

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 191/2018-T

Tema: IRC e IVA; Apuramento da matéria colectável; incumprimento do ónus da prova quanto à verificação dos pressupostos da aplicação de métodos directos.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro-presidente), Miguel Patrício e Adelaide Moura (árbitros vogais), designados, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. **A..., Lda.**, NIF ..., com sede na Rua do ... n.º..., ..., ..., (doravante A... ou Requerente) apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral coletivo, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante RJAT), em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante AT ou Requerida), com vista à apreciação da ilegalidade dos actos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) referentes aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, e correspondentes juros compensatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

2.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) 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 coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.2. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

2.3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 25 de junho de 2018.

3. A fundamentar o pedido argumenta, em síntese, a Requerente:

- a) Depois de pedir a cumulação de pedidos começa por suscitar a caducidade da liquidação no que se referem às correções relativas ao exercício de 2012, por violação do disposto no n.º 5 do artigo 45º, da LGT, com a redação dada pelo artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que alarga o prazo de caducidade para o termo do processo-crime (arquivamento ou trânsito em julgado da sentença), acrescido de um ano.
- b) Para a Requerente a *ratio* desta norma não consente à AT a promoção de liquidações adicionais de imposto, para além do prazo normal de caducidade, com respeito a factos relativamente aos quais não foi instaurado inquérito criminal.
- c) A mera abertura de um processo de inquérito, não permite à AT, sem mais, proceder à liquidação de todo e qualquer imposto (no caso, retenções de IRS) sem observância do prazo normal de caducidade, tornando-se necessário que exista **identidade** entre os factos investigados, e que justificaram a instauração do processo de inquérito, e os factos geradores de imposto.
- d) Termina o SP que não tendo a AT, no RIT elaborado, indicado os factos a que se refere o processo de inquérito n.º .../15...T9..., nem autorizado a sua consulta, fica por saber se, de facto, a caducidade da liquidação de 2012 ocorreu ou não.
- e) Nestes termos, terá a AT, em defesa do seu direito a liquidar para além do prazo normal de caducidade, que fazer prova de que existe identidade entre os factos que presidiram à instauração do processo de inquérito e os que constituem o fundamento da liquidação produzida relativamente a 2012.
- f) A inspeção à Requerente decorreu em simultâneo com ações inspetivas ao seu sócio-gerente B... e ao cônjuge deste, C..., que autorizaram, voluntariamente, o

- acesso a toda a informação bancária referente às contas por si tituladas, as quais abrangeram os mesmos exercícios de 2012 a 2015, inclusive;
- g) No âmbito das referidas inspeções, a AT identificou alguns movimentos a débito, cheques emitidos, e a crédito, depósitos e transferências, que requeriam justificação, pelo que procedeu, em 21/07/2017, à notificação daqueles (sócio-gerente e seu cônjuge) para prestação de esclarecimentos.
- h) A AT considerou que as justificações fornecidas não se apresentavam credíveis ou devidamente comprovadas, vindo a concluir que, estando verificado que existia mistura dos movimentos financeiros de âmbito particular com os referentes à atividade empresarial da Requerente, as verbas depositadas nas suas contas bancárias, cuja explicação não foi aceite, respeitavam a fundos provenientes de rendimentos / ganhos da Requerente, omitidos às demonstrações financeiras e às declarações fiscais desta.
- i) É a partir daqui que a AT conclui que os montantes em causa são provenientes de vendas/serviços prestados realizados no âmbito da atividade da Requerente, como segue:
- a) Foram omitidos ganhos suscetíveis de tributação em IRC;
 - b) Não foi liquidado IVA sobre a faturação omitida;
 - c) Aquele sócio-gerente e esposa apropriaram-se dos valores correspondentes às vendas / serviços prestados omitidos, embora este aspeto seja apenas relevante para o outro processo relativo ao IRS.
- j) Os montantes considerados pela AT para efeitos de tributação (rendimentos omitidos para efeitos de IRC e operações sujeitas para efeitos de IVA), conotando-os com vendas/serviços prestados da Requerente, ascendem a € 62.556,25, € 201.525,00, € 207.179,20 e € 124.420,94, para os exercícios de 2012 a 2015, respetivamente.
- k) Quanto ao IRC, os montantes depositados nas contas bancárias de B... e seu cônjuge foram objeto de acréscimo aos resultados tributáveis declarados pela Requerente nos diferentes exercícios, em conformidade com o artº 20º do CIRC, tendo originado os seguintes montantes de imposto liquidado:

ANO	ACRÉSCIMO TAXA	IMPOSTO
	(Euros)	(Euros)
2012	65 556,25 25%	12 522,82
2013	201 525,00 25%	50 381,25
2014	207 179,20 23%	47 651,22
2015	124 420,94 21%	26 28,40

- l) Quanto ao IVA, os montantes depositados nas contas bancárias de B... e seu cônjuge foram consideradas operações sujeitas a IVA nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 1º do CIVA, originando liquidações adicionais de IVA, por aplicação da taxa de 23%, por observação do disposto na alínea c) do nº 1 do artº 18º daquele diploma, reportadas aos seguintes períodos:

PERÍODO	ACRÉSCIMO TAXA	IMPOSTO
	(Euros)	(Euros)
2013/01	118 000,00 23%	27 140,00
2013/03	40 000,00 23%	9 200,00
2013/04	4 145,00 23%	953,35
2013/07	4 300,00 23%	989,00
2013/08	13 530,00 23%	3 111,90
2013/10	1 550,00 23%	356,50
2013/12	20 000,00 23%	4 600,00
TOTAL 2013	201 525,00	46 350,75
2014/01	131 911,25 23%	30 339,59
2014/02	8 000,00 23%	1 840,00
2014/04	3 500,00 23%	805,00
2014/05	2 000,00 23%	460,00

2014/06	2 000,00	23%	460,00	
2014/07	1 900,00	23%	437,00	
2017/09	7 000,00	23%	1 610,00	
2017/10	32 000,00	23%	7 360,00	
2014/11	9 170,00	23%	2 109,10	
2014/12	9 697,95	23%	2 230,53	
TOTAL 2014	207 179,20		47 651,22	
2015/01	9 500,00	23%	2 185,00	
2015/02	3 050,00	23%	701,50	
2015/03	5 600,00	23%	1 288,00	
2015/05	3 750,00	23%	862,50	
2015/06	19 000,00	23%	4 370,00	
2015/07	20 000,00	23%	4 600,00	
2015/08	26 295,94	23%	6 048,07	
2015/09	11 265,00	23%	2 590,95	
2015/10	19 060,00	23%	4 383,80	
2015/11	5 300,00	23%	1 219,00	
2015/12	1 600,00	23%	368,00	
TOTAL 2015	124 420,94		27	616,82

- m) A AT, no seu RIT, não demonstra ter investigado os movimentos financeiros de B... e seu cônjuge, C..., com a necessária profundidade, nem apresentou qualquer facto, ou mesmo mero indício, de que os movimentos que estão na base da tributação respeitavam à Requerente.
- n) Verificam-se os pressupostos para aplicação do regime das manifestações de fortuna, disciplinado pelo n.º 1, alínea f), do art.º 87.º da Lei Geral Tributária (LGT).
- o) Mas a AT envolveu a Requerente, refletindo nela as consequências do que investigou e apurou em sede dos contribuintes B... e seu cônjuge, C... .
- p) A AT concluiu que os movimentos financeiros a crédito das contas bancárias tituladas por aqueles, não justificados, respeitavam a “... *fundos provenientes de*

rendimentos /ganhos da atividade da A..., que foram omitidos das demonstrações financeiras e para efeitos fiscais”

- q) A AT não introduziu qualquer tipo de prova, juntando elementos que pudessem, pelo menos, fazer vislumbrar, ainda que por presunção, que as verbas em causa correspondiam a vendas/prestações de serviços respeitantes à atividade da Requerente.
- r) A AT fez presunções sem apresentar fundamentação e escolheu a forma de tributação direta.
- s) Os atos tributários não se apresentam devidamente fundamentados, seja do ponto de vista formal, com a apresentação de motivos coerentes e credíveis, seja do substancial, já que a AT não menciona situações reais e concretas que possam suportar as conclusões retiradas.
- t) A AT, em sede do procedimento de inspeção, não logrou obter elementos factuais que demonstrassem ou, mesmo indiciassem seriamente, a existência da omissão daqueles proveitos aos registos contabilísticos, com a consequente violação do art.º 74.º da LGT.
- u) Atentas as razões apontadas a Requerente conclui que se impõe a desconsideração das operações, vendas e/ou serviços prestados no âmbito da atividade da Requerente, que a AT presume efetuadas, nos montantes de € 62.556,25, € 201.525,00, € 207.179,20 e € 124.420,94 e para os anos de 2012 a 2015.

