

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 508/2018-T

Tema: IRC – Redébito de despesas; Determinação da matéria tributável; Ónus da prova; Métodos directos.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD), Dr.^a Filomena Salgado Oliveira e Prof. Doutor Henrique Fiúza, designados pela Requerente e pela Requerida, respectivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-01-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... S.A., sociedade com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., com sede em ..., ..., ... n.º ..., ...-..., ... (doravante designada como "Requerente"), apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista a pronúncia arbitral sobre a decisão final de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRC n.º 2016..., de 07 de julho de 2016, e respectiva demonstração de liquidação de juros, ambas associadas à demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referentes ao período de tributação de 2013, compensação n.º 2016..., de 14 de julho de 2016.

A Requerente pede a anulação da referida liquidação adicional e indemnização pela garantia prestada.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 12-10-2018.

Os signatários comunicaram a aceitação do exercício das funções no prazo aplicável.

Em 05-12-2018, as Partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo manifestado vontade de recusar, 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.

Assim, 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 16-01-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Na sequência de requerimento do Sujeito Passivo, por despacho de 04-04-2019, foi ordenada a realização de perícia com os seguintes quesitos:

- a) É possível fazer confrontação entre os lançamentos contabilísticos relativos aos custos incorridos nos períodos de 2009 a 2013 no âmbito do projeto ... e os respetivos documentos de suporte?
- b) É possível fazer a confrontação do mapa resumo dos réditos imputáveis a cada projeto no ano de 2009 (Documento n.º 26) e os correspondentes extratos mensais de proveitos da contabilidade analítica?

O Relatório Pericial foi apresentado em 03-07-2019, na sequência do que foi dada às Partes oportunidade de se pronunciarem, o que fizeram.

Ao pronunciar-se sobre o relatório da perícia, a Requerente apresentou novos documentos. A Autoridade Tributária e Aduaneira veio dizer que não deviam ser tomads em consideração a documentação junta pela Requerente, com o alegado intuito de elucidar as limitações assinaladas pelo perito, não tenha acolhimento legal.

O tribunal arbitral entendeu que, atendendo ao princípio da informalidade (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT) não há obstáculo à apresentação de documentos com o intuito de esclarecer pontos indicados no relatório como não claros.

Por despachos de 04-07-2019 e de 16-09-2019, foi prorrogado por quatro meses (no total) o prazo para decisão, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, porque, em face da demora derivada da realização da perícia, não foi viável proferir decisão dentro do prazo de 6 meses a contar da data da constituição do Tribunal.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе decidir.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, que actua na área da tecnologia e consultoria informáticas, encontrando-se sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, com o período de tributação coincide com o ano civil;
- B)** A Requerente é uma filial da empresa B..., S.A., que é entidade residente para efeitos fiscais em Espanha e detentora da totalidade do capital subscrito da Requerente;
- C)** A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2015... de 21-01-2015, relativa ao período de 2013, no que concerne a IRC;
- D)** Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 2 junto pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

Na sequência da ação de inspeção realizada de acordo com os métodos e procedimentos adotados por esta unidade orgânica, com a profundidade considerada adequada em cada situação, resultaram as correções que de seguida se relatam para o período de 2013, na esfera do sujeito passivo.

III 1.1. IRC

III.1.1. Projeto "... " - reconhecimento do rédito

- Descrição dos factos

Em 2009/07/24, foi celebrado entre o sujeito passivo e o I... (I...), representado pela J... (J...), um contrato de fornecimento de instalação no âmbito do Sistema de Vigilância, Comando e Controlo da Costa Portuguesa (designado por "..."), atualmente gerido e controlado pela K... (K...) e pela sua Unidade de Controlo Costeiro.

O referido contrato, estabelece uma série de obrigações a cargo da A..., aonde se destacam cofornecimento da solução técnica do Sistema com o objetivo de assegurar todas as funcionalidades e cumprir todos os requisitos, características e especificações pré estabelecidos, o fornecimento de todos os equipamentos, materiais de hardware e software necessários a realização de todos os trabalhos, projetos de execução, trabalhos de construção, ensaios e provas que integram o funcionamento do Sistema, serviços de garantia técnica, serviços de manutenção, entre outros. De acordo com o previsto no contrato, o "... " compreende os seguintes subsistemas:

- a) Deteção e Identificação;*
- b) Comunicações;*
- d) Aplicacional e de gestão;*
- e) Localização.*

O valor global de execução do contrato é de € 25.500.000,00 (acrescido de IVA) com o prazo máximo de execução e instalação do Sistema de 22 meses, a contar

da entrada em vigor do contrato (a qual, segundo a cláusula 59.º do mesmo, corresponde à data da notificação da concessão de visto pelo Tribunal de Contas, que ocorreu em outubro de 2009).

A execução e instalação do Sistema, segundo a cláusula 19.", encontrasse faseada e tem como ponto de partida a data da entrada em vigor do contrato, compreendendo as seguintes etapas:

- a) Fase I, a concluir no prazo de 8 meses;*
- b) Fase II, a concluir no prazo de 17 meses;*
- c) Fase III, a concluir no prazo de 22 meses;*
- d) Fase IV, a concluir no prazo de 22 meses.*

Cada uma das 4 fases anteriormente identificadas tem subjacente um Auto de Receção, que consiste no momento a partir do qual ocorre a transferência da posse e da propriedade dos elementos do Sistema que compõem cada uma das fases.

Segundo decorre do contrato, a A... assume as obrigações de garantia e manutenção do Sistema e a prestar todos os serviços e atividades a que aquelas obrigações se refiram, até ao termo do prazo de 730 dias a contar da data da conclusão da Fase iv.

No que concerne às condições de pagamento, a cláusula 44.º estabelece que o valor do contrato deve ser pago nos seguintes termos:

- a) 20% a efetuar 30 dias após cada um dos 4 Autos de Receção;*
- b) os remanescentes 20% a pagar em 4 prestações de igual montante, 30 dias após o termo de cada quarta parte do período de duração das obrigações de manutenção.*

- Tratamento contabilístico efetuado

Inquirido o sujeito passivo acerca do reconhecimento do rédito e dos gastos associados ao contrato analisado, foi apresentado o seguinte quadro, com o apuramento dos resultados relativos ao projeto "...", desde o seu início e até ao exercício inspecionado:

(Informação fornecida pelo sujeito passivo, mas não comprovada na contabilidade)

PROJETO ...	2009	2010	2011	2012	2013	TOTAL
Proveitos (reconhecidos contabilidade)	11.406.236	8.216.408	2.684.790	608.192	2.582.721	25.498.347
Faturação emitida (valor sem IVA)	0	5.100.000	1.270.450	7.412.446	6.617.102	20.399.998
Dívida de clientes	0	6.171.000	1.562.654	4.406.963	0	0
Contratação	25.500.000	0	0	0	0	25.500.000
Carteira (valor contrato – proveitos contabilizados)	14.093.764	5.877.356	3.192.566	2.584.374	1.653	1.653
Faturação pendente de emitir	25.500.000	20.400.000	19.129.550	11.717.103	5.100.001	* 5.100.001
Acréscimos de proveitos	11.406.236	14.522.644	15.936.983	9.132.729	5.098.347	5.098.347
Proveitos diferidos	0	0	0	0	0	0
Total Custos	9.528.904	6.650.289	2.223.562	512.004	2.580.473	21.495.232

Montante respeitante a faturas ainda não emitidas, no âmbito do ..., à data de 2013/12/31. Ouvido em termo de declarações, o procurador do sujeito passivo informou que, tendo a Receção Provisória ocorrido em setembro de 2014, o período de manutenção e garantia (de 730 dias) iniciou-se a partir dessa data. Em cumprimento da cláusula 44ª do Contrato em março e setembro de 2015 foram emitidas 2 faturas que perfazem 50% desse valor (ou seja, € 2.550.000,00]. Entretanto, em março de 2016, foi emitida a fatura n.º 16030056, no valor de € 1.275.000,00. O remanescente será, de acordo com o declarado, objeto de fatura a emitirem setembro de 2016.

Da análise ao quadro supra, verifica-se que cerca de 45% do total do valor contratado, terá sido contabilizado no período de 2009. Em 2013, o montante dos réditos associados ao projeto em análise, encontra-se contabilizado na conta 7110000002 - Faturação mensal no valor de € 2.582.721,00, resultante do somatório de diversas parcelas.

Neste âmbito, foi informado pelo contabilista certificado do sujeito passivo, o seguinte: "No modelo de negócio da A... o rédito é reconhecido com base no avanço técnico indicado pelos chefes do projeto e dependendo do trabalho efetuado até ao momento. No caso do ... e tomando por exemplo o mês de janeiro de 2013 o rédito é reconhecido em função dos trabalhos já efetuados nomeadamente os mais relevantes da C... dos quais anexamos as faturas do mês de janeiro e que tiveram a respetiva contrapartida nas vendas do mês de janeiro."

Analisada a informação remetida pelo sujeito passivo, constatou-se que foi debitada a conta 2721 -Devedores por acréscimos de rendimentos, por contrapartida da conta 711 - Faturação, pelo montante das faturas emitidas pelos fornecedores, nomeadamente a sociedade "C..., SA", empresa com maior peso na estrutura de gastos do projeto em causa. O reconhecimento dos respetivos gastos encontra-se relevado em contas de fornecimentos e serviços externos.

Ou seja, conforme se retira da contabilidade e foi assumido pelo contabilista certificado, o sujeito passivo não aplica o método da percentagem de acabamento preconizado no artigo 19.º do CIRC.

Assim, o total das faturas emitidas em 2013 pelo sujeito passivo à entidade J... no âmbito do projeto "... " cifrou-se em €6.617.102,47, conforme a seguir se discrimina:

FATURA N.º	DATA	VALOR LÍQUIDO	IVA	VALOR TOTAL
13030030	18-03-2013	1.517.103,28	348.933,75	1.866.037,03
13120002	06-12-2013	5.099.999,19	1.172.999,81	6.272.999,00
TOTAL		6.617.102,47	1.521.933,57	8.139.036,04

- Enquadramento contabilístico e fiscal

Para efeitos fiscais, o artigo 19.º do CIRC estabelece que "a determinação dos resultados dos contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano, é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento", que corresponde "à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato." Com efeito, o CIRC vem alinhar a tributação dos contratos de construção com a disciplina prevista no Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, mais concretamente na Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 19 (NCRF 19) - Contratos de Construção, a qual tem por base a "International Accounting Standards 11 - Construction Contracts" (IAS 11) e que por sua vez pertence aos normativos contabilísticos de referência internacional IFRS ("International Financial Reporting Standards") emanados pelo IASB ("International Accounting Standards Board").

De acordo com aqueles normativos, o reconhecimento do rédito com referência à fase de acabamento de uma transação é referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método e de acordo o preconizado no parágrafo 25, da NCRF 19, "o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis a proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de atividade e desempenho do contrato durante um período".

Assim, neste âmbito, atendendo aos princípios definidos pela Estrutura Conceptual do SNC, verifica-se que a NCRF 19 engloba quatro pilares essenciais:

- o Reconhecimento (devendo para este efeito cumprir-se os critérios para o reconhecimento do rédito e respetivo gasto);*
- a Mensuração (no caso do rédito, é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber);*
- a Apresentação (no que concerne a réditos e respetivos gastos decorrentes da atividade corrente da empresa, a apresentação principal é feita na Demonstração dos Resultados);*
- e a Divulgação (onde se procede à explicação da quantia do rédito reconhecido no período, dos métodos utilizados para o determinar, bem como da forma como se determinou a fase de acabamento).*

Assim, quer para efeitos contabilísticos, quer para efeitos fiscais, o método da percentagem de acabamento é o método aceite na contabilização dos contratos de construção e, segundo o qual, o rédito e os gastos devem ser reconhecidos com referência à fase de acabamento da obra à data do balanço, quando o desfecho do contrato puder ser fiavelmente estimado.

Por outro lado, o artigo 20.º do CIRC define rendimentos como sendo os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente:

"a) Os relativos a vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens."

Atendendo a que o normativo fiscal tem por base a contabilidade, de acordo com o disposto do artigo 17.º do CIRC, a tributação das sociedades incide fundamentalmente sobre o rendimento real, ou seja, deve assentar nos lucros obtidos e apurados a partir da contabilidade, embora possam ser corrigidos pelas disposições do CIRC.

A mesma disposição legal prevê ainda (na alínea b) do n.º 3) que a contabilidade das empresas deve "refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos restantes".

Ora, no caso em apreço, verificou-se que as faturas emitidas à J... em 2013 no que concerne ao projeto em análise ascenderam a um total de € 6.617.102,47, enquanto que o montante de rendimentos (proveitos) contabilizados se cifrou em € 2.582,721, sem evidência ou relato de qual a percentagem de acabamento apurada ao longo do contrato, que nos permita justificar e clarificar, sem margem para dúvidas, da correta contabilização dos montantes agora apurados, de acordo com o que dispõe a NCRF 19, conforme se viu.

Desconhece-se o motivo pelo qual a empresa terá reconhecido como rendimento/proveito, no primeiro ano do projeto, cerca de 45% do total do valor do contrato, também não ficou comprovada a respetiva contabilização dos rendimentos/proveitos de anos anteriores, nem foi justificado documentalmente o método adotado pelo sujeito passivo e que serviu de base ao apuramento dos resultados do projeto.

Verifica-se pois, que a contabilidade do sujeito passivo não obedece ao normativo contabilístico nacional internacional, não só quanto ao critério de apuramento de resultados adotado, como também no que concerne aos requisitos que constituem pilares essenciais integrados na normalização contabilística, designadamente as características que a informação financeira deve conter no

sentido de interpretar de forma fidedigna a realidade económica que lhe está subjacente, isenta de erros e juízos prévios.

Aliás, refira-se ainda que se encontra desvirtuada a movimentação contabilística das contas de acréscimos e diferimentos, nomeadamente a conta 2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos que deveria ser utilizada, segundo as regras constantes nas notas de enquadramento do SNC, como contrapartida aos rendimentos a reconhecer no próprio período, ainda que não possuam documentação vinculativa e cuja receita só venha a obter-se em período ou períodos posteriores.

Assim, conclui-se o seguinte:

- Não ficou demonstrada a contabilização dos réditos de anos anteriores a 2013 na contabilidade;*
- Não foi justificado o motivo pelo qual, o sujeito passivo terá procedido ao reconhecimento do rédito em cerca de 45% do valor total do contrato no ano de assinatura do mesmo;*
- Não foi aplicado o método de apuramento de resultados dos projetos que é aceite contabilística e fiscalmente, não tendo sido justificado documentalmente qual o método adotado pela empresa;*
- A faturação emitida em 2013 não foi totalmente reconhecida na contabilidade e, como tal, não foi sujeita a tributação para efeitos de IRC.*

Atendendo ao exposto, propõe-se a correção do montante de € 4.034.381,47, a considerar para efeitos de apuramento do lucro tributável do sujeito passivo, correspondente à diferença entre a faturação emitida em 2013, €6.617.102,47 e o valor reconhecido contabilisticamente como rendimento em €2.582.721,00.

III.1.2. Acordo de revogação G...

- Descrição dos factos

Em resultado do procedimento de auditoria efetuado no que concerne à validação dos montantes inscritos na declaração Modelo 22 de IRC, detetou-se o preenchimento dos seguintes campos do Quadro 07:

QUADRO 07 DA MODELO 22		
RUBRICA	CAMPO	MONTANTE
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido	702	2.169.600,00
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido	704	1.617.237,00

Com o intuito de justificar os montantes identificados anteriormente, foi solicitada toda a documentação de suporte aos movimentos contabilísticos efetuados, tendo-se apurado o seguinte:

Em 2013/04/12 foi assinado entre a A... e a G..., um "acordo de revogação e declaração de quitação do contrato de prestação de uma solução aplicacional e dos bens e serviços necessários à parametrização, desenvolvimento aplicacional adicional, migração de dados e respetiva implementação do Sistema de Clientes, Contas, AforroNet e Homebanking do G... ", projeto denominado por "...".

Trata-se de um acordo de revogação amigável celebrado entre o sujeito passivo e o G..., face ao incumprimento dos prazos previstos no contrato inicial para a execução do projeto "...", bem como a motivos de impossibilidade técnica que não foram atempadamente solucionados e que culminaram no pagamento de um valor indemnizatório.

Assim, a fim de ressarcir o G... da revogação do contrato, foi estipulado o pagamento por parte da A... do montante global de € 3.000.000,00, discriminado da seguinte forma (conforme cláusulas 2.ª e 3.ª do respetivo acordo de revogação):

- € 623.681,40 - a título de penalidade contratual;*
- € 1.154.243,41 (valor com IVA) - devolução ao G... do montante que pago anteriormente. Para o efeito, o sujeito passivo emitiu notas de crédito no valor líquido de € 940.154,75, tendo procedido à regularização do respetivo IVA, nos termos do artigo 78.º do CIVA.*
- € 1.222.075,19 (valor com IVA) - reembolso das despesas que o G... havia incorrido na aquisição de hardware, software e serviços na sequência do projeto "...", conforme faturas por si emitidas, que a seguir se discriminam:*

FATURA N.º	DATA	VALOR LÍQUIDO	IVA	VALOR TOTAL	DESCRIÇÃO
S1130000536	13-04-2013	455.174,50	104.690,14	559.864,64	"Licenciamento software E... adquirido no âmbito do projeto ..."
S1130000537	13-04-2013	193.858,70	44.587,50	238.446,20	"Serviços prestados pelo G... durante execução do projeto ..."
S1130000538	13-04-2013	344.523,86	79.240,49	423.764,35	"Equipamentos ... adquiridos no âmbito do projeto ... segundo relação de equipamentos em anexo"
TOTAL		993.557,06	228.518,12	1.222.075,18	

- Tratamento contabilístico e fiscal

Contabilisticamente, o sujeito passivo procedeu aos seguintes movimentos:

- Débito da conta 72 - Prestação de serviços, pelo montante de € 2.130.146,00 (€ 4.688.981 - € 2.558.387), calculado da seguinte forma:

- Emissão da fatura n.º 13120042, datada de 2013/12/12 à empresa mãe - "B... SA", no montante de € 4.688.981,00, a qual se encontra reconhecida contabilisticamente na conta 7110000002 - Faturação mensal.

- Anulação do rédito referido anteriormente em € 2.558.837, correspondente ao somatório das faturas emitidas ao G... em anos anteriores (2010 e 2011) no total de € 940.155 com o valor contabilizado em "acréscimos de proveitos": € 1.618.682, resultante do reconhecimento do rédito resultante do contrato, ou seja:

(quadro fornecido pelo sujeito passivo)

PROJETO G...	2010	2011	2012	2013	TOTAL
Proveitos (reconhecidos contabilisticamente)	960.424	1.384.861	213.552	-2.558.837	0
Facturação emitida (valor sem IVA)	107.347	832.808	0	-940.155	0
Contratação (contrato inicial + trabalhos a mais)	3.083.637	34.770	0	-3.118.407	0
Facturação pendente de emitir (total contratualizado - faturação emitida)	2.976.290	2.178.252	2.178.252	0	0
Acréscimos de proveitos	853.077	1.405.130	1.618.682	0	0
Proveitos diferidos	0	0	0	0	0
Total Custos	927.678	1.346.718	835.379	1.577.991	4.687.766

- De acordo com o quadro supra, o rédito reconhecido em períodos anteriores subjacente ao contrato G... terá sido de € 2.558.837, valor que não foi possível comprovar na contabilidade.

