

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 413/2018-T

Tema: IRC – Periodização do lucro; Fundada dúvida.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 29 de Agosto de 2018, A... Lda, NIPC ..., com sede na Av. ..., ..., ...-..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade parcial do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2014... de 05/11/2014, referente ao ano de 2010, e respectivos juros compensatórios, no valor total de € 262.749,40, bem como dos actos de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico que tiveram aquele acto de liquidação como objecto.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, vício de violação de lei, por violação do disposto nos artigos 17.º, n.º 1 e 18.º n.ºs 1 e 3, alínea a), ambos do CIRC, por errónea qualificação dos factos tributários, bem assim como por erro nos pressupostos de facto e de direito e, ainda com fundamento em inconstitucionalidade material por violação do disposto no art.º 104.º, n.º 2, da CRP.

3. No dia 30-08-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 18-10-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 08-11-2018.
7. No dia 12-12-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 22-02-2019 realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prazo esse que foi prorrogado por 2 meses, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- No âmbito de procedimento de inspecção tributária de natureza externa, com a OI2014..., a AT procedeu à desconsideração fiscal de certos gastos relevados contabilisticamente pela Requerente, por entender que não reuniam os requisitos necessários para poderem ser fiscalmente dedutíveis, nos termos do disposto no artigo 18.º n.º 3 al. a) do CIRC, uma vez que considerou que os encargos em causa diziam respeito à obra de ..., freguesia de ..., que se encontrava em curso nesse exercício, não tendo ainda gerado os correspondentes réditos.
- 2- Os referidos gastos eram inerentes a:

| <i>U.M./Euro</i> | |
|--|-------------------|
| Correções contestadas | Valor |
| Gastos de outros períodos de tributação | 869.948,06 |
| Reintegrações de imóveis não dedutíveis | 592,26 |
| Reintegrações de viaturas não dedutíveis | 2.518,03 |
| Total | 873.058,35 |

Quadro 1 – Correções efetuadas aos resultados fiscais

- 3- Os resultados fiscais foram corrigidos, conforme quadro infra:

U.M./Euro

| Resultados Fiscais | Valor |
|----------------------------|-------------------|
| Lucro Tributável declarado | 40.717,18 |
| Correções efetuadas | 873.058,35 |
| Total | 913.775,53 |

Quadro 2 – Resultados fiscais corrigidos

- 4- O valor não aceite como gastos para efeitos fiscais inclui os seguintes valores:
- € 395.396,33: Valor contabilizado como gastos do exercício na conta 6121-29-Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas - Matérias primas-... - Cascais, subsidiárias e de consumo, transferido via conta 331-Matérias primas das contas de compras 31212-1 (€ 383.936,98) e 31213-1 (€ 11.459,35);
 - € 315.022,70: Valor contabilizado na conta 621-Subcontratos, correspondente a gastos igualmente imputados ao centro de custo relativo à obra do
- 5- Na declaração modelo 1 entregue para efeitos de inscrição do prédio em sede de IMI (artigo da matriz U-...), consta que as obras do ... foram concluídas em 26-01-2009.
- 6- Face ao referido, e pela análise dos documentos de suporte e por a obra de ... ser a única em curso em 2010, conclui a AT que os valores referidos nas alíneas a) e b) do n.º 4 *supra*, respeitaram aquela obra.
- 7- Os valores referidos *infra* foram contabilizados como encargos referentes à obra de ...:
- € 89.162,53: Valor contabilizado na conta 6268-Outros fornecimentos e serviços;
 - € 63.900,31: Valor contabilizado na conta 6813-Taxas;
 - € 6.463,19: Valor contabilizado na conta 62639-Outros Seguros.
- 8- Do relatório de inspeção tributária (RI|T), consta, para além do mais, o seguinte:

| | |
|-----|---|
| III | DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA COLETÁVEL |
|-----|---|

III.1. ANÁLISE NO ÂMBITO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

III.1.1. CORREÇÕES AO LUCRO TRIBUTÁVEL – GASTOS NÃO DEDUTÍVEIS

III.1.1.1. GASTOS DE OUTROS PERÍODOS DE TRIBUTAÇÃO – 2010

Da análise aos elementos disponibilizados – declarações fiscais e documentação contabilística – constatou-se que nos exercícios em análise o sujeito passivo tinha em curso apenas uma obra, sita em ..., freguesia de ..., relativa ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., e cujas obras de construção, de acordo com informação por si prestada, na declaração modelo 1 de inscrição de prédio para efeitos de IMI, foram concluídas em 2013-01-08.

Verificou-se, ainda, da análise aos registos contabilísticos, corroborada com a informação constante das aplicações informáticas da AT relativas ao património, que o sujeito passivo, nos anos observados, apenas realizou venda de imóveis no ano de 2010, e das frações a seguir discriminadas:

| Localização | Freguesia | Artigo | Frações |
|-------------|-----------|--------|---------------------|
| ... | ... | U- | A, B, C, D, J, O, P |
| ... | ... | U- | B |

Da consulta à aplicação informática do património confirmou-se, ainda, relativamente ao prédio sito no ... a que pertencem 7 das frações alienadas, que a declaração modelo 1, entregue para efeitos de inscrição do prédio em sede de IMI, tem a indicação de que as respetivas obras foram concluídas em 2009-01-26.

