Requerente exerceu como lhe competia, o direito de audição nos precisos termos do artº 60º do RCPIT, refutando os valores propostos e invocando todas as razões que levavam a concluir que os valores constantes do projeto de relatório não correspondiam à realidade.
- e. Não foram tomados em consideração os fundamentos válidos e consistentes apresentados e, sem qualquer razão coerente, mantiveram-se os valores constantes do projeto de relatório.
- f. Notificada do relatório final em 4 de dezembro de 2015 apresentou dentro do prazo concedido para o efeito, pedido de revisão de tais fixações nos termos do artº 91º e seguintes da Lei Geral Tributária, sendo os fundamentos os que aqui se invocam.
- g. O relatório peca no seu todo pela sua difícil interpretação, sendo por demais ambíguo e infundado, irregularidade essa manifestada de modo mais realçado nos mapas elaborados e constantes do capítulo V em que é impercetível a fonte de tais valores e ainda porque não fez anexar qualquer suporte para os mesmos.
- h. Tais irregularidades já haviam sido mencionadas quer em sede de direito de audição, quer no pedido de revisão, mas nada mais foi acrescentado ou esclarecido pela Autoridade Tributária quanto às dúvidas que se evidenciaram.
- i. A par da difícil análise do relatório por parte do Sujeito Passivo, não foram juntos ao relatório os suportes em que assentaram os valores encontrados, nem foram carreados para o processo fundamentos válidos e suficientes para a aplicação dos métodos indiretos.
- j. Todos os fundamentos invocados para o recurso à avaliação indireta são por demais erróneos, inconsistentes e infundamentados e apenas se justificarão por não ter havido a preocupação e a sensibilidade suficientes para o apuramento das razões que poderiam estar na base das diferenças encontradas.
- k. O direito à fundamentação do ato tributário ou em matéria tributária constitui uma garantia específica dos contribuintes, devendo aquela obedecer aos requisitos

expressos no art. 125º do CPA, correspondentes aliás, no essencial, ao art. 1º n.ºs 1 e 2 do Dec.-Lei 256 A/77, de 17 de Junho.

- l. A fundamentação deve ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao sujeito passivo um conhecimento concreto da motivação do ato, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a atuar como atuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.
- m. No caso em apreço, além de não se encontrarem fundamentadas de forma expressa, clara, suficiente e congruente, as razões de facto e de direito para a aplicação da avaliação indireta, não foram ainda evidenciados no relatório os cálculos que serviram de base ao apuramento dos valores apurados, contrariando assim os critérios técnicos definidos no artº 77º da Lei Geral Tributária em obediência ao disposto no artºs 268º nº 3, da Constituição da República Portuguesa, constituindo um vício que invalida o ato tributário e determina a sua anulação invalidade essa que aqui se invoca.
- n. Mas mesmo que assim não se entenda, o que por hipótese meramente académica se admite, não deixaremos de contrariar as correções que foram efetuadas e que conduziram ao apuramento dos valores ora notificados e que não correspondem à realidade da empresa.
- o. As correções efetuadas são aglutinadas em 4 famílias como se identificam:
  - a) - As correções constantes do Capítulo III.1 em que concretamente se apuraram quanto ao ano de 2012 as omissões de vendas de lubrificantes. Os valores hipoteticamente em falta foram apurados com base numa simples correção técnica das vendas em falta.
  - b) - As correções constantes do Capítulo III.2 em que os valores apurados

foram calculados também através de uma simples operação aritmética extraída da contabilidade e dos elementos fornecidos, consistindo numa correção ao custo das existências vendidas.

c) - As correções constantes do capítulo III.3 dizem respeito a notas de crédito que não teriam sido contabilizadas, pelo que se enquadram no âmbito de meras correções técnicas.

d)- Já quanto às correções contantes do capítulo V. 1 a V.5 dizem respeito a vendas pelo regime de ... e, quando já em sede de direito de audição bem como no pedido de revisão, se havia referido que quanto a estas vendas elas não são efetuadas pela Requerente mas sim diretamente pela B..., sendo a Requerente uma mera intermediária, recebendo uma comissão por estas operações. Mas mesmo assim e na presença dos elementos demonstrativos deste procedimento, não foi tomada em consideração tal realidade em sede de revisão nos termos do artº 91º e seguintes da Lei Geral Tributária.

p. Quanto à correção constante de III.1 no início do ano de 2012 foram alterados os códigos dos artigos, tendo sido atribuído o código 4000 com o título de petróleo iluminante quando na verdade dizia respeito ao gasóleo de aquecimento razão pela qual tudo o que aparecia com aquele código dizia respeito a gasóleo de aquecimento e não petróleo.

q. Mas o que é verdade é que durante o ano de 2012 não foram efetuadas quaisquer vendas de petróleo iluminante, uma vez o posto de abastecimento onde era feita a sua comercialização foi encerrado em setembro de 2011.

r. Já no que diz respeito aos lubrificantes e ao ano de 2012, o valor de vendas em janeiro foi de €1.601,56, em fevereiro foi de €1.784,85 e em março foi de €1.428,07, o que totaliza €4.814.48.

s. Esse valor foi registado na contabilidade em março de 2012, aliás, como foi verificado e confirmado em sede de fiscalização.

t. No entanto, quanto ao mês de fevereiro e conforme quadro de página 7 do relatório, foram apuradas em sede de fiscalização, vendas de €3.379,91 de lubrificantes, desconhecendo nós como teria sido apurado aquele valor, nem foi indicada no relatório a forma de apuramento do mesmo.

u. Quanto à correção constante de III.2 a empresa durante algum tempo dedicou-se ao aluguer e venda de cassetes de vídeo e “cd.s.” mas optou, por abandonar a atividade

- de aluguer desse equipamento, tendo decidido dedicar-se apenas à venda de cassetes de vídeo e cd.s, razão pela qual todo o material que se encontrava no estabelecimento como imobilizado, passou a fazer parte das existências.
- v. No entanto, já anteriormente a 2011 decidiu encerrar totalmente essa atividade e armazenar todo aquele material que neste momento se encontra totalmente deteriorado, não sendo sequer vendável.
  - w. Portanto não houve quaisquer vendas desse material nos anos posteriores a 2010.
  - x. É do conhecimento geral que estes artigos deixaram de ser vendáveis, dado terem surgido no mercado substitutos com muito melhores características.
  - y. Nesta data ainda se encontram ali guardadas e encaixotadas tais mercadorias e a solução será a breve prazo proceder à destruição das mesmas por se encontrarem totalmente obsoletas.
  - z. Com a ajuda de um técnico informático foi possível agora recolher do computador que se encontrava avariado toda a informação relativa à existência desse material que totalizaram em 31 de dezembro de 2011 o montante de €70.228,38, montante esse que transitou para os anos seguintes, dado que já não há vendas desse material desde o ano de 2010.
  - aa. Sendo anteriormente, como se referiu, que aqueles bens elementos do ativo imobilizado da empresa, foram transferidos para a conta de existências, uma vez que se pensava que ainda poderiam ser efetuadas algumas vendas, mas por lapso nunca foi alterado o cabeçalho da relação que foi elaborada, mantendo-se o título do mapa.
  - bb. Não foi, no entanto, possível extrair do computador a relação das existências de cassetes relativamente ao final de 2010 e ao final de 2012, mas pelas razões já acima apontadas, a diferença existente entre os inventários finais daqueles anos diz respeito ao abatimento que foi necessário fazer por virtude de terem sido mandadas para a lixeira uma quantidade significativa de cassetes por virtude da sua deterioração total resultantes de água que lhes caiu em cima.
  - cc. Portanto, essa alteração nos valores dos stocks resulta tão só desse facto, razão pela qual nunca se deveria proceder à correção constante em III.2 do relatório.