4. Na Resposta a Requerida respondeu, por exceção e impugnação, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

- a) Na defesa por exceção a Requerida invoca a ilegalidade da cumulação de pedidos, uma vez que os pedidos formulados respeitam a diferentes atos tributários (liquidações de IVA e de IRC) e não dependem da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- b) Por impugnação alega a Requerida, entre o mais, que a sociedade A..., LDA., doravante designada por Requerente, dedica-se ao aluguer de equipamentos para a construção civil, à preparação de terrenos para construção (terraplanagens, demolições) e à construção de muros em alvenaria e pedra velha.

c) O volume de negócios declarados pela Requerente foi o seguinte:

Ano de Exercício			
2012	2013	2014	2015
€1.907.054,82	€ 1.957.528,55	€1.881.960,18	€2.383.173,02

d) A Direção de Finanças do Porto/Divisão de Processos Criminais Fiscais foi notificada de despacho do DIAP de ... proferido no âmbito do processo nº ...15...T9..., do qual, resumidamente, decorre designadamente o seguinte:

a) *“(...) existem movimentos suspeitos de elevadas quantias em dinheiro, nomeadamente três cheques num total de 1.12.000,00€, seis transferências de 210.647,46€, cinco de 205.000,00€ entre outras que indiciam que a conta dos suspeitos B... e esposa C... está a ser utilizada para movimentar fundos resultantes da actividade da empresa A... Lda.”*

b) *“(...) determino que as investigações e os ulteriores termos dos presentes autos sejam tramitados sob o **regime de segredo de justiça**, durante a fase de Inquérito e pelo período de tempo máximo legalmente permitido.*

c) *“(...) atenta a acção inspectiva que está em curso, e a qual deverá ser efectuada pela A.T. deverão os presentes autos ser investigados com uma equipa mista, mantendo-se a eventual investigação do crime fiscal a cargo da A.T.»*

e) No seguimento do Processo nº .../15...T9... e a coberto de Ordens de Serviço foram desencadeados procedimentos de inspeção aos exercícios de 2012 a 2015.

f) Da análise aos elementos contabilísticos aos referidos exercícios, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) apuraram o seguinte:

g) Quanto ao IRC

a) Rendimentos de Capitais

- (i) A ação inspetiva à A..., decorreu em simultâneo com as ações inspetivas ao sócio-gerente B... e seu cônjuge, C... . As ações tiveram como incidência temporal os exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015.
- (ii) O sócio-gerente e seu cônjuge, nos exercícios de 2012 a 2015 declaram apenas Rendimentos do Trabalho Dependente (Categoria A), obtidos da A..., nos seguintes montantes anuais:

Ano	B...	C...	Total
2012	14 000,00	8 500,00	22 500,00
2013	12 000,00	7 000,00	19 000,00
2014	12 000,00	7 020,00	19 020,00
2015	12 000,00	11 030,00	23 030,00

- (iii) Em 2015, que é o ano em que o valor anual dos rendimentos declarados é mais elevado, o rendimento mensal líquido do casal é inferior a 1.750 Euros, tendo o casal sido reembolsado da totalidade do imposto retido relativo aos rendimentos do trabalho dependente declarados.
- (iv) No entanto, as demonstrações financeiras da A... evidenciam que nesse mesmo exercício financiamentos avultados realizados pelo sócio-gerente B..., concretizados sob a forma de conta-corrente, registados na conta SNC 25321.
- (v) A conta SNC 25321 apresentava em 1 de janeiro de 2012 um saldo credor de 352.091,93 Euros e termina em 2015 com um saldo credor de 1.088.612,00 Euros. Os movimentos a crédito na referida conta SNC 25321 respeitam a pagamentos diretos a fornecedores efetuados pelo sócio-gerente e também a crédito concedido por este destinado a suprir carências de tesouraria.
- (vi) De 2012 a 2015 a A... efetuou elevados investimentos na renovação de máquinas/equipamentos de transporte que aluga na prossecução da sua atividade, tendo apenas recorrido ao financiamento por parte do referido sócio-gerente.

- (vii) Nos exercícios de 2012 e 2013 a Conta SNC 111 Caixa apresenta saldos mensais de valor muito elevado, o que significa que os pagamentos efetuados pela A... foram bastante inferiores aos levantamentos bancários efetuados.
- (viii) Nos exercícios de 2014 e 2015, a mesma conta apresenta, na quase totalidade dos meses, saldos negativos e de valor muito elevado, o que indicia a omissão de rendimentos.

SALDO CONTA SNC 111 CAIXA	2012	2013	2014	2015
Janeiro	73 586,38	104 891,26	1 647,46	-94 905,91
Fevereiro	78 769,61	102 857,73	2 932,91	-103 428,21
Março	82 384,56	90 070,35	-15 521,40	-110 896,46
Abril	94 196,27	80 558,42	-35 913,51	-114 603,10
Maior	80 111,58	88 652,26	-38 009,09	-196 329,22
Junho	89 190,65	62 669,59	-46 209,08	-191 220,61
Julho	101 218,53	55 317,89	-41 679,72	-175 003,89
Agosto	118 952,80	46 216,85	-55 856,58	-174 951,69
Setembro	108 733,45	29 440,09	-72 506,55	-100 035,76
Outubro	125 452,73	22 580,24	-77 603,95	-52 204,35
Novembro	118 962,25	28 995,06	-79 175,63	17 180,10
Dezembro	110 022,20	2 596,19	-93 010,25	3 979,19

- (ix) Da análise dos extratos bancários das contas do sócio-gerente e seu cônjuge resultam movimentos financeiros associados à A... .
- (x) Em suma, a gestão dos recursos financeiros da A... foi feita de forma pouco clara e precisa, e os registos bancários revelam uma mistura de movimentos de natureza particular com os empresariais, e os créditos

nas contas bancárias do sócio-gerente e seu cônjuge respeitam a fundos provenientes de rendimentos/ganhos da atividade da A..., que foram omitidos das demonstrações financeiras e para efeitos fiscais.

h) Correções à matéria coletável

- (i) No exercício de 2012 a Requerente não declarou 62.556,25 Euros.
- (ii) No exercício de 2013 a Requerente omitiu 12.000,00 Euros de rendimento associado à alienação de uma viatura.
- (iii) No exercício de 2013 a Requerente não declarou o montante de 201.525,00 Euros associados a fundos creditados nas contas bancárias do sócio-gerente e seu cônjuge.
- (iv) No exercício de 2014 a Requerente não declarou o montante de 207.179,20 Euros associados a fundos creditados nas contas bancárias do sócio-gerente e seu cônjuge.
- (v) No exercício de 2015 a Requerente não declarou o montante de 124.420,94 Euros associados a fundos creditados nas contas bancárias do sócio-gerente e seu cônjuge.

i) Quanto ao IVA

a) Falta de liquidação de IVA

Os rendimentos não declarados (rendimentos omitidos) pela Requerida nos exercícios de 2012 a 2015 constituem operações sujeitas a IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, originando liquidações adicionais de IVA, à taxa de 23%, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, nos seguintes montantes:

Totais	Rendimentos omitidos	IVA em falta 23%)
2012	62 556,25	14 387,94
2013	201 525,00	46 350,75
2014	207 179,20	47 651,22
2015	124 420,94	28 616,82