Assim, podemos concluir que os gastos de produção, suportados e contabilizados pelo sujeito passivo nos exercícios em análise, respeitam à obra que se encontrava em curso nestes, ou seja, ao prédio sito em ..., salvo gastos, de montante pouco significativo, com a eventual manutenção e preparação das frações alienadas para entrega aos clientes/compradores.

Quando da validação dos registos contabilísticos, confirmou-se que o sujeito passivo no exercício económico de 2011, imputou a totalidade dos gastos com compras de matérias e fornecimentos e serviços externos, à obra que se encontrava em curso – ..., via conta SNC "36 - produtos e trabalhos em curso".

Todavia, no exercício de 2010, verificou-se que foram imputados gastos ao centro de custo relativo à obra do ... – cujas obras de construção terminaram em 2009-01-26 -, e considerados como gastos do exercício, encargos contabilizados nas contas SNC 31212-1 e 621, nos montantes de respetivamente € 383.936,98 e € 315.022,70, que, após análise por amostragem à documentação de suporte aos registos contabilísticos, abaixo discriminada e cujas cópias integram o *anexo III*, se veio a confirmar respeitarem à obra sita em ..., que se encontrava em curso.

(...)

Da mesma forma, foram contabilizados encargos referentes à obra sita em ..., considerados como gastos do exercício, no montante global de € 170.988,38, mais precisamente:

- Na conta SNC 31213-1, foram contabilizadas duas faturas (cf. *anexo IV*), que totalizam € 11.459,35.
- Nas contas SNC 6268, 68123-3 e 6813, foi contabilizada uma nota de débito relativa a despesas camarárias e taxas (cf. *anexo V*), nos montantes respetivamente de € 89.162,53, € 3,00 e € 63.900,31.
- E, ainda, na conta SNC 62639, foi contabilizado o seguro do ramo de obras (cf. *anexo VI*), no montante de € 6.463,19, relativo ao período 2010-06-18 a 2013-06-18.

Assim, resumidamente, temos:

(Unid. €)

| Conta | Data | Dº | Nº Docº | Valor |
|---------------------------------------|------------|----|---------|-------------------|
| 31213-1 Inst.Elect.Gas e Agua - Geral | 31-08-2010 | FF | | 9.459,35 |
| | 30-09-2010 | FF | | 2.000,00 |
| | Soma | | | 11.459,35 |
| 6268 - Outros Fornec. e Serv. | 30-06-2010 | OD | | 89.162,53 |
| 68123-3 - Imp. Selo - Diversos | 30-06-2010 | OD | | 3,00 |
| 6813 - Taxas | 30-06-2010 | OD | | 63.900,31 |
| 62639 - Outros Seguros | 31-07-2010 | BA | | 6.463,19 |
| Total | | | | 170.988,38 |

O CIRC prevê no artigo 18.º n.º 3 alínea a) que: "os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade".

Assim, os gastos deverão ser reconhecidos quando os correspondentes réditos o forem, o que no caso concreto, ocorre na data em que se opera a transferência de propriedade dos bens vendidos - imóveis.

Pelo que, os encargos em causa, e que comprovadamente dizem respeito à obra de ... que se encontrava em curso nos exercícios em análise, apenas deverão ser reconhecidos como tal, no exercício em que os réditos com as vendas correspondentes o forem. Devendo, desta forma, permanecer como inventários de produtos e trabalhos em curso, nos exercícios em análise.

Face ao exposto, não é fiscalmente aceite como gasto do exercício de 2010, o montante de € 869.945,06, que de seguida se discrimina, porque respeita a obra que se encontra em curso, e por conseguinte não gerou, ainda, os correspondentes réditos, neste exercício.

(Unid. €)

| Conta | Valor não aceite fiscalmente |
|---------------------------------------|------------------------------|
| 31212-1 Materiais Construção - Geral | 383.936,98 |
| 31213-1 Inst.Elect.Gas e Agua - Geral | 11.459,35 |
| 621 Subcontratos | 315.022,70 |
| 6268 - Outros Fornec. e Serv. | 89.162,53 |
| 68123-3 - Imp. Selo - Diversos | 3,00 |
| 6813 - Taxas | 63.900,31 |
| 62639 - Outros Seguros | 6.463,19 |
| Total | 869.948,06 |

- 9- Mais constando do RIT, a propósito do direito de audição exercido pela Requerente, o seguinte:

IX DIREITO DE AUDIÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO

O sujeito passivo foi notificado, através do ofício n.º ... de 2014-09-22, para a morada da sua sede social, para exercer o direito de audição prévia sobre o projeto de conclusões do relatório, nos termos dos artigos 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIIT) (cf. *anexo X*)

O sujeito passivo, por intermédio do seu TOC, exerceu aquele direito que lhe assiste, através de e-mails, datados de 2014-10-01 e 2014-10-03, cujas cópias integram o *anexo XI*.