- dd. Já quanto á diferença de vendas constantes do capítulo V, importa referir que sabendo-se que existem mecanismos próprios nos postos de combustíveis que controlam os registos de saídas de combustíveis e que por parte da B... existe um controle rígido dos consumos de combustíveis, seria de todo impensável, não terem sido faturadas e registadas contabilisticamente as vendas de todos os combustíveis.
- ee. As vendas pelo regime ... não eram faturadas pela Requerente ao consumidor final, mas sim pela B... diretamente a este, cabendo à Requerente apenas uma pequeníssima comissão que era concedida pela B... e que no ano de 2011 se cifrou em €2.6787.21.
- ff. É evidente que, saindo o combustível das bombas, o registo nelas existente, evidencia também essas vendas, pelo que constam também do mapa de carga.
- gg. Tornava-se assim necessário expurgar desse mapa as vendas respeitantes à ... que foram faturadas diretamente por esta ao consumidor final.
- hh. Conforme mapa que se anexou aquando do direito de audição e que foi fornecido pala B... as vendas pelo regime ... no ano de 2011 foram de 190,340L de gasolina GF, 7.190,130L de gasolina SI, 1.266,900l de gasóleo GFO e 94.209,160l de gasóleo SIM.
- ii. O diferencial encontrado no quadro 9 de pagina 16 corresponde às vendas pelo sistema ... .
- jj. Quanto à correção constante do capítulo V e ao ano de 2012, os valores que foram apurados não correspondem à realidade sendo que, por outro lado, os descontos concedidos foram de €30.100,32 e não de €24.148,65.
- kk. Em face do exposto conclui-se que deveria haver lugar à aplicação de métodos indiretos discordando-se ainda das mesmo que assim não se entenda, das correções propostas quanto aos capítulos III.1, III.2 e V.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

## POR EXCEPÇÃO

- a. A Requerente não procedeu à identificação dos atos tributários que pretende colocar em crise limitando-se a identificar os períodos de IVA e as datas limite para pagamento, fazendo menção ao Anexo 1, o qual constitui apenas e tão-só a liquidação de IVA referente ao período 201103T e que nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do Art.º 10.º do RJAT, do pedido de pronúncia arbitral deve constar necessariamente a identificação do ato ou atos tributários colocados em crise.
- b. Assim e pelo exposto, verifica-se a ineptidão da p.i., atento o disposto nos artigos 10.º, n.º 2, als. b) e d), do RJAT, 89.º, n.º 1, al. a), do CPTA, e 98.º, n.º 1, al. a), e n.º 2, do CPPT (estes últimos ex vi art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT).
- c. Da causa de pedir formulados pela Requerente resulta que os atos objeto do pedido de pronúncia arbitral não são as liquidações mas sim as correções efetuadas no âmbito do relatório de inspeção tributária, que não constituem atos finais do procedimento tributário e não se encontrando expressamente previsto na lei que as correções do relatório final de inspeção tributária seja passível de impugnação contenciosa autónoma, não podendo, nessa medida, constituir, de forma alguma, o objeto do pedido arbitral *sub judice* pelo que se verifica a exceção de inimpugnabilidade dos atos impugnados, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º do CPTA ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do artigo 278.º do CPC.
- d. Conforme resulta do pedido e da causa de pedir formulados pela Requerente, estes contendem com o escrutínio por parte do tribunal arbitral se no caso vertente se encontram reunidos os pressupostos para aplicação de métodos indiretos e por outro lado pela falta de fundamentos das correções propostas no ponto V (*correções decorrentes da aplicação de métodos indiretos*) do relatório de inspeção tributária.



e. Decorre do disposto no Art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, a entidade Requerida, não está vinculada à jurisdição dos tribunais arbitrais que tenham por objeto:

“b) *Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão*”.

f. Logo, a incompetência do tribunal Arbitral decorre do facto de nos termos Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, lhe estarem vedadas as competências para a apreciação das “*Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos (...)*”

g. Assim, o Tribunal arbitral é materialmente incompetente para dirimir o presente litígio, uma vez que estamos perante atos fora do âmbito da Portaria de Vinculação a qual exclui a vinculação da entidade Requerida a pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável ou da matéria tributável por métodos indiretos.

h. Do Art.º 3.º n.º 1 do RJAT, resulta claro que, sem estarem em causa, em todas as liquidações, as mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação das mesmas regras de direito, não podem estas ser impugnadas cumulativamente.

i. Está em causa a interpretação e aplicação de regras de direito distintas pois é patente que o pedido de pronúncia sobre a legalidade dos atos de IRC e IVA não dependem (essencialmente) da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito, pelo que a cumulação em apreço não é permitida pelo Art.º 3.º n.º 1 do RJAT.

j. No âmbito do exercício do direito de audição a Requerente veio insurgir-se contra as correções efetuadas pela entidade Requerida, vertidas nos pontos III.2 e V e que em momento algum do exercício do direito de audição prévia a Requerente encetou ou manifestou qualquer desacordo com a correção proposta no ponto n.º III.1, não tendo esgrimido qualquer motivação de facto ou de direito que obstasse à manutenção da correção efetuada.

- k. Tendo a Requerente reagido contenciosamente do relatório de inspeção tributária sem ter suscitado tais questões por via graciosa, implica que a entidade Requerida nunca se tenha pronunciado acerca dos argumentos ora invocados no pedido de pronúncia arbitral do que decorre a incompetência do Tribunal Arbitral em face do disposto do n.º 1 do Art.º 2.º do RJAT e da Portaria de Vinculação.