- No que à faturação emitida diz respeito e após circularização efetuada ao G..., verificou-se que o montante global das faturas emitidas em 2010 e 2011 foi de € 940.154,75, tendo sido liquidado IVA à taxa em vigor.

- Débito de contas de gastos no montante global de € 627.454,00 (contas 621 - Subcontratos, €39.454,00 e 67 - Provisões do exercício, em €588.000,00).

- Crédito de contas de gastos pelo montante da penalidade contratual, bem como das faturas emitidas pelo G..., sem IVA, no montante global de € 1.617.237,00.

Em resumo:

DÉBITO			CRÉDITO		
Conta	Valor	Obs.	Conta	Valor	Obs.
721 - Prestações de serviços	2.130.146,00	Fatura emitida à A... Espanha – (Proveitos reconhecidos em anos anteriores + faturação emitida pela A... em 2010 e 2011); (€ 4.688.981 - € 2.558.387)	621 - Subcontratos	467.498,00	Penalidade contratual + faturas G... (sem IVA); (€ 623.681,40 + € 993.557,06)
678 - Outras provisões	588.000,00		688000002 - Outras regularizações	1.149.739,00	
621 - Subcontratos	39.454,00		561000 - Resultados exercícios anteriores	1.140.363,00	
TOTAL	2.757.600,00		TOTAL	2.757.600,00	

- O sujeito passivo inscreveu, no Quadro 07 da declaração Modelo 22, campo 702, a título de variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período, o montante de € 2.159.600,00 (€2.130.146,00 + € 39,454,00);

- Como variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido (campo 704), o sujeito passivo inscreveu o montante de € 1.617.237,00 (€467.498,00 + €1.149.739,00);

- O montante contabilizado como provisão na conta 678, € 588.000,00, foi acrescido ao Quadro 07, no campo 721 - provisões não dedutíveis.

A revogação do contrato com o G... implicou a transmissão dos bens (licenciamento do software e equipamentos ...) que haviam sido adquiridos por esta entidade em 2010, no âmbito do projeto em causa e que constam das faturas

por si emitidas (designadamente nas faturas n.ºs S113000000536 e S1130000005389 de 2013/04/13, com o montante global de €799.698,36, sem IVA), conforme já se fez referência.

Os referidos bens são constituídos por:

- a) Licenciamento de software de servidor para sistema de gestão de base de dados e respetivas opções de segurança e isolamento, diagnóstico, tuning, clustere e particionamento de suporte ao projeto; "E... Database Enterprise Edition", "Diagnostics Pack"; "Tunning Pack": "Real Application Clusters": "Partitioning"; "Advanced Security"; "Database Vault" (12 CPU);*
- b) Equipamentos servidores da*

Esta situação vai de encontro à cláusula 4.ª do acordo de revogação, onde se clarifica que o G... entregará à A... os equipamentos, licenças de software, faturas e garantias correspondentes, bem como todas as licenças transmissíveis.

No entanto, da análise à contabilidade do sujeito passivo, verificou-se que a entrada destes bens não se encontra refletida contabilisticamente. Segundo o que foi informado pelo contabilista certificado do sujeito passivo no decurso do procedimento, os bens não foram reconhecidos contabilisticamente, por motivos de obsolescência dos mesmos, sendo demasiado específicos para reutilização futura, não tendo sido objeto de abate. Aliás, o procurador do sujeito passivo declarou que "As licenças não são transacionáveis, não são vendidas e não têm qualquer utilidade. No que concerne aos equipamentos ou máquinas encontram-se arrumados por se tratarem de bens parametrizados para a solução do projeto. A empresa entende que, por se tratarem de bens não transacionáveis e sem utilidade para a empresa (...) não foram refletidos contabilisticamente".

Importa contudo referir que este conjunto de hardware e software não pode ser comparado com os vulgares computadores para uso pessoal que têm uma longevidade curta em termos de funcionalidade e operacionalidade. Para além disso, da leitura aos elementos fornecidos pelo G... no decurso da ação inspetiva, conclui-se que o hardware ainda se encontrava dentro do período de garantia do

fabricante e o software tinha as suas licenças de utilização ativas, demonstrando que o argumento utilizado é infundado.

Além disso, quanto à especificidade do conjunto de hardware e software e a impossibilidade do mesmo ser reutilizável importa esclarecer que, após consulta do site da E... conseguimos encontrar facilmente brochuras a publicitar o produto, alegando que o mesmo é moldável a vários tipos de soluções empresariais.

Atendendo a que não foi comprovado o destino atribuído aos bens em causa, não foi possível determinar, se os mesmos se destinaram a venda, a afetação ao uso da empresa ou a fins alheios à mesma. Esta situação contraria não só o disposto no normativo contabilístico quanto aos princípios estabelecidos na estrutura concetual do SNC relativos às características que a informação financeira deve fornecer, liberta de erros e juízos prévios, bem como à fiabilidade da informação constante nas demonstrações financeiras, como também no normativo fiscal, designadamente o que dispõe os artigos 17.º e 123.º do CIRC, uma vez que a contabilidade não reflète todas as operações realizadas pelo sujeito passivo.

Face à fundamentação anteriormente aduzida, a importância respeitante ao equipamento mencionado nas faturas emitidas pelo G... no âmbito da revogação do projeto ... de € 799.698,36 deverá ser desconsiderada para efeitos de cálculo do montante da variação patrimonial negativa inscrita no campo 704 da declaração Modelo 22, nele passando a constar a importância de: € 817.538,64 (€ 1.617.237,00 -€ 799.698,36).

(...)

IX.2. – Audição prévia

Mediante documento que deu entrada nestes Serviços em 2016/06/14 (n.º de entrada: 2016..., o sujeito passivo veio exercer o direito de audição que lhe assiste, sobre o projeto de relatório de inspeção tributária.

Na petição entregue pelo sujeito passivo, o mesmo vem apresentar a sua discordância relativamente às correções propostas no presente relatório, que de seguida analisaremos.

- Correções referentes ao projeto ...

Na sua explanação, o sujeito passivo defende que o método adotado de apuramento dos resultados dos projetos com prazos superiores a um ano é o método da percentagem de acabamento, calculado "(...) com base na proporção dos custos incorridos em cada período face aos custos totais estimados no projeto, tal como determina o artigo 19.º, n.º 2 do CIRC."

Acrescenta ainda que, relativamente ao projeto ..., a estimativa inicial de custos do projeto "(...) cifrou-se em € 21.301.334 (sofrendo, em cada ano, alterações decorrentes da normal execução destes contratos, cujas estimativas de custos não se mantêm imutáveis ao longo de 4 anos)".

Para corroborar esta afirmação, o sujeito passivo elaborou, no parágrafo 109.º da sua explanação, alguns quadros que apresentam o cálculo das percentagens de acabamento que terão sido aplicadas nos períodos de 2009 a 2013, inclusive, juntando em sua defesa, os anexos 31 a 35 que compõem a petição apresentada, compostos pelos balancetes dos períodos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, bem como listagens contendo a descrição dos vários projetos e o montante de vendas, custos, margem, proveitos diferidos, acréscimos de proveitos e faturação emitida de projetos dos períodos anteriormente descritos, onde se inclui o projeto em análise, denominado por "UUP002 -... " (anexos 36 a 40 da petição).

As referidas listagens foram por si designadas por "extratos dos réditos imputáveis às referidas contas nos períodos de 2009 a 2013, respetivamente".

Estas alegações suscitam as seguintes observações:

Da análise aos documentos apresentados pelo sujeito passivo em sede de direito de audiência prévia, verificou-se que se tratam de documentos internos por si elaborados e que, contrariamente a todas as informações e esclarecimentos prestados no decurso da ação inspetiva, vem agora argumentar que aplicou o

método da percentagem de acabamento preconizado no CIRC, conforme veremos de seguida.

Importa antes de mais referir que, no decurso da ação inspetiva e, em cumprimento do disposto no artigo 29.º do RCPITA no que às prerrogativas da Inspeção Tributária diz respeito, pautada pelos princípios consagrados quer na LGT, quer no RCPITA, na prossecução do interesse público e na descoberta da verdade material e no âmbito do procedimento de inspeção efetuado, foi analisada a atividade exercida pelo sujeito passivo, tendo sido selecionadas, com recurso a técnicas de auditoria tributária, as situações com maior relevo e impacto em termos fiscais, onde se incluiu a análise dos projetos mais significativos no período inspecionado, designadamente o projeto

Neste âmbito, foi em 2016/02/04, notificado o sujeito passivo para apresentar, no prazo de 10 dias, alguns elementos e esclarecimentos, destacando-se os seguintes:

"5 - Mapa/resumo de todos os projetos em curso e concluídos em 2013, com indicação da faturação estimada/emitida e custos estimados/incorridos;

No referido pedido, enviado via correio eletrónico ao contabilista certificado do sujeito passivo na data indicada supra 29, havia sido solicitado o seguinte:

"Consulta de toda a documentação relativa aos projetos:..., G... e..., designadamente, orçamentos, propostas, contratos, faturação emitida, pagamentos, extratos contabilísticos de contabilidade analítica respetivos (desde o início até final do projeto, se aplicável), bem como mapa de apuramento dos resultados dos projetos com indicação da faturação emitida/estimada e custos incorridos/estimados".

Como resposta ao solicitado e, no que ao projeto ... diz respeito, foi apresentado o mapa de apuramento de resultados que suporta o montante dos réditos e dos gastos reconhecidos na contabilidade, que se encontra reproduzido na página 15 do presente relatório, tendo-se verificado que o mesmo não possui qualquer menção quanto ao custo total estimado para o projeto, nem tão pouco quantifica

as eventuais "alterações decorrentes da normal execução destes contratos", tal como defende o sujeito passivo na sua petição.

Conforme já referido, foi inquirido o sujeito passivo acerca do método de apuramento dos resultados dos projetos calculado pela A..., nomeadamente o projeto..., tendo sido informado pelo Contabilista Certificado que o rédito é reconhecido "com base no avanço técnico indicado pelos chefes do projeto". Da análise desta afirmação, bem como dos vários esclarecimentos prestados ao longo dos atos de inspeção, por parte não só do Contabilista, como também por parte do Diretor Financeiro, não foi informado em qualquer momento, que a empresa aplicaria o método da percentagem de acabamento no apuramento dos resultados dos projetos.

No entanto, na fase de audição prévia, vem o sujeito passivo informar que aplica o método da percentagem de acabamento e demonstrar, por via de cálculos puramente matemáticos, que a percentagem de acabamento do projeto ... no primeiro ano terá sido de 44,73%, culminando em 2013 em 99,99%.

Ou seja, os cálculos agora apresentados pelo sujeito passivo, quer das percentagens de acabamento apuradas para cada um dos períodos de 2009 a 2013, quer do custo total estimado para o projeto e eventuais ajustamentos havidos ao longo do período de vigência do contrato, não se encontravam evidenciados na contabilidade, nem foram apresentados pelo sujeito passivo oportunamente, apesar de ter sido notificado para o efeito.

Nem tão pouco foram apresentados os extratos de contabilidade analítica (ou de gestão) ou centros de custos e extratos contabilísticos das contas movimentadas, desde o início do projeto, suscetíveis de demonstrar inequivocamente, a imputação dos vários gastos e afetação dos mesmos ao projeto em causa por forma a fornecer informação fundamental de todos os itens e rubricas que contribuíram para o apuramento do mesmo e que contribuíram para o cálculo do resultado líquido da empresa e, conseqüentemente, do resultado fiscal.

Por isso, não se entende a afirmação do sujeito passivo, apresentada no parágrafo 32.º da sua petição ao referir que: "numa primeira fase, a Requerente

estimou que o projeto ... tivesse um custo global no valor de € 21.301.334", uma vez que tal informação nunca foi apresentada no decurso dos atos de inspeção, mesmo após notificação para o efeito, conforme se viu.

E mais, o sujeito passivo vem agora informar (conforme itens 34.º a 38.º do direito de audição apresentado) que a estimativa inicial do total de custos com o projeto ... se cifrou em € 21.301.334, Porém, no ano seguinte (2010) e segundo os seus cálculos, o custo total estimado diminuiu para €21.025.170. Em 2011 esse valor subiria, passando para € 21.036.496 e, em 2012, voltaria a subir para €21.047.924. Em 2013, finalmente, o custo total estimado fixou-se em €21.496.625.

Uma vez mais, sem qualquer evidência da forma de cálculo das estimativas efetuadas, quer iniciais, quer posteriormente ajustadas.

Além disso, nos parágrafos 39.º a 43.º da sua explanação, vem o sujeito passivo informar o seguinte:

"No ano de 2009 a Requerente incorreu em custos com o projeto ... no valor de € 9.528.904,00 - cfr. tabela com centros de custos referentes ao projeto ... no período de 2009, que se junta como Documento n.º 5 e cujo conteúdo se dá por reproduzido."

"No ano de 2010 a Requerente incorreu em custos com o projeto ... no valor de € 6.650.289,00 - cfr. tabela com centros de custos referentes ao projeto ... no período de 2010, que se junta como Documento n.º 6 e cujo conteúdo se dá por reproduzido.

"No ano de 2011 a Requerente incorreu em custos com o projeto ... no valor de €2.223.562,00- cfr. tabela com centros de custos referentes ao projeto ... no período de 2011, que se junta como Documento n.º7 e cujo conteúdo se dá por reproduzido."

"No ano de 2012 a Requerente incorreu em custos com o projeto... no valor de € 512.004,00 - cfr. tabela com centros de custos referentes ao projeto ... no

período de 2012, que se junta como Documento n.º 8 e cujo conteúdo se dê por reproduzido."

"No ano de 2013 a Requerente incorreu em custos com o projeto ... no valor de €2.580.473,00- cfr. tabela com centros de custos referentes ao projeto ... no período de 2013, que se junta como Documento n.º 9 e cujo conteúdo se dá por reproduzido."

Analizados os referidos anexos (documentos 5, 6, 7, 8 e 9 da petição apresentada), verifica-se que se tratam de mapas em excel (documentos internos), elaborados pelo próprio sujeito passivo e que:

- Não fazem qualquer referência ao projeto a que respeitam;*
- Encontram-se redigidos numa outra língua, que não a língua portuguesa;*
- Não fazem qualquer menção ao plano de contas nacional respetivo, nomeadamente as contas de gastos onde tais valores se encontram contabilizados, quer na vigência do POC (Plano Oficial de Contabilidade), quer do SNC;*
- Apesar do sujeito passivo designar os documentos agora apresentados de "tabelas com centros de custo", os mesmos não identificam o número da(s) respetiva(s) conta(s) onde tais gastos foram reconhecidos para efeitos contabilísticos, não cumprindo os requisitos que norteiam a contabilidade de centros de custo, nomeadamente facilitar o apuramento e controlo dos gastos a imputar a cada projeto;*
- Não foi esclarecido o significado de algumas rubricas que constam das referidas tabelas, nomeadamente a rubrica de "variación de existências", não se sabendo se se refere à tradução de espanhol para português da "variação nos inventários de produção", o que é incongruente, atendendo ao facto de, pela análise das declarações enviadas pelo sujeito passivo respeitantes aos períodos de tributação de 2009 a 2013 (IES), não serem declarados quaisquer montantes nessa rubrica;*
- Não foram apresentados os documentos contabilísticos comprovativos dos lançamentos efetuados, designadamente extratos da contabilidade, tendo sido*

apenas apresentado balancetes analíticos e mapas de apoio elaborados em excel;

- Não foram apresentados os documentos de suporte, emitidos por entidades externas ao sujeito passivo, que permitissem comprovar os montantes contabilizados em cada ano, imputados ao projeto ... e necessários para o cálculo e apuramento das percentagens de acabamento e, conseqüentemente, do montante do rédito a reconhecer;

- Não foram apresentados os centros de custos ou extratos de contabilidade analítica, de qualquer um dos períodos de duração do projeto (2009, 2010, 2011, 2012 e 2013) que permitissem apurara imputação dos gastos pelo projeto e a sua origem, apesar de solicitados (quer na notificação pessoal, quer na mensagem enviada por correio eletrónico).

Nos parágrafos 111.º a 115.º da petição apresentada, vem o sujeito passivo tecer considerações:

"A Requerente junta como Documentos n.ºs 36, 37, 38, 39 e 40 os extratos dos réditos imputáveis às referidas contas nos períodos de 2009 a 2013, respetivamente.

Ora, relativamente a 2009 podemos verificar por análise às contas 7110145 e às contas 7210490 (Documento n.º 31) que o montante total da soma das duas contas corresponde a € 33.361.223,80.

Ora, por análise ao Documento n.º 36 (extrato de réditos do período) é possível verificar a decomposição do montante de € 33.361.223,80, onde se inclui, entre outros, o valor de € 11.406.235,68, valor que corresponde ao rédito a ser imputado ao período de 2009, correspondente a uma percentagem de acabamento de cerca de 44,73% (justificada pelo facto de se terem incorrido em cerca de 44,73% dos custos estimados com a obra).

No ano de 2009 a conta de acréscimo de rendimentos (conta 271 excluindo a conta 2719) tinha um saldo de € 17,519.232,00 e registou uma variação, face a 2008, de € 12.424.855,00, dos quais € 11.406.236,00 correspondem ao Projeto ... - cfr. Documento n.º 31.

Assim, relativamente ao ano de 2009, ficam demonstrados não só os termos em que foi apurada a percentagem de acabamento, assim como a correspondente movimentação contabilística do período."

Da análise aos parágrafos transcritos supra, foram suscitadas as seguintes questões:

- O sujeito passivo junta em anexo à petição apresentada os documentos n.ºs 36, 37, 38, 39 e 40 aos quais designou de "extratos de réditos do período". No entanto, da análise aos mesmos, verificou-se que não se tratam de extratos contabilísticos respeitante a contas de réditos ou de quaisquer outras contas da contabilidade, mas sim mapas elaborados em excel que contêm a descrição de vários projetos e montantes relativamente aos quais foi atribuída a designação de "vendas, custos, margem, acréscimos de proveitos e faturação emitida de projetos".*
- No entanto, verificou-se que os referidos anexos não comprovam de forma alguma, a contabilização dos réditos do projeto, porquanto não estabelecem qualquer ligação com a contabilidade;*
- O documento n.º 31, a que alude o sujeito passivo, respeita ao balancete analítico do período de 2009, onde podemos constatar apenas, por exemplo, que o valor global das contas 71 e 72 ascende a €33.361.223,80;*
- De igual forma também apenas podemos verificar que nesse montante tem cabimento o valor de réditos imputados ao projeto, de acordo com o sujeito passivo, de € 11.406.235,68, assim como qualquer outro montante teria, até à concorrência dos € 33.361.223,80;*
- Não ficou comprovado, inequivocamente, que o rédito do projeto ... do período de 2009, foi reconhecido contabilisticamente e em que montante;*
- O sujeito passivo refere que, da análise ao documento n.º 36 (designado por "extrato de réditos do período" mas que, conforme se viu, não consubstancia qualquer extrato contabilístico), seria possível verificar a decomposição do montante de € 33.361.223,80. Contudo, reiteramos uma vez mais, que se trata somente de um documento interno ou mapa elaborado pelo sujeito passivo em*

excel, contendo na primeira linha, a menção a "UUP002 - ..." e nas demais linhas a referência a outros projetos;

- Refere ainda que a conta de acréscimo de rendimentos terá registado uma variação de € 12.424.855,00 face a 2008, dos quais € 11.406.235,68 corresponderão ao projeto Uma vez mais, esta situação não ficou devida e inequivocamente comprovada: o que se infere é que este valor tem cabimento naquele, mas não se demonstra nem tão pouco se comprova, por meio de documentação retirada diretamente da contabilidade e não por meio de documentos internos e quadros ou tabelas elaborados em excel, que montante respeita efetivamente ao projeto ... (e a outros projetos eventualmente);

- A apresentação de documentos internos, elaborados sob a forma de quadros em excel ou tabelas não produz prova suficiente para se aferir da correta e integral contabilização dos montantes em causa e não substitui, de forma alguma, os elementos retirados diretamente da contabilidade, que contêm os movimentos contabilísticos de uma forma detalhada e discriminada, suscetíveis de demonstrar de forma clara e inequívoca, que tais valores foram efetivamente reconhecidos na contabilidade;

- Concluir que um montante se encontra contabilizado em determinada conta só porque tem cabimento no valor global constante de uma das contas que compõem o balancete analítico constitui uma análise errónea e desvirtuada dos factos e nem de forma alguma permite concluir que esse montante se encontra efetivamente reconhecido;

- A apresentação e comprovação de elementos que estejam reconhecidos contabilisticamente deverá efetuar-se através de informação retirada diretamente da contabilidade, suportada em documentos externos, que permitam concluir, sem margem para dúvidas, que um determinado item foi contabilizado pelo sujeito passivo e não a mera apresentação de documentos internos elaborados pelo sujeito passivo e constituídos por mapas e tabelas;

- A justificação aduzida pelo sujeito passivo em sede de audição prévia não se coaduna com o que estabelece o n.º 3 do artigo 17.º e o artigo 123.º, ambos do

CIRC, no que às obrigações contabilísticas diz respeito, nomeadamente quando se prevê que a contabilidade deve "refletir todas as operações realizadas" e "iodos os lançamentos contabilísticos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário".