Nos mesmos vem alegar, relativamente à correção proposta no ponto III.1.1.1. deste relatório, que "os gastos mencionados como contabilizados nas contas 31212-1 e 621 são compras e sub-empregadas que ficaram no final do ano na conta de existências (36), logo sem influência no resultado tributável. Aliás, no exercício de 2012, procedeu-se à transferência de tais custos (878.755,00€) creditando existências da obra do ... e debitando existências da obra de ... , como se comprova pelo documento anexo. (...)"

E, ainda, que "Como facilmente se constata, as existências da primeira das obras referidas estavam exageradas para a venda que veio a acontecer em 2013, razão por que se procedeu à correção (transferência de valores entre existências) ao exercício de 2012, sem, repita-se, que tal lançamento contabilístico resultasse alteração no resultado final..."

Para comprovação do alegado, junta cópia dos extratos de conta corrente das contas SNC 3611-29, 3611-30, relativas ao exercício de 2012, e 71211-1, relativa ao exercício de 2013.

Da análise aos extratos de conta corrente das contas em causa, relativas a existências, e que se transcrevem de seguida, é possível constatar que o montante de € 878.755,00 que o sujeito passivo transfere, no exercício económico de 2012, da conta relativa às existências da obra do ... - 3611-29 – para a conta de existências da obra de ... - 3611-30 – por ter considerado tratar-se de gastos com esta última obra, dado o valor exagerado que as existências da obra do ... apresentavam face às frações que permaneciam por vender, o mesmo foi gerado em exercícios anteriores a 2010.

| Conta 3611 - Produtos e Trabalhos em Curso | | (Unid: €) | | |
|--|--------------|--------------|--------------|--|
| | 2010 | 2011 | 2012 | |
| 3611-29 - ... | | | | |
| Existência Inicial (a) | 2.542.837,06 | 1.585.000,00 | 1.598.123,54 | |
| Existência Final (b) | 1.585.000,00 | 1.598.123,54 | 719.368,54 | |
| Varição (c=b-a) | -957.837,06 | 13.123,54 | -878.755,00 | |
| 3611-30 - ... | | | | |
| Existência Inicial (a) | 0,00 | 900.000,00 | 1.516.787,49 | |
| Existência Final (b) | 900.000,00 | 1.516.787,49 | 3.439.518,96 | |
| Varição (c=b-a) | 900.000,00 | 616.787,49 | 1.922.731,47 | |

Assim, verifica-se que em 2010 a conta relativa às existências da obra do ... que apenas se referia a 2 frações, que permaneciam por vender, apresentava um saldo de € 1.585.000,00, que transitou para o exercício seguinte, e que em 2011, ainda aumentou ligeiramente, para € 1.598.123,54. Em 2012 esta conta apresenta uma variação negativa, correspondente ao montante transferido pelo sujeito passivo para a obra de ...

Mais se constata, relativamente ao ano de 2010, que o saldo final da conta de produtos e trabalhos em curso, da obra do ... é inferior ao seu saldo inicial. O que evidencia que o custo de

produção das frações alienadas neste exercício, corresponde em parte ao valor transitado de exercícios anteriores e que se encontrava acumulado no saldo inicial, acrescido dos gastos contabilizados no próprio exercício na classe 6, uma vez que não acumularam no saldo daquela conta de existências, porque diminuiu, e conseqüentemente não transitaram para o exercício seguinte de 2011.

Salienta-se para o facto de não ter sido explicitado o método de apuramento do custo de produção das frações alienadas, nem no decurso dos atos inspetivos nem quando do exercício do direito de audição.

Todavia, face ao informado pelo TOC, consideramos que é difícil explicitar o método de apuramento, uma vez que, considerados exagerados os valores dos gastos capitalizados face ao número de frações a transmitir, são os gastos transferidos aleatoriamente, para outras obras em curso, sobrevalorizando desta forma as existências finais dessas obras. Assim, torna-se difícil demonstrar o método de apuramento do custo de produção.

Na situação em análise, tal como referido no ponto III.1.1.1., os valores propostos a correção, encontram-se contabilizados em subcontas da classe 6, como se resume:

(Unid. €)

| Conta | Valor não aceite fiscalmente |
|--------------------------------|------------------------------|
| 6121-29) ... Cascais * | 395.396,33 |
| 621 Subcontratos | 315.022,70 |
| 6268 - Outros Fornec. e Serv. | 89.162,53 |
| 68123-3 - Imp. Selo - Diversos | 3,00 |
| 6813 - Taxas | 63.900,31 |
| 62639 - Outros Seguros | 6.463,19 |
| Total | 869.948,06 |

* Os montantes considerados nesta conta têm origem nas contas SNC 31212-1 e 31213-1, e foram transferidos via conta 331

Ora, estes montantes contabilizados nas referidas contas da classe 6, no final do período, quando do apuramento de resultados, não foram transferidos para a conta correspondente aos produtos e trabalhos em curso, mediante integração na existência final destes, uma vez que o saldo desta conta (3611-29) diminuiu no exercício de 2010, ou seja, o valor da respetiva existência no final do período de tributação é inferior ao verificado no início do mesmo período (existência inicial), como anteriormente referido e demonstrado no mapa resumo da página anterior.