#### POR IMPUGNAÇÃO

- l. A fundamentação é um conceito relativo, que varia consoante o tipo legal de ato administrativo em concreto, havendo que entender a exigência legal em termos hábeis, dada a funcionalidade do instituto e os objetivos essenciais a prosseguir
- m. O relatório de inspeção tributária, explicitou de forma clara, suficiente e congruente os motivos que estiveram na génese aplicação de métodos indiretos.
- n. A fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que a Requerente por via do presente pedido de pronúncia arbitral, não só demonstra, em face dos argumentos por si explanados ao longo do seu articulado, ter cabalmente compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida, já que tenta rebater, ponto por ponto, toda a sua atuação.
- o. No âmbito do relatório de inspeção tributária foram detetadas omissões no exercício de 2012, designadamente no que concerne a lubrificantes e os litros de petróleo não estando na contabilidade as faturas emitidas aos clientes arquivadas dado que nem sequer foram impressas.
- p. Tal facto é claramente comprovado através dos “*mapas de carga*” extraídos do software de faturação.
- q. A informação dos “*Mapas de Carga – Lubrificantes*” provem das faturas emitidas aos clientes e analisadas no decurso da ação inspetiva, resultante infundados os argumentos que a Requerente esgrime, porquanto, nunca foi posta em causa que as faturas não tenham sido emitidas, pois, na verdade a correção resulta da diferença entre os registos da contabilidade e os “*Mapas de Carga – Lubrificantes*”.
- r. Conforme decorre da correção vertida no ponto III.2 do relatório de inspeção tributária, aferiu-se que as demonstrações financeiras evidenciavam um custo das

- existências consumidas incorreto, devido ao facto das mercadorias registadas na contabilidade serem superiores às dos inventários facultados.
- s. Alega a Requerente que apresentou uma relação com toda a informação referente à existência desse material que até 31.12.2011 totalizava € 70.228,38, destarte a relação apresentada, e como o seu nome indica consiste no mapa de amortizações, respeitando por isso a bens do ativo fixo tangível e não a existências como alega.
  - t. Ainda que se admitisse como propugna a Requerente que se trata de existências, recorta-se desde logo que as mesmas deveriam constar do inventário do ano de 2012 mas tal não ocorre.
  - u. Assim, as correções do ano 2011 e 2012 de € 11.522,48 e de € 19.827,56, provem da diferença entre os valores das mercadorias registados na contabilidade e o dos inventários das existências (arrolamento das mercadorias no final do ano), sendo que a divergência está devidamente comprovada com o balancete da contabilidade e os inventários.
  - v. Resulta do relatório de inspeção tributária que foram invocados nove fundamentos para a aplicação dos métodos indiretos, tendo-se recalculado o valor tributável dos combustíveis e apurado as divergências com impacto nos resultados designadamente; no valor da venda de combustível na ... e a sua margem de comercialização
  - w. Assim, o valor das vendas de combustíveis nas instalações da ... a reconhecer na contabilidade, nos termos dos Art.ºs 69º a 75º do CIVA, deveria ser o que consta das listas de “*Vendas discriminativas de facturas*” (*este corresponde ao dos “Mapas de carga facturas” deduzido dos descontos evidenciados nas colunas 6 e 8 dos quadros 1 e 2*) processados pelo software de faturação, abatido do IVA da margem (*coluna 12 dos quadros 1 e 2*), todavia, na conta “71. Vendas” o valor dos combustíveis nas instalações da ... é inferior ao que resulta da aplicação da legislação em vigor, tal como se evidencia nos quadros apresentados no Relatório inspetivo.
  - x. Os litros de combustível vendidos dos “*Mapas de carga*” extraídos do software de faturação eram diferentes dos apurados através das compras e dos inventários, pois

do cruzamento dos litros de combustíveis vendidos dos mapas de faturação e os consumidos apurados através das compras e inventários são divergentes.

- y. Não tendo sido apresentado esclarecimento para as divergências apontadas, presume-se que as mesmas se devem a erros contabilísticos os quais têm impacto no cálculo do resultado tributável visto implicarem alterações no custo das existências vendidas reconhecido na contabilidade, tendo-se procedido à valorização das referidas divergências utilizando-se o preço médio de compra à semelhança do método de custeio usado pela empresa no cálculo do valor tributável dos combustíveis.
- z. Os litros de combustível vendidos dos “*Mapas de carga*” extraídos do software de faturação são superiores aos consumidos apurados através das compras e da variação de existências em inventário, resultando dessa diferença após a sua valorização ao preço médio de compras gastos superiores aos refletidos na contabilidade, na conta “*61.Custo das existências vendidas e consumidas*”, sendo a omissão em causa, nos exercícios de 2011 e 2012 de € 114.961,32 e de € 12.693,66€ de acordo com o disposto nos Art.º 17º nº 3 alínea a) e 23º nº1 ambos do CIRC.
- aa. Através do cruzamento do IVA declarado nas declarações periódicas, referente ao liquidado na margem dos combustíveis resulta o IVA em falta no exercício de 2011 e 2012 de € 3.088,97 e de € 3.956,53.
- bb. No que concerne ao regime ..., esclarece-se que no relatório não há referência ao mesmo, porque entendeu-se ser desnecessário pois, no decurso da ação inspetiva, verificou-se que as faturas de aquisições de combustível à C... continham o valor total dos litros adquiridos, o qual era contabilizado na conta “31. Compras” e uma dedução ao montante global, não refletida na contabilidade.
- cc. Nesse seguimento foram solicitados esclarecimentos ao sócio gerente, em sede de procedimento inspetivo sobre essa dedução tendo o mesmo informado ser proveniente de “*notas de crédito a descontar*”
- dd. Uma vez que os valores das deduções das faturas da C... eram elevados e não estavam refletidos na contabilidade, solicitaram-se esclarecimentos ao referido

fornecedor (*ver ponto III.3*), tendo após análise do extrato de conta corrente enviado pela C... e na sequência de conversa telefónica, sido informado que as deduções das suas faturas respeitavam a pagamentos de clientes pela modalidade do regime ... (*o cliente tinha um cartão e os consumos de combustível eram pagos pelo mesmo diretamente à C... a qual descontava esse valor nos pagamentos a efetuar pela Requerente*), o qual não incluía a emissão de notas de crédito referentes ao combustível adquirido, nem de faturas de vendas por parte da C..., na medida em que estavam somente em causa as modalidades de pagamento das transações.

- ee. Logo, não havia deduções a efetuar nas contas “31. Compras”, nem nos mapas de carga da Requerente tal como é invocado no pedido de pronuncia arbitral.
- ff. Note-se que os quadros do capítulo V do relatório de inspeção tributária estão devidamente elaborados contendo a descrição das colunas e linhas, bem como as fórmulas de cálculo.
- gg. Mais, no relatório da ação de inspeção constam apenas os totais, sendo o suporte dos mesmos os mapas extraídos do Software da empresa e os mapas de imputação dos descontos das vendas extra-contabilísticos elaborados pelo responsável da contabilidade, arquivados nas pastas disponibilizadas.

5. Notificada para responder por escrito à matéria de exceção suscitada pela Requerida, a Requerente pronunciou-se, em síntese, nos seguintes termos:

#### DA INEPTIDÃO DA PETIÇÃO INICIAL

- a. Uma vez que os anexos a enviar com o pedido de pronúncia arbitral eram demasiado extensos para serem enviados através da página oficial do CAAD a Requerente enviou-os via correio eletrónico para [geral@caad.org.pt](mailto:geral@caad.org.pt) no dia 13 de Junho de 2016 pelas 13.24 conforme e.mail que se junta como anexo 1, não tendo surgido qualquer indicação da não aceitação daquele e.mail.