- Refuta-se por completo o último parágrafo uma vez que, relativamente a 2009, não ficou demonstrado os termos em que foi apurada a percentagem de acabamento, nem tão pouco a correspondente movimentação contabilística do período.

No que concerne aos anos seguintes, a fundamentação utilizada e a documentação apresentada pelo sujeito passivo foi idêntica, ou seja:

Nos parágrafos 116.º e 117.º, é possível ler-se "ora, relativamente a 2010 podemos verificar que por análise à conta 7110000002 (documento n.º 32) que o montante total da conta ascendeu a € 34.736.855,11.

Analísado o Documento n.º 37 (extrato de réditos do período) é possível verificar a decomposição do montante de € 34.736.855,11, onde se inclui, entre outros, o valor de € 8.216.408,17, valor que corresponde ao rédito a ser imputado ao período de 2010 (...)."

Analísados os referidos documentos n.ºs 32 e 37, em anexo à petição apresentada, verifica-se, à semelhança do que sucedeu aquando da análise ao período de 2009, que são constituídos pelo balancete analítico do respetivo período e por documentos internos, compostos por mapas e tabelas.

Uma vez mais, o sujeito passivo conclui que o montante de réditos do projeto se encontra contabilizado, porque tem cabimento no valor global constante da conta 7110000002 do balancete.

Idêntica situação se verifica na argumentação utilizada pelo sujeito passivo e documentação apresentada relativamente aos anos subsequentes do projeto.

Ou seja, o sujeito passivo não logrou comprovar, quer por via da apresentação de documentação de origem contabilística comprovativa e inequívoca dos montantes contabilizados, quer por via da apresentação de documentos de origem

externa, fulcrais para o apuramento da percentagem de acabamento em cada um dos exercícios e, em consequência o resultado fiscal.

A apresentação dos documentos de suporte, de carácter externo, aos gastos contabilizados em períodos anteriores, assume especial relevância, uma vez que influencia, indubitavelmente, a percentagem de acabamento calculada e, por conseguinte, o reconhecimento dos réditos do projeto ... em 2013.

Deste modo, encontrando-se o projeto concluído em 2013, conforme reconhece o sujeito passivo em diversos parágrafos da sua petição, onde apurou uma percentagem de acabamento de 99,99%, haveria que, nesse período, proceder ao reconhecimento do rédito remanescente. No entanto, e como este reconhecimento depende do método utilizado pela empresa para apuramento dos resultados do projeto, haveria que comprovar que o referido método se encontra corretamente aplicado ao longo do tempo.

Tal implicaria, a apresentação de documentação comprovativa dos montantes que se encontram reconhecidos contabilisticamente e não documentos internos, emitidos pelo próprio sujeito passivo.

A este propósito, Freitas Pereira, no seu Parecer emitido no Centro de Estudos Fiscais n.º 3/92, de 6/1/1992 33, refere que "A inexistência de documento externo destinado a comprovar uma operação para a qual ele devia existir afeta necessariamente, e em princípio, o valor probatório da contabilidade e essa falta não pode ser suprida pela apresentação de um documento interno. É que o valor probatório de uma contabilidade assenta essencialmente nos respetivos documentos justificativos e, quanto aos que o devam ser, é a origem externa que lhes confere um carácter que se pode designar por presunção de autenticidade."

Além disso, a apresentação efetuada pelo sujeito passivo no exercício do direito de audição com o intuito de justificar os gastos incorridos com o projeto ..., recorrendo a mapas e tabelas, não se coaduna com as características que a informação financeira deve conter no sentido de interpretar de forma fidedigna a realidade económica que lhe está subjacente, isenta de erros e juízos prévios.

Salienta-se que, os referidos gastos estão sujeitos às disposições legais aplicáveis à generalidade dos gastos refletidos na contabilidade das empresas, designadamente os artigos 18.º e 23.º do CIRC, pelo que a sua dedutibilidade para efeitos fiscais verificar-se-á no momento em que aquelas sejam cumpridas, nomeadamente no que respeita à existência de comprovação documental dos mesmos.

Tem sido a jurisprudência maioritária dos Tribunais Superiores, bem como da doutrina que se debruça sobre estas matérias, que o mero documento interno desacompanhado de provas adicionais que permitam concluir pela sua veracidade, não é idóneo à comprovação dos gastos por parte do contribuinte que deles se pretende valer. Veja-se por exemplo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), processo n.º 028/15, de 2015/09/09 ou o Acórdão do STA, processo n.º 0658/11, de 2012/07/05.

Nesta matéria, o sujeito passivo argumenta que "(...) não pode deixar de estranhar que a AT fundamente as suas correções com base em argumentos referentes a períodos que não o que está a ser inspecionado, balizado pelos termos e pelo período indicado pela Ordem de Serviço - artigo 43.º, n.º 3, al. c) do RCPITA."

Em primeiro lugar, não se entende o recurso à disposição legal mencionada: o artigo 43.º do RCPITA refere-se à presunção de notificação dos sujeitos passivos e obrigados tributários, pelo que cremos tratar-se de lapso do sujeito passivo na legislação mencionada.

Em segundo lugar, pese embora o procedimento de inspeção incida no período indicado na respetiva Ordem de Serviço - 2013, deverá a Inspeção Tributária, nos termos do disposto no artigo 58.º da LGT, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, procedendo, se necessário, à consulta de documentos de anos anteriores, relevantes para o correto apuramento da situação tributária do sujeito passivo inspecionado no exercício em análise, sobretudo, quando se está perante projetos de carácter plurianual.

Importa não esquecer que a origem desta problemática, relativa à imputação e gastos e réditos, reside no facto de, na análise à contabilidade da empresa se ter constatado que a faturação emitida no ano de 2013 relativa ao projeto ... totaliza € 6.617.102,47 e o rédito reconhecido neste ano foi apenas de € 2.582.721,00, tendo o contribuinte alegado que tal se devia ao facto de já ter ocorrido o seu reconhecimento em anos anteriores.

Assim, sendo, não se entendem as alegações do sujeito passivo quando refere que a Inspeção Tributária pretendeu analisar factos cuja ocorrência se verificou em períodos que não estão contemplados na Ordem de Serviço, pois o que se pretendeu e nesse sentido se notificou o sujeito passivo, foi justificar o motivo pelo qual a totalidade da faturação emitida em 2013 relativa ao projeto ... não tinha sido reconhecida como rédito daquele ano.

Estamos pois, perante uma situação em que o ónus da prova pertence ao sujeito passivo, cabendo-lhe a obrigação de comprovar a tributação em anos anteriores do referido rédito.

Com efeito, a contabilidade deve refletir de forma clara e inequívoca, as operações realizadas e deve apresentar a informação, incluindo as políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione a disponibilização de informação relevante, fíável, comparável e compreensível, em obediência aos princípios basilares do sistema de normalização contabilística.

Para efeitos fiscais, e como já foi anteriormente referido, o método de apuramento de resultados preconizado no artigo 19.º do CIRC é o método da percentagem de acabamento, segundo o qual, de acordo com o estipulado no n.º 2 da mesma disposição legal, corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

Daqui resulta, de acordo com o que prevê a NCRF 19, um balanceamento do rédito do contrato com os respetivos gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento. Para efeitos de divulgação e de acordo com a referida Norma, as entidades deverão divulgar qual o método utilizado para determinar o

rédito reconhecido no período e de que forma determinaram a fase de acabamento dos contratos em curso.

Ou seja, o método contabilística e fiscalmente aceite para o apuramento dos resultados é o método da percentagem de acabamento, segundo o qual é fulcral, como reconhece o sujeito passivo agora em sede de direito de audição, a relação entre custos incorridos e custos estimados para a conclusão do projeto, facto que nunca veio a ser demonstrado no decurso da ação inspetiva.

O sujeito passivo vem argumentar que "para determinar o grau de acabamento do projeto, a Requerente calcula a percentagem dos custos incorridos em cada período face aos custos estimados totais", acrescentando ainda que "a expressão 'avanço técnico' empregada pelo Contabilista Certificado corresponde à expressão interna e à linguagem corrente empregada pelos trabalhadores da ora Requerente, não podendo a AT querer retirar quaisquer conclusões deste facto, antes devendo retirar as conclusões com base nos elementos analisados e com base no princípio da verdade material."

Na sua explanação, o sujeito passivo demonstra a sua discordância face à correção do montante de € 4.034.381,47, acrescentando que "o que a AT entende é que o rédito imputável a cada período (de acordo com o método da percentagem de acabamento) deveria igualar, sempre e em todos os períodos, o montante de faturação emitida no período (...)", defendendo que "(...) os € 4.034.381,47 que a AT pretende tributar duas vezes, foram já tributados em períodos anteriores, onde foi reconhecido 89,87% do rédito contratual (entre os períodos de 2009 a 2012), e onde foi imputado na conta 72 89,87% do rédito, tendo o mesmo composto o resultado líquido de cada período e tendo sido, assim, sujeito a tributação em sede de IRC."

Ora, como se disse anteriormente, toda a atuação da Inspeção Tributária é pautada pelos princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade, previstos na LGT, no sentido de realizar todas e quaisquer diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

Neste âmbito, na sequência das várias reuniões havidas na sede do sujeito passivo foi informado, quer pelo contabilista certificado, quer pelo diretor financeiro da empresa, que o método adotado resultava da informação prestada pelos chefes de cada projeto, à medida do avanço técnico realizado. Em momento algum e conforme já foi referido aquando da análise aos mapas de apuramento de resultados do projeto facultados no decurso dos atos inspetivos, se fez menção à "relação entre os custos incorridos e os custos totais estimados", isto é, à percentagem de acabamento.

Aliás, não podemos deixar de realçar que toda a argumentação do sujeito passivo é centrada no facto de ter sido adotado o método da percentagem de acabamento preconizado nas regras contabilísticas e fiscais, quando durante todo o procedimento inspetivo, esta situação foi várias vezes debatida com os responsáveis da empresa e estes sempre assumiram que não aplicavam o método preconizado no artigo 19.º do CIRC, adotando antes um "método próprio" que fazia depender a imputação de gastos e réditos de critérios técnicos definidos pelos responsáveis de cada projeto.

Em sede de direito de audição, o sujeito passivo vem referir que a empresa efetivamente aplica o método da percentagem de acabamento e comprova esta alegação com recurso a fórmulas meramente matemáticas que lhe permitem vir defender que em 2009 terá reconhecido cerca de 45% (ou, mais precisamente, conforme cálculos por si efetuados, 44,73%) do contrato para, em 2013, chegar a 99,99%.

Conforme temos amplamente demonstrado, estes cálculos não se encontram comprovados documentalmente e têm por base um valor estimado de custo que o contribuinte alterou em cada ano, sem apresentar qualquer prova fidedigna para a sua determinação, o que desvirtua os resultados obtidos.

Além disso, em momento algum do relatório elaborado pela Inspeção Tributária se entende, tal como sugere o sujeito passivo, que "o rédito deveria igualar, sempre e em todos os períodos o montante da faturação emitida no período."

O sujeito passivo defende que a AT está a duplicar a tributação do montante em causa, contudo, não logrou comprovar que esse rendimento já havia sido tributado anteriormente. De igual forma também não procedeu à apresentação dos documentos solicitados no decurso da ação inspetiva, como resposta à notificação pessoal, complementada pela mensagem eletrónica enviada, essenciais ao correio apuramento dos factos e da verdade material.

Cabendo ao sujeito passivo o ónus da respetiva comprovação dos gastos incorridos e dos réditos contabilizados no âmbito do projeto..., fundamental para o cálculo da percentagem de acabamento que se aplica e repercute nos anos posteriores, ao longo do período de realização do projeto, conforme dispõe o artigo 74.º da LGT, verificou-se que tal comprovação não veio a ser efetuada.

Face ao exposto, conclui-se que o sujeito passivo não logrou apresentar documentos que permitam contrariar as correções propostas no âmbito do projeto... no montante de € 4.034.381,47, pelo que as mesmas serão de manter.

- Correções em sede de IRC referentes ao Acordo de revogação G... (projeto ...)

O sujeito passivo inicia a sua explanação argumentando que a AT entende que a importância relevada a título de variação patrimonial negativa, respeitante às licenças e equipamentos mencionados nas faturas emitidas pelo G..., deve ser desconsiderada como variação patrimonial negativa "(...) não fundamentando esta desconsideração, mas tecendo diversas considerações sobre a possibilidade de utilização para consumo próprio ou para transmissão a terceiros dos referidos equipamentos e software."

O sujeito passivo considera que "(...) a referida fatura apenas foi emitida à B... Espanha porque a Requerente suportou efetivamente os custos em causa, pelo que desconsiderar o custo implica necessariamente desconsiderar o proveito correspondente."

De seguida, o sujeito passivo procede a considerações várias no que concerne ao motivo pelo qual os bens não foram reconhecidos contabilisticamente para concluir o seguinte:

- *"Quanto ao equipamento (servidores ...), os mesmos encontram-se especificamente parametrizados para o projeto ... do G..., não tendo qualquer utilidade, não podendo ser utilizados pela Requerente como computadores ou servir como servidores para outros efeitos que não os do projeto do G..., não tendo, portanto, valor comercial;*

- *Quanto ao licenciamento do software, o mesmo considera-se válido, mas não tem qualquer propósito ou utilidade já que estava licenciado especificamente ao utilizador final G..., no âmbito do projeto ..., e não podendo a Requerente ou qualquer outra entidade fazer encomendas ao abrigo do referido licenciamento, para si própria ou para terceiros, não tendo, portanto, valor comercial."*

Desta forma, considera que as referidas licenças e equipamentos não tinham de ser reconhecidos contabilisticamente uma vez que, na aceção das NCRF's 6 e 7, não iriam gerar benefícios económicos futuros.

Alega ainda que o custo dos bens foi refletido numa conta de capital próprio, considerando que "(...) tratando-se de uma efetiva variação patrimonial negativa não refletida no resultado líquido do período tributário (mas apenas refletida em capital próprio), não existe razão para não ajustar fiscalmente o seu valor já que o mesmo não cabe em nenhuma das exceções do artigo 24º do CIRC", acrescentando que "se considerasse que não haveria lugar à relevância fiscal da variação patrimonial negativa, sempre se diria que, a aceitar os termos da presente correção, teria necessariamente de ser feita uma reclassificação contabilística através da qual o referido valor passasse a ser reconhecido numa conta de gastos, ao invés de uma conta de capital."

Analizadas as alegações apresentadas pelo sujeito passivo, bem como os documentos ora apresentados, retiramos as conclusões que se seguem.

Da informação identificada pelo número ... elaborada pelo G... em 2013/04/12 e que serviu de base ao Acordo de Revogação, consta o seguinte:

"No entanto, e não obstante todos os recursos humanos e financeiros que o G... afetou ao Projeto, verificou-se que, não só o prazo de 16 meses para a prestação dos mencionados serviços estava a ser largamente ultrapassado, como ainda se

estava a tornar cada vez mais claro que a parceria A.../D... não estava a funcionar.

Aliás ainda antes do atraso se ter consumado já o G... demonstrava à A... e à D... a sua preocupação perante a qualidade dos trabalhos desenvolvidos e ... sede de análise funcional e perante o sucessivo adiamento das milestones do ... e do incumprimento de prazos calendarizados, nomeadamente na disponibilização e entrega das componentes Core e Integração.

Para esse efeito o G... escalou o assunto dentro da hierarquia das duas empresas, tendo tido vários contactos (certas, chamadas telefónicas e reuniões) com o objetivo de tentar conseguir que estas afetassem ao projeto os recursos necessários ao seu sucesso, já que o problema não parecia ser do produto em si, mas dos consultores afetos à sua implementação, manutenção e parametrização."

Desta Informação podemos retirar as seguintes conclusões:

- A E... não foi um mero fornecedor de software, foi também um parceiro da A... no desenvolvimento do projeto e um prestador de serviços no âmbito do projeto;*
- O G... não colocou em causa o produto, mas os recursos humanos afetos ao projeto;*
- O G... alertou os dois parceiros no desenvolvimento do projeto para os sucessivos adiamentos e incumprimento dos prazos que haviam sido calendarizados.*

Por outro lado, na cláusula 4.^a do Acordo de revogação e declaração de quitação entre G... e A... prevê-se o seguinte:

CLÁUSULA 4^a (Entrega de equipamentos e transferência de licenças)

1. Para os efeitos do número dois e três da cláusula anterior, o G... entregará à A... os equipamentos, licenças de software, faturas e garantias correspondentes.

2. O G... compromete-se a transmitir à A... todas as licenças transmissíveis identificadas na Declaração em anexo, obrigando-se a não utilizar as restantes licenças que sejam intransmissíveis.

A G... E.P.E., nova designação do G..., IP (cfr art 1.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 200/2012, de 27 de agosto, ratificado pela Declaração de Ratificação n.º 56/2012, de 3 de outubro), sita na ..., ..., ..., ...-... Lisboa, pessoa coletiva 503.756.267, DECLARA, para os devidos efeitos, que cede à A..., S.A., com sede na ..., ..., ..., ..., ..., ...-... ..., com o capital social de € 8.624.661,00, pessoa coletiva ..., registada sob o mesmo número na Conservatória do Registo Comercial de Amadora, todas as licenças transmissíveis identificadas no ANEXO A e B, obrigando-se a não utilizar as restantes licenças daqueles anexos que sejam intransmissíveis, sob pena de responder nos termos gerais de Direito por todos os danos e prejuízos que a violação do presente acordo possa implicar à A..., SA.