- j) Quanto à alegada caducidade do direito à liquidação referente ao ano de 2012, suscitada pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral, alega a Requerida que na sequência da instauração do processo de inquérito n.º .../15...T9..., o prazo para a conclusão dos procedimentos inspetivos foi suspenso, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA, tendo a Requerente sido notificada, via postal.
- k) Consequentemente, ficou também suspenso o prazo de caducidade do direito à liquidação de impostos, nos termos do n.º 1 do artigo 46º da LGT.
- l) De referir que, durante o procedimento inspetivo, nas diversas reuniões com o sócio-gerente e o contabilista certificado, assim como no RIT, não foram indicados os factos mencionados no inquérito atendendo a que, por despacho do Ministério Público de ..., foi decretado que o mesmo se encontrava em segredo de justiça, ao abrigo do preceituado no n.º 3 do art. 86.º do Código do Processo Penal.
- m) Quanto à determinação de operações omitidas, alega, em síntese, a Requerida “que os factos apurados durante os procedimentos inspetivos, à Requerente e a B... e C..., descritos nas páginas 8 a 15 do RIT, nomeadamente:
- as irregularidades identificadas nos circuitos financeiros da empresa, com o incumprimento do estipulado no art.º 63.º da LGT e os saldos anormais evidenciados na conta SNC 111 Caixa, demonstrativos da falta de clareza, exatidão e credibilidade dos mesmos;
 - o número muito significativo de movimentos identificados na análise das contas tituladas por B... e C..., como estando associados à A... (empréstimos concedidos pelo sócio e reembolso dos mesmos, pagamentos a fornecedores, cheques emitidos para particulares associados a entidades relacionadas com a empresa, um número muito significativo de cheques emitidos ao portador, de montante superior €1.000, procedimento atípico de uma conta particular);
 - a falta de comprovação credível das poucas justificação apresentadas para os diversos depósitos em numerário e transferências, identificados nas contas particulares, são demonstrativos de que os mesmos respeitavam a “fundos

- provenientes de rendimentos/ganhos da atividade da A..., que foram omitidos das demonstrações financeiras e para efeitos fiscais”.
- n) Conclui a Requerida que a Requerente se escuda “em considerações genéricas e abstractas sobre pretensas violações de princípios ou até mesmo sugerindo os mecanismos que a AT deveria ter desencadeado para, aplicar métodos de tributação indirecta”.
- o) “Impunha-se, isso sim, apresentar meios de prova e contrariar de forma real e concreta, as correcções feitas pela AT, as quais estão escudadas e resultam de inúmeras e comprovadas diligências junto de variadíssimas instituições, perfeitamente evidenciadas no Processo Administrativo ora junto, veja-se a titulo de exemplo a síntese constante da Informação a fls. 162 do Ficheiro 2 do PA, cujo teor aqui se considera integralmente reproduzido.”
- p) “Relativamente à quantificação dos rendimentos de capitais, sublinha-se o facto de a mesma ter sido efectuada de um forma directa e exacta, pois os montantes de €62.556,25, €201.525,00, €207.179,20 e €124.420,94, acrescidos aos rendimentos declarados dos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015, respectivamente, resultaram da soma dos créditos (depósitos e transferências) relevados mensalmente, nas contas bancárias particulares, tituladas pelo casal, cuja origem não foi justificada, verificando-se que os montantes não foram estimados ou presumidos, pelo que não se verificaram as condições previstas no art.º 87.º da LGT, necessárias, para a realização de avaliação indirecta.”

5. A Requerente exerceu o direito de contraditório em relação à matéria de excepção defendendo a improcedência da mesma.

6. Por despacho de 29 de Dezembro foi dispensada a reunião do artigo 18.º do RJAT e designado o dia 23 de Dezembro de 2018 para proferir Decisão Arbitral, prazo prorrogado, por despacho de 19 de Dezembro de 2018, para o dia 25 de Fevereiro.

7. As partes não produziram alegações escritas.

II. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe no art. 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Notificada para o efeito, a ora Requerente respondeu à excepção de não cumulação de pedidos suscitada pela AT.

A AT suscitou, na sua resposta, excepção de não cumulação de pedidos, por entender que existe “obstáculo à cumulação derivado do regime especial previsto no artigo 3.º do RJAT”.

No entender da AT, “o facto de os pedidos resultarem da mesma acção inspectiva não implica que estejamos perante a possibilidade legal de cumulação prevista no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, uma vez que os pedidos formulados nos presentes autos respeitam a diferentes actos tributários, mais concretamente a liquidações de IRC e de IVA, e não dependem da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.

Em sua defesa, a AT invoca o que se expendeu na decisão arbitral proferida no processo n.º 73/2014-T, nomeadamente, com maior relevância, o seguinte excerto: “*«quando é impugnado mais do que um acto de liquidação, apenas nos casos indicados no art. 3.º, n.º 1, do RJAT haverá possibilidade de cumular pedidos quando a sua procedência dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.*”

No caso em apreço, são impugnados actos diferentes, de liquidação de IVA e IRC, e quanto a este último imposto, para além de serem invocadas ilegalidades que decorrem dos factos invocados para efeitos de IVA respeitantes a vendas de mercadorias, há outras relativas a despesas de representação, que nada têm a ver com aquelas.

Assim, não é possível cumular o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IVA com o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRC, na parte em que este se reporta a correcção à matéria tributável derivada de despesas de representação.»

A AT invoca, ainda, em abono da sua posição, o que foi decidido na decisão arbitral proferida no processo n.º 757/2015-T: “«Analisando o n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, verificamos que a cumulação de pedidos é admitida desde que 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, norma que vem no seguimento do artigo 104.º do CPPT e que exige a verificação simultânea de dois requisitos, a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. Diga-se que, apesar de podermos estar perante as mesmas circunstâncias de facto ou semelhantes para ambos os pedidos, o certo, é que aos mesmos não são aplicáveis os mesmos princípios ou regras de direito, no caso do IVA, são aplicáveis as normas do CIVA10 e no caso do IRC as o CIRC11. Daí, entende o tribunal, não se verificarem cumulativamente as condições exigidas pelo normativo em análise, e consequentemente não ser admissível a cumulação dos pedidos formulados pela requerente.»”

Notificada para responder à referida excepção, a ora Requerente veio dizer, em síntese, que “a apreciação do pedido não envolve a apreciação de quaisquer normas específicas de cada um daqueles impostos mas, tão só, os fundamentos invocados pela AT para concluir pela existência de vendas omitidas”.

Cumpra analisar e decidir.

A este respeito, o art. 3.º, n.º 1, do RJAT, preceitua que «*A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos 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.*».

Por seu turno, o art. 104.º do CPPT¹ prevê que a cumulação de pedidos é admissível em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

No entendimento da Requerida, muito embora os pedidos da Requerente resultem de uma mesma acção inspectiva, os mesmos dizem respeito a diferentes actos tributários (IRC e IVA), pelo que não dependem da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, razão pela qual se considera que não está verificado o requisito da coincidência ou identidade entre os mesmos.

Em sede de contraditório, a Requerente veio defender que se encontram preenchidos os pressupostos legais de que depende a cumulação de pedidos, porque entende que “os fundamentos das liquidações de IRC e de IVA, de que se pede a anulação, encontram-se apoiados na identificação dos mesmos factos, designadamente a deteção de movimentos financeiros de entrada nas contas bancárias dos sócios não justificados, e no enquadramento que dos mesmos a AT veio a fazer”. Acrescenta a Requerente que “a apreciação do pedido não envolve a apreciação de quaisquer normas específicas de cada

¹ Este artigo é aqui mencionado porque a Requerida cita, na sua resposta, a decisão proferida no processo n.º 757/2015-T (uma decisão que fez uso do referido artigo). Contudo, no processo arbitral tributário, este artigo é só de aplicação subsidiária (vd. art. 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT). Como bem refere, a este respeito, Jorge Lopes de Sousa (no seu “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, in: *Guia da Arbitragem Tributária*, 2013, pp. 145-6), “o facto de no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, não se fazer referência à identidade de tributos revela que não existe, em relação aos tribunais arbitrais, a limitação relativa à identidade do tributo que é feita no artigo 104.º do CPPT, pelo que, por exemplo, pode ser pedida a um

um daqueles impostos, mas, tão só, os fundamentos invocados pela AT para concluir pela existência de vendas omitidas, bem como a forma directa e inequívoca como validou meros indícios de que tal omissão pudesse ter ocorrido”.