- b. Em 3 de Janeiro de 2017 foi feito requerimento justificando o envio em devido tempo daquele anexo 1 e enviando os comprovativos, requerimento esse que já se encontra no processo como se pode comprovar pelo acesso ao portal do CAAD.
- c. De qualquer modo estão sobejamente identificadas no pedido as liquidações objeto da impugnação, sabendo-se que todas as liquidações foram emanadas da autoridade tributária o que só por si seria o bastante para dar cumprimento ao disposto na al. b) do nº 2 do art.10º do RJAT.
- d. Nesta medida inexistente qualquer razão à Requerida no que tange a esta exceção.

#### DA INIMPUGNABILIDADE DOS ATOS ATINENTES ÀS CORREÇÕES VERTIDAS NOS PONTOS III1, III2 E V.

- e. Segundo a alínea a) do artigo 1º do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de janeiro que instituiu o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação, entre outras, da declaração de atos de liquidação de tributos.
- f. Vigora no contencioso tributário o princípio da impugnação contenciosa unitária do ato final do procedimento, não podendo dela serem objeto os atos interlocutórios do procedimento, podendo no entanto ser invocadas na impugnação todas as ilegalidades anteriormente cometidas (arts. 54º do CPPT e 66º da LGT) sendo bem evidente que o que se requereu no presente processo foi a anulação das liquidações não assistindo qualquer razão à Requerida no que respeita a esta exceção.

#### DA INCOMPETÊNCIA PARCIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL RELATIVAMENTE AO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE

- g. O que se syndica no pedido é tão só a anulação das liquidações identificadas na petição e que constam do anexo 1 ao mesmo pedido, liquidações essas que tiveram subjacente as ilegalidades que ali se syndicam.
- h. Portanto tal matéria é da competência dos tribunais arbitrais tributários nos termos da alínea a) do artigo 1º do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de janeiro que instituiu o

regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, não assistindo qualquer razão à AT.

#### DA CUMULAÇÃO ILEGAL DE PEDIDOS

- i. Não obstante o pedido dizer respeito a diversas liquidações, a procedência dos pedidos depende essencialmente da aplicação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito, nos termos permitidos pelo art. 3º, nº 1, do RJAT.
- j. No caso em apreço os pressupostos e fundamentos que levaram às liquidações de IRC foram as mesmas que fundamentaram as liquidações de IVA, conforme se pode comprovar pelo despacho de fixação resultante do relatório de inspeção pelo que, também quanto a esta exceção, não assiste razão à Requerida.

#### DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA SINDICAR AS QUESTÕES SUSCITADAS EM SEDE DE PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL QUE NÃO FORAM PREVIAMENTE SUSCITADAS EM SEDE DE DIREITO DE AUDIÇÃO.

- k. Todas as correções efetuadas e que foram objeto de fixação nos termos dos arts. 87º a 90º da LGT, por remissão do art. 57º do CIRC e 90º do Código do IVA, tendo sido objeto de pedido de revisão, foram apreciadas pela AT conforme se comprova pelo despacho do Senhor Diretor de Finanças da ... datado de 26 de janeiro de 2016.
- l. Os fundamentos que alicerçam a invocação da presente exceção não têm aplicação ao caso em apreço, uma vez que as realidades são diferentes, designadamente por não estarem em causa quaisquer liquidações previstas nos arts. 131º e 133º do CPPT como erradamente se refere na invocação da presente exceção.
- m. Pelo que se conclui pela improcedência da exceção suscitada.

6. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

Foi realizada reunião arbitral a fim de inquirir uma testemunha arrolada pela Requerente.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18º, nº 2, do RJAT, “*a contrario*”.

7. A título prévio há que decidir as exceções de incompetência material do tribunal arbitral suscitadas pela Requerida.

*Questão da competência do tribunal arbitral referente a atos de liquidação cuja matéria tributável, tenha sido determinada por métodos indiretos*

O art. 2º, nº 1, do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de Janeiro, na sua redação inicial, tinha a seguinte redação:

- 1- A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:
  - a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
  - b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável, e de actos de fixação de valores patrimoniais;
  - c) A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.

Por sua vez, determina o art. 4º nº 1 do mesmo Decreto Lei que “A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei



depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça”.

Tal vinculação concretizou-se com a Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, cujo artigo 2.º (Com a epígrafe “Objecto da vinculação”), dispõe:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam -se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro revogou a al. c) do n.º 1 do art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro e deu nova redacção à al. b) do mesmo número que passou a ter a seguinte redacção:

“b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.”

A questão decidenda consiste em saber se da al. b) do art. 2º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, resulta apenas a exclusão da vinculação da Requerida respeitante aos “actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão” ou se abrange também, o “acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta” (expressão do art. 86º, nº 4 da Lei Geral Tributária).

A Requerida entende que, da mencionada al. b) do art. 2º da portaria identificada resulta que não se encontra vinculada, interpretando a mesma no sentido da exceção que a alínea traduz incluir o ato tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta e não apenas os atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos propriamente ditos ( para além da decisão do procedimento de revisão).

No sentido da aplicabilidade da exceção em questão, também, aos atos tributários de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta e não apenas aos atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, poder-se-ão invocar vários argumentos.

Em primeiro lugar, nos termos do art. 62º, nº 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário “Em caso de fixação ou a revisão da matéria tributável dever ter lugar, por procedimento próprio, a liquidação efetua-se de acordo com a decisão do referido procedimento, salvo em caso de violar manifestamente competências legais”.

É o caso da fixação da matéria tributável por métodos indiretos cuja revisão está sujeita ao regime específico dos artigos 91º e seguintes da Lei Geral Tributária.

Assim, salvo em caso de manifesta violação das competências legais, a decisão de fixação da matéria tributável por métodos indiretos determina o conteúdo da subsequente liquidação, fazendo sentido submeter ao mesmo regime processual os atos de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, propriamente ditos e os atos tributários de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indireta, uma vez que o essencial da matéria sobre que vai incidir a pronuncia arbitral é, em ambos os casos, idêntica.