Infere-se assim, que o G... transmitiu à A..., no âmbito do Acordo de revogação, apenas as licenças transmissíveis, identificadas em declaração anexa ao referido Acordo, o que contraria as alegações apresentadas pelo sujeito passivo, nomeadamente quando refere que "(...) em caso algum poderá a Requerente disponibilizar ao G... licenças que fossem transferíveis (...)".

Além disso, da análise aos elementos agora apresentados pelo sujeito passivo, retiramos as seguintes informações:

- a) As licenças foram vendidas ao G... em "full use", ou seja, versões inalteradas dos programas com todas as funções intactas;
- b) A customização dos programas foi executada por técnicos da A... SA com o apoio de técnicos da E... SA. Depreende-se que a reversão desta customização é possível colocando o programa na sua versão inalterada;
- c) O G... não colocou em causa a qualidade do programa, mas levantou questões relacionadas com os recursos humanos afetos à implementação do

mesmo (contrariamente ao exposto pelo sujeito passivo no parágrafo 270º da sua petição);

d) De acordo com o que consta no Acordo de revogação, o G... transmitiu à A... a totalidade das licenças que eram transmissíveis e, portanto, passíveis de cessão a terceiros, concluindo-se que as mesmas deveriam ter um valor intrínseco;

e) Atendendo ao documento 20 apresentado em anexo à petição e que se refere ao Contrato de Serviços n.º ... relativo a "Software Updste License & Support" podemos constatar que a E... garantiu a atualização permanente dos programas e respetivas licenças, pelo menos até Novembro de 2012, pelo que se depreende que, aquando da entrega dos referidos programas e respetivas licenças pelo G... à A..., os mesmos estariam atualizados, independentemente da customização ocorrida;

f) Da consulta às brochuras existentes no sítio da internet da E..., conclui-se, uma vez mais, que se trata de uma solução moldável a diversas situações, pelo que se questiona a possibilidade da reversão da customização efetuada para aplicação do mesmo produto com novas parametrizações, atendendo ao estreito relacionamento entre o sujeito passivo e a E... .

No que ao hardware diz respeito, o sujeito passivo reitera que os equipamentos utilizados no projeto... do G... são muito específicos e que não podem ser usados em quaisquer outros projetos, uma vez que utilizam uma plataforma informática que não é explorada pela A..., existindo um elevado grau tecnológico de obsolescência, razão pela qual não terão sido reconhecidos contabilisticamente, não se tratando de "(...) um problema de longevidade ou de vida útil dos referidos bens, mas sim de um problema de utilidade concreta, não se esperando, com toda a certeza, qualquer probabilidade de benefícios económicos futuros esperados que possam advir dos referidos bens."

Relativamente à questão levantada pelo sujeito passivo sobre o problema da utilidade concreta do hardware recebido no âmbito do Acordo de Revogação e por motivos de racionalidade económica, questiona-se acerca da possibilidade

da reconversão dos servidores para utilização na empresa como computadores pessoais.

Atendendo às vantagens dos servidores em relação aos computadores pessoais, a sua reutilização seria uma mais valia para a empresa em termos de fiabilidade e segurança, pois, nos servidores são utilizados componentes e placas mais robustas, sistemas de redundância (discos, alimentação de energia, coolers e outros), sistemas de refrigeração mais elaborados, recursos avançados de gerenciamento, possibilidade de substituição e expansão de hardware sem a necessidade de paragens, além de suporte diferenciado que é oferecido pela maioria das grandes empresas do ramo.

O sujeito passivo vem ainda alegar que a variação patrimonial negativa constituída pelo custo dos bens (licenças e hardware) não afetaram o resultado líquido e não se encontram elencadas nas situações previstas no artigo 24.º do CIRC.

Nos termos do artigo 24.º do CIRC, as variações patrimoniais que diminuem a situação líquida e não se encontrem refletidas na conta "resultados líquidos" concorrem para o apuramento do lucro tributável - são diminuídas ou deduzidas ao resultado contabilístico no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, com exceção das elencadas no artigo 24.º do Código do IRC. Contudo, a possibilidade de dedução está limitada à obediência aos requisitos do artigo 23.º do Código do IRC, a seguir melhor explicitado.

Assim, a possibilidade de dedução duma variação patrimonial negativa terá que ser aferida face aos critérios do artigo 23.º do CIRC, conforme resulta do texto do artigo 24.º do mesmo Código e que se passa a transcrever:

"Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tribulação, exceto:"

E segue-se uma especificação das várias exceções.

Ou seja, a dedutibilidade das variações patrimoniais negativas tem que obedecer aos mesmos requisitos dos gastos, conforme decorre da remissão do citado

normativo para o artigo 23.º do CIRC, sendo esses requisitos a comprovação, a indispensabilidade e a conexão com os rendimentos sujeitos a imposto.

Assim sendo, ao fazer-se a "reconversão contabilística" a que alude o sujeito passivo, teríamos sempre que aferir a dedutibilidade do respetivo gasto para efeitos fiscais, conforme estipula o artigo 23.º do CIRC.

Além disso, o sujeito passivo defende que o montante das licenças e equipamentos está incluído no valo € 4.688.981,00 faturado à B..., SA. Contudo, a descrição da fatura mencionada refere o seguinte: "Serviço na gestão global da parceria E... no âmbito do projeto G...".

Ou seja, não contém a discriminação do serviço efetuado, mas apenas uma descrição genérica, não sendo possível concluir, que se tratou do redébito das despesas efetuadas no âmbito do Acordo de revogação do G... .

Com efeito, no decurso dos atos inspetivos, verificou-se a existência de faturação intragrupo, respeitante a serviços prestados pela A... nas áreas de consultoria de negócio, TI (Tecnologia da Informação), "fees" cobrados pela A... a cada projeto, determinados de acordo com os custos diretos, estimativa de despesas e o markup esperado auferir para cada um dos projetos em particular, o qual depende das características específicas de cada projeto, bem do mercado e concorrência dentro do mercado onde o projeto se encontra inserido, conforme aliás consta do dossier de preços de transferência do sujeito passivo. Também é referido que a A... atua como um fornecedor de serviços de risco pleno, "assumindo a responsabilidade total e os riscos associados com esses projetos."

Aliás, de acordo com informação retirada do dossier de preços de transferência, constante da página 1 do respetivo Módulo 5, no quadro que resume as transações intercompanhias da A... com as empresas estrangeiras associadas durante o período de 2013, verifica-se que, no que concerne à faturação emitida à sociedade espanhola "B...", as transações efetuadas resultaram da prestação de serviços relacionados com projetos e ascenderam ao valor global de € 10.565.960,00.

Veja-se por exemplo, no mesmo quadro, a faturação emitida à sociedade "B... Brasil", onde se refere que as transações ocorridas em 2013 se trataram de redébitos de gastos incorridos.

Desta forma, da análise à fatura emitida à entidade "A..." não é possível concluir que a mesma se tratou de redébitos da totalidade dos gastos incorridos com o projeto ..., incluindo os gastos decorrentes do Acordo de revogação, uma vez que tal não é referido nem especificado na fatura.

Não contendo a mesma a natureza e o detalhe do serviço prestado, não se poderá concluir, inequivocamente, do redébito dos gastos relativos ao projeto em causa. Uma vez mais, competia ao sujeito passivo o ónus de comprovar, nos termos do artigo 74.º da LGT, que a referida fatura foi emitida com o propósito de redebitar gastos anteriormente incorridos, o que não veio a suceder.

Face ao exposto, não foram apresentados elementos que contrariem as correções propostas no âmbito do projeto ...-G... no montante de €799.698,36, pelo que as mesmas serão de manter.

- E)** Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IRC n.º 2016..., datada de 07-07-2016, que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- F)** A Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação referida;
- G)** A reclamação graciosa correu termos sob o n.º ...2017... e foi parcialmente deferida por despacho de 28-06-2018, proferido pelo Senhor Director de Finanças Adjunto da Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, que manifesta concordância com uma informação que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

II - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1 - Conforme relatório a fls. 74 a 96 do processo (cópias dos anexos n.ºs 7 a 10 e 21 a 25 nas fls, 97 a 174 - vide cópias dos restantes anexos em CD na fl. 175), a liquidação objeto de reclamação resultou de uma ação inspetiva à sociedade reclamante, relativa ao exercício de 2013 (Ordem de Serviço n.º 012015...) e

consistiu em quatro acréscimos ao resultado fiscal declarado pela reclamante na sua declaração mod. 22, das quais são objeto da presente reclamação três, que se passa a sintetizar nos pontos seguintes (pontos 2, 3 e 4 -indicam-se os montantes das correções ao lucro tributável):

2 - Projeto ...- Reconhecimento do rédito € 4.034.381.471:

Acréscimo ao lucro tributável relativo à diferença entre o valor da faturação emitida no exercício de 2013, referente ao projeto plurianual indicado em epígrafe, € 6.617.102,47, e o correspondente valor reconhecido contabilisticamente como rendimento, € 2.582.721,00, por, embora previsto no artº 19º do CIRC, não ter sido provada a utilização do método da percentagem de acabamento no reconhecimento do rédito e do resultado para efeitos fiscais, no decurso do projeto e no exercício de 2013.

Nos pontos III.1 e IX do relatório, que aqui se dão por reproduzidos, são referidos os seguintes factos que levaram àquela conclusão:

a. Para comprovação dos custos incorridos em cada um dos períodos de duração do projeto (2009, 2010, 2011, 2012 e 2013), foram apresentados, na audição prévia das conclusões do relatório, cinco quadros (Cf. fls. 206 e 207) destinados a demonstrar que o montante do rédito do projeto contabilizado em cada um desses períodos foi determinado com base no método da percentagem de acabamento, ou seja, com base nos valores dos gastos já incorridos e dos estimados até à conclusão do projeto. Também foram apresentados cinco mapas de custos (cf. fls. 701 a 733) destinados a demonstrar os valores dos custos incorridos acumulados mencionados nos referidos quadros. No entanto, estes mapas de custos não identificam o projeto e as respetivas parcelas não identificam o número das contas (POC ou SNC) onde tais gastos foram reconhecidos para efeitos contabilísticos e não cumprem os requisitos que norteiam a contabilidade de centros de custo, nomeadamente facilitar o apuramento e controlo dos gastos a imputar a cada projeto. Além disso, a rubrica "variación de existências" é incongruente com uma possível

correspondência à "variação dos inventários da produção", visto que nos anos em questão não foram declarados na IES quaisquer montantes nesta rubrica.

b. Não foram apresentados os documentos contabilísticos comprovativos dos lançamentos efetuados, nem os documentos de suporte, emitidos por entidades externas ao sujeito passivo, que permitissem comprovar os montantes contabilizados em cada ano, imputados ao projeto e necessários para o cálculo e apuramento das percentagens de acabamento e, conseqüentemente, do montante do rédito a reconhecer;

c. Não foram apresentados os centros de custos ou extratos de contabilidade analítica, de qualquer dos períodos de duração do projeto que permitissem apurar a imputação dos gastos pelo projeto e a sua origem, apesar de solicitados (quer na notificação pessoal, quer na mensagem enviada por correio eletrónico).

d. Não ficou comprovado, inequivocamente, que o rédito do projeto... do período de 2009, foi reconhecido contabilisticamente e em que montante. O sujeito passivo refere que a conta de acréscimo de rendimentos terá registado uma variação de € 12.424.855,00 face a 2008, dos quais € 11.406.235,68 (o valor do rédito reconhecido com referência a 2009) corresponderão ao projeto O que se infere é que este valor tem cabimento naquele, mas não se demonstra nem tão pouco se comprova, por meio de documentação retirada diretamente da contabilidade e não por meio de documentos internos e quadros ou tabelas elaborados em excel, que montante respeita efetivamente ao projeto ... (e a outros projetos eventualmente).

3 - Acordo de revogação G... (€ 799.698.36):

Conforme consta no ponto III.1.2 do relatório da ação de inspeção, na sequência da revogação do contrato celebrado entre a ora reclamante e a G... para a realização do projeto ... (Sistema de Clientes, Contas, AforroNet e Homebanking do G...) e conforme previsto no Acordo de Revogação e Declaração de Quitação, nomeadamente a sua cláusula 4ª (cf. fl. 111), o G... emitiu à reclamante duas

faturas no montante total em epígrafe (valor sem IVA), respeitantes à transmissão por essa entidade de licenciamento de software e equipamentos por si adquiridos no âmbito do referido projeto (cópias das faturas nas fls. 118-verso e 119). O montante dessas faturas foi incluído pela ora reclamante no valor de € 1.617.237,00 inscrito no campo 704-Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido" da sua declaração de rendimentos mod. 22 relativa ao período de 2013, por motivo da contabilização em c/ 561-"Resultados exercidos anteriores" (quadro-resumo na página 21 do relatório - fl. cf. 83) e não foi considerado como dedutível no cálculo do lucro tributável, pelas seguintes razões, em síntese:

- Atendendo a que não foi comprovado o destino atribuído aos bens em causa, não foi possível determinar, se os mesmos se destinaram a venda, a afetação ao uso da empresa ou a fins alheios à mesma.

- Esta situação contraria não só o disposto no normativo contabilístico quanto aos princípios estabelecidos na estrutura concetual do SNC relativos às características que a informação financeira deve fornecer, liberta de erros e juízos prévios, bem como à fiabilidade da informação constante nas demonstrações financeiras, como também no normativo fiscal, designadamente o que dispõem os artigos 17º e 123º do CIRC, uma vez que a contabilidade não reflete todas as operações realizadas pelo sujeito passivo.

No relatório é ainda referido o seguinte:

a. Da análise à contabilidade do sujeito passivo, verificou-se que a entrada dos bens não se encontra refletida contabilisticamente. No decurso da inspeção, o contabilista certificado do sujeito passivo informou que os bens não foram reconhecidos contabilisticamente, por motivos de obsolescência dos mesmos, sendo demasiado específicos para reutilização futura, não tendo sido objeto de abate.

b. Por sua vez, o procurador do sujeito passivo declarou que "As licenças não são transacionáveis, não são vendidas e não têm qualquer utilidade. No que concerne aos equipamentos ou máquinas encontram-se arrumados por se

tratarem de bens parametrizados para a solução do projeto. A empresa entende que, por se tratarem de bens não transacionáveis e sem utilidade para a empresa (...) não foram refletidos contabilisticamente".

c. Este conjunto de hardware e software não pode ser comparado com os vulgares computadores para uso pessoal que têm uma longevidade curta em termos de funcionalidade e operacionalidade. Para além disso, da leitura aos elementos fornecidos pelo G... no decurso da ação inspetiva, conclui-se que o hardware ainda se encontrava dentro do período de garantia do fabricante e o software tinha as suas licenças de utilização ativas, demonstrando que o argumento utilizado é infundado.

d. Além disso, quanto à especificidade do conjunto de hardware e software e a impossibilidade do mesmo ser reutilizável importa esclarecer que, após consulta do site da E... conseguimos encontrar facilmente brochuras a publicitar o produto, alegando que o mesmo é moldável a vários tipos de soluções empresariais (Anexo 15 - fls. 125 a 132).

e. Quanto à alegação do sujeito passivo (ora reclamante), em audiência prévia das conclusões do relatório, de que emitiu a fatura nº 13120042 à B..., SA (sociedade de direito espanhol) no valor de € 4.688.981,00 (fl. 120-verso), correspondente ao valor da totalidade dos custos incorridos pelo projeto G..., incluindo os derivados com a celebração do acordo de revogação, valor contabilizado na conta 711 e sujeito a tributação em sede de IRC, é referido no relatório que essa fatura tem como descritivo "Serviço na gestão global da parceria E... no âmbito do projeto G...", uma descrição genérica que não permite concluir que se tratou do redébito das despesas efetuadas no âmbito do Acordo de Revogação do G... .

f. Quanto à alegação, também em audiência prévia das conclusões do relatório, de que o licenciamento de software transmitido não foi reconhecido contabilisticamente, por não ter utilidade nem valor comercial, porque, embora válido, estava licenciado especificamente ao utilizador final G..., é feita, no relatório, remissão para a declaração do G... que faz parte do Acordo

de Revogação e Declaração de Quitação (fls. 114), segundo a qual são cedidas à ora reclamante todas as licenças transmissíveis.

4 – Gastos não aceites para efeitos fiscais (€ 19.622,55):

Montante, contabilizado como gasto do período, na conta "Despesas/estadias sem direito à dedução", relativo a viagem e estadia de 10 dias no Brasil, de 2 adultos e 1 criança (cf. Anexo 17 ao relatório - fls. 134 a 138), que configura um gasto não aceite fiscalmente, por não se mostrar indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, na redação então vigente.

Quanto à informação da ora reclamante, na audição prévia das conclusões do relatório, de que no exercício de 2015 redebitou essa despesa, juntamente com outras, à sociedade F..., juntando cópia do extrato de uma conta de rendimentos desse exercício que contém uma parcela de € 32.180,00 com a menção ao ano de 2013, refere-se no relatório que não foi possível obter a discriminação desse montante, por forma a aferir se nele está incluído o valor da viagem de € 19.622,55.

5 - Com a reclamação são apresentados os documentos mencionados acima no ponto 1.

III -ANÁLISE DO PEDIDO

1 - A reclamante tem legitimidade (art. 9.º do Código de Procedimento e Processo Tributário) e o pedido é legal (art. 68.º do CPPT) e foi apresentado em tempo, dentro do prazo de 120 dias a que se refere o n.º 1 do art. 70.º do CPPT (data limite de pagamento do valor liquidado, 09-09-2016, fl. 68; reclamação apresentada em 06-01-2017, fl. 1),

Para efeitos do disposto nos arts. 68.º n.º 2 e 111.º n.º 3, ambos do CPPT, verificou-se, por consulta ao Sistema Informático, que até à presente data não foi apresentada impugnação judicial com o objeto da reclamação em análise.

2 – Projeto ...:

No projeto de relatório (antes da audição prévia) são referidas as afirmações do contabilista certificado (e os elementos então apresentados) que levaram a concluir ter a reclamante utilizado um método diferente do método da percentagem de acabamento na repartição do rédito do projeto pelos vários períodos anuais em que decorreu o projeto

Quanto à alegação, no ponto 75º da reclamação de que a afirmação, no relatório, de que "Analisada a informação remetida pelo sujeito passivo, constatou-se que foi debitada a conta 2721-Devedores por acréscimos de rendimentos, por contrapartida da conta 711-Faturação, pelo montante das faturas emitidas pelos fornecedores (...)" corresponde a um erro técnico porque os gastos não são contabilizados em contas de rendimentos, é de referir que a conclusão daí retirada no relatório não foi, ao contrário do que pode parecer num primeiro tempo, a de se estar perante um erro de contabilização básico, mas a de que os elementos apresentados evidenciavam a utilização de um método de apuramento do rédito do período diferente do método da percentagem de acabamento previsto no artº 19º do CIRC. Essa conclusão resultou, entre outras razões descritas no relatório, da análise dos documentos apresentados pela ora reclamante (juntos ao relatório como anexo nº 8 - fls. 100 a 107 dos presentes autos), onde consta a afirmação pelo contabilista certificado de que "No caso do ... e tomando por exemplo o mês de janeiro de 2013 o rédito é reconhecido em função dos trabalhos já efetuados nomeadamente os mais relevantes da C... dos quais anexamos as faturas do mês de janeiro e que tiveram a respetiva contrapartida nas vendas do mês de janeiro".

O referido método da percentagem de acabamento prescreve que o rédito do projeto é reconhecido, em cada período de tributação, em função da percentagem que os gastos incorridos desde o início do projeto representam no total dos gastos já incorridos e dos estimados até à conclusão do contrato (logo, o reconhecimento do rédito do projeto não deve ser feito em função do valor dos gastos incorridos, mas da referida percentagem aplicada ao valor do rédito total associado ao contrato).