Apreciando, o Tribunal Arbitral verifica que, no presente caso, as liquidações de IRC e IVA de que se pede a anulação se apoiam numa mesma factualidade que é condição para a eventual procedência ou improcedência de todos os pedidos da Requerente.

Acresce que, como tem sido entendido pela doutrina, a referida identidade de facto não terá de ser absoluta: *“Os factos serão essencialmente os mesmos quando forem comuns as pretensões do autor [...] de forma a que se possa concluir que, se se provarem os alegados relativamente a um ato, existirá suporte fáctico total ou parcialmente necessário para a procedência das pretensões de todos os pedidos”* (Jorge Lopes de Sousa em “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, in: *Guia da Arbitragem Tributária*, 2013, p. 147).

No mesmo sentido, e com mais algum detalhe, refere Fernando Lança Martins (em “A acumulação de pedidos no processo de arbitragem tributária”, in: *Arbitragem Tributária*, nº 1, 2014, p. 28), *“para aferir da identidade dos factos relevantes será pois necessário considerar a factualidade da qual resulta, no entender do contribuinte, a ilegalidade dos actos objecto do processo.*

Neste contexto, será necessário considerar os elementos materiais dos factos tributários subjacentes aos actos tributários controvertidos ou a actuação da Administração Tributária no procedimento tributário subjacente à emissão desses actos.

Na medida em que, para aferir da legalidade de ambos os actos tributários seja necessário considerar uma única realidade material transversal aos diversos factos tributários em

tribunal arbitral a declaração de ilegalidade de atos de tributação de IVA e IRC que tenham subjacente a mesma materialidade fáctica detectada em ação de inspeção.”

questão, ou a uma única actuação procedimental da Administração Tributária da qual resultam os vários actos tributários em litígio, a matéria de facto a apreciar para aferir a ilegalidade desses actos poderá ser essencialmente a mesma.

Assim, as diligências probatórias necessárias para aferir a legalidade de um dos actos poderão ser aproveitadas para aferir a legalidade de outro acto objecto do processo, assim potenciando a uniformidade das decisões relativamente à mesma questão de facto em benefício da segurança jurídica que deve nortear a resolução de litígios no âmbito do processo de arbitragem tributária”.

Ora, no caso em apreço, verifica-se que as circunstâncias de facto subjacentes às várias liquidações são *essencialmente* as mesmas, dado que, como refere a Requerente na sua resposta à excepção, “a AT considerou, para realizar [tais] liquidações [...], que o valor correspondente àqueles movimentos financeiros correspondia a vendas não relevadas contabilisticamente e nas declarações fiscais entregues”. E, como também bem refere a Requerente, “tratando-se de vendas omitidas, retirou a AT os reflexos em duas cédulas de imposto diversas, designadamente IRC, por se tratar de proveitos que influenciaram o lucro tributável, e IVA, por implicarem sujeição a este imposto”.

Com efeito, mostra-se evidente que a omissão de vendas contestada pela Requerente foi a razão que deu origem aos efeitos tributários em sede de IRC e IVA. E se a referida omissão não for admitida, tal terá, ao mesmo tempo, consequências em sede de IRC e de IVA. Razão pela qual se pode aqui concluir que a matéria de facto a apreciar para aferir da (i)legalidade dos vários actos de liquidação em causa (por outras palavras, que o “*suporte fático*” para as liquidações) é essencialmente a mesma(o).

Note-se, ainda, que a invocada decisão arbitral proferida no processo n.º 73/2014-T não se opôs à cumulação com base nos fundamentos que aqui foram referidos, uma vez que nela se disse que “é manifesto que o pedido de declaração de ilegalidade de liquidações de IVA e de IRC, por não terem verificado vendas que a Autoridade Tributária e Aduaneira

presumiu terem ocorrido, *não é incompatível* com o pedido de declaração de ilegalidade de liquidação por despesas efectuadas estarem conexas com a obtenção dos proveitos ou ganhos ou manutenção da fonte produtora, já que *as duas ilegalidades podem existir concomitantemente.*” Sucede, contudo, que, no caso subjacente à referida decisão arbitral, foram “impugnados actos diferentes, de liquidação de IVA e IRC e, quanto a este último imposto, para além de serem invocadas ilegalidades que decorrem dos factos invocados para efeitos de IVA respeitantes a vendas de mercadorias, *há outras relativas a despesas de representação, que nada têm a ver com aquelas.* [...] Assim, não é possível cumular o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IVA com o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRC, *na parte em que este se reporta a correcção à matéria tributável derivada de despesas de representação.*” (itálicos nossos). [Decisão arbitral proferida no Processo n.º 73/2014-T, de 11/7/2014].

No mesmo sentido que aqui tem sido defendido, ver, p. ex., a decisão arbitral proferida no processo n.º 209/2015-T: “*no âmbito do regime jurídico da arbitragem tributária, e tendo por referência o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do respectivo Regime, a admissibilidade da cumulação de pedidos afigura-se não estar já dependente da natureza dos tributos (independentemente da interpretação que se subscreva relativamente ao artigo 104.º do CPPT), outrossim, fazendo-a depender da «identidade de situações e de questões de direito a apreciar».*

A norma sob escrutínio faz depender a possibilidade de cumulação de pedidos da verificação de dois requisitos também eles cumulativos: (i) que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e, (ii) que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Brevitatis causa, haverá que ter em consideração que as regras de cumulação de pedidos têm subjacentes razões de economia processual a aconselhar, como já foi dito, a celeridade da decisão e o são objectivo de evitar decisões contraditórias.

Deste modo, estando em causa a apreciação dos mesmos factos, justificar-se-á, por via de regra, a cumulação de pedidos, no pressuposto de que as questões de direito (potencialmente distintas perante tributos diferentes) não sejam elas próprias objecto de controvérsia.

«É esse o alcance do artigo 3.º n.º 1, ao não exigir uma absoluta identidade de questões de facto e de direito mas apenas uma identidade quanto ao que é essencial» [vd. decisão arbitral proferida no processo n.º 720/2014-T, de 23/3/2015]. [...]. Descendo ao caso concreto, a verdade é que o pedido de anulação formulado pela Requerente, quer quanto às liquidações adicionais de IRC, quer quanto ao IVA tiveram origem na mesma acção inspectiva levada a cabo pela AT [...] terão sido detectadas irregularidades com reflexo em sede de IVA e IRC, que estarão na origem das liquidações adicionais que a Requerente põe em causa no presente pedido de pronúncia arbitral.

*Pelo que, sem necessidade de mais quaisquer considerações, e face ao que vem de dizer-se, se concluiu pela legalidade da cumulação de pedidos formulados pela Requerente, **improcedendo consequentemente a excepção da ilegalidade da mesma suscitada pela AT no âmbito da sua resposta.**” [Decisão arbitral proferida no Processo n.º 209/2015-T, de 27/4/2016].*

Em conclusão, e atendendo ao que foi acima exposto, conclui-se que a procedência dos pedidos aqui em causa depende essencialmente das mesmas circunstâncias de facto (e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito²), pelo que, havendo

² Sem que tal implique uma necessária identidade da natureza dos tributos. Como refere, a este respeito, Carla Castelo Trindade (em *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, 2016, pp. 139-140), “fazer depender a cumulação processual do preenchimento do requisito da identidade da natureza dos tributos, pelo menos tal como era sufragado pelo STA à data da entrada em vigor do RJAT, tem [...] como consequência, as mais das vezes, sujeitar a processos distintos, questões que se apresentam conexas, [...] e relações jurídico-tributárias que importam a apreciação dos mesmos factos e a aplicação das mesmas regras jurídicas, com prejuízo claro para a eficiência processual e para a concretização do direito à tutela jurisdicional efectiva [...]. Foi isto que se quis evitar na arbitragem tributária ao acolher de perto a regra existente no processo civil e no contencioso administrativo da livre cumulação de pedidos e de autores.” Note-se, ainda, que, como bem assinala, no contexto do referido contencioso administrativo, Cecília Anacoreta Correia (em “O princípio da cumulação de pedidos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos, em especial em sede executiva” in: AA.VV. – *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor*

também identidade do tribunal competente para a decisão sobre aqueles, nada obsta, em face do que se dispõe no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, à pretendida cumulação dos pedidos.

O processo não enferma de nulidades e não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

III. Do Mérito

III. 1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) No Relatório da Inspeção Tributária, que se dá por reproduzido para os devidos efeitos, refere-se, em suma, o seguinte:

“A empresa A..., LDA., doravante designada por A..., em concreto, dedica-se ao aluguer de equipamentos para a construção civil, à preparação de terrenos para construção (terraplanagens, demolições) e à construção de muros em alvenaria e pedra velha.

O objeto social é a construção de edifícios.

A empresa dispõe de uma variada gama de máquinas para aluguer (escavadoras, martelos, giratórias, compressores, betoneiras, gruas, camiões, etc.) sendo que o serviço prestado também inclui o serviço do manobrador do equipamento.

O volume de negócios declarado foi o seguinte:

Ano de Exercício			
2012	2013	2014	2015

Jorge Miranda, vol. IV, 2012, p. 222), “o legislador admite, igualmente, a cumulação de pedidos que não se inscrevam no âmbito da mesma relação jurídica material, não apresentem qualquer relação de prejudicialidade ou dependência, exigindo somente que a apreciação desses pedidos dependa essencialmente do conhecimento dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (alínea b) do art. 4.º [CPTA], igualmente concretizado na alínea b) do n.º 4 do art. 47.º CPTA). Repare-se que, nestas situações, não se exige que os pedidos cumulados se reportem à mesma causa de pedir ou à mesma relação jurídica mas, tão só, ao mesmo quadro jurídico ou factual.” (itálicos nossos).

1 907 054,82 €	1 957 528,55 €	1 881 960,18 €	2 393 173,02 €
----------------	----------------	----------------	----------------

(...)

III.2. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

III.2.1. CORREÇÕES À MATÉRIA COLETÁVEL

III.2.1.1. ANO 2012

III.2.1.1.1. RENDIMENTOS OMITIDOS

(...) no exercício de 2012, o contribuinte não declarou o montante de €62.556,25, associados a fundos creditados nas contas bancárias tituladas pelo sócio e esposa, entre os meses de janeiro e março, pelo que propomos esse acréscimo, ao resultado tributável declarado, em conformidade com o disposto no art. 20.º do CIRC.

(...)

III.2.1.2. ANO 2013

III.2.1.2.1. RENDIMENTOS OMITIDOS

a) Ocultação de rendimentos associados à alienação de viatura

O contribuinte alienou o veículo automóvel, ..., matrícula..., a D..., NIF..., tendo emitido para o efeito a fatura nº 39/2013, de 2013/03/01, no valor de €2.000, e apurado uma mais-valia contabilística e fiscal, desse montante, atendendo a que o veículo, à data de venda, já se encontrava totalmente depreciado.

Da derrogação do sigilo bancário, efetuado no âmbito da ação inspetiva, ao sócio B..., ao exercício de 2013, credenciada pela ordem de serviço Nº 012016..., nomeadamente da análise aos movimentos a crédito registados na conta bancária na ..., conta à ordem nº ..., titulada pelo mesmo e pela esposa, C..., aferiu-se que no dia 8 de abril de 2013, foi efetuado um depósito no valor de €14.000, tendo a origem desse montante sido justificada, com o recebimento do valor de venda do veículo supra identificado, conforme informação constante do email de 25 de setembro de 2017.

Face ao exposto, verificámos que o contribuinte não emitiu a fatura de venda do veículo pelo valor real de venda do mesmo, tendo dessa forma, declarado um rendimento inferior ao obtido, no montante de €12.000, a seguir calculado:

Descrição	Valor de Realização	Valor de Aquisição	Reintegrações Praticadas	Mais-Valias Contabilística/Fiscal
------------------	----------------------------	---------------------------	---------------------------------	--

	(1)	(2)	(3)	(1)-[(2)-(3)]
Valores declarados (a)	2 000,00 €	49 000,00 €	49 000,00 €	2 000,00 €
Valores Corrigidos (b)	14 000,00 €	49 000,00 €	49 000,00 €	14 000,00 €
Diferença (a)-(b)	-12 000,00 €	0,00 €	0,00 €	-12 000,00 €

b) Ocultação de rendimentos associados a fundos creditados nas contas bancárias dos Atendendo à omissão de rendimentos identificada (...) no exercício de 2013, o contribuinte não declarou o montante de €201.525, associados a fundos creditados nas contas bancárias tituladas pelo sócio e esposa, pelo que propomos esse acréscimo, ao resultado tributável declarado, em conformidade com o disposto no art. 20.º do CIRC.

(...)

III.2.1.3. ANO 2014

III.2.1.3.1. RENDIMENTOS OMITIDOS

Atendendo à omissão de (...) no exercício de 2014, o contribuinte não declarou o montante de €207.179,20, associados a fundos creditados nas contas bancárias tituladas pelo sócio e esposa, pelo que propomos esse acréscimo, ao resultado tributável declarado, em conformidade com o disposto no art.º 20.º do CIRC.

(...)

III.2.1.4. ANO 2015

III.2.1.4.1. RENDIMENTOS OMITIDOS

Atendendo à omissão de rendimentos (...) no exercício de 2015, o contribuinte não declarou o montante de €124.420,94, associados a fundos creditados nas contas bancárias tituladas pelo sócio e esposa, nesse exercício, pelo que propomos esse acréscimo, ao resultado tributável declarado, em conformidade com o disposto no art. 20 do CIRC.

(...)

III.3. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

III.3.1. IMPOSTO EM FALTA

III.3.1.1. IVA INDEVIDAMENTE DEDUZIDO

III. 3.1.1.1. ANOS 2012, 2013, 2014 e 2015

Nos exercícios de 2012 a 2015 o contribuinte deduziu IVA indevidamente, nos termos do artº 21.0 do CIVA, nos gastos contabilizados referentes a:

A. Conservação e Reparação de Viaturas Ligeiras de Passageiros

(...) o contribuinte deduziu indevidamente o IVA, contido nos documentos de suporte dos serviços prestados pelo fornecedor E...,SA, NIPC..., referentes a encargos com conservação e reparação de veicules de turismo, nos termos da al.a) do nº 1 do art.º 21.º do CIVA, contabilizados na conta SNC 2432317, e incluídos no campo 24 (Outros bens e Serviços) das respetivas declarações periódicas de IVA. nos montantes a seguir identificados:

A.1.Ano 2012

Total de 307,01 €

A.2 Ano 2013

Total de 268,02 €

A.3 Ano 2014

Total de 967,94 €

A.4 Ano 2015

Total de 636,45 €

B. Consumos de Gasóleo

Nos exercícios em análise os gastos associados ao consumo de combustíveis, nomeadamente de gasóleo, constitui a principal rúbrica de Fornecimentos e Serviços Externos (...)

(...) o contribuinte deduziu o IVA, na totalidade, em cerca de 99% das aquisições registadas de gasóleo no ano de 2012 e de 98% nos anos de 2013 a 2015 (...)

O nº 1 do artigo 21.º do CIVA, exclui o direito á dedução do IVA contido nas "Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com excepção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o

imposto relativo aos consumos de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível:

i) Veículos pesados de passageiros;

ii) Veículos licenciados para transportes públicos, exceptuando-se os rent-a-car;

iii) Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, bem como as máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados; (Redação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)

iv) Tractores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à actividade agrícola;

v) Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg; - ,"

(...) os documentos de suporte das aquisições efetuadas aos fornecedores:

- F..., Lda - conta SNC 22111002211228, que apresenta registos de aquisições entre janeiro de 2012 e agosto de 2015 efetuadas no posto de abastecimento, sito na Avenida da ..., em ...;*

- G..., SA, conta SNC 22111002211543, que apresenta registos de aquisições entre agosto e dezembro de 2015 -efetuadas no posto de abastecimento, sito na Rua ..., em...;*

não contêm todas as menções obrigatórias, nos termos do n.º 5 do art.º 36.0 do CIVA, preenchidas, pois o campo destinado à identificação da matrícula encontra-se em branco. Constatou-se assim, que esses documentos de suporte à dedução do IVA, não permitem aferir a verificação das condições para o exercício do direito de dedução integral do mesmo efetuado pelo contribuinte.

Atendendo à exclusão do direito à dedução das aquisições de gasóleo, prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 21.0, e ao facto de a frota de automóveis do contribuinte dispor de diversos veículos ligeiros de mercadorias e de passageiros, consta-se que o contribuinte deduziu indevidamente 50% do imposto contido nos referidos documentos de suporte de aquisição de gasóleo.

(...) o contribuinte deduziu indevidamente IVA, nos exercícios de 2012 a 2015, nos montantes de €4.217,20, €8.515,56, 7.796,55 e de €6.639,33, respetivamente, a seguir discriminados por período de imposto.

III. 3.1.1.2. ANO 2013

(...) do cruzamento entre os valores declarados de compras pelo contribuinte (...) e os valores declarados de vendas por parte dos fornecedores (...), identificou-se uma divergência relativa ao fornecedor H... ,Lda, NIF..., conta SNC 22111002211019, no valor de €10.029, motivada pelo facto de o contribuinte, no mês de outubro de 2013, ter contabilizado a fatura nº 4992, do referido fornecedor, pelo valor de €11.114,38 (documento com o identificador...) quando o valor da mesma era de €1.114,38, tendo deduzido IVA indevidamente e declarado na declaração periódica, no campo 24 (Outros Bens e Serviços), o montante de €1.875,34 (...)

(...)nos meses de agosto e setembro o contribuinte deduziu indevidamente IVA, contido em 3 faturas, no valor de €162,84, referentes a despesas com "cedência de alojamento" nos meses de julho, agosto e setembro, emitidos pela entidade I... .LDA, NIPC..., nos termos da al.d) do nº 1 do art.º 21.º do CIVA, contabilizados na conta SNC 2432317, e incluídos no campo 24 (Outros bens e Serviços) das respetivas declarações periódicas de IVA (...)

III.3.1.2. FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA

Os rendimentos não declarados pelo contribuinte nos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015 (...) constituem operações sujeitas a IVA nos termos da ai. a) do nº 1 do artigo 1º do CIVA, originando liquidações adicionais de IVA, à taxa de 23%, nos termos da alínea c) do nº 1 do art.º 18.º do CIVA, nos montantes a seguir apurados:

III.3.1.2.1. ANO 2012

Período	Rendimentos Omitidos	IVA em Falta Taxa 23%
2012/01	27 240,00 €	6 265,20 €
2012/02	28 290,00 €	6 506,70 €
2012/03	7 026,25 €	1 616,04 €
Totais	62 556,25 €	14 387,94 €

III.3.1.2.2. ANO 2013

Período	Rendimentos Omitidos	IVA em Falta Taxa 23%
2013/01	118 000,00 €	27 140,00 €

2013/03	40 000,00 €	9 200,00 €
2013/04	4 145,00 €	953,35 €
2013/07	4 300,00 €	989,00 €
2013/08	13 530,00 €	3 111,90 €
2013/10	1 550,00 €	356,50 €
2013/12	20 000,00 €	4 600,00 €
Totais	201 525,00 €	46 350,75 €

III.3.1.2.3. ANO 2014

Período	Rendimentos Omitidos	IVA em Falta Taxa 23%
2014/01	131 911,25 €	30 339,59 €
2014/02	8 000,00 €	1 840,00 €
2014/04	3 500,00 €	805,00 €
2014/05	2 000,00 €	460,00 €
2014/06	2 000,00 €	460,00 €
2014/07	1 900,00 €	437,00 €
2014/09	7 000,00 €	1 610,00 €
2014/10	32 000,00 €	7 360,00 €
2014/11	9 170,00 €	2 109,10 €
2014/12	9 697,95 €	2 230,53 €
Totais	207 179,20 €	47 651,22 €

III.3.1.2.4 ANO 2015

Período	Rendimentos Omitidos	IVA em Falta Taxa 23%
----------------	-----------------------------	------------------------------

2015/01	9 500,00 €	2 185,00 €
2015/02	3 050,00 €	701,50 €
2015/03	5 600,00 €	1 288,00 €
2015/05	3 750,00 €	862,50 €
2015/06	19 000,00 €	4 370,00 €
2015/07	20 000,00 €	4 600,00 €
2015/08	26 295,94 €	6 048,07 €
2015/09	11 265,00 €	2 590,95 €
2015/10	19 060,00 €	4 383,80 €
2015/11	5 300,00 €	1 219,00 €
2015/12	1 600,00 €	368,00 €
Totais	124 420,94 €	28 616,82 €

b) A conta pessoal do administrador/sócio e sua mulher tiveram movimentações incompatíveis com os rendimentos declarados.

III.2. factos não provados

Não há factos relevantes para a apreciação da causa que não se tenham provado.

III.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

O tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 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 seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às

várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (artigo 596.º, n. 1 do CPC, 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, n.º 7 do CPPT, à prova documental que para mais consta do próprio processo administrativo, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.4. Matéria de direito

A Requerente vem aos presentes autos solicitar a anulação das liquidações de IRC e IVA, bem como respectivos juros compensatórios, relativas aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, nos montantes ora em causa.

Como decorre da matéria de facto provada, tais liquidações correspondem às conclusões retiradas pela AT, conforme RIT elaborado em consequência do procedimento de inspeção constante do Anexo 1.

No que se refere a IRC, a Requerente contesta a parte das liquidações que decorre das correções introduzidas pela AT nas declarações fiscais da Requerente e que surgem identificadas no RIT como “rendimentos omitidos”; quanto ao IVA, a Requerente contesta as que surgem referidas no RIT como “Falta de liquidação de IVA” (Anexos 6 a 45).

A Requerente apresenta como fundamentos do presente pedido de anulação a caducidade do direito à liquidação do exercício de 2012 – por entender que, “caso não se conclua por tal identidade [entre os factos que presidiram à instauração do processo de inquérito e os que constituem o fundamento da liquidação produzida relativamente a 2012], [a liquidação deve] ser anulada, por se encontrar precludido o direito da AT à liquidação do imposto e, assim, ser manifestamente ilegal o apuramento de retenções de IRS do período de tributação de 2012 para além do prazo normal de caducidade de quatro anos” – e, ainda,

violação do dever de fundamentação, por entender que “a AT não cuidou de introduzir qualquer tipo de prova, juntando elementos que [...] pudessem, pelo menos, fazer vislumbrar, ainda que por presunção, que as verbas em causa correspondiam a vendas/prestações de serviços respeitantes à actividade do Requerente”, concluindo, em síntese, a Requerente que “não foram apresentadas razões pelas quais a AT decidiu neste sentido e não em um outro.”

Por último, a Requerente alega que a AT, em sede de procedimento de inspecção, “não logrou obter elementos factuais que demonstrassem ou, mesmo indiciassem seriamente, a existência da omissão daqueles proveitos aos registos contabilísticos” e que a AT não logrou satisfazer o ónus da prova que sobre ela recaía (dado que a Requerente entende que a AT não estava na “posse de factos com os quais pudesse ter construído a fundamentação legalmente exigida”).

A Requerida constesta as alegações da ora Requerente afirmando, em síntese, que não se verifica a invocada caducidade do direito à liquidação e que, quanto à determinação de operações omitidas, elas “estão sobremaneira evidenciadas [n]as diligências desenvolvidas as quais se consideraram necessárias à obtenção de prova documental credível junto dos supostos devedores”. A Requerida acrescenta, ainda, que a ora Requerente não apresentou, “nem em sede de procedimento de inspecção e nem agora em sede arbitral, qualquer justificação ou factos que contrariem o enquadramento feito pela AT”, concluindo, em resumo, que “bem andaram os serviços pelo que será de manter as liquidações ora impugnadas.”

Ainda que não tenha sido interposto pedido de pagamento de juros indemnizatórios por parte da Requerente, a Requerida aproveita, ainda, para alegar, na sua resposta, que, não se verificando “erro imputável aos serviços na emissão das liquidações impugnadas”, “improcede [...] o [eventual] pedido de pagamento de juros indemnizatórios.”

Cumpre analisar e decidir.

a) Quanto à alegada caducidade do direito à liquidação

A este respeito, a Requerente alega que, “caso não se conclua [pela] identidade [entre os factos que presidiram à instauração do processo de inquérito e os que constituem o fundamento da liquidação produzida relativamente a 2012], [a liquidação deve] ser anulada, por se encontrar precludido o direito da AT à liquidação do imposto e, assim, ser manifestamente ilegal o apuramento de retenções de IRS do período de tributação de 2012 para além do prazo normal de caducidade de quatro anos”.

Verifica-se, contudo, que não assiste razão à Requerente, dado que, como se demonstra pela leitura do PA apenso aos autos (PA1), a suspensão do prazo para a conclusão dos procedimentos inspectivos (vd. art. 46.º da LGT) foi reportada à data de 3/11/2016 e o sócio-gerente B... foi notificado deste facto através do ofício n.º..., de 5/4/2017.

Como se pode verificar pela leitura do referido PA apenso, afigura-se evidente a relação entre as ordens de inspecção iniciadas (e suspensas) à data de 3/11/2016 e o processo de inquérito n.º .../14...T9... (em segredo de justiça). Os factos sob investigação são, como se percebe da leitura de cópia do despacho do MP onde foi decretado o referido inquérito (vd. PA1), os mesmos que determinaram os procedimentos de inspecção que estão na origem das liquidações ora impugnadas.

Em face do exposto, conclui-se que improcede a alegação da ora Requerente.

b) Quanto à determinação das operações omitidas

A este respeito, a ora Requerente alega que – como acima se mencionou – “a AT não cuidou de introduzir qualquer tipo de prova, juntando elementos que [...] pudessem, pelo menos, fazer vislumbrar, ainda que por presunção, que as verbas em causa correspondiam a vendas/prestações de serviços respeitantes à actividade do Requerente”, pelo que não se encontraria “satisfeito o dever de fundamentação”.

Alega, ainda, a Requerente, recusando a actuação da AT, que “ao invés da segurança patenteada pela AT que a levou a optar por forma de tributação directa, o legislador, a propósito da definição do regime das manifestações de fortuna e perante as mesmas circunstâncias, reconheceu a necessidade de o enquadrar como efectivo método indirecto de tributação.” Por outras palavras, considera o método directo utilizado pela AT indevido e inadequado.

Analisados os presentes autos, constata-se, sem qualquer margem para dúvidas, que a contabilidade da Requerente padece de erros, inexactidões e omissões que confirmam a falta de veracidade da mesma e que justificam a posição da AT no sentido da abertura de procedimentos inspectivos.

Com efeito, na sequência dos mesmos, foi possível apurar, relativamente à Requerente, ao sócio-gerente B... e esposa, C..., que, conforme factualidade que surge descrita no RIT constante do PA apenso e a título de meros exemplos: i) há irregularidades nos circuitos financeiros da empresa e saldos anormais na conta SNC 111 Caixa; ii) existe um elevado número de movimentos financeiros a crédito com a justificação de “*Ainda Não Identificado*”; iii) há um número muito elevado de movimentos identificados na análise das contas tituladas pelo referido sócio-gerente e esposa como estando associados à A... (nomeadamente, constata-se um número muito significativo de cheques emitidos ao portador, de montante superior a €1000); iv) falta a comprovação para diversos depósitos em numerário e transferências identificados nas contas particulares dos visados, as quais pareceram ser, na perspectiva da AT, e apesar das justificações dadas pelos acima visados, demonstrativas de que tais depósitos diziam respeito a “fundos provenientes de rendimentos/ganhos da actividade da A..., que foram omitidos das demonstrações financeiras e para efeitos fiscais”.

Em face do acima exposto, podem ser retiradas duas conclusões:

A) Que, ao contrário do que alega a Requerente, a AT realizou diversas diligências de investigação tendo em vista reunir elementos de prova que lhe permitissem contrariar a presunção de veracidade da contabilidade da ora Requerente, bem como as justificações apresentadas pelos obrigados fiscais. A mero título de exemplo: notificou, por escrito, o sócio-gerente B... e esposa, C..., em 21/7/2017, para que estes pudessem justificar os movimentos financeiros sob suspeita; e solicitou documentação entendida como relevante para a investigação, como é o caso dos extractos de conta corrente da A..., Lda., e do referido sócio-gerente desta, solicitados à (porque reflectidos na contabilidade da) J..., Lda..

Pelo exposto, conclui-se que a presunção de veracidade da contabilidade da Requerente não se verifica, uma vez que ficaram demonstrados (e não foram contrariados de forma satisfatória) omissões, erros e inexactidões que permitem concluir que a mencionada contabilidade não reflecte a matéria tributável real do sujeito passivo (vd. art. 75.º, n.º 2, al. a), da LGT).

B) Que é a própria AT quem, no RIT (cuja posição é totalmente assumida e reafirmada pela Requerida), afirma que as irregularidades detectadas “deixa[m] dúvidas quanto à sua aderência à realidade.”

Tais “dúvidas”, com natural tradução na capacidade de comprovação e quantificação da matéria tributável, poderiam apontar para o recurso a métodos indirectos. Como refere, p. ex., o Ac. do TCA-Norte de 29/9/2016 (proc. 00375/05.5.BECBR), “o n.º 4 do artigo 77.º da LGT determina que a decisão da tributação pelos métodos indirectos especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e bem assim indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável, exigências estas [que terão que estar] satisfatoriamente cumpridas no relatório de inspecção, [permitindo saber qual] o motivo do recurso a tais métodos e bem assim o critério eleito para a avaliação indirecta e a forma como se determinaram os valores corrigidos.”

A este respeito, podem ver-se, também, os artigos 87.º, n.º 1, al. b), e 88.º, da LGT (este último artigo identifica taxativamente os casos que permitem o recurso excepcional aos métodos indirectos).

Contudo, e apesar das referidas “dúvidas”, a AT entendeu, no caso ora em análise, que não se mostrava impossível a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, tendo, conseqüentemente, procedido, por métodos directos, às correcções que originaram as liquidações de IRC e IVA ora em causa.

Cabe, então, verificar se tais correcções poderiam ser realizadas com recurso a métodos directos, tal como defende a Requerida.

A este respeito, deve ter-se presente que, como se refere, e.g., no Ac. do TCA-Sul de 17/3/2016 (proc. 6556/13), *“a lei é clara sobre a opção preferencial do legislador, não restando dúvidas que a lei assume como ultima ratio o recurso à avaliação indirecta, relegando-a para situações em que não seja de todo possível a quantificação directa e exacta da matéria tributável, através dos dados declarados pelo sujeito passivo ou fornecidos por terceiros”*.

Nesse sentido, conclui-se que apenas com a demonstração, clara e inequívoca, de que a quantificação directa e exacta da matéria tributável não é possível (ou de que através de métodos directos a mesma não é possível), é que se poderá passar a outro procedimento de avaliação como a avaliação indirecta e, nomeadamente, à aplicação do disposto no art. 89.º-A da LGT (relativo a manifestações de fortuna) – artigo que foi invocado pela Requerente na sua petição inicial.

Assim sendo, torna-se necessário apurar se, no presente caso, se mostrava possível (ou não) comprovar e quantificar directa e exactamente a matéria tributável.

Ora, observando os elementos trazidos aos autos e, nomeadamente, o RIT sobre o qual se baseia a Requerida na sua resposta, verifica-se que a AT demonstra cabalmente a existência de omissões, erros e inexactidões na contabilidade da Requerida mas, salvo uma única excepção (o movimento a crédito na conta SNC 25321 no valor de €275.000, relativo a pagamento efectuado ao fornecedor K..., Lda., e associado à aquisição pela Requerente de um veículo *Ferrari ...*), não demonstra que os mesmos possam justificar o uso de métodos directos.

Veja-se, a título de exemplo, as seguintes conclusões da AT no RIT que serviu de base às liquidações em causa: i) “identificaram-se [...] dois registos a crédito [...], aferindo-se que o circuito financeiro não se encontra devidamente documentado [...], *o que nos deixa dúvidas quanto à sua aderência à realidade*” (itálicos nossos); ii) “em todos os exercícios, identificaram-se diversos cheques, nomeadamente da conta bancária da empresa existente na ... de ... e ..., emitidos ao portador e de montante igual ou superior a €1000 [...], apesar de o movimento financeiro estar suportado por um cheque [...] *o mesmo não nos permite identificar o respectivo beneficiário*. O contribuinte justifica esse procedimento com o facto de realizar muitos pagamentos em dinheiro, incluindo salários” (itálicos nossos); iii) “nos exercícios de 2014 e 2015, a conta [SNC 111 Caixa] apresenta, na quase totalidade dos meses, saldos negativos e de valor muito elevado, facto este totalmente desajustado da realidade, e *indiciador da omissão de rendimentos.*” (itálicos nossos); iv) “as irregularidades identificadas nos circuitos financeiros da empresa, nomeadamente o não cumprimento do estipulado no art. 63.º da LGT e os saldos anormais evidenciados na conta SNC 111 Caixa demonstram que *os mesmos não são claros e precisos, deixando dúvidas quanto à sua aderência à realidade.*” (itálicos nossos).

Atendendo ao supra referido, e tendo presente que, como bem se refere no Ac. do TCA-Sul de 18/6/2015 (proc. 7006/13), “*ainda que caiba à Administração Tributária eleger o critério conducente à determinação da matéria tributável, o mesmo tem de revelar-se adequado e racionalmente justificado, isto é, tem de revelar-se como um modo adequado de aproximação à realidade que visa tributar*”, e ainda que, “*em caso de litígio entre o contribuinte e a Administração Tributária quanto ao critério eleito e aos resultados deste,*

cabe ao Tribunal verificar a sua correcta interpretação e aplicação ao caso concreto, isto é, aferir se o [critério eleito] se revelou nas circunstâncias concretas ajustado e adequado ao fim tido em vista e se essa adequação e justeza de mostra comprovada pelos factos apurados”, conclui-se, em face daquelas dúvidas e dos meros indícios que foram carreados (mesmo que estes sejam numerosos e relevantes), que não estavam reunidas as condições para a avaliação directa, i.e., para a determinação do valor real dos rendimentos sujeitos a tributação, antes estando reunidos os pressupostos para se proceder, neste caso, à avaliação indirecta (vd. art. 83.º, n.º 2, da LGT).

Com efeito, não ficou demonstrado pela AT que os circuitos financeiros detectados, e que envolvem dinheiro das contas pessoais detidas pelo sócio-gerente e sua esposa em vários bancos, permitiam à AT concluir, com o rigor e a exactidão necessários para se proceder a correcções por métodos directos, que todo esse dinheiro veio da Requerente (ou que veio todo da Requerente). Acresce que, como se conclui no próprio RIT, “os registos bancários das contas particulares e da empresa demonstram uma mistura de movimentos de âmbito particular com os empresariais, sendo o património afecto ao exercício da actividade confundido com o património pertencente aos sócios” – nesse sentido, a insuficiente (ou a não plenamente esclarecedora) justificação de movimentos financeiros permite concluir – como fez a AT – que os mesmos não estão devidamente fundamentados, mas não permite a quantificação directa e exacta dos montantes em dívida, dado que, como bem se refere no Ac. do TCA-Sul de 29/5/2014 (proc. 7497/14), “*a insuficiência e inexactidão dos elementos contabilísticos, bem como a manifesta discrepância entre o volume de negócios declarado com o volume de negócios apurado pela AT e a existência de factos concretos que permitiram a esta concluir que o recorrido revelou nos exercícios em exame uma capacidade contributiva superior à declarada, abre a porta ao recurso à avaliação indirecta*”.

Por outras palavras, conclui-se que, ainda que o regime-regra seja o da avaliação directa (v. art. 83.º, n.º 1, da LGT), as dúvidas explicitamente levantadas pela AT e os indícios, anomalias e incorrecções que foram detectados no caso *sub judice* não permitiam a esta

concluir, com a necessária certeza, que o valor a que conduz a aplicação dos métodos de avaliação directa é a matéria tributável real.

Como se refere, por ex., no Ac. do TCA-Sul de 27/6/2006 (proc. 1219/06), “[no caso da avaliação directa,] a avaliação é feita com base em elementos de prova do valor real dos bens ou rendimentos tributáveis e, por isso, visa-se determinar com exactidão este valor. [...]. Assim, e de acordo com a lei, a avaliação efectuada pela AT tem de basear-se em critérios objectivos, com a possível base técnico-científica, pois da análise das razões que levaram à atribuição do valor tributável e não de outro, o percurso lógico que foi seguido na avaliação para chegar ao resultado alcançado, terá de estar em perfeito silogismo, demonstrado integralmente de forma objectiva, quer quanto aos elementos utilizados quer quanto ao método de cálculo que tenha sido utilizado. Isso apesar de a objectividade não poder ser concretizada totalmente, pois para realizar a avaliação foram ponderados factores claramente subjectivos. É por isso que, segundo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa [em *LGT Comentada e Anotada*], a exigência de objectividade nos critérios de avaliação terá de ser meramente tendencial, *a objectividade possível no caso concreto, que se traduzirá, nos casos em que têm de ser valorados factores subjectivos, na utilização de uma fundamentação que ultrapasse a estrita subjectividade e permita controlar a correcção dos juízos formulados.*” (itálicos nossos).

Ora, é precisamente esta capacidade de controlo da correcção dos juízos formulados pela AT que não está, no caso aqui em apreciação, possibilitada pela fundamentação do RIT (fundamentação que é reproduzida pela Requerida), visto que, como se assinalou acima, é a própria AT quem, nesse relatório, assume dúvidas e reconhece estar perante indícios, e é também quem, ainda assim, afirma, sem uma comprovada certeza ou uma exactidão quantificada, que existem nexos causais sólidos entre os elementos recolhidos e as anomalias e incorrecções detectadas na contabilidade da Requerente.

Nestes termos, considera-se que a AT teria de proceder, no caso ora em apreciação, ao apuramento da matéria colectável com recurso a métodos indirectos, uma vez que, como

ficou acima demonstrado, a AT não fez a necessária prova de que as anomalias e as incorrecções por si detectadas e constantes do RIT pudessem suportar a aplicação de métodos de avaliação directa, i.e., pudessem permitir a comprovação e a quantificação directa e exacta da matéria colectável – com a ressalva da excepção, já supra nominada, relativa à compra de um veículo automóvel de luxo.

IV. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar improcedente a excepção relativa à cumulação ilegal de pedidos;

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular os actos de liquidação de IRC, IVA e correspondentes juros compensatórios impugnados.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €307.459,10 (trezentos e sete mil quatrocentos e cinquenta e nove euros e dez cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de €5508,00 (cinco mil quinhentos e oito euros), a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2019.

A Árbitro Presidente

(Fernanda Maçãs)

O Árbitro Vogal

(Miguel Patrício)

A Árbitro Vogal

(Adelaide Moura)