Neste sentido decidiu o tribunal arbitral do CAAD no processo 17/2012-T<sup>1</sup>, onde se pode ler:

*“(...) o acto de liquidação do imposto é a consequência directa da decisão do procedimento de revisão, que constitui seu fundamento e que está excluída desta jurisdição.*

*Tal acto de liquidação substantivamente nada acrescenta, limitando-se a materializar a decisão do procedimento, a concretizar o valor de imposto que deriva aritmeticamente desta decisão e a externá-la, para que esta possa produzir os efeitos jurídicos da relação jurídico-tributária constituída.*

*Ora, se está vedada a apreciação de pretensões que se refiram à decisão do procedimento de revisão, cujo objecto é o da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, e se a causa de pedir da presente acção é precisamente o excesso de quantificação dessa matéria (cerne do próprio procedimento de revisão), então dúvidas não restam de que a apreciação do acto de liquidação, com fundamento nesse excesso de quantificação, está excluída da jurisdição deste tribunal.*

*Aliás, se assim não se entendesse, uma vez que os fundamentos e causa de pedir do pedido de pronúncia arbitral respeitam precisamente ao excesso de quantificação ,perfilhar a*

---

<sup>1</sup>Disponível em [http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P17\\_2012T%20-%202012-05-14%20-%20JURISPRUDENCIA%20Decisao%20Arbitral.pdf](http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P17_2012T%20-%202012-05-14%20-%20JURISPRUDENCIA%20Decisao%20Arbitral.pdf)

*posição do Requerente significaria permitir, através da referida apreciação do acto de liquidação, o julgamento de uma pretensão relativa “a actos de determinação da matéria coletável (...) por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão” expressamente vedada pela Portaria de Vinculação, em concreto pelo seu artigo 2.º, alínea b).”*

No preâmbulo da portaria em questão pode ler-se que “com a presente portaria, a administração fiscal vincula-se também à jurisdição do CAAD (...) associando-se a este mecanismo de resolução alternativa de litígios e nos termos e condições aqui estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa”.

Para além do valor, o critério de vinculação da portaria consistiu, assim, em atender à especificidade das matérias em causa.

Parece pois, que o pensamento legislativo foi a da vinculação atendendo ao critério substantivo das matérias a apreciar pelo tribunal, excluindo da vinculação as **pretensões relativa a ato de determinação da matéria coletável ou da matéria tributável por métodos indirectos**, quer a pretensão incida diretamente sobre o ato administrativo de fixação, quer incida indiretamente através da impugnação do subsequente ato de liquidação em que a matéria coletável ou matéria tributável tenha sido determinada por métodos indirectos.<sup>2 3</sup>

---

<sup>2</sup> Neste sentido para além da decisão arbitral proferida no processo 17/2012-T, foram as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 52/2012-T de 22 de Outubro de 2012, 70/2012-T, de 31 de Outubro de 2012, 175/2013-T de 16 de Janeiro de 2013, 310/2014-T, entre outros.

<sup>3</sup> Sobre esta matéria escreve Jorge Lopes de Sousa:

“Embora a alínea b) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT inclua nas competências dos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável e determinação da matéria coletável em que foram utilizados métodos indirectos, a Administração Tributária afastou essa possibilidade ao excluir expressamente da sua vinculação àqueles tribunais as «pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão»[alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março].

Se, eventualmente, esta restrição à vinculação vier a ser eliminada, é de notar que no n.º 5 do artigo 86.º da LGT se impõe, como condição da impugnação judicial da liquidação fundada em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação da matéria coletável por métodos indirectos, uma «prévia reclamação», que no artigo 91.º do mesmo diploma se concretiza como um procedimento de revisão da matéria coletável.

*Guia da Arbitragem Tributária, Cood.:Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, Pag.138-139.*

Na doutrina, Sustentam a arbitrabilidade dos atos de liquidação resultante da fixação da matéria coletável em que foram utilizados métodos indirectos, Carla Castelo Trindade, in *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Almedina, 2016, pags. 108-112 e Francisco Geraldês Simões, *A ARBITRABILIDADE DOS*

Entendemos, assim, que a requerida não se encontra vinculada à jurisdição do CAAD quanto a esta matéria.

Consideramos que se trata duma exceção dilatória inominada e não de incompetência material<sup>4</sup> uma vez que a portaria não revogou a norma de competência atribuída ao tribunal arbitral pelo Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de Janeiro. A norma deste Decreto-Lei que atribuiu a competência continua em vigor. O que se verifica é a ausência de vinculação da Requerida, no que respeita ao tipo de atos em questão. Em todo o caso, a consequência é a mesma: a absolvição da instância arbitral.

Termos em que, nesta parte, se julga verificada a exceção dilatória inominada por falta de vinculação da Requerida ao tribunal arbitral, com a consequente absolvição da instância relativamente à parte dos atos tributários de liquidação em que matéria coletável foi determinada por métodos indiretos.

O requerente peticiona também a anulação da liquidação na parte em que assenta em que assenta em correções meramente aritméticas.

Como escreve Jorge Lopes de Sousa “O STA tem entendido, em geral, que os actos administrativos que impõem a obrigação de pagamento de uma quantia, designadamente os actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial dos mesmos” (art. 100º da LGT e anteriormente, o art. 145º do CPT) (CPPT, anotado e comentado, 2006, 1º Vol., pags. 720-721)

O art. 100º da LGT prevê expressamente esta divisibilidade ao admitir a possibilidade de anulação parcial do ato tributário.

---

ATOS DE LIQUIDAÇÃO POR MÉTODOS INDIRETOS, in revista *Arbitragem Tributária nº 1º*, Cood.:Nuno Villa-Lobos-Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pags. 18-21.

<sup>4</sup> Assim se entendeu na decisão proferida no processo 70/2012-T, entre outras.

Nesta vertente, para além de não ocorrer incompetência do tribunal arbitral não se verifica a exceção inominada de falta de vinculação da Requerida.

*Questão da incompetência material do tribunal arbitral com vista a sindicar as questões suscitadas em sede de pedido de pronúncia arbitral que não foram previamente suscitadas em sede de direito de audição.*

Alega a Requerida que no âmbito do exercício do direito de audição a Requerente veio insurgir-se contra as correções efetuadas pela entidade Requerida vertidas nos pontos III.2 e V e que, em momento algum do exercício do direito de audição prévia, a Requerente encetou ou manifestou qualquer desacordo com a correção proposta no ponto n.º III.1, não tendo esgrimido qualquer motivação de facto ou de direito que obstasse à manutenção da correção efetuada.

Para a Requerida “tendo a Requerente reagido contenciosamente do relatório de inspeção tributária sem ter suscitado tais questões por via graciosa, implica que a entidade Requerida nunca se tenha pronunciado acerca dos argumentos ora invocados no pedido de pronúncia arbitral”o que implicaria “incompetência do Tribunal Arbitral em face do disposto do n.º 1 do Art.º 2.º do RJAT, e da Portaria de Vinculação”.

É manifesta a improcedência da exceção em causa que, ainda que assistisse razão à Requerida, não configuraria incompetência material do tribunal.

Por um lado, o direito de audição prévia constitui um direito dos contribuintes cujo não exercício não implica a aceitação do projeto de decisão e a impossibilidade de reagir graciosa e contenciosamente contra a mesma.

Por outro lado, tratando o ponto III.1 do relatório inspetivo de correções técnicas e não se estando em presença de atos de autoliquidação, retenção na fonte ou pagamentos por conta não ocorre a obrigatoriedade de reagir previamente pela via graciosa contra as mesmas por força do art. 2º. al. a) da Portaria 112-A/2011 de 22 de Março, sendo certo que, *in casu*, a posição de discordância do Requerente foi até manifestada com explicitação das respetivas

razões de facto e de direito no pedido de revisão da matéria coletável fixada por métodos indiretos, apesar de se tratarem de correções meramente aritméticas.

Termos em que, sem necessidade doutras considerações, se decide julgar improcedente a exceção em causa.

8. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

9. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- a) Se ocorre a exceção de ineptidão da petição inicial.
- b) Se se verifica a exceção de inimpugnabilidade dos atos atinentes às correções vertidas nos pontos III.1, III.2 por não constituírem os atos finais do procedimento tributário.
- c) Se ocorre cumulação ilegal de pedidos.
- d) Se são ilegais os atos tributários objeto do presente processo, na parte em que a matéria coletável subjacente às liquidações foi determinada por método direito.

II – A matéria de facto relevante

10. Consideram-se provados os seguintes factos:

1.A Requerida efetuou as seguintes liquidações de imposto à Requerente, tendo sido feitas as respetivas notificações:

*A) Liquidações de Imposto sobre o valor acrescentado.*

- Referente ao trimestre 201103T no valor de imposto de 1.098,57 € e juros compensatórios de 205,75 €, com data limite de pagamento de 30.04.2016;
- Referente ao trimestre de 201106T no valor de imposto de 603,61€ e juros compensatórios de 106,96 € com data limite de pagamento de 30.04.2016;

- Referente ao trimestre de 201109T no valor de imposto de 1.005,05 € e juros compensatórios no valor de 167,97 € a pagar até 30.04.2016;
- Referente ao trimestre de 201112T no valor de imposto de 381,74 € e de juros compensatórios de 59,99 € a pagar até 20.04.2016
- Referente ao trimestre tributário de 201203T no valor de imposto de 3.115,24 € e de 458,83€ de juros compensatórios a pagar até 20.04.2016;
- Referente ao trimestre 201206T no valor de imposto de 1.059,30 € e de 145,22 de juros compensatórios a pagar até 20.04.2016;
- Referente ao trimestre 201209T no valor de imposto de 1.002,09 € e de 127,38 € de juros compensatórios a pagar até 20.04.2016;
- Referente ao trimestre 201212T no montante de imposto de 598,83 € e de 70,08 € de juros compensatórios a pagar até 20.04.2016.

*B) Liquidações de Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas:*

- Referente a 2011 no valor de 16.034,06 € incluindo juros compensatórios a pagar até 20.04.2016 e
- Referente ao ano de 2012 no valor de 11.225,25 €, incluindo juros compensatórios a pagar até 20.04.2016.

2. As liquidações foram efetuadas na sequência duma ação de fiscalização de que Requerente foi objeto que versou o IRC e o IVA respeitantes aos exercícios de 2011 e 2012.

3.Dessa ação de fiscalização resultou o apuramento do IVA em falta para os mesmos anos nos montantes de €3.088,97 e €5.775,46 respetivamente, tendo sido fixada a matéria tributável para efeitos de IRC quanto àqueles anos nos montantes, respetivamente, de €66.278,75 e €42.621,97.

4.Notificada do relatório final a Requerida apresentou, dentro do prazo concedido para o efeito, pedido de revisão de tais fixações nos termos do artº 91º e seguintes da Lei Geral Tributária onde foram impugnadas as correções meramente aritméticas e as correções tendo por base a aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria tributável



constantes do mesmo relatório, não tendo na decisão do referido procedimento obtido deferimento as pretensões da Requerente.

5. A matéria tributável de que resultaram as liquidações objeto do presente processo foi fixada com base em correções meramente aritméticas e correções tendo por base a aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria tributável constantes do mesmo relatório.

6. Do relatório de inspeção tributária, para além de correções à matéria tributável efetuadas através de métodos indiretos, constam as seguintes correções meramente aritméticas à matéria tributável:

### III – Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

Na sequência do exposto no capítulo anterior propomos com base nos preceitos legais a seguir citados as seguintes correções em sede de IRC e IVA:

#### III.1 As omissões de vendas da atividade do regime geral de IVA

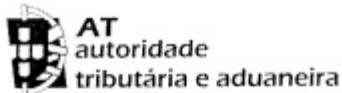
No decurso da auditoria às transações da atividade do regime geral de IVA detetaram-se as seguintes omissões no exercício de 2012:

- Os lubrificantes e os litros de petróleo eram geralmente adquiridos por clientes que simultaneamente se abasteciam de combustíveis, estando a transação destes produtos na mesma fatura.
- Na contabilidade as faturas emitidas aos clientes não estavam arquivadas nem foram impressas, porque segundo esclarecimento do Sr. D... eram muitas. No entanto os registos daquelas transações estavam apoiados em documentos resumos mensais, extraídos do software de faturação, denominados “Mapas de carga” e listas das faturas designadas “Vendas discriminativas de faturas”.
- O resultado da conferência do valor dos registos contabilísticos com o dos “Mapas de carga” revela a ocorrência de omissões provocadas pela não reflexão de valores de mapas de carga mensais e ainda de vendas de petróleo, tal como se evidencia no quadro seguinte:

Mês	71. Contabilidade s/IVA	Mapas de carga		Mapas carga sem IVA			Omissões aos rendimentos	Omissões trimestrais de IVA a 23%	Omissões trimestrais de IVA a 13%
		Lubrificantes c/IVA	Petróleo c/IVA	Lubrificantes s/IVA	Petróleo s/IVA	Total mapa s/IVA			
	1	2	3	4=2+3	5=3+4	6=5-1	7=6.1	8=7-2*0,23	9=(7-3)*0,13
Janeiro		1.969,92	0,00	1.601,56	0,00	1.601,56	1.601,56		
Fevereiro		4.157,29	3.933,00	3.379,91	3.480,53	6.860,44	6.860,44		
Março	4.808,00	1.756,63	4.047,00	1.428,15	3.581,42	5.009,57	201,57	368,37	918,05
Abril	513,18	631,21	2.161,55	513,18	1.912,70	2.425,88	1.912,70		
Maió	455,40	560,00		455,28	0,00	455,28	0,00		
Junho	500,85	616,04		500,85	0,00	500,85	0,00	0,00	248,65
Julho	0,00	560,14		455,40	0,00	455,40	455,40		
Agosto	0,00	139,91		113,75	0,00	113,75	113,75		
Setembro	0	817,77		664,85	0,00	664,85	664,85	283,82	
Outubro	0,00			0,00	0,00	0,00	0,00		
Novembro	0,00			0,00	0,00	0,00	0,00		
Dezembro	1.467,70	1.805,27		1.467,70	0,00	1.467,70	0,00	0,00	
<b>Soma</b>	<b>7.745,13</b>	<b>13.014,18</b>	<b>10.141,35</b>	<b>10.580,63</b>	<b>8.974,65</b>	<b>19.555,28</b>	<b>11.810,27</b>	<b>652,19</b>	<b>1.166,70</b>

#### Conclusão:

As vendas efetivas da atividade sujeita ao regime geral de tributação, mais concretamente as transações de lubrificantes e de petróleo, não estão na íntegra refletidas na contabilidade, facto comprovada através dos “mapas de carga” extraídos do software de faturação, gerando assim nos termos artigo 20º nº 1 do CIRC omissões aos rendimentos do ano de 2012, no total de 11.810,27€ e IVA em falta de acordo com o artigo 27º nº 1 do CIVA no montante de 1.818,90€.