Na fase de audição prévia das conclusões do relatório, a reclamante veio apresentar elementos que pretendem demonstrar existir a opção assumida pelo método da percentagem de acabamento, nomeadamente cálculos que tomam por base os valores dos gastos incorridos com o projeto acumulados até ao final de cada período anual e o total dos estimados para o projeto.

Os elementos então apresentados, relativos ao projeto ... e para cada um dos anos de 2009 a 2013, foram os seguintes (cf. Doe. n.º 2 anexo à reclamação - fls. 178 a 742):

- a) Quadros onde foram calculadas as percentagens de acabamento do projeto em cada um daqueles anos (constam no ponto 109º da exposição então apresentada - fls. 206 e 207 dos presentes autos);*
- b) Quadros de apuramento dos custos do projeto, cujos valores anuais acumulados foram considerados nos cálculos referidos na alínea anterior (cf. anexos 5 a 9 à audição prévia - fls. 300 a 309 dos autos);*
- c) Quadros-síntese das vendas, custos e faturação por anos e por projetos (cf. anexos 36 a 40 à audição prévia – fls. 701 a 733 dos autos);*
- d) Balancetes globais da empresa relativos a cada um dos mesmos anos (cf. anexos 31 a 35 à audição prévia - fls. 628 a 700 dos autos).*

Perante os elementos apresentados nessa fase, foi contraposto no relatório que se tratava de simples cálculos, ou seja, que os valores que lhes serviram de base não se encontravam provados contabilisticamente e que essa comprovação teria que recorrer à contabilidade analítica (visto as contas da contabilidade geral não discriminarem os valores dos gastos e do rédito por projetos).

Também foi assinalado não ter sido comprovada a contabilização do rédito do projeto no período de 2009, tal como consta nos quadros a) e c) acima mencionados, € 11.406.235,68, ou seja, que os montantes globais do rédito que constam no balancete desse período (fl. 646) incluem esse valor.

Com a reclamação graciosa, ora em análise, são apresentados, para cada um dos períodos de 2009 a 2013 e com referência ao projeto... (como anexo n.º 18 - fls. 1107 a 3821), um quadro com a correspondência entre as contas de gastos da

contabilidade geral e contas designadas como da contabilidade analítica, discriminando, assim, por contas os valores dos gastos anuais considerados nos quadros mencionados acima nas alíneas a) a c), acompanhado de mapa em que são discriminados esses valores por operações individuais com referência para a respetiva contabilização nos extratos da contabilidade geral.

Pretende-se, assim, demonstrar que os valores dos gastos considerados no cálculo das percentagens de acabamento foram contabilizados como gastos do exercício (na maioria, visto que em relação aos gastos com o pessoal não é feita essa correspondência).

No entanto, nenhum dos elementos apresentados parecem corresponder aos de uma contabilidade analítica que faça uma classificação dos gastos incorridos por projetos (a atividade da reclamante está organizada por projetos). As contas designadas como da contabilidade analítica, não contêm na sua codificação qualquer referência ao projeto e parecem corresponder antes ao quadro de contas espanhol (contabilidade geral).

Também não foi comprovada a contabilização do referido montante de € 11.406.235,68 como rendimento do exercício de 2009 e a respetiva inclusão no lucro tributável desse período de tributação (a reclamante informa que não é possível extrair os extratos da conta de réditos relativos a esse exercício - fls. 22). Assim, parece de manter a correção objeto de reclamação.

3 - Acordo de revogação G...:

Conforme referido acima no ponto II-3, a correção em epígrafe baseou-se no facto de os bens a que se referem as faturas aí identificadas não terem sido registados na contabilidade do sujeito passivo, ora reclamante, e, tendo o mesmo alegado na fase da audição prévia das conclusões do relatório que o respetivo valor foi incluído no valor total da fatura que emitiu para a B..., SA pelo valor de € 4.688.981,00, no facto de esta fatura ter como descritivo "Serviço na gestão global da parceria E... no âmbito do projeto G..., e não que se trata de um redébito dos custos incorridos no âmbito do Acordo de Revogação do G... .

Quanto ao facto de os bens não terem sido registados na contabilidade, alega a reclamante que os bens não tinham qualquer valor, por serem intransmissíveis, tanto do ponto de vista contratual, como, por via das adaptações introduzidas no decurso do projeto, serem inutilizáveis por terceiros e por já serem obsoletos quando foram devolvidos pelo G.... Analisado o conteúdo dos acordos celebrados entre a E... e a ora reclamante verifica-se que os mesmos prevêm a possibilidade da distribuição dos produtos da E... aos clientes da reclamante, como utilizadores finais (como o foram, de resto, ao G...), e que apenas a estes é vedada a possibilidade de fazer a redistribuição a terceiros (cf. anexo 26 da audição prévia das conclusões do relatório "Acordo de Distribuição de Programas "Full Use" - fls. 1043 a 1053 dos presentes autos).

Quanto ao facto de os bens adquiridos se terem tornado inutilizáveis por outra entidade devido às alterações efetuadas para serem adaptados ao G..., é referido na reclamação (pontos 135º e 136º - fl. 45) que as atualizações efetuadas se destinaram a garantir a estabilidade do produto e a sua atualização tecnológica e que, quanto a atualizações mais específicas do cliente (fiscais, legais, regulatórias) "o software não estava minimamente atualizado aquando do Acordo de Revogação". Não é, assim, evidente que os produtos em questão fossem inutilizáveis por terceiros.

Quanto à alegação de que os produtos estavam obsoletos à data do Acordo de Revogação do G..., é de referir que o artº 38º do CIRC, na redação vigente em 2013, previa a aceitação, para efeitos do cálculo do lucro tributável, de perdas por imparidade por motivo de desvalorizações excecionais, com as formalidades aí previstas, o que implicaria o registo dos bens/licenças na contabilidade da reclamante, que não foi feita.

Por outro lado, quanto à alegação de que os custos suportados com o Acordo de Revogação do G..., incluindo o valor debitado pelo G... nas duas faturas aqui em questão, foram, por sua vez debitados à B..., SA pelo valor de € 4-688.981,00, são juntos dois e-mails e mapas denominados "Gestión de Proyectos - Ficha económica Resumen" (anexos à reclamação nºs 29 a 31 - fls. 1070 a 1087)

destinados a demonstrar que aquele valor correspondia ao somatório dos valores mensais considerados pela empresa nos referidos mapas.

Independentemente da questão de saber qual a origem destes mapas ou se incluem valores reais, previsionais ou ambos, é de referir que os mesmos não fazem qualquer menção ao valor do Acordo de Revogação (€ 3.000.000,00 - cf. cláusulas 2ª e 3ª do acordo - fls. 1085 e 1086). valor este que inclui o da correção objeto de reclamação (cf. nº 2 da cláusula 3ª).

Parece, assim, que é de manter a correção ao objeto de reclamação.

4 – Gastos não aceites para efeitos fiscais:

Quanto ao montante de € 19.662,55 não aceite como gasto fiscal do exercício de 2013, a reclamante alega que, nesse mesmo exercício o valor desse gasto foi contabilizado, juntamente com outros totalizando € 32.180,00, como um rendimento na conta 721 (prestação de serviços) por contrapartida da conta 2721 e que em 2015 esse valor foi debitado à F..., incluído no montante de um fatura de € 174.281,00 com o descritivo "Custos João Ramos referentes a 2013 e 2014" (junta cópias da fatura, da contabilização na conta 721, e outros documentos internos, incluindo o "Informe detalle cosias - Componente de coste", destinados a demonstrar que o valor de € 19.662,55 está incluído no valor contabilizado na 721 - cf. anexos à reclamação nºs 32 a 36 -fls. 1088 a 1106).

Analizados os documentos apresentados, verifica-se que não foi junto qualquer elemento destinado a comprovar a contabilização em 2013 na conta 2721 (devedores por acréscimos de rendimentos), nem a contabilização efetuada em 2015 quando da emissão da fatura.

Não se comprovou, assim, que o gasto em 2013 foi anulado pelo lançamento na conta 721, para o redébito à empresa brasileira ocorrido em 2015, pelo que é de manter a correção efetuada.

5 - Falta de fundamentação:

A reclamante alega, ainda, falta de fundamentação quanto à afirmação no relatório da ação inspetiva, na parte relativa ao "Projeto ...", de que "Analisada a informação remetida pelo sujeito passivo, constatou-se que foi debitada a conta

2721-Devedores por acréscimos de rendimentos, por contrapartida da conta 711-Faturação, pelo montante das faturas emitidas pelos fornecedores (...)" e, na parte relativa a "Gastos não aceites para efeitos fiscais", por não ser adequadamente demonstrado que o gasto em questão não é aceite fiscalmente.

Quanto à afirmação relativa ao projeto ..., essa questão já foi tratada acima no ponto 2, referindo-se aí que a conclusão no relatório não foi, ao contrário do que pode parecer num primeiro tempo, a de se estar perante um erro de contabilização básico como contabilizar gastos numa conta de rendimentos, mas a de que os elementos apresentados evidenciavam a utilização de um método de apuramento do rédito do período diferente do método da percentagem de acabamento previsto no artº 19º do CIRC.

Quanto aos gastos com a viagem ao Brasil, é de referir que a conclusão no relatório de os gastos em questão não serem aceites fiscalmente por se tratar de gastos não indispensáveis à atividade da empresa, não é diferente da que está subjacente ao procedimento que a reclamante alega ter seguido, ou seja, redebitar as despesas à empresa brasileira.

Não parece, assim, comprovar-se o alegado.

6 - Dado que, conforme exposto, não assiste razão à reclamante, propõe-se o indeferimento do pedido, mantendo-se a liquidação adicional objeto de reclamação.

Acrescenta-se, ainda, que por não se verificarem in casu os pressupostos do nº 1 do artº 43º da LGT, não assiste à reclamante o direito a juros indemnizatórios.

IV - AUDIÇÃO PRÉVIA

1 - A reclamante foi notificada do projeto de decisão de indeferimento, conforme consta na fl. 5209 do processo, para exercer o direito de audição prévia previsto no art. 60º da Lei Geral Tributária. Com a notificação foi enviada cópia do projeto de decisão, conforme consta nas fls. 5201 a 5208 e é reproduzido nos pontos anteriores.

2 - Em audiência prévia, vem a reclamante apresentar uma exposição (fls. 5223 a 5235) na qual **informa** que apenas vem contestar a questão relativa à correção no montante de € 19.622,55 (Gastos não aceites para efeitos fiscais - cf. pontos I-2-c, II-4 e III-4 acima), juntando os documentos a fls. 5236 a 5310.

Analisados os documentos apresentados, parte dos quais são documentos novos, assim como os esclarecimentos prestados sobre os mesmos, verifica-se que a reclamante vem dar resposta ao referido no ponto III-4 do projeto de decisão (vide supra), nomeadamente ao facto de não terem sido apresentados os elementos destinados a comprovar a contabilização em 2013 na conta 2721 (devedores por acréscimos de rendimentos), nem a contabilização efetuada em 2015 quando da emissão da fatura de redébito das despesas em questão à F... .

Quanto à contabilização em 2013 na conta 2721, são juntos os documentos com os lançamentos por débito nessa conta e por crédito na conta de crédito 721 (junta os documentos relativos ao conjunto das despesas efetuadas nos anos de 2013 e 2014 e que em 2015 foram redebitadas àquela empresa brasileira por € 174.281,00, as quais incluem a despesa objeto de correção - cf. fls. 5264 e 1103a 1105).

Quanto à contabilização efetuada em 2015, são juntos os documentos dos lançamentos a crédito da conta 2721 (anulando o valor anteriormente debitado) e por débito da conta de terceiros 2113000001-"F... " (passando pela 721, a débito e a crédito)- Os documentos de contabilização em 2015 fazem menção às referências dos lançamentos em 2013 e 2014.

É, assim, comprovado que o gasto objeto de correção, no montante de € 19.622,55, foi anulado, ainda no exercício de 2013, pelo crédito da conta de crédito 721, e que a despesa nesse montante não se refletiu no montante do lucro tributável desse exercício (também não se refletiu no lucro tributável do exercício de 2015).

Pelos documentos apresentados (fls. 1103 a 1105) é também comprovado que o referido montante de € 19.622,55 se incluiu no montante de € 32.180,00, questão mencionada no / relatório (cf. ponto II-4 acima).

Deve, assim, ser anulada a correção efetuada.

3 - Dado o exposto no ponto anterior, e tendo em atenção os factos e fundamentos invocados no projeto de decisão, propõe-se que a decisão de indeferimento no projeto de decisão (cf. ponto III-6 acima) seja alterada para deferimento parcial, reduzindo-se o lucro tributável do exercício de 2013 no referido montante de € 19.622,55 e alterando-se em conformidade a liquidação do IRC/2013, objeto de reclamação.

Propõe-se ainda que seja remetida cópia da presente informação ao Dep. A da Inspeção Tributária desta Direção de Finanças, para os efeitos previstos no n.º 2 do artº 63º do RCPITA.

- H)** Na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa, foi emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira uma nova liquidação de IRC com o n.º 2018..., datada de 10 de Setembro, e respetivas demonstração de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas com o n.º 2018..., todas associadas à compensação n.º 2018..., de 12 de setembro, referentes ao período de tributação de 2013, das quais resultou um montante total de valor em dívida de Euro 639.831,78 (Documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- I)** A Requerente não procedeu ao pagamento do imposto adicionalmente liquidado, na sequência do que foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2016..., com vista a cobrança coerciva do valor em dívida;
- J)** A Requerente apresentou o pedido de suspensão do referido processo de execução fiscal, no dia 17-10-2016, tendo, para o efeito, prestado garantia bancária (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K)** Em 24-07-2009, foi celebrado entre a Requerente e o I... um contrato de fornecimento, instalação e manutenção do Sistema de Vigilância, Comando e Controlo da Costa Portuguesa (doravante designado por “Projeto ...”), cuja cópia consta do Documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

-
- L)** O objecto e a execução do contrato consistiam na prestação, por parte da Requerente, de serviços ligados ao fornecimento da solução técnica do ..., visando o asseguramento de todas as funcionalidades e o cumprimento de todos os requisitos. características e especificações pré-estabelecidos, bem como o fornecimento de todos os equipamentos, materiais de hardware e software necessários à realização dos trabalhos, projetos de execução, trabalhos de construção, ensaios e provas que integram o funcionamento do ..., entre outros;
- M)** Nos termos previstos na Cláusula 19.^a do contrato em análise, a execução do projecto compreendia quatro fases:
- i) Fase I, a concluir no prazo de 8 meses após a entrada em vigor do contrato;
 - ii) Fase II, a concluir no prazo de 17 meses apos a entrada em vigor do contrato;
 - iii) Fase III, a concluir no prazo de 22 meses após a entrada em vigor do contrato; e.
 - iv) Fase IV, a concluir no prazo de 22 meses apos a entrada em vigor do contrato.
- N)** Cada uma daquelas fases tem subjacente um Auto de Receção, que estabelece o momento em que ocorre a transferência da posse e da propriedade dos elementos do ... que compõem cada uma das fases;
- O)** Nos termos do contrato estabelecido com o I..., a Requerente assumiu as obrigações de garantia e manutenção do ..., bem como a de prestar todos os serviços e actividades subjacentes a tais obrigações, até ao termo do prazo de 730 dias após a data de conclusão da quarta, e última, fase do projeto;
- P)** Conforme estabelecido na Cláusula 43.^a do aludido contrato, o preço total estipulado para a execução do projeto ..., a pagar pelo I... à Requerente, ascendia a Euro 25.500.000,00, acrescido de IVA;
- Q)** Nos termos da Cláusula 44.^a do referido contrato, aquele preço seria pago nos seguintes termos:
- i) 20%, trinta dias após cada receção; e

ii) 20%, a pagar em quatro prestações de igual montante, trinta dias após o termo de cada quarta parte do período de duração das obrigações de manutenção previsto no n.º 2 da Cláusula 31.ª.

- R)** Uma vez adjudicado o projeto ..., a Requerente orçamentou que os custos subjacentes à respectiva execução ascenderiam a Euro 21.301.334 (Documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- S)** A execução do projeto ... decorreu entre os anos 2009 a 2016, tendo a Requerente faturado o valor acordado nos anos de 2010 a 2016, através das faturas identificadas na tabela infra, que constam do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido:

Montantes apresentados em Euros

N.º da fatura	Data da fatura	Valor (sem IVA)	IVA	Valor Total (com IVA)	Descrição
10120086	30-12-2010	5.100.000,00	1.071.000,00	6.171.000,00	Fase I
11120187	29-12-2011	1.270.450,47	292.203,61	1.562.654,08	Fase II
12030072	28-03-2012	3.829.549,53	880.796,39	4.710.345,92	Fase II
12120001	05-12-2012	3.582.896,72	824.066,25	4.406.962,97	Fase III
13030030	18-03-2013	1.517.103,28	348.933,75	1.866.037,03	Fase III
13120002	06-12-2013	5.099.999,19	1.172.999,81	6.272.999,00	Fase IV
15030030	18-03-2015	1.275.000,00	293.250,00	1.568.250,00	Manutenção do projeto: 1ª prestação
15090042	21-09-2015	1.275.000,00	293.250,00	1.568.250,00	Manutenção do projeto: 2ª prestação
16030056	22-03-2016	1.275.000,83	293.250,19	1.568.251,02	Manutenção do projeto: 3ª prestação
6416090008	09-09-2016	1.274.999,17	293.249,81	1.568.248,98	Manutenção do projeto: 4ª prestação
Total		25.499.999,02			

- T)** No âmbito da execução do projeto ..., a Requerente incorreu em despesas variadas, nomeadamente materiais, subcontratações de trabalhadores especializados, com pessoal, entre outros, os quais se encontram discriminados nas fichas económicas (Ficha Económica Resúmen) relativas a cada período (documentos n.ºs 11 a 18 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- U)** Existem despesas relativas ao Projecto ... que não são diretamente verificáveis na contabilidade geral, como é o caso dos custos com o pessoal afecto ao projeto em questão;
- V)** O Projecto ... era designado internamente pela Requerente pelo código “UUPOO2”;

- W)** Foram incluídos no resultado líquido de 2009, réditos no montante de Euro 11.406.236 relativos ao Projecto ...(documento n.º 26 junto pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido e relatório pericial);
- X)** O total de réditos registados pela Requerente no exercício de 2009, por referência ao projectos em desenvolvimento, ascendeu a Euro 33.361.223,80 (página 264 do documento n.º 26);
- Y)** O total dos réditos reconhecidos pela Requerente por referência ao período de 2009 por conta do projeto ... (Euro 11.406.236) encontra-se igualmente refletido na já referida "*Ficha Económica Resumen*" de 2009 (Documento n.º 11) - na linha "*Ventas*", coluna "*Total*" - a qual visa compilar a totalidade dos réditos registados e custos por natureza incorridos no ano de 2009 por conta do projeto UUPOO2;
- Z)** As declarações modelo 22 relativas aos períodos de 2009 a 2013 têm o teor que consta dos documentos n.ºs 36 a 40 juntos pela Requerente, cujos teores se dão como reproduzidos;
- AA)** É possível fazer a confrontação entre os lançamentos contabilísticos relativos aos custos incorridos nos períodos de 2009, 2010, 2011 e 2013 no âmbito do projeto ... e os respetivos documentos de suporte (Resposta ao 1.º quesito dada no Relatório Pericial, cujo teor se dá como reproduzido);
- BB)** É possível fazer a confrontação do mapa resumo de réditos imputáveis a cada projeto no ano de 2009 (Documento nº 26) e os correspondentes registos mensais expressos para cada projeto no ano de 2009, constantes do Documento nº 16 "Gestión de Proyectos – Ficha Económica Resumen" (Resposta ao 2.º quesito dada no Relatório Pericial, cujo teor se dá como reproduzido);
- CC)** A Requerente celebrou com o G... (G..., I.P. (NIF ...), em 14-09-2010, um contrato de prestação de serviços referente a uma solução aplicacional e dos bens e serviços necessários à parametrização, desenvolvimento aplicacional adicional, migração de dados e respetiva implementação do Sistema de Clientes, Contas, AforroNet e Homebanking do G... (doravante "Projeto ..."), e em 22.08.2011, no âmbito do primeiro, novo contrato de prestação de serviços (documentos n.ºs 46-A e 46-B juntos pela Requerente, cujos teores se dão como reproduzidos);