Assim, contrariamente ao alegado pelo sujeito passivo quando do exercício do direito de audição, o montante por si transferido em 2012, para a obra de ..., respeita a encargos suportados em exercícios anteriores a 2010, cujo saldo transitou para os anos seguintes.

No que respeita às restantes correções propostas no capítulo III, o sujeito passivo não se pronunciou acerca das mesmas, concluindo-se pela sua aceitação.

- 10- Na sequência do procedimento de inspeção referido foi emitido o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2014... de 05/11/2014, referente ao ano de 2010, e respectivos juros compensatórios.
- 11- A Requerente apresentou reclamação graciosa em 19-12-2014, cujo respetivo projecto de indeferimento foi notificado à Requerente através do Ofício ... de 2015-04- 21, para efeitos do direito de participação na formação da decisão, tendo-lhe sido concedido o prazo de 15 dias para esse efeito.
- 12- O direito de audição veio a ser exercido através de requerimento apresentado em 2015-05-06 no SF.
- 13- Na decisão final do procedimento de reclamação graciosa foi decidido o indeferimento do pedido.
- 14- Desta decisão, a Requerente apresentou, em 29-07-2015 recurso hierárquico, o qual veio a ser indeferido por despacho da Directora de Serviços da Direcção de Serviços de IRC, de 16-05-2018.
- 15- As facturas que foram identificadas e analisadas no relatório de inspeção, ao qual se encontram anexas, relativas à obra de ..., foram escriturados nas contas 31212, 621, 6268 e 6813.
- 16- A obra de ..., realizada pela Requerente foi iniciada no ano de 2010.
- 17- Durante todo o ano de 2010 a Requerente não realizou qualquer venda relativa àquela obra.
- 18- Em 2010 a Requerente efectuou a venda de 7 das 9 fracções abrangidas pelo Centro de Custos 29 –

19- O valor dos produtos e trabalhos em curso registado pela Requerente no início do exercício de 2010 era de € 2.660.098,31, registado na conta 3611 e repartido pelos centros de custo: (4) € 117.261,25 e (29) € 2.542.837,06.

20- O valor dos produtos e trabalhos em curso registado pela Requerente no final do exercício de 2010 era de € 2.602.261,25, registado na conta 3611 e repartido pelos centros de custo: (4) € 117.261,25, (29) € 1.585.000,00 e (30) € 900.000,00 (valor relativo ao custo de aquisição do terreno).

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto 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 factos 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 actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

A prova testemunhal produzida em nada contribuiu para os factos dados como provados que resulta da prova documental indicada, e que, de resto, é consensual entre as partes.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

A questão que se apresenta a resolver no presente processo arbitral consiste em aferir da legalidade da correcção operada pela AT, relativa ao exercício de 2010 da Requerente, correspondente à não aceitação como gastos para efeitos fiscais da soma dos seguintes valores:

- a. € 395.396,33: Valor contabilizado como gastos do exercício na conta 6121-29-Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas - Matérias primas, subsidiárias e de consumo-... -Cascais, transferido via conta 331-Matérias primas das contas de compras 31212-1 (€ 383.936,98) e 31213-1 (€ 11.459,35); e
- b. € 315.022,70: Valor contabilizado na conta 621-Subcontratos, correspondente a gastos igualmente imputados ao centro de custo relativo à obra do

Conforme se escreveu no Ac. do STA de 23-09-2015, proferido no processo 01034/11, e tem sido jurisprudência reiterada dos tribunais estaduais superiores, “*É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.*”.

Deste modo, procurar-se-á, em ordem a apurar a legalidade do acto tributário *sub iudice*, seguir o *iter* discursivo plasmado no RIT, de modo a apreender os seus fundamentos e aferir da sua validade.

Começa o RIT, então, por referir que no ano de 2010, a Requerente tinha em curso uma única obra, sita em ...,

Prossegue o RIT, indicando que nesse mesmo exercício a Requerente procedeu à venda de 7 fracções relativas a uma obra executada no ..., em Cascais, e uma fracção relativa a uma outra obra sita em ...,

Nota-se, de seguida, no RIT que as referidas obras estavam findas em 2010, tendo, designadamente, a obra ao ..., em Cascais, sido dada como tal a 26-01-2009.

Conclui, a AT, então que, “os gastos de produção, suportados e contabilizados pelo sujeito passivo nos exercícios em análise, respeitam à obra que se encontrava em curso nestes”.

Mais se exara no RIT, que no exercício de 2011, “o sujeito passivo (...) imputou a totalidade dos gastos com compras de matérias e fornecimentos e serviços externos à obra que se encontrava em curso –...– via conta SNC “36 – produtos e trabalhos em curso””.

No que ao exercício de 2010 diz respeito, que é o que ora nos ocupa, consta do RIT que “no exercício de 2010, verificou-se que foram imputados gastos ao centro de custo relativo à obra do ...- cujas obras de construção terminaram em 2009-01-26 -, e considerados como gastos do exercício, encargos contabilizados nas contas SNC 31212-1 e 621, nos montantes de respetivamente € 383.936,98 e € 315.022,70, que, após análise por amostragem à documentação de suporte aos registos contabilísticos, abaixo discriminada e cujas cópias integram o anexo III, se veio a confirmar respeitarem à obra sita em ..., que se encontrava em curso”.

Seguidamente, no próprio RIT, conta uma listagem dos documentos de suporte daqueles valores das contas SNC 31212-1 e 621, que, conforme documentação anexa àquele e constante do PA, se verifica resultar dos mesmos que se reportam, expressamente, à obra de

Acresce, ainda, no RIT a referência a um valor adicional de €170.988,38, relativo à obra de ..., referente a:

- a. € 89.162,53: Valor contabilizado na conta 6268-Outros fornecimentos e serviços;
- b. € 63.900,31: Valor contabilizado na conta 6813-Taxas;
- c. € 6.463,19: Valor contabilizado na conta 62639-Outros Seguros.

São estes, na íntegra, os factos em que se fundam as correcções operadas no RIT, e ora em crise, sendo certo que a Requerente aceita, na totalidade, todos esses factos.

Com efeito, não contesta a Requerente que:

- Em 2010 apenas tinha em curso a obra de ...;
- Em 2010 vendeu as fracções indicadas no RIT;
- Suportou efectivamente os encargos constantes dos documentos de suporte das contas SNC 31212-1 e 621;
- Tais gastos são relativos à obra de ...;
- No exercício de 2010 esses mesmos gastos foram imputados ao centro de custo relativo à obra do ...;
- Suportou efectivamente os encargos constantes das contas 6268, 6813 e 62639, indicados igualmente no RIT; e que
- Tais encargos são relativos à obra de

O que contesta a Requerente, é a conclusão retirada pela AT, dos referidos factos.

Prosseguindo com o RIT, é ali exposto o regime do art.º 18.º/3/a) do CIRC, concluindo-se que *“os encargos em causa, e que comprovadamente dizem respeito à obra de ..., que se encontrava em curso nos exercícios em análise, apenas deverão ser reconhecidos como tal, no exercício em que os réditos com as vendas correspondentes o forem. Devendo, desta forma, permanecer como inventários de produtos e trabalhos em curso, nos exercícios em análise.”*

Determinando-se a correcção contra a qual a Requerente se insurge, por se considerar *“não é fiscalmente aceite como gasto do exercício de 2010, o montante de € 869.945,06, (...) porque respeita a obra que se encontra em curso, e por conseguinte não gerou, ainda, os correspondentes réditos, neste exercício.”*

A Requerente, por seu lado, sustenta, em suma, que o valor de € 869.948,06, corrigido pela AT, não afectou, negativamente, o seu lucro tributável do exercício de 2010, porquanto se encontrava na conta 36 (*“produtos e trabalhos em curso”*), alegando que apenas por lapso o montante em causa não teria sido imputado ao centro de custos relativo à obra de ..., no exercício referido, tendo antes sido imputado ao centro de custos relativo à obra – finda – do ..., situação que viria a ser corrigida no exercício de 2012.

Em sede de pronúncia sobre o direito de audição exercido pela Requerente, onde esta manifestou, desde logo, a sua discordância quanto às correcções que vieram a ser efectivadas nos termos referidos, a AT começa por afirmar que *“o montante de € 878.755,00 que o sujeito*

passivo transfere, no exercício económico de 2012, da conta de existências da obra do ...- 3611-29 – para a conta de existências da obra de ...- 3611-30 – (...) foi gerado em exercícios anteriores a 2010”.

Para fundamentar tal juízo apresenta a AT o seguinte quadro:

| Conta 3611 - Produtos e Trabalhos em Curso | | (Unid: €) | | |
|--|--------------|--------------|--------------|--|
| | 2010 | 2011 | 2012 | |
| 3611-29 - ... | | | | |
| Existência Inicial (a) | 2.542.837,06 | 1.585.000,00 | 1.598.123,54 | |
| Existência Final (b) | 1.585.000,00 | 1.598.123,54 | 719.368,54 | |
| Varição (c=b-a) | -957.837,06 | 13.123,54 | -878.755,00 | |
| 3611-30 - ... | | | | |
| Existência Inicial (a) | 0,00 | 900.000,00 | 1.516.787,49 | |
| Existência Final (b) | 900.000,00 | 1.516.787,49 | 3.439.518,96 | |
| Varição (c=b-a) | 900.000,00 | 616.787,49 | 1.922.731,47 | |

Nota-se, então, no RIT, para além do mais, que “em 2010 a conta relativa às existências da obra do ..., que apenas se referia a 2, frações que permaneciam por vender, apresentava um saldo de 1.585.000,00 que transitou para o exercício seguinte”, e que naquele mesmo ano “o saldo final da conta de produtos e trabalhos em curso, da obra do ..., é inferior ao seu saldo inicial”.

Conclui-se, nessa sequência, no RIT, que “o custo de produção das frações alienadas neste exercício, corresponde em parte ao valor transitado de exercícios anteriores e que se encontrava acumulado no saldo inicial”.

Salienta-se, ainda, no RIT, que não foi “explicitado o método de apuramento do custo de produção das frações alienadas”, bem como que “é difícil explicitar o método de apuramento”, reconhecendo-se que são “considerados exagerados os valores de gastos capitalizados face ao número de frações a transmitir”, julga-se ali que “são os gastos transferidos aleatoriamente para outras obras em curso”.

Mais se assevera, no RIT, que os “montantes contabilizados nas referidas contas da classe 6, no final do período, quando do apuramento de resultados, não foram transferidos para a conta correspondente aos produtos e trabalhos em curso, mediante integração na existência final destes, uma vez que o saldo desta conta (3611-29) diminuiu no exercício de

2010, ou seja, o valor da respetiva existência final do período de tributação é inferior ao verificado no início do mesmo período (existência inicial)”.

Resumindo, conclui-se no RIT, que “*contrariamente ao alegado pelo sujeito passivo quando do exercício do direito de audição, o montante por si transferido em 2012, para a obra de ..., respeita a encargos suportados em exercícios anteriores a 2010, cujo saldo transitou para os anos seguintes*”.

Neste quadro, *quid iuris?*

*

Conforme se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 05-03-2015, proferido no processo 03108/09, “*Se o procedimento de liquidação foi da iniciativa da Administração Tributária e Aduaneira, esta terá o ónus por força do artigo 74º da LGT de demonstrar a ocorrência dos factos de que deriva o direito à liquidação (o facto-pressuposto da existência, qualificação e quantificação do facto tributário)*”.

Sendo esse o caso, ou seja, estando em causa um procedimento de liquidação da iniciativa da AT, haverá então que aferir se a mesma cumpre o ónus formulado no aresto transcrito.

Conforme decorre do previamente exposto, a liquidação emitida pela AT, e contestada pela Requerente, assente essencialmente nos seguintes fundamentos:

- A Requerente contabilizou, no exercício de 2010, o valor total de € 869.948,06, relativo a gastos com a obra de ..., obra esta que, naquele exercício se encontrava em curso, e da qual, no mesmo exercício, não realizou qualquer venda;

- O referido valor contribuiu negativamente para o cômputo do lucro tributável da Requerente no ano de 2010, porquanto não foi contabilizado, concomitantemente, como inventários de produtos e trabalhos em curso, na conta SNC 36.

- Pelo que o mesmo referido valor deverá acrescer ao lucro tributável da Requerente, nos termos do regime do art.º 18.º/3/a) do CIRC, nos termos do qual apenas deverão ser reconhecidos como tal, no exercício em que os réditos com as vendas correspondentes o forem.

Ora, ressalvado o respeito devido, não se poderá ratificar o entendimento da AT nem, consequentemente, as correcções que dele decorrem.

O regime do acréscimo ou periodização económica, patente no § 22 da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística refere o seguinte:

"... a fim de satisfazerem os seus objetivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-se informação acerca das transações passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas...".

Neste sentido, os gastos e os rendimentos devem ser imputados ao período a que efetivamente respeitam, independentemente do momento em que ocorra o seu pagamento ou recebimento. Tal procedimento não está dependente do valor da operação ou sua materialidade, devendo, em princípio, ser respeitado.

O Código do IRC, no seu artigo 17.º - Determinação do lucro tributável, na alínea a) do n.º 3, estipula que para permitir este apuramento, a contabilidade deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística, pelo que a aplicação do princípio atrás mencionado vigora também em matéria de fiscalidade, como também impõe o artigo 18.º - Periodização do lucro tributável, no seu n.º 1, e que se transcreve:

"Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica".

Ou seja, conceptualmente, o artigo 18.º do Código do IRC procura acompanhar o tratamento contabilístico, prevendo também a periodização do lucro tributável.

Não obstante, a aplicação do princípio da periodização do lucro tributável operada pela AT não se apresenta conforme ao que tem sido o entendimento recorrente da jurisprudência na matéria, que tem julgado que:

“III - O princípio da especialização dos exercícios visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram.

IV - Contudo esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.”²

Como se escreveu no Ac. do STA de 09-05-2012, proferido no processo 0269/12:

“Constitui igualmente jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal que a rigidez deste princípio tem de ser colmatada ou temperada com a invocação do princípio da justiça, nas situações em que, estando já ultrapassados todos os prazos de revisão do acto tributário e não havendo prejuízo para o Estado, se deve evitar cair numa injustiça não justificada para o administrado.”.

Sintetizando, o Acórdão de 02-03-2016, proferido no processo 01204/13, também do STA, refere que:

“Importa apreender que:

1) a imputação de um proveito ou de um custo a um determinado exercício obedece a um critério económico e não a um critério financeiro.

e,

2) que o princípio da especialização de exercícios não é rígido antes deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio constitucional da Justiça.”.

Tem-se, assim, por pacífico que o princípio da periodização do lucro tributável, contido no art.º 18.º do CIRC, deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 5.º/2

² Cfr. Ac. de 14-03-2018, proferido no processo 0716/13. No mesmo sentido, p. ex., podem ver-se os Acs. do STA de 02-04-2008 (p. 0807/07), de 25-06-2008 (processo 0291/08),

da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

Ora, no caso o que se verifica, com relevância, para o caso é o seguinte:

- A Requerente, no final do exercício de 2010, tinha inscrito na conta SNC 36-1 o montante total de € 2.602.261,25;

- Deste valor, o montante de € 117.261,25, estava inscrito no centro de custo (4), o montante de € 1.585.000,00, estava inscrito no centro de custo (29), e o montante de € 900.000,00 estava inscrito no centro de custo (30).

Mais se verifica que:

- o centro de custo (29) é relativo à obra do ..., da qual foram vendidas 7 fracções no ano de 2010, e da qual ficaram por vender 2 fracções;

- esse centro de custo registou, na sua subconta SNC 36-11-29, no ano de 2010, uma variação negativa de € 957.837,06, passando de € 2.542.837,06 para € 1.585.000,00;

- o valor inscrito na subconta SNC 36-11-30 (centro de custo (30), obra de ...), no ano de 2010, respeita, exclusivamente, ao custo de aquisição do respectivo terreno.

Ora, desde logo, o que ressalta do exposto é que o valor inscrito na subconta SNC 36-11-29, no final do exercício de 2010, é manifestamente exagerado, conforme o próprio RIT o reconhece em sede de pronúncia sobre a audiência prévia da Requerente, referindo que são *“considerados exagerados os valores de gastos capitalizados face ao número de fracções a transmitir”*.

E que assim é não restam quaisquer dúvidas, face aos dados apurados no próprio RIT. Como se referiu, no que diz respeito à obra do ..., verifica-se que em 2010 foram vendidas 7 fracções e o valor inscrito subconta SNC 36-11-29 diminuiu € 957.837,06, ficando com um saldo de € 1.585.000,00, com apenas duas fracções por vender.

Ou seja:

- a venda de 7 fracções implicou a redução da subconta SNC 36-11-29 em € 957.837,06;
- ficando por imputar € 1.585.000,00 a apenas duas fracções!

Face a tal constatação das duas uma:

- Ou se aceita que o valor inscrito naquela conta SNC 36-11-29, no final do exercício de 2010, inclui os gastos que a Requerente suportou na obra de ..., e que foram erroneamente contabilizados na conta SNC 36-11-29, em lugar de o serem na conta SNC 36-11-30, conforme sustenta a Requerente;

- Ou se considera, como acaba por se fazer no RIT, em sede de pronúncia sobre a audiência prévia da Requerente, que o valor inscrito naquela conta SNC 36-11-29, no final do exercício de 2010, *“respeita a encargos suportados em exercícios anteriores a 2010, cujo saldo transitou para os anos seguintes”*.

Neste caso, que foi aquele que foi assumido no RIT, uma conclusão se impõe: a de que **o valor inscrito na conta SNC 36-11-29 está a contribuir positivamente para o cômputo do lucro tributável da Requerente, num valor desconforme ao rendimento real da Requerente.**

Efectivamente, se, como postula a AT no RIT, o valor inscrito naquela conta SNC 36-11-29 *“respeita a encargos suportados em exercícios anteriores a 2010, cujo saldo transitou para os anos seguintes”*, e é exagerado *“face ao número de frações a transmitir”*, apenas se pode concluir que aquele valor inclui encargos que **deveriam ter contribuído negativamente para o cômputo do lucro tributável da Requerente, em exercícios anteriores a 2010.**

Ora, a AT não coloca em causa a efectividade dos montantes inscritos naquela conta SNC 36-11-29.

Não se coloca, igualmente, a possibilidade de a não consideração dos valores que a AT qualificou como referentes a exercícios anteriores, nos exercícios respectivos, tenha tido subjacente o propósito de manipular o lucro tributável entre exercícios, de modo a obter vantagens fiscais.

Daí que, em obediência à norma aplicada pela AT, o art.º 18.º/3 do CIRC, interpretado nos termos da jurisprudência exposta, deveria a AT ter considerado, como componente negativa do lucro tributável da Requerente o montante que a própria detectou como exagerado, inscrito no exercício de 2010, na conta SNC 36-11-29 da Requerente.

Com efeito, não estando em causa, quaisquer omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios, ter-se-á de concluir que a correcção

ora em apreço se deu em violação do disposto no art.º 18.º do IRC, interpretado nos termos da jurisprudência citada.

Note-se que não está, na perspectiva que se vem de expor, em questão a aplicação do regime da periodização do lucro tributável aos gastos que a Requerente contabilizou relativos à obra em curso e não finalizada (...), mas a sua aplicação apenas nessa parte, e não também aos valores inscritos na conta SNC 36-11-29.

É que, constatando a AT que o montante inscrito naquela conta era, notoriamente e nos termos previamente expostos, exagerado, e não tendo reunido nenhum indício de que os valores ali inscritos resultaram de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios, deveria a AT, nos termos determinados pela jurisprudência citada, considerar, no exercício em que operou as correcções por aplicação das regras relativas à periodização do lucro tributável, interpretadas *“de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores”*.

Por outro lado, e mesmo que assim não se entendesse, sempre se haveria de concluir pela anulabilidade do acto, nos termos do art.º 100.º/1 do CPPT, que dispõe que: *“Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.”*

Com efeito, repristinando o supra-citado Acórdão do TCA-Sul de 05-03-2015, proferido no processo 03108/09, no caso a AT *“terá o ónus por força do artigo 74º da LGT de demonstrar a ocorrência dos factos de que deriva o direito à liquidação (o facto-pressuposto da existência, qualificação e quantificação do facto tributário)”*.

Ora, no que diz respeito à quantificação do facto tributário – que no caso do IRC consiste no lucro efectivamente verificados em cada ano – não se pode deixar de considerar, muito por força do previamente exposto, existirem fundadas dúvidas sobre se o mesmo corresponde, ou não, ao montante que resulta que intervenção correctiva da AT, e ora sob sindicância.

Assim, e como previamente se expôs, do quanto consta do RIT – que circunscreve os fundamentos da correcção operada – o que se apura, para lá de qualquer dúvida (até porque é admitido pela própria AT) é que o montante inscrito na conta SNC 36-11-29 da Requerente, no

termo do exercício de 2010, e que contribui positivamente para o cálculo do lucro tributável sujeito a imposto na liquidação oficiosa *sub iudice*, é notoriamente exagerado.

Como também se expôs, no caso concreto são apresentadas duas possibilidades que podem estar na génese de tal anomalia, a saber:

- o valor inscrito naquela conta SNC 36-11-29, no final do exercício de 2010, inclui os gastos que a Requerente suportou na obra de ..., e que foram erroneamente contabilizados na conta SNC 36-11-29, em lugar de o serem na conta SNC 36-11-30, conforme sustenta a Requerente; ou

- o valor inscrito naquela conta SNC 36-11-29, no final do exercício de 2010, “*respeita a encargos suportados em exercícios anteriores a 2010, cujo saldo transitou para os anos seguintes*”, conforme se sustenta no RIT, em sede de pronúncia sobre a audiência prévia da Requerente.

Como também se teve oportunidade de expor anteriormente, o RIT sustenta-se nesta última hipótese, com base em “*que o saldo desta conta (3611-29) diminuiu no exercício de 2010, ou seja, o valor da respetiva existência final do período de tributação é inferior ao verificado no início do mesmo período (existência inicial)*”.

Ora, a mera diminuição do saldo da conta SNC 36-11-29 não permite, *de per si*, concluir, com exclusão de outras hipóteses, que não foram ali inscritas, conforme sustenta a Requerente, valores que deveriam ter sido inscritos na conta SNC 36-11-30, e que por lapso não o foram.

Com efeitos, tendo-se verificado um volume de vendas significativo (7 e em 9), nos *stocks* a que se reportava o centro de custo 29, e não se tendo verificado uma diminuição, mínima ou aproximadamente, proporcional, na conta SNC 36-11-29 poder-se-á concluir com igual legitimidade que a desproporção do montante final inscrito naquela conta, no exercício de 2010 “*respeita a encargos suportados em exercícios anteriores a 2010, cujo saldo transitou para os anos seguintes*”, conforme se sustenta no RIT, como que resulta de gastos que a Requerente suportou na obra de ..., e que foram erroneamente contabilizados na conta SNC 36-11-29, em lugar de o serem na conta SNC 36-11-30, conforme sustenta a Requerente.

Ora, não havendo, no RIT e na respectiva documentação de suporte, quaisquer fundamentos que possam sanar tal dúvida, haverá sempre que concluir que a AT não deu cabal cumprimento ao ónus “*de demonstrar a ocorrência dos factos de que deriva o direito à*

liquidação”, designadamente no que diz respeito à quantificação do facto tributário, quedando-se uma dúvida que, por força do disposto no art.º 100.º/1 do CPPT³, determinará a anulação do acto tributário *sub iudice*, procedendo, assim, o pedido arbitral.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular parcialmente o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2014... de 05/11/2014, referente ao ano de 2010, e respectivos juros compensatórios, no valor total de € 262.749,40, na parte respeitante ao valor de € 869.948,06, acrescido à matéria colectável, bem como dos actos de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico que tiveram aquele acto de liquidação como objecto;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 262.749,40, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

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 pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

³ Cfr. Acórdão do TCA-Sul de 05-03-2015, proferido no processo 03108/09, já citado, onde se lê que “*É de admitir a possibilidade de operar com a fundada dúvida a que se refere o artigo 100º do CPPT, quando a dúvida se refere à legalidade da actuação da administração.*”.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Julho de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Hugo Freire Gomes)

O Árbitro Vogal

(Ana Teixeira de Sousa)