DIREÇÃO DE FINANÇAS DA  
DIVISÃO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

### III.2 - O erro no cálculo do custo das existências consumidas

As demonstrações financeiras evidenciam um custo das existências consumidas incorrecto, devido ao facto das mercadorias registadas na contabilidade serem superiores às dos inventários facultados tal como se evidencia no quadro seguinte:

Descrição	Ano 2011				Ano 2012			
	Existência Inicial	Compras	Existência Final	CEV	Existência Inicial	Compras	Existência Final	CEV
	1	2	3	4=1+2-3	1	2	3	4=1+2-3
1 CEV dos Combustíveis	78.867,92 €	1.171.584,14 €	9.465,10 €	1.249.986,96 €	9.465,10 €	553.434,45 €	20.734,10 €	842.165,45 €
2 CEV da atividade do regime geral	19.663,40 €	24.821,55 €	18.820,47 €	25.664,48 €	18.820,47 €	12.715,15 €	16.702,71 €	14.832,91 €
3 CEV total (1+2)	98.531,32 €	1.196.405,69 €	28.285,57 €	1.266.653,44 €	28.285,57 €	866.149,60 €	37.436,81 €	856.996,36 €
4 CEV da Contabilidade	180.320,88 €	1.196.405,69 €	99.550,65 €	1.278.175,92 €	96.550,65 €	866.149,60 €	37.876,33 €	876.823,92 €
5 Diferença (4-3)	81.789,56 €	0,00 €	70.265,08 €	11.522,48 €	70.265,08 €	0,00 €	50.439,52 €	19.827,56 €

#### Conclusão

O custo das existências consumidas efetivo do ano 2011 e 2012 é face ao referido anteriormente de 1.278.175,92€ e de 856.996,36€ e não de 1.266.653,44 € e de 876.823,92€, como consta da contabilidade, resultando assim uma incorrecção no cálculo do resultado líquido do exercício de 11.522,48€ e de 19.827,56€, respectivamente valores estes a crescer para efeitos de apuramento do resultado tributável nos termos do artigo 17º nº1 do CIRC.

### III.3 As notas de crédito das compras não refletidas na contabilidade

No decurso da ação de inspeção solicitaram-se, via correio eletrónico e ao abrigo do artigo 59º da Lei Geral Tributária (LGT) esclarecimentos ao principal fornecedor da empresa no ano de 2011, que foi a C... SA, sobre as condições de comercialização firmadas entre ambos.

Além disso solicitou-se o extrato de conta corrente e após a circularização dos registos do mesmo com os da empresa A... verificou-se que nesta última faltavam os registos das notas de crédito a seguir identificadas:

Fornecedor	Nº	Data	Valor com IVA incluído
C... SA	...	31.01.2011	128,53 €
C... SA	...	31.07.2011	104,34 €
C... SA	...	24.10.2011	1.005,97 €
<b>Total</b>	...	...	<b>1.238,84 €</b>

As notas de crédito em questão estão identificadas no extrato da C... com o prefixo RC e respeitam a diferenças de preço negativas nos combustíveis, sem direito a dedução e regularização de IVA.

#### Conclusão

Após a circularização do extrato de conta corrente da C... SA com o da empresa A... verificou-se que esta última não creditou na conta "31.8 Regularizações em compras", notas de crédito no valor total de 1.238,84 €, situação que implica uma diminuição dos gastos do ano de 2011, a qual não está refletida na contabilidade, tal como impõe o artigo 17º nº 3 alínea a) e 20º nº 1 ambos do CIRC.

## FACTOS NÃO PROVADOS

- 1) Que durante o ano de 2012 não tenham sido efetuadas vendas de petróleo iluminante.
- 2) Que no que diz respeito aos lubrificantes e ao ano de 2012, o valor de vendas em fevereiro tenha sido de €1.784,85 e não de €3.379,91, como foi considerado pela Requerida.
- 3) Que a empresa Requerente tenha transferido do imobilizado para as existências as cassetes de vídeo e “*cd.s*” e que todo este material estivesse deteriorado e não vendável à data dos factos tributários em causa no presente processo.
- 4) Que não tenha sido possível extrair do computador a relação das existências de cassetes relativamente ao final de 2010 e ao final de 2012 e que a diferença existente entre os inventários finais daqueles anos diga respeito ao abatimento que foi necessário fazer por virtude de terem sido mandadas para a lixeira uma quantidade significativa de cassetes em virtude da sua deterioração resultante de água que lhe caiu em cima.

11. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto provada alicerçou-se nos documentos constantes do processo, bem como dos articulados apresentados.

Relativamente à matéria de facto considerada não provada em 1) 2) e 3) para prova de tal matéria a Requerente arrolou uma testemunha, que referiu ser o atual contabilista da empresa mas que não era o seu Técnico Oficial de Contas à data dos factos, embora colaborasse com o mesmo, num escritório sito em ... .

A ausência de convicção do tribunal relativamente à prova de tal matéria através do depoimento desta testemunha prende-se com o facto de a mesma não ter revelado conhecimento direto dos factos em causa.

Quanto à questão atinente ao petróleo iluminante e ao alegado lapso com o respetivo código, o depoimento da testemunha não revelou conhecimento direto do facto, designadamente das circunstâncias concretas e da autoria de tal suposto erro.

Do mesmo modo, igualmente não foi revelada conhecimento direito relativamente à ausência de venda de petróleo iluminante no ano de 2012, não emergindo do depoimento circunstâncias concretas que permitissem alicerçar o conhecimento direto da testemunha

sobre os factos em causa, de resto ocorridos em local muito distante do local de trabalho e da residência da testemunha.

De referir ainda que, tendo a Requerida exercido o direito de audição na sequência do projeto de relatório inspetivo, não foram nessa sede alegados os factos em causa.

Também relativamente ao demais factos não provados, emergiu a mesma ausência de conhecimento dos factos pela testemunha, para além da apreciação documental inerentes às suas funções profissionais.

Em particular, no que respeita aos factos alegados de terem sido enviados para a lixeira uma quantidade significativa de cassetes por virtude da sua deterioração resultante de água que lhe teria caído em cima, não foi produzido pela Requerente qualquer prova sobre tal matéria.

-III- O Direito aplicável

## EXCEÇÕES

### 12. *Exceção de ineptidão da petição inicial.*

Alega a Requerida que no pedido de pronúncia arbitral a Requerente não procedeu à identificação dos atos tributários que pretende colocar em crise limitando-se a identificar os períodos de IVA e as datas limite para pagamento, fazendo menção ao Anexo 1, o qual constitui apenas e tão-só a liquidação de IVA referente ao período 201103T e que nos termos do disposto na alínea b), do n.º 2, do art.º 10.º do RJAT, do pedido de pronúncia arbitral deve constar necessariamente a identificação do ato ou atos tributários colocados em crise pelo que, em consequência, se verifica a ineptidão da petição inicial, atento o disposto no artigos 10.º, n.º 2, als. b) e d), do RJAT, 89.º, n.º 1, al. a), do CPTA, e 98.º, n.º 1, al. a), e n.º 2, do CPPT (estes últimos ex vi art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT).