- DD)** O Projeto ... apresentava características específicas vocacionadas para as necessidades de uma entidade como o G..., o que justificou a aquisição de hardware específico, programas informáticos customizados e respetivas licenças junto da entidade E...;
- EE)** A relação da Requerente com a E..., no âmbito do Projeto ..., é regulada pelos documentos n.ºs 47, 48 e 49 juntos pela Requerente, cujos teores se dão como reproduzidos;
- FF)** Nos termos contratualizados com a E..., após o pagamento dos serviços prestados, a Requerente será ressarcida de uma licença perpétua, não exclusiva, não transferível e livre de royalties sobre quaisquer desenvolvimentos executados pela E... ao abrigo deste acordo (Cláusula C do Documento n.º 47);
- GG)** As licenças adquiridas pela Requerente à E... tinham como intuito a aquisição do direito “(...) *não exclusivo e intransmissível para distribuir tais programas, learning credits e/ou serviços a utilizador finais*”, estabelece a Cláusula B do Documento n.º 48;
- HH)** É ainda referido que a Requerente “*Pode encomendar programas, learning credits e/ou serviços à E... nos termos deste acordo somente após o Parceiro receber a encomenda do utilizador final relativa a esses mesmos produtos*”, reportando-se à Requerente a referência a «Parceiro»;
- II)** Refere-se ainda nesse documento que cada programa, *learning credit* e qualquer serviço só poderá ser utilizado para as operações de negócio do utilizador final;
- JJ)** No ponto (1) do 3.º parágrafo da cláusula 4 do citado documento n.º 49, refere-se no caso das licenças adquiridas pela Requerente, que sejam sujeitas a um acordo de licenciamento de utilizador final do setor público, a Requerente deverá “*Limitar a utilização de programas (...) à entidade legal que executou o acordo de licenciamento de utilizador final*”, bem como, conforme o ponto (6) do referido parágrafo, “*Proibir o utilizador final do sector público de atribuir, dar ou transferir os programas e/ou quaisquer serviços encomendados ou qualquer interesse sobre os mesmos, a outro individuo ou entidade*”.

- KK)** A aquisição de tais licenças teve por base uma encomenda efetuada em nome do G..., na qualidade de utilizador final, conforme a cópia da ordem de encomenda de licenciamento, que consta do Documento n.º 50, cujo teor se dá como reproduzido,
- LL)** A adaptação da aplicação fornecida pela E... ao sistema informático do utilizador final tinha de ser efectuada pela E..., que reservou todos os direitos de propriedade e propriedade intelectual sobre os programas e quaisquer desenvolvimentos que sejam por si comercializados e/ou efetuados, conforme estipulado na cláusula D do documento n.º 48);
- MM)** A Requerente contratou à E... os serviços de customização do ... no âmbito do Projeto ... e respetivas licenças, nos termos que constam do documento n.º 51 junto pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido;
- NN)** O contrato celebrado com o G... deveria ser cumprido no prazo de 16 meses a contar da data de celebração, a 14-09-2010;
- OO)** No decorrer do projeto, surgiram diversas complicações técnicas que levaram a que a Requerente não tenha conseguido dar cumprimento ao prazo contratualmente estabelecido para a implementação da solução aplicacional e conclusão do projeto ...;
- PP)** Em consequência, foi firmado em 12-04-2013 entre a Requerente e o G..., um acordo de revogação e declaração de quitação (amigável), que consta do documento n.º 52 junto pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido e em que se refere, além do mais, o seguinte:

CLÁUSULA 2ª

(Penalidade Contratual)

A A... pagará ao G..., a título da penalidade prevista no art.º 4º, n.º 2 do Contrato, a quantia de EUR 623.681,40 (seiscentos e vinte e três mil, seiscentos e oitenta e um euros e quarenta cêntimos).

CLÁUSULA 3ª

(Devolução e Compensação Pecuniária)

1. A A... devolverá ao G... o montante do preço do Contrato que lhe havia sido pago, num total de EUR 1.154.243,41 (um milhão, cento e cinquenta e quatro mil, duzentos e quarenta e três euros e quarenta e um cêntimos; valor com IVA incluído), emitindo para o efeito uma nota de crédito.
2. A A... reembolsará ainda o G... das despesas que este teve em sede do cumprimento do Contrato na aquisição de hardware, software e serviços num montante de EUR 1.222.075,19 (um milhão, duzentos e vinte e dois mil, setenta e cinco euros e dezanove cêntimos; valor com IVA incluído).
3. Os pagamentos a realizar pela A... nos termos do número anterior são feitos contra a apresentação de fatura pelo G... sujeita a IVA.

CLÁUSULA 4ª

(Entrega de equipamentos e transferência de licenças)

1. Para os efeitos do número dois e três da cláusula anterior, o G... entregará à A... os equipamentos, licenças de software, faturas e garantias correspondentes.
2. O G... compromete-se a transmitir à A... todas as licenças transmissíveis identificadas na Declaração em anexo, obrigando-se a não utilizar as restantes licenças que sejam intransmissíveis.

QQ) Ao abrigo da cláusula 4.ª do referido acordo, bem como da *side letter* donde consta a lista de hardware a ser entregue pelo G... Documento n.º 53 cujo teor se dá como reproduzido) este deverá entregar à Requerente todos os equipamentos, licenças de software, faturas e respectivas garantias, comprometendo-se a transmitir a esta "(...) todas as licenças transmissíveis (...) [e] obrigando-se a não transmitir as restantes licenças que sejam intransmissíveis".

RR) Na sequência do acordo, o G... emitiu as facturas cujas cópias contam dos documentos n.ºs 54 e 55 juntos pela Requerente, cujos teores se dão como reproduzidos:

- n.º ..., no valor de € 559.864,64 (incluindo IVA de € 104.690,14), com a descrição «*Licenciamento software E... adquirido no âmbito do projecto ...*»;

-
- n.º S..., no valor de € 423.764,35 (incluindo IVA de € 79.240,49) com a descrição «*Equipamentos ... Adquiridos no âmbito do projecto..., segundo relação de equipamentos em anexo*»;
- SS)** Posteriormente, a Requerente emitiu à B..., SA (NIF ES...), a factura no valor de € 4.688.891, que consta do documento n.º 56 junto pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido, com a descrição “*Serviço na Gestão Global da parceria E... no âmbito do projeto G...*”;
- TT)** Os custos incorridos pela Requerente com o reembolso ao G... das despesas que haviam sido incorridas por aquela entidade com as licenças de software e equipamentos ..., foram reconhecidos contabilisticamente, no período de 2013, directamente na situação líquida da Requerente, na rubrica “#5610000000 - Resultados exercícios anteriores”;
- UU)** Refere-se na Nota 5 do Anexo às demonstrações financeiras da Requerente, preparadas com referência a 31-12-2013 (Documento n.º 45 junto pela Requerente cujo teor se dá como reproduzido), que “*(...) a Empresa reconheceu um erro material existente nas contas do exercício findo em 2012, relativa ao contrato de revogação amigável celebrado com um cliente [o G...] e que deu origem a uma reserva por desacordo na certificação legal de contas de 2012*”.
- VV)** Os custos incorridos pela A... com o reembolso de despesas, ao G..., foram reconhecidos contabilisticamente em resultados transitados por serem imputáveis ao período de 2012 e pelo facto de, aquando do fecho das contas, a Requerente já ter uma expectativa de que iria incorrer nos mesmos;
- WW)** Por estes custos não terem influenciado o resultado líquido da Requerente no período de tributação de 2013 (por terem sido reconhecidos directamente na rubrica de resultados transitados), os mesmos foram relevados pela Requerente para efeitos do apuramento do resultado tributável daquele exercício por via da indicação, no campo 704 do quadro 07 da Modelo 22 de 2013, do montante de € 1.617.237,00 a título de “*Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período*” (Documento n.º 40 junto pela Requerente cujo teor se dá como reproduzido);

- XX)** montante de Euro 1.617.237,00 a título de “Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período”;
- YY)** O valor referido resulta das seguintes parcelas:
- i) Penalização contratual paga ao G..., conforme estabelecido na Clausula 2.^a do Acordo de Revogação (Documento n.º 52 junto pela Requerente cujo teor se dá como reproduzido), no montante de Euro 623.681,40;
 - ii) Reembolso de despesas ao G..., nos termos da Clausula 5.^a do Acordo de Revogação (Documento n.º 52), relativas aos encargos suportados por aquela entidade, no âmbito do projeto ..., com o seguinte:
 - a. Licenciamento de software, no montante de Euro 455.174,50, sem IVA (Documento n.º 54 junto pela Requerente cujo teor se dá como reproduzido);
 - b. Equipamento ... no montante de Euro 344.523,86 (Documento n.º 55 junto pela Requerente cujo teor se dá como reproduzido); e
 - c. Serviços prestados no montante de Euro 193.858,70, sem IVA - cópia da factura emitida pelo G... que consta do Documento n.º 57.
- ZZ)** Foi efectuado o lançamento contabilístico da variação patrimonial negativa em referência na rubrica “#5610000000 - Resultados exercícios anteriores” (documento n.º 58 junto pela Requerente cujo teor se dá como reproduzido), estando incluída no valor de € 1.140.363,00 assim explicitado:

Montante (Euro)	Descrição
2.130.146,00	Reclassificação de faturas
588.000,00	Anulação de provisão
39.454,00	Subcontratos
-1.617.237,00	Revogação G...
1.140.363,00	

- AAA)** A Administração Tributária apenas veio a desconsiderar parte da variação patrimonial negativa refletida no apuramento do resultado tributável da Requerente, nomeadamente as parcelas relativas ao reembolso das despesas incorridas pelo G... com o (i) licenciamento de software e (ii) com

equipamentos ..., no montante global de Euro 799.698,36 e faturado por esta entidade através das faturas 81130000536 e S1130000538;

BBB) No âmbito da sua actividade, a Requerente efectuava débito de despesas, compras e prestações de serviços a outras entidades do Grupo, nomeadamente, à empresa mãe (B..., S.A.), no âmbito da execução de projetos conjuntos (Nota 6 do Relatório e Contas da Requerente por referência ao período de 2013 que consta do documento n.º 45 junto pela Requerente cujo teor se dá como reproduzido);

CCC) A Requerente procedeu, no período de tributação de 2013, ao redébito a B..., S.A. de todos os encargos suportados no âmbito do contrato celebrado com o G..., incluindo as despesas suportadas com o acordo de revogação;

DDD) Designadamente, a Requerente debitou os referidos prejuízos à empresa mãe juntamente com os custos suportados com o reembolso de despesas ao G..., no montante total de Euro 4.688.981,00;

EEE) A Requerente enviou o *email* cuja cópia consta do documento n.º 59 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, dirigidos à B..., SA, referindo a facturação do valor de € 4.688.891,00 relativo aos prejuízos suportados pela Requerente com a revogação do contrato com o G... (*«Como resultado del acuerdo firmado para la revocación del contrato con G..., el resultado final de la operación e cierre de los proyectos representará una perjuicio para A... de 4.688.981 €. En este sentido y en el ámbito de las negociaciones globales con el proveedor E... A..., SA procederá a facturar dentro del año 2013 el valor anteriormente comentado de 4.688.981 € a B..., SA»*);

FFF) O rendimento subjacente ao redébito a B..., S.A. (empresa mãe) dos custos suportados no âmbito do Projeto ...(incluindo os relativos ao reembolso de despesas ao G...) foi contabilisticamente reconhecido na rubrica de rendimentos "#7110000002 - Fracturação mensal" (página 6 da cópia do extrato da conta que consta do documento n.º 61, cujo teor se dá como reproduzido, onde esta assinalado o valor de € 4.688.981,00);

GGG) A Requerente não efetuou qualquer dedução ao quadro 07 da Modelo 22 de 2013 (Documento n.º 40) para efeitos da desconsideração daquele rendimento;

HHH) A Requerente prestou garantia bancária para suspender o processo de execução fiscal n.º ...2016... instaurado para cobrança coerciva das quantias liquidadas (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

III) Em 11-10-2018, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base em afirmações da Requerente não questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira e nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo, bem como no relatório pericial.

Na apreciação de direito, indicam-se as razões por que se deram como provados os factos controvertidos.

3. Matéria de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente em que efectuou correcções em matéria de IRC.

A Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação que foi efetuada na sequência da inspecção, mas foi indeferida, quanto às questões que são objecto do presente processo.

A decisão da reclamação graciosa contém a fundamentação da posição final da Autoridade Tributária e Aduaneira que sustenta a liquidação, pelo que é a ela que se deve atender na apreciação da legalidade da liquidação, quando não coincide com a adoptada no Relatório da Inspeção Tributária.

3.1. Correcção relativa ao reconhecimento do rédito no âmbito do projecto ...

A Requerente celebrou em 24-07-2009 com o Ministério da Administração Interna um contrato de fornecimento de instalação no âmbito do Sistema de Vigilância, Comando e Controlo da Costa Portuguesa (designado por "..."), em que se estabelece obrigações a cargo da Requerente, designadamente *«cofornecimento da solução técnica do Sistema com o objetivo de assegurar todas as funcionalidades e cumprir todos os requisitos, características e especificações pré estabelecidos, o fornecimento de todos os equipamentos, materiais de hardware e software necessários a realização de todos os trabalhos, projetos de execução, trabalhos de construção, ensaios e provas que integram o funcionamento do Sistema, serviços de garantia técnica, serviços de manutenção, entre outros»*.

Pela informação fornecida pela Requerente a Administração Tributária verificou *«que cerca de 45% do total do valor contratado, terá sido contabilizado no período de 2009. Em 2013, o montante dos réditos associados ao projeto em análise, encontra-se contabilizado na conta 7110000002 - Faturação mensal no valor de € 2.582.721,00, resultante do somatório de diversas parcelas»*.

O contabilista certificado da Requerente informou a Administração Tributária que *«no modelo de negócio da A... o rédito é reconhecido com base no avanço técnico indicado pelos chefes do projeto e dependendo do trabalho efetuado até ao momento»*.

A Administração Tributária concluiu que *«conforme se retira da contabilidade e foi assumido pelo contabilista certificado, o sujeito passivo não aplica o método da percentagem de acabamento preconizado no artigo 19.º do CIRC»*, de que resulta que *«o rédito e os gastos devem ser reconhecidos com referência à fase de acabamento da obra à data do balanço, quando o desfecho do contrato puder ser fiavelmente estimado»*.

As faturas emitidas em 2013 relativas a este projecto ascenderam a um total de € 6.617.102,47, enquanto que o montante de rendimentos (proveitos) contabilizados se cifrou em € 2.582,721, entendendo a Autoridade Tributária e Aduaneira e não há *«evidência ou relato de qual a percentagem de acabamento apurada ao longo do contrato, que nos permita justificar e clarificar, sem margem para dúvidas, da correta contabilização dos montantes agora apurados, de acordo com o que dispõe a NCRF 19»*.

A Administração Tributária concluiu na inspecção o seguinte:

- Não ficou demonstrada a contabilização dos réditos de anos anteriores a 2013 na contabilidade;
- Não foi justificado o motivo pelo qual, o sujeito passivo terá procedido ao reconhecimento do rédito em cerca de 45% do valor total do contrato no ano de assinatura do mesmo;
- Não foi aplicado o método de apuramento de resultados dos projetos que é aceite contabilística e fiscalmente, não tendo sido justificado documentalmente qual o método adotado pela empresa;
- A faturação emitida em 2013 não foi totalmente reconhecida na contabilidade e, como tal, não foi sujeita a tributação para efeitos de IRC.

Atendendo ao exposto, propõe-se a correção do montante de € 4.034.381,47, a considerar para efeitos de apuramento do lucro tributável do sujeito passivo, correspondente à diferença entre a faturação emitida em 2013, €6.617.102,47 e o valor reconhecido contabilisticamente como rendimento em €2.582.721,00.

Na decisão da reclamação graciosa, a Administração Tributária entendeu, em suma, o seguinte:

Não ficou comprovado, inequivocamente, que o rédito do projeto ... do período de 2009, foi reconhecido contabilisticamente e em que montante. O sujeito passivo refere que a conta de acréscimo de rendimentos terá registado uma variação de € 12.424.855,00 face a 2008, dos quais € 11.406.235,68 (o valor do rédito reconhecido com referência a 2009) corresponderão ao projeto O que se infere é que este valor tem cabimento naquele, mas não se demonstra nem tão pouco se comprova, por meio de documentação retirada diretamente da contabilidade e não por meio de documentos internos e quadros ou tabelas elaborados em excel, que montante respeita efetivamente ao projeto ... (e a outros projetos eventualmente).

Pela prova documental apresentada pela Requerente e pela perícia realizada no âmbito do presente processo, constata-se que foram reconhecidos em exercícios anteriores a 2013

réditos do projecto ... e que a contabilidade da Requerente permite fazer a confrontação do mapa resumo dos réditos imputáveis ao projecto ... no ano de 2009 (Documento n.º 26) e os correspondentes extractos mensais de proveitos da contabilidade analítica.

Por outro lado, foram apresentadas as declarações modelo 22 relativas aos exercícios de 2000 a 2012, não se demonstrando que tenham nelas sido omitidos réditos.

Também não se pode considerar demonstrado que a Requerente não tenha utilizado o método da percentagem de acabamento. A Requerente afirma que *«todos os colaboradores, incluindo o contabilista certificado, utilizam (desde o início da sua atividade) a expressão “avanço técnico” quando se referem à definição que, nos termos da NCRF 19, significa “percentagem de acabamento”, por este ser o termo utilizado em Espanha e pelo facto de a Requerente ser uma subsidiária da B..., S.A.»*.

Independentemente de corresponder ou não à realidade esta afirmação, o certo é que não foi apurado em que é que consiste o *«método de avanço técnico»* a que aludiu o contabilista certificado da Requerente e, sem o saber, não se pode concluir que não é, afinal, o método da percentagem de acabamento, com outra denominação.

Na verdade, desconhece-se qualquer conceito legal ou contabilístico com essa designação.

Mas, de qualquer forma, perante a prova produzida e a perícia realizada suscitam-se pelos menos dúvidas sobre os pressupostos de facto em que assentou esta correcção, inclusivamente sobre se foi ou não utilizado o método da percentagem de acabamento.

A determinação da matéria tributável pode ser efectuada por métodos directos ou métodos indirectos (artigo 83.º da LGT).

A utilização de métodos directos visa determinar o **valor real** dos rendimentos sujeitos a tributação (como decorre do n.º 1 do artigo 83.º da LGT) e pressupõe a possibilidade de *«comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável»*, como se conclui do preceituado nos artigos 87.º, n.º 1, alínea b), 88.º, n.º 1, e 90.º, n.º 1, da mesma Lei. Se não existe a possibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, a Autoridade Tributária e Aduaneira apenas pode efectuar correcções com base em métodos indirectos.

Optando a Autoridade Tributária e Aduaneira por utilizar métodos directos de determinação da matéria tributável, as correcções que efectuar têm de permitir a «*comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável*», pelo que, invocando a Autoridade Tributária e Aduaneira que a matéria exacta é a que corresponde às correcções que efectuou, é sobre ela que recai o ónus da prova da exactidão e dos pressupostos em que assentaram as correcções, em sintonia com a regra do artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Por isso, as dúvidas sobre a correspondência à realidade de qualquer desses pressupostos em que assentaram as correcções são de valorar procedimentalmente a favor do Sujeito Passivo, por força do preceituado no artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Assim, estabelecendo a lei que «*a determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento*» (artigo 19.º, n.º 1, do CIRC), a Autoridade Tributária e Aduaneira apenas pode utilizar métodos directos de determinação da matéria tributável se houver elementos que permitam determinar essa percentagem, não podendo substituir o critério legal de determinação pelo método que utilizou para efectuar a correcção que se reconduz a basear-se exclusivamente na facturação de 2013. A alternativa prevista na lei, no caso de ser inviável a determinação da matéria tributável com base no critério legalmente previsto, é a utilização de métodos indirectos, nos termos dos artigos 83.º, n.º 2, 87.º, n.º 1, alínea b), 88.º, alínea a), e 90.º da LGT, com a possibilidade de o Sujeito Passivo fazer uso do procedimento próprio de revisão previsto nos artigos 91.º e 92.º da mesma Lei.

Assim, as dúvidas sobre a correspondência à realidade dos pressupostos em que assentou a correcção efectuada com base em métodos directos quanto ao Projecto ... têm de ser valoradas a favor do Sujeito Passivo.

Neste caso, há manifestamente dúvidas sobre a utilização ou não pelo Sujeito Passivo do método da percentagem de acabamento e sobre a tributação nos anos anteriores (nomeadamente de 2009), de rendimentos que, com a correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, vieram a ser tributados em 2013. Isto é, não se demonstrou que não foi utilizado método da percentagem de acabamento nem que os rendimentos tributados em 2013 na sequência da correcção não haviam já sido tributados em anos anteriores, como defende a Requerente.

Recaindo sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira o ónus da prova dos pressupostos fácticos da correcção que efectuou, a falta de prova equivale, processualmente, a considerar demonstrado o que invoca o Sujeito Passivo, nomeadamente que os rendimentos que a Autoridade Tributária e Aduaneira tributou com base na correcção efectuada no exercício de 2013 tinham já sido tributados anteriormente, inclusivamente no ano de 2009, no valor indicado pela Requerente.

Mas, de qualquer modo, no mínimo, as dúvidas referidas têm de se considerar fundadas, pois justificam-se em face da documentação apresentada pela Requerente e do relatório pericial, pelo que, também por força disposto no artigo 100.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, têm de ser valoradas processualmente a favor da Requerente e não contra ela, justificando a anulação da liquidação na parte respectiva, como aí se prevê.

Procedendo por este fundamento o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção, fica prejudicado o conhecimento da questão subsidiária suscitada pela Requerente nos artigos 149.º a 159.º, de saber se, a dever fazer-se a correcção que foi efectuada no exercício de 2013, ocorreria ilegalidade por não serem efectuadas correspondentes correcções de sinal contrário nos exercícios anteriores.

3.2. Facturas emitidas pelo G...

3.2.1. Posições das Partes

A Requerente e o G... celebraram um *«acordo de revogação e declaração de quitação do contrato de prestação de uma solução aplicacional e dos bens e serviços necessários à parametrização, desenvolvimento aplicacional adicional, migração de dados e respetiva implementação do Sistema de Clientes, Contas, AforroNet e Homebanking do G...», projeto denominado por "...»*.

Desse acordo consta que *«o G... entregará à A... os equipamentos, licenças de software, faturas e garantias correspondentes, bem como todas as licenças transmissíveis»*.

Nesse acordo foi estipulado o pagamento por parte da Requerente ao G... do montante global de € 3.000.000,00, sendo € 1.154.243,41 (valor com IVA) respeitante à devolução ao G... do montante que pagou anteriormente (para o que emitiu notas de crédito no montante sem IVA de € 940.154,75) e de € 1.222.075,19 (valor com IVA) referente a reembolso das despesas que o G... havia incorrido na aquisição de hardware, software e serviços na sequência do projeto "...", conforme facturas por si emitidas.

A revogação do contrato com o G... implicou a transmissão dos bens (licenciamento do software e equipamentos ...) que haviam sido adquiridos por esta entidade em 2010, no âmbito do projeto em causa e que constam das faturas por si emitidas (designadamente nas faturas n.ºs S113000000536 e S1130000005389 de 13-04,2013, com o montante global de €799.698,36, sem IVA). Esses bens são

- «a) Licenciamento de software de servidor para sistema de gestão de base de dados e respetivas opções de segurança e isolamento, diagnóstico, tuning, clustere e particionamento de suporte ao projeto; "E... Database Enterprise Edition", "Diagnostics Pack"; "Tuning Pack": "Real Application Clusters": "Partitioning"; "Advanced Security"; "Database Vault" (12 CPU);*
- b) Equipamentos servidores da*

O montante dessas facturas foi incluído pela ora reclamante no valor de € 1.617.237,00 inscrito no "campo 704-Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido" da sua declaração de rendimentos mod. 22 relativa ao período de 2013, por motivo da contabilização em c/ 561-"Resultados exercidos anteriores" (quadro-resumo na página 21 do relatório - fl. cf. 83) e não foi considerado como dedutível no cálculo do lucro tributável

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no decurso da inspeção entendeu que este montante de € 799.698,36 deve ser desconsiderado para efeitos de cálculo do montante da variação patrimonial negativa inscrita no campo 704 da declaração Modelo 22 e manteve-a, apesar das explicações dadas pela Requerente no exercício de audição e na reclamação graciosa.

Na decisão da reclamação graciosa, que exprime a posição definitiva da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre esta correcção, refere-se o seguinte, em suma:

-
- «a correção em epígrafe baseou-se no facto de os bens a que se referem as faturas aí identificadas não terem sido registados na contabilidade do sujeito passivo, ora reclamante, e, tendo o mesmo alegado na fase da audição prévia das conclusões do relatório que o respetivo valor foi incluído no valor total da fatura que emitiu para a B..., SA pelo valor de € 4.688.981,00, no facto de esta fatura ter como descritivo "Serviço na gestão global da parceria E... no âmbito do projeto G...", e não que se trata de um redébito dos custos incorridos no âmbito do Acordo de Revogação do G...»;
 - «quanto ao facto de os bens não terem sido registados na contabilidade, alega a reclamante que os bens não tinham qualquer valor, por serem intransmissíveis, tanto do ponto de vista contratual, como, por via das adaptações introduzidas no decurso do projeto, serem inutilizáveis por terceiros e por já serem obsoletos quando foram devolvidos pelo G... . Analisado o conteúdo dos acordos celebrados entre a E... e a ora reclamante verifica-se que os mesmos prevêm a possibilidade da distribuição dos produtos da E... e aos clientes da reclamante, como utilizadores finais (como o foram, de resto, ao G...), e que apenas a estes é vedada a possibilidade de fazer a redistribuição a terceiros (cf. anexo 26 da audição prévia das conclusões do relatório "Acordo de Distribuição de Programas "Full Use" - fls. 1043 a 1053 dos presentes autos)»;
 - «quanto ao facto de os bens adquiridos se terem tornado inutilizáveis por outra entidade devido às alterações efetuadas para serem adaptados ao G..., é referido na reclamação (pontos 135º e 136º - fl. 45) que as atualizações efetuadas se destinaram a garantir a estabilidade do produto e a sua atualização tecnológica e que, quanto a atualizações mais específicas do cliente (fiscais, legais, regulatórias) "o software não estava minimamente atualizado aquando do Acordo de Revogação". Não é, assim, evidente que os produtos em questão fossem inutilizáveis por terceiros»;
 - «quanto à alegação de que os produtos estavam obsoletos à data do Acordo de Revogação do G..., é de referir que o artº 38º do CIRC, na redação vigente em 2013, previa a aceitação, para efeitos do cálculo do lucro tributável, de perdas

por imparidade por motivo de desvalorizações excecionais, com as formalidades aí previstas, o que implicaria o registo dos bens/licenças na contabilidade da reclamante, que não foi feita»;

- *«quanto à alegação de que os custos suportados com o Acordo de Revogação do G..., incluindo o valor debitado pelo G... nas duas faturas aqui em questão, foram, por sua vez debitados à B..., SA pelo valor de € 4-688.981,00, são juntos dois e-mails e mapas denominados "Gestión de Proyectos - Ficha económica Resumen" (anexos à reclamação n.ºs 29 a 31 - fls. 1070 a 1087) destinados a demonstrar que aquele valor correspondia ao somatório dos valores mensais considerados pela empresa nos referidos mapas»;*
- *«independentemente da questão de saber qual a origem destes mapas ou se incluem valores reais, previsionais ou ambos, é de referir que os mesmos não fazem qualquer menção ao valor do Acordo de Revogação (€ 3.000.000,00 - cf. cláusulas 2ª e 3ª do acordo - fls. 1085 e 1086), valor este que inclui o da correção objeto de reclamação (cf. n.º 2 da cláusula 3ª).*

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- *«nos termos dos contratos celebrados com o G... relativamente ao Projeto..., ficou acordado que a aquisição de hardware (equipamento e servidores) ficaria a cargo do G..., cabendo à Requerente proceder à aquisição de programas e licenças para efeitos da operacionalização do projeto»;*
- a aquisição de tais licenças e programas foi sempre regulamentada pelos termos contratuais estabelecidos com o fornecedor dos mesmos – a E...;
- as licenças de software adquiridas pela Requerente no âmbito dos acordos acima destacados gozam de carácter permanente e intransmissível porque, na ausência de previsão específica, sempre será de aplicar o estipulado no documento PT-... 2006 (Documento n.º 47), que estabelece que qualquer licença entregue é perpétua, não exclusiva, não transferível e livre de royalties (cláusula C) e, por força do disposto nos pontos (1) e (2) do 3.º parágrafo da cláusula 4ª do documento PT-OPN-FUDA-PSADD-...10 (Documento n.º 49), vinculando e limitando a utilização dos

- programas apenas ao utilizador final do sector público (G...), não podendo ser afetas a nenhuma outra entidade ou individuo;
- não houve qualquer outro acordo entre a Requerente, o G... e a E... relativo ao licenciamento que permitisse alterar os termos acima referidos;
 - existe um impedimento jurídico ou vinculação negativa de natureza jurídica que impede a distribuição dos programas pela Requerente a outras entidades que não o G..., retirando, conseqüentemente qualquer valor de mercado aos mesmos;
 - apesar de ter sido adquirida pelo G... numa versão “full use”, a solução aplicacional (...) não era utilizável naquele estado, tendo de ser forçosamente customizada para o efeito;
 - a customização deverá sempre anteceder a configuração, uma vez que consiste na alteração/adaptação do código fonte da solução para que esta seja operacional no sistema informático no qual será implementada e apenas a E... tem acesso a esse código;
 - a E... reserva os direitos de efetuar a customização do ..., tal como estabelece a cláusula C do Documento n.º 47;
 - o G... tem um modelo único e específico que é diferente do de outros bancos, na medida em que é regulado pelo próprio Ministério das Finanças e não pelo Banco de Portugal;
 - a customização do ... com vista a adaptação à realidade do G..., na qualidade de utilizador final, exigiu especiais e únicas componentes legais/regulatórias e ligação ao sistema bancário nacional;
 - em face das especificidades da customização do ..., que foram levadas a cabo no âmbito do projeto ..., e ainda que as respetivas licenças de utilização fossem transacionáveis ou pudessem ser acordadas com outras entidades para além do G... (o que, recorde-se, não se verifica), encontra-se vedada a utilização da solução aplicacional a outras entidades para além daquela, na medida em que a realidade do G... não se verifica em qualquer outra entidade, pública ou privada, e a utilização do ... na esfera de outro utilizador final implicaria, forçosamente, uma nova customização do produto;

- quanto aos equipamentos ..., os mesmos encontram-se especificamente parametrizados para o projeto ... do G..., não possuindo qualquer utilidade no âmbito da atividade da Requerente; e
- quanto ao licenciamento do software, o mesmo não tem qualquer propósito ou utilidade já que estava licenciado especificamente ao G... na qualidade de utilizador final, não podendo a Requerente distribuir os programas ou utilizá-los ao abrigo do referido licenciamento;
- nem os equipamentos ... nem o licenciamento do software E... possuem qualquer valor comercial;
- a Requerente redebitou à B..., S.A. os custos suportados com o reembolso de despesas ao G..., no montante global de Euro 4.688.981 (Documentos n.º 56 e 59()); que inclui o montante de Euro 799.698,36 relativo ao reembolso, pela Requerente, das despesas incorridas pelo G... com o (i) licenciamento de software e (ii) com equipamentos ...;
- os custos incorridos pela Requerente no período de tributação de 2013 com o reembolso de despesas ao G... foram anulados pelo lançamento de um rendimento na rubrica "#7110000002 - Facturacao mensal' ainda no período de tributação de 2013;
- não tendo a Requerente efetuado qualquer ajustamento ao seu resultado tributável por referência àquele rendimento, o mesmo foi objeto de tributação no período de tributação de 2013;
- apenas através da dedução daquela variação patrimonial ao seu resultado tributável poderá a Requerente assegurar um resultado (fiscal) nulo por referência a esta operação de reembolso de despesas ao G... e subsequente redébito dessas despesas à B..., S.A.;
- assim não sendo, em termos práticos, a Requerente encontrar-se-á a dar à tributação um rendimento de Euro 799.698,36 referente a redébito de despesas, sem que a despesa subjacente se encontre relevada para efeitos fiscais enquanto componente negativa do resultado tributável;

-
- sempre que haja lugar ao redébito de despesas incorridas por um determinado sujeito passivo, não deverá ser apurado qualquer resultado (positivo ou negativo) sujeito a tributação em sede de IRC, sob pena de ser violado o princípio constitucional da tributação das empresas pelo lucro real;
 - a Requerente não obteve qualquer lucro (ou prejuízo) em resultado do acordo de revogação celebrado com o G... e subsequente redébito à B..., S.A. dos custos incorridos;
 - a manutenção, sem mais, das correções em apreço constitui clara violação, não só dos artigos 4.º e 8.º da LGT, mas também dos artigos 103.º e 104.º da CRP, os quais definem o princípio da legalidade e da tributação das empresas pelo rendimento real como verdadeiros princípios orientadores do sistema fiscal português.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária e na decisão da reclamação graciosa, dizendo o seguinte, em suma:

- a desconsideração desta dedução ao lucro tributável foi fundamentada por não ter sido comprovado o destino atribuído aos bens em causa não se tornou possível determinar se os mesmos se destinaram a venda, a afetação ao uso da própria empresa ou a fins alheios à mesma;
- as faturas deveriam ter sido contabilizadas pelos valores nelas mencionados, em contas do ativo e se, posteriormente, fosse comprovada a perda de valor por obsolescência ou por outros motivos, que determinasse o abate, então, os correspondentes gastos seriam registados em contas apropriadas e a sua aceitação para efeitos fiscais teria de subsumir-se ao preceituado, mormente, no n.º 3 e seguintes do art.º 38.º do Código do IRC (Desvalorizações excepcionais);
- a possibilidade de dedução das variações patrimoniais está limitada à observância dos requisitos do artigo 23.º do mesmo Código, o que vale por dizer que, em matéria de gastos com depreciações/amortizações que resultem desvalorizações excepcionais, que impliquem o abate físico, o abandono ou a inutilização dos bens,

- a sua aceitação como gasto depende do cumprimento dos requisitos previstos no art.º 38.º, que inclui, designadamente a elaboração de um auto;
- o incumprimento do disposto nos artigos 23.º (que, nesta matéria remete para o art.º 38.º) e 24.º do Código do IRC impedem o reconhecimento da dedução fiscal do montante faturado pelo G..., independentemente das justificações agora avançadas para demonstrar que os bens adquiridos àquele organismo tinham qualquer valor de mercado à data da produção de efeitos do Acordo de Revogação;
 - como o descritivo da fatura emitida à entidade “B...” não identifica se “se tratou de redébitos da totalidade dos gastos incorridos com o projeto ..., incluindo os gastos decorrentes do Acordo de revogação, uma vez que tal não é referido nem especificado na fatura.”, não se pode concluir, inequivocamente, que se trata do redébito dos gastos relativos ao projeto em causa.

3.2.2. Falta de registo dos bens na contabilidade

No que concerne ao não registo dos bens na contabilidade da Requerente, o seu contabilista certificado explicou que foi motivado pela obsolescência e especificidade dos bens parametrizados para o referido projecto do G..., que os tornavam inadequados para reutilização futura.

Não há razões para pôr em dúvida estas afirmações, desde logo porque é crível que os software e equipamentos informáticos se tornem obsoletos rapidamente, como é usual, e não foi questionado que se trate de software e equipamento específico, para utilização pelo G... .^(1)

¹ Como se confirma pelo facto de para os computadores e programas de computadores estar prevista uma taxa de amortização de 33,33% nos códigos 2240 e 2440 da Tabela II anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2019, de 14 de Setembro.

Entre a data da aquisição (14-09-2010) e a data do acordo de revogação (12-04-2013) decorreram cerca de dois anos e meio, pelo que não se afigura inverosímil que a Requerente não tivesse equacionado a possibilidade de utilizar os equipamentos, presumivelmente perto do fim de vida útil, bem como software que foi preparado para específica utilização do G... (uma solução aplicacional e bens «*necessários à parametrização, desenvolvimento aplicacional adicional, migração de dados e respetiva implementação do Sistema de Clientes, Contas, AforroNet e Homebanking do G...*», segundo se refere no acordo).

O facto de os acordos celebrados entre a E... a Requerente preverem a possibilidade da distribuição dos produtos aos clientes da Requerente, como utilizadores finais (como o G...), e apenas a estes estar vedada a possibilidade de fazer a redistribuição a terceiros não implica que fosse possível encontrar interessados na aquisição de material informático e software que **já nem o próprio G... estava interessado em utilizar**, como se infere do acordo de revogação, apesar se tratar de material e software especificamente preparado para as suas necessidades.

De resto, o facto de os equipamentos estarem «*arrumados*» nas instalações da Requerente, sem utilização (o que foi informado à inspecção e que a Autoridade Tributária e Aduaneira teve oportunidade de confirmar), aponta no sentido de serem verdadeiras as informações do contabilista certificado, desde logo por não ser normal que uma empresa que visa obter lucros mantivesse em seu poder, sem utilização, equipamentos informáticos se deles pudesse obter rendimentos.

Por sua vez, quanto ao software, a Requerente manifesta o entendimento de que era intransmissível para outros possíveis clientes e fundamenta a sua posição, não havendo no processo elementos que permitam contrariar o seu entendimento.

Por outro lado, quanto à possibilidade prática de a Requerente transmitir a terceiros o hardware e software que aventa a Autoridade Tributária e Aduaneira, apesar da sua especificidade, afigura-se que se justifica que se dê maior credibilidade às afirmações da Requerente, pois necessariamente conhece bem o hardware e software em causa, do que ao entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, que, segundo se vê pelo autos, não fez qualquer exame ou perícia que lhe permitisse apurar as suas características específicas, e, por isso, baseia a sua conclusão sobre a possibilidade da sua reutilização numa mera «*consulta do site da E...*» onde diz que «*conseguimos encontrar facilmente brochuras a publicitar o produto, alegando que o mesmo é moldável a vários tipos de soluções empresariais*».

Na verdade, o que está em causa, não é propriamente saber se o hardware e software tal como são originalmente disponibilizados pela E... são moldáveis a vários tipos de soluções empresariais (o que não é questionado nem se afigura duvidoso), mas sim saber se, **no estado em que o hardware e software se encontravam**, já moldados às necessidades do G..., podiam ser utilizados para outros fins.

Sobre isto, a Requerente, que conhece as especificidades daquele hardware e software, dá uma resposta negativa, a que, necessariamente, se tem de dar maior relevo probatório do que à conclusão da Autoridade Tributária e Aduaneira, que baseou a sua opinião no *site* da E..., que não permitirá apurar essas especificidades nem o estado actual daquele hardware e software.

De resto, na ponderação da prova da possibilidade prática de utilização do hardware e software por terceiros, não deixa de impressionar negativamente a constatação de que nem o G..., para o qual foi especificamente customizado, estar interessado nessa utilização.

Por outro lado, quanto à *«possibilidade da reconversão dos servidores para utilização na empresa como computadores pessoais»*, que aventa a Autoridade Tributária e Aduaneira, trata-se de matéria que se insere no âmbito das opções de gestão da Requerente, em que entram factores de ponderação variados (como o custo da reconversão, a necessidade de a Requerente utilizar mais computadores pessoais do que os, decerto, a Requerente já possuía), pelo que não pode servir de fundamento para fazer correcções à matéria tributável.

De qualquer forma, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira, no decurso do procedimento de inspecção, tido conhecimento de que os equipamentos estavam nas instalações da Requerente, se tinha dúvidas quanto à possibilidade de utilização e que tal era relevante para efeitos de tributação, deveria ter procedido ao seu exame, no cumprimento da imposição legal de *«realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material»* (artigo 58.º da LGT).

Não há, assim, fundamento para duvidar que os bens adquiridos permaneciam na titularidade da Requerente e nem para concluir que não foram registados contabilisticamente e utilizados pelas razões invocadas pela Requerente, designadamente pela sua convicção de que, no estado em que se encontravam, *«não iriam gerar benefícios económicos futuros»*.

3.2.3. Redébito à B..., S.A.

A Requerente emitiu uma factura à empresa-mãe B..., SA (sociedade de direito espanhol) no valor de € 4.688.981,00, invocando a Requerente que corresponde *«ao valor da totalidade dos custos incorridos pelo projeto G..., incluindo os derivados com a celebração do acordo de revogação, valor contabilizado na conta 711 e sujeito a tributação em sede de IRC»*,

incluindo-se nele o valor de € 799.698,36, respeitante à transmissão dos bens (licenciamento do software e equipamentos ...) que haviam sido adquiridos pelo G... em 2010.

A Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, no Relatório da Inspeção Tributária, que «*essa fatura tem como descritivo "Serviço na gestão global da parceria E... no âmbito do projeto G..."*, uma descrição genérica que não permite concluir que se tratou do redébito das despesas efetuadas no âmbito do Acordo de Revogação do G...».

Os requisitos da factura referidos, para efeitos de IRC, devem ser aferidos a face da redacção do CIRC vigente em 2013, anterior à Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.

À face dessa redacção anterior do CIRC, não se faziam as exigências de facturação que com esta Lei n.º 2/2014, passaram a ser referidas nos n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 23.º do CIRC.

Na falta de indicação precisa de qua era a «*documentação devida*» para efeitos da alínea g) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, o Supremo Tribunal Administrativo entendia que não era imprescindível a prova através de facturas, sendo admitido qualquer meio de prova.

Neste sentido, pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 05-07-2012, processo n.º 0658/11:

Em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº1, e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, uma vez que a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova.

Na mesma linha decidiu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 09-09-2015, processo n.º 028/15:

Relativamente aos custos indocumentados, isto é, sem suporte documental externo, compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou a despesa, não obstante essa omissão ou insuficiência formal.

No mesmo sentido se pronunciava a doutrina:

Com efeito, nos custos documentados presume-se a veracidade da despesa. Ao invés, nos gastos sem documento compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou tal despesa, não obstante a omissão ou insuficiência formal. (²)

Assim, tem de se concluir que não podia entender-se que a insuficiência do descritivo da factura pudesse ser fundamento bastante para não a considerar relevante para determinação do lucro tributável de IRC.

O essencial, à face da redacção do CIRC vigente em 2013, é saber se o redêbito invocado pela Requerente foi ou não efectuado.

No caso em apreço, fazendo-se, na descrição da factura referência, à parceria com a E... e ao projecto G... e não sendo aventado que a Requerente no ano de 2013 (a factura tem a data de 12-12-2013) tivesse outra parceria com a E... relacionada com **outro projecto** com o G..., há fortes razões para crer que a factura se refere ao projecto em causa e englobe as despesas com este suportadas pela Requerente, inclusivamente as derivadas do acordo de revogação respeitantes à transmissão dos bens (licenciamento do software e equipamentos ...), que haviam sido adquiridos pelo G... em 2010.

² TOMÁS CASTRO TAVARES, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos, Ciência e Técnica Fiscal* n.º 396, página 167.

Por outro lado, a tese da Requerente de que o valor que foi pago ao G... na sequência do acordo de revogação foi redebitado à B..., SA (NIF ES...) é corroborada pelos *emails* que constam do documento n.º 59 (cuja falsidade não é invocada nem demonstrada), em que se refere que se facturam os prejuízos que resultaram do acordo de revogação: «*Como resultado del acuerdo firmado para la revocación del contrato com G..., el resultado final de la operación e cierre de los proyectos representará una perjuicio para A... de 4.688.981 €. En este sentido y en el ámbito de las negociaciones globales con el proveedor E... A..., SA procederá a facturar dentro del año 2013 el valor anteriormente comentado de 4.688.981 € a B..., SA*». O facto de ser anexado a esse *email* o contrato de revogação não deixa dúvidas razoáveis de que o valor facturado inclui os encargos dele resultantes.

A isto acresce que, como se infere da Nota 6 do Relatório e Contas da Requerente por referência ao período de 2013 que consta do documento n.º 45, a Requerente debitava despesas, compras e prestações de serviços a outras entidades do Grupo, nomeadamente, à empresa mãe (B..., S.A.), no âmbito da execução de projectos conjuntos.

Assim, é de concluir que há elementos suficientes para concluir que ocorreu o redébito pela Requerente do que pagou ao G... e que o que despendeu foi incluído no valor facturado à B..., SA.

De qualquer modo, mesmo que se entendesse que existiam dúvidas sobre o redébito invocado pela Requerente, os factos referidos que apontam no sentido de ele ter sido efectuado, sem a prova de qualquer facto que demonstre o contrário, consubstanciam uma situação de dúvidas fundadas para efeitos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, em que se justifica a anulação da liquidação na parte respeitante a esta correcção.

3.3. Liquidações de juros compensatórios

A liquidação de juros compensatórios tem por pressuposto a liquidação de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enferma dos mesmos vícios.

3.4. Decisão da reclamação graciosa

A decisão da reclamação graciosa, na parte em que manteve a liquidação, enferma dos mesmos vícios que esta, pelo que também se justifica a sua anulação.

3.5. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com os fundamentos referidos, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões colocadas [artigos 130.º e 608.º, n.º 2, 1.ª parte, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

4. Indemnização por garantia indevida

A Requerente prestou garantia bancária para suspender o processo de execução n.º 3611201601117491 instaurado para cobrança coerciva das quantias liquidadas e pede indemnização por garantia indevida.

O artigo 171.º do CPPT estabelece que «*a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*» e que «*a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência*».

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «*legalidade da dívida exequenda*», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, ***é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.***

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 52.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

- 1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*
- 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*
- 3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.*
- 4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.*

No caso em apreço, os erros subjacentes à liquidação impugnada são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois ela foi da sua iniciativa e não se baseou em elementos fornecidos pela Requerente.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão [artigos 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, aplicável nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

5. Decisão

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2016..., e respectiva demonstração de liquidação de juros, ambas associadas à demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referentes ao período de tributação de 2013, compensação n.º 2016...;
- c) Anular a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2017...;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a indemnização por garantia indevida que for apurada em execução do presente acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **639.831,78**.

Lisboa, 05-11-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Filomena Salgado Oliveira)

(Henrique Fiúza)

Vencido conforme declaração de voto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Os principais temas em discussão no presente processo podem resumir-se aos seguintes:

- A. Correção ao lucro tributável relativa ao reconhecimento do rédito no âmbito do Projecto ...;
- B. Tratamento contabilístico e fiscal do acordo de revogação celebrado entre a Requerente e o G... referente ao Projecto ...;

No que respeita ao reconhecimento do rédito e dos gastos a considerar no apuramento dos resultados do exercício de 2013, respeitantes ao Projecto ..., há a ter em consideração o seguinte:

1. Determina a alínea c) do nº 3 do artigo 18º do código do IRC (CIRC) que “Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º”.
2. Por sua vez, o artigo 19º do mesmo código determina no seu nº 1 que “A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento.”;
3. estabelecendo no seu nº 2 que “... a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.”.
4. Verificados os pressupostos da NCRF 19 – Contratos de construção, a Requerente estava obrigada a apurar os resultados do contrato de acordo com este normativo contabilístico e a referida legislação fiscal.
5. No caso de ficar demonstrado que a Requerente não apurou os resultados do Projecto ... de acordo com as normas atrás indicadas, caberia à Inspeção Tributária (IT) seguir um de dois caminhos:
6. Caso concluísse que era possível apurar os resultados utilizando os dados da contabilidade da Requerente, a IT deveria obter das contas daquela os valores necessários ao cálculo da percentagem de acabamento e, com base nesses valores,

- apurar os rendimentos e os gastos correspondentes às actividades desenvolvidas em 2013 no âmbito do Projecto ..., e assim encontrar o resultado desse projecto.
7. No caso de concluir que não era possível apurar o resultado do exercício de 2013 no que respeita ao Projecto ... pela utilização dos dados da contabilidade da Requerente, concluir pela necessidade do apuramento dos resultados por avaliação indirecta.
 8. Ora, não foi este o caminho percorrido pela Inspeção Tributária.
 9. Ao invés de escolher um ou outro caminho, a IT optou por uma terceira via: manter a tributação dos resultados de 2013 pelo regime da contabilidade - avaliação directa - e considerar que os réditos do contrato de construção em análise eram no montante correspondente a toda a facturação desse projecto no ano inspecionado;
 10. sem para tal apresentar o fundamento legal de tal opção.
 11. Mesmo que se pudesse acreditar que a Requerente afectou os rendimentos e os gastos dos vários exercícios de forma a gerir o impacto financeiro da sua fiscalidade em benefício próprio, não utilizando o método da percentagem de acabamento;
 12. os pressupostos em que assentou a correcção fiscal efectuada, com base em avaliação directa, quanto ao Projecto ..., não tem suporte legal.
 13. Motivo pelo qual, não poderia o Tribunal Arbitral julgar o pedido da Requerente de forma diferente daquela que o fez.

No que respeita ao tratamento contabilístico e fiscal do acordo de revogação celebrado entre o G... e a Requerente, em especial, no respeitante à compensação paga ao G... referente aos gastos por si suportados com a aquisição de hardware e software para implementação do Projecto ..., haverá que ter em consideração o seguinte:

14. Em 12 de Abril de 2013, face ao incumprimento dos prazos previstos no contrato para a execução do Projecto ..., bem como por motivos de impossibilidade técnica que não foram atempadamente solucionados, foi celebrado entre o G... e a Requerente um acordo de revogação amigável.
15. Tal acordo de revogação e declaração de quitação do contrato previu o pagamento do valor de €3.000.000,00 a título de penalidade contratual e de reembolso dos valores gastos no projecto pelo G... .

16. Tal montante foi contratualmente dividido em três parcelas: €623.681,40 a título de penalidade; €1.154.243,41 a título de devolução ao G... dos valores por si pagos à Requerente; e €1.222.075,19 a título de reembolso de despesas que o G... havia incorrido na aquisição de hardware, software e serviços.
17. No que respeita ao reembolso de despesas, o G... emitiu facturas dos bens e serviços para documentar esta parte do valor recebido no âmbito do acordo celebrado.
18. Uma análise simples do processo, no que a este tema diz respeito, levaria certamente a concluir que a Requerente não tratou devidamente as facturas de aquisição do hardware e do software - equipamentos ... e licenciamento de software - que o G... emitiu em execução do acordo de resolução celebrado entre ambas.
19. Uma vez que, tendo sido contabilizadas as facturas de compra emitidas pelo G..., foi verificado que o hardware e software respectivo, na data do encerramento das contas do exercício de 2013, não constava das existências de mercadorias destinadas à venda;
20. E também que os mesmos não tinham sido alienados no exercício de 2013 nem afectos ao uso da própria empresa.
21. Tal facto teria um efeito negativo nos resultados tributáveis, fazendo com que o lucro tributável se apresentasse menor que o devido;
22. levando à conclusão de que o valor constante das facturas do G... correspondente ao reembolso das despesas por si suportadas com a aquisição de servidores ... e software não poderia ser aceite como gasto para efeitos fiscais;
23. como fez a Administração Tributária e Aduaneira.
24. Porém, uma leitura mais cuidada dos factos ocorridos, das operações acordadas e dos documentos emitidos entre o G... e a Requerente, permitem fazer outro enquadramento do caso em apreço.
25. Se não, vejamos
26. Nos termos do artigo 17º do código do IRC, o lucro tributável é determinado com base na contabilidade, que deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e reflectir todas as operações realizadas em cada exercício.
27. A Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, sendo a espinha dorsal do Sistema que estabelece as regras a que deve obedecer a contabilidade e as

- demonstrações financeiras, trata do objectivo, das características, das definições e dos conceitos necessários à boa execução da contabilidade e à elaboração das demonstrações financeiras.
28. Sob a epígrafe da “Representação fidedigna” o parágrafo 34 da Estrutura Conceptual do SNC estabelece que “A maior parte da informação financeira está sujeita a algum risco de não chegar a ser a representação fidedigna daquilo que ela pretende retratar. Isto não é devido a preconceito, mas antes a dificuldades inerentes seja na identificação das transacções e outros acontecimentos a serem mensurados seja na concepção e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam comunicar mensagens que correspondam a essas transacções e acontecimentos. **Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens poderá ser tão incerta que as entidades geralmente não os reconhecerão nas demonstrações financeiras.** (sublinhado e ênfase nosso).
29. Por sua vez o parágrafo 35º, sob a epígrafe “Substância sobre a forma”, estabelece que “Se a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que tenha por fim representar, é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. A substância das transacções ou de outros acontecimentos nem sempre é consistente com a que é mostrada pela sua forma legal ou idealizada.” (sublinhado e ênfase nosso)
30. Entende a IT que a Requerente adquiriu hardware e software ao G... no âmbito do acordo celebrado entre ambos e que esses bens deveriam fazer parte do activo da empresa no fecho das contas do exercício de 2013, uma vez que não foram alienadas, não sendo por isso aceite como gasto fiscal o valor de €799.698,36.
31. Defende ainda a IT que, para que este valor ou parte dele pudesse ser levado a gastos, a Requerente poderia ter utilizado o disposto no artigo 38º do CIRC que prevê a aceitação de perdas por imparidade por motivo de desvalorizações excepcionais, com as formalidades aí previstas.
32. Porém, sendo o hardware e o software os bens objecto do exercício da actividade da Requerente, caso esta tivesse considerado que, em substância, tinha adquirido estes bens, os mesmos deveriam ter sido contabilizados em Inventários (classe 3 do código

- de contas do SNC) e não em Investimentos – Activos fixo tangível e intangível – (classe 4 do código de contas do SNC) como a IT afirmou;
33. E os ajustamentos aos valores dos mesmos, tratando-se de inventários, para serem considerados como gastos fiscais, deveriam ter sido tratados de acordo com o artigo 28º do CIRC e não como imparidades a tratar de acordo com o artigo 38º do mesmo código como afirma a Autoridade Tributária na decisão da reclamação graciosa;
 34. Porém, para além do que ficou dito, salvo melhor opinião, a leitura que deve ser feita do acordo celebrado, dando relevância à substância e realidade económica do acordo e não à sua forma legal e documental;
 35. é que a Requerente acordou reembolsar o G..., entre outros, dos valores que este gastou com hardware e software e não a pura aquisição dos bens em causa.
 36. No acordo foi previsto o reembolso do valor pago pelo G... com a aquisição dos referidos bens, independentemente do valor de mercado dos mesmos à data do acordo;
 37. valor que, no dizer da Requerente é nulo;
 38. uma vez que os bens em causa tinham sido adquiridos pelo G... quase 3 anos antes e com a evolução tecnológica já não tinham valor comercial para a empresa;
 39. não relevando que os tivesse recebido contra o pagamento do valor acordado, certamente por não fazer sentido reembolsar o G... do valor gasto com a compra dos bens e deixá-los ficar na sua posse para deles fazer o que entendesse.
 40. A verdade é que, quase 6 anos depois de terem sido adquiridos, à data da inspecção, os bens ainda se encontravam nas instalações da Requerente e não tinham sido vendidos a outros clientes, por não terem qualquer valor comercial, conforme declarou o contabilista certificado e não foi contestado pela AT.
 41. Embora formalmente possa parecer que se tratou de uma compra, na essência parece poder concluir-se que se tratou efectivamente de uma compensação, de um reembolso.
 42. E o facto de em 2016 o hardware ainda estar “arrumado” nas instalações da Requerente e de o software não ter sido utilizado para ser fornecido a outro cliente, pelas suas características específicas;

43. Parece permitir concluir-se que se tratou de um puro reembolso de despesas suportadas pelo G..., de uma compensação portanto, e não de uma mera aquisição como foi documentalmente estabelecido;
44. tudo, como a Estrutura Conceptual do SNC determina, dando relevância à substância e realidade económica do acordo e não ao formalismo legal e documental estabelecido.
45. Sendo o reembolso, uma compensação - uma indemnização - devida pela Requerente, comprovadamente conexa com o exercício da sua actividade principal, é um gasto que deve ser aceite como tal para efeitos fiscais.
46. Por fim, deve ainda ser referido que, considerando que os bens recebidos no âmbito do acordo não têm qualquer valor para a Requente, conforme ficou provado, os mesmos não podem ser considerados como activos, por não serem deles esperados benefícios económicos futuros.
47. Seguindo a linha de raciocínio exposta, fica claro que todos os gastos suportados com o acordo de resolução devem ser considerados no cálculo do lucro tributável, independentemente de serem contabilizados como gastos do período ou numa conta dos capitais próprios e tratados fiscalmente como variações patrimoniais negativas.
48. Motivo pelo qual, também neste caso, não poderia o Tribunal Arbitral julgar o pedido da Requerente de forma diferente da decisão que tomou.

Henrique Manuel Lima Fiúza
(Economista)