Não assiste, porém, razão à Requerida.

Com efeito, do pedido de pronúncia arbitral consta a identificação dos atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado com referência a cada trimestre e respetivos valores e os atos de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas com referência ao período tributários e respetivos valores (sendo ainda indicados relativamente a cada liquidação o respetivo prazo de pagamento) dando-se assim cumprimento ao disposto no art. 10º, nº 2, al. b) do RJAT.

Improcede, assim, a exceção de ineptidão da petição inicial suscitada pela Requerida.

*13. Inimpugnabilidade dos atos atinentes às correções vertidas nos pontos III.1, III.2 por não constituírem os atos finais do procedimento tributário.*

Alega a Requerida que resulta do pedido e da causa de pedir formulados pela Requerente que os atos objeto do pedido de pronúncia arbitral não são as liquidações mas sim as correções efetuadas no âmbito do relatório de inspeção tributária, que não constituem atos finais do procedimento tributário e não se encontrando expressamente previsto na lei que as correções do relatório final de inspeção tributária sejam passível de impugnação contenciosa autónoma não podem as mesmas, nessa medida, constituir, o objeto do pedido arbitral *sub judice*, pelo que se verifica a exceção de inimpugnabilidade dos atos impugnados, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º do CPTA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do artigo 278.º do CPC.

Todavia, foram claramente identificadas no pedido de pronúncia arbitral como objeto do processo os atos de liquidação cuja anulação é, aliás, expressamente, peticionada, pelo que, também aqui, manifestamente, falece razão à Requerida.

Assim sendo, decide-se, também, julgar improcedente a exceção em causa.

*14. Cumulação ilegal de pedidos.*

Alega, também, a Requeria que, do Art.º 3.º n.º 1 do RJAT, resulta claro que, sem estarem em causa, em todas as liquidações, as mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação das mesmas regras de direito, não podem estas ser impugnadas cumulativamente e que no caso *sub judice* está em causa a interpretação e aplicação de regras de direito distintas, pois é patente que o pedido de pronúncia sobre a legalidade dos atos de IRC e IVA não dependem (essencialmente) da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito, pelo que a cumulação em apreço não é permitida pelo art.º 3.º n.º 1 do RJAT.

Por sua vez, sustenta a Requerente que não obstante o pedido dizer respeito a diversas liquidações, a procedência dos pedidos depende essencialmente da aplicação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito, nos termos permitidos pelo art. 3º, nº 1, do RJAT e que, no caso em apreço, os pressupostos e fundamentos que levaram às liquidações de IRC foram as mesmas que fundamentaram as liquidações de IVA.

A matéria da cumulação de pedidos em sede de arbitragem tributária encontra-se regulada no Art.º 3.º n.º 1 do RJAT nos seguintes termos:

“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diversos actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”

Sobre esta questão diz-nos Fernando Lança Martins que “Constatar-se-á então a conexão objetiva exigida pelo art. 3º, nº 1, do RJAT, para a cumulação de pedidos que respeitem a actos tributários diferentes na medida em que a questão jurídico-fiscal no âmbito do qual é apreciada a legalidade dos actos seja essencialmente semelhante.

Saliente-se, no entanto, que, face ao teor literal do preceito em referência, essa conexão objectiva não exige que os fundamentos de facto e de direito sejam absolutamente idênticos. Assim, sendo certo que a cumulação de pedidos exige que a declaração de ilegalidade dos actos dependa da apreciação de factos e princípios ou regras de direito



semelhantes, não é, contudo, requisito dessa cumulação que todos os fundamentos de facto e de direito sejam os mesmos”<sup>5</sup>

Diz-nos, ainda, Jorge Lopes de Sousa que “O facto de no artigo 3º, nº 1, do RJAT não se fazer referência à identidade dos tributos revela que não existe em relação aos tribunais arbitrais a limitação relativa à identidade do tributo que é feita no artigo 104º do CPPT, pelo que, por exemplo, pode ser pedida a um tribunal arbitral a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de IVA e IRC que tenham subjacente a mesma materialidade fáctica detetada em ação de inspeção”.<sup>6</sup>

No caso em apreço, trata-se, efetivamente, da mesma materialidade fáctica que deu origem às liquidações em sede de IRC e IVA, não havendo, no caso, particularidades jurídicas específicas de cada tributo, para além das que resultam das regras de incidência serem diversas, por diferentes serem os impostos.

Assim sendo, conclui-se que a cumulação de pedidos em causa é permitida pelo art. 3º, nº 1, do RJAT, julgando-se, em consequência, improcedente a exceção em causa.

*15. Apreciação da Legalidade dos atos tributários objeto do presente processo, na parte em que que a matéria coletável subjacente às liquidações foi determinada por método direito.*

A Requerente veio questionar as correções meramente aritméticas refletidas nas liquidações invocando ilegalidades que se reconduzem a erro nos pressupostos de facto.

No que diz respeito aos lubrificantes e ao ano de 2012, alega que o valor das vendas em fevereiro foi de €1.784,85 mas que foram apuradas em sede de fiscalização vendas de €3.379,91 de lubrificantes, desconhecendo como teria sido apurado aquele valor.

Todavia, consta do relatório de inspeção que tais dados resultam dos denominados “mapas de carga” extraídos do software de faturação da Requerente, sem que tal tenha sido posta

<sup>5</sup> A CUMULAÇÃO DE PEDIDOS NA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, in revista *Arbitragem Tributária nº 1º*, Cood.:Nuno Villa-Lobos-Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pag. 28.

<sup>6</sup> *Guia da Arbitragem Tributária*, Cood.:Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, Pag.145-146.



em causa pela Requerente e não tendo esta produzido prova da falta de correspondência de tais elementos com a realidade.

Nesta medida, não pode deixar de improceder a alegação de ilegalidade apontada a esta correção.

Situação idêntica ocorre relativamente às alegações de ilegalidade respeitantes às demais correções aritméticas uma vez que, face à ausência de prova dos factos alegados pela Requerente, não resultam demonstradas as ilegalidades invocadas.

Termos em que, improcede na totalidade o pedido de anulação dos atos tributários no que diz respeito às correções meramente aritméticas.

#### -IV- Decisão

Termos em que, se decide:

- a) Absolver a Requerida da instância no que respeita ao pedido de anulação dos atos tributários de liquidação, na parte em que a matéria coletável foi determinada por métodos indiretos.
- b) Absolver a Requerida do pedido no que respeita ao pedido de anulação dos atos tributários de liquidação, na parte relativamente às correções meramente aritméticas.

Valor da ação: €37.465,92 (trinta e sete mil quatrocentos e sessenta e cinco euros e noventa e dois cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, 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.

Custas pela Requerente, no valor de 1 836.00 € (mil oitocentos e trinta e seis euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 27.02.2017

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro