

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 24/2020-T

Tema: IRC – Contratos de construção: determinação dos resultados.

SUMÁRIO:

1- Está suficientemente fundamentada a decisão da AT de considerar encerrada uma obra em exercício anterior ao constante da contabilidade do sujeito passivo quando se demonstre existirem significativas discrepâncias entre o “grau de acabamento” nela relevado e a evolução dos gastos incorridos, a evolução da faturação emitida e existirem outras evidências, não contabilísticas, que também permitam concluir nesse sentido.

2- No caso de redução do valor de adjudicação, nomeadamente em razão da realização de obras a menos, cabe ao empreiteiro a prova de acordo nesse sentido e dar-lhe a devida tradução contabilística.

3- Estando pendente um litígio judicial tendo por objeto a fixação do valor a que o empreiteiro tem direito a receber em razão da execução de determinada obra, a existência de tal litígio só terá relevância, para efeitos fiscais, no exercício em que for proferida decisão, em razão das especiais regras, contabilísticas e fiscais, que presidem ao cálculo do rédito dos contratos de construção.

DECISÃO ARBITRAL

A..., S.A., NIPC..., com sede em ..., ... –... ..., ... (Requerente) solicitou a constituição de tribunal arbitral, pedindo:

a) A declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 2015, com o número 2019..., no valor de € 1.965.924,10, incluindo o montante de € 187.487,72 de juros compensatórios, da qual, considerando o efeito conjugado de liquidações anteriores, resultou um valor a pagar de € 1.986.030,63

b) A declaração de ilegalidade da liquidação de adicional de IRC, relativa ao exercício de 2016, com o número 2019..., no valor de € 3.941.325,88, incluindo o montante de € 240.002,07 de juros compensatórios, da qual, considerando o efeito conjugado de liquidações anteriores, resultou um valor a pagar de € 3.974.232,30.

A) RELATÓRIO

1- Tramitação

Requerente e Requerida procederam à nomeação de árbitro, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT. A Requerente nomeou o Prof. Doutor Rui Duarte Morais, a Requerida o Prof. Doutor Henrique Fiúza, os quais, por acordo, designaram o Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha para exercer as funções de árbitro-presidente. Os signatários aceitaram o cargo no prazo legalmente estipulado.

O presente Tribunal foi constituído no dia 6 de agosto de 2020.

Após adiamento por impossibilidade de comparência do mandatário da Requerente, teve lugar, em 5 de janeiro de 2021, uma sessão, na qual após se constatar pela inutilidade da realização da reunião a que se refere ao art. 18º do RJAT, por falta de objeto, se procedeu à audição das testemunhas, cujos depoimentos ficaram gravados, como consta da respetiva ata.

Na mesma data foi prorrogado, por dois meses, o prazo para a decisão, com os fundamentos que constam de tal ata.

As partes apresentaram alegações escritas, sucessivas, como determinado em tal sessão, nas quais mantiveram as suas posições.

A AT alegou, neste seu articulado, a intempestividade da apresentação das alegações pela Requerente, concluindo pelo seu desentranhamento.

Apreciando, diremos que tendo as alegações da Requerente sido apresentadas em 18-01-2021, tal apresentação ocorreu dentro do prazo suplementar de três dias úteis previsto no art. 139º do CPC, subsidiariamente aplicável. O facto de o RJAT não prever a aplicação das multas previstas no nº 5 desse artigo não parece poder prejudicar o direito das partes a tal prazo suplementar, pois que tal representaria uma restrição desproporcionada à efetivação do direito ao contraditório. A inexistência de tais multas é, aliás, conforme com o menor rigor nos

formalismos processuais que caracteriza a arbitragem tributária. Razão pela qual se admitem as alegações apresentadas pela Requerente.

2- O pedido

A Requerente apenas impugna as correções à matéria coletável que se reportam a “Rendimentos não relevados – Contratos de construção – grau de acabamento inferior ao apurado” (n.º 8 do requerimento inicial).

As correções impugnadas são nos valores de 7.110.973 euros, relativamente ao exercício de 2015 e de 12.463.402 euros relativamente ao exercício de 2016 (cfr. quadro constante do n.º 7 do requerimento inicial).

Tais correções resultam da anulação, pela AT, do diferimento de rendimentos que a Requerente tinha reconhecido quanto às obras em causa, fixando outros exercícios (anteriores) como sendo os dos respetivos encerramentos. A Requerente questiona ainda o montante do lucro apurado relativamente aos casos de obras em que o valor total faturado é inferior ao valor adjudicado.

3-Posição das partes

Diz a Requerente: relativamente à primeira questão: *o que importa é analisar, em concreto, se as obras estavam ou não concluídas na perspetiva de terem sido suportados todos os gastos necessários à sua conclusão e ora se trata não vêm processadas com a suficiente (e exigível) fundamentação, uma vez que, em todos os casos a Requerente continuou a suportar gastos com a execução das empreitadas, muito após a data em que a IT dá as mesmas por terminadas. O que, cremos, determina a anulação da liquidação adicional promovida por essa IT.*

Diz a Requerente, relativamente à segunda questão: *na realidade, trata-se de valores não faturados pela mera circunstância de não terem sido executados todos os trabalhos envolvidos no contrato (i.e. trabalhos a menos). A única situação excecional é o caso da obra E..., relativamente à qual se verifica a existência de um litígio judicial, no quadro do qual está ainda*

em discussão se a Requerente pode (ou não) faturar e exigir o pagamento do valor de € 700.000,00.

Na sua resposta, a Requerida sustenta a legalidade das correções efetuadas, no essencial louvando-se nas conclusões constantes do RIT que, adiante, se transcreverão.

4-Saneamento

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades. Não há exceções de que cumpra conhecer.

B) FACTOS PROVADOS

Relativamente à matéria de facto, ao Tribunal cabe o dever de seleccionar apenas os factos que importem para as decisões possíveis. Assim, não foram considerados factos, constantes do RIT, através dos quais, no essencial, a AT procura traçar um “perfil” do comportamento contabilístico da Requerente em geral e os factos relativos a alegadas relações especiais entre a Requerente e os “donos” de algumas das obras em causa, pois de tais relações nada foi extraído em termos de fundamentação das liquidações impugnadas.

Considera-se provado:

I – Fase administrativa

a) As liquidações impugnadas resultaram de ação inspetiva promovida pela AT.

b) A Requerente exerceu o direito de audição, o qual teve como consequência a AT ter alterado algumas das correções constantes do projeto do RIT, no sentido propugnado pela Requerente, nomeadamente – no que aqui releva – aceitado ter havido uma alteração (significativa) para menos do valor de adjudicação da obra **AMPLIAÇÃO DO SISTEMA E...**

em razão da documentação que lhe foi apresentada, comprovativa da cessão de parte da posição contratual da Requerente a outra sociedade.

c) A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações que ora impugna, a qual foi indeferida, tendo a respetiva notificação ocorrido em 23.10.2019.

d) A Requerente efetuou ajustamentos correlativos, decorrentes das correções que ora impugna, nas declarações modelo 22 de 2017 e 2018.

II- Relativamente à obra F...:

a) No respetivo "livro de obra", assinado por representante da Requerente, consta que a mesma foi concluída em 2015.11.16.

b) No site da Requerente consta notícia, datada de 2015.04.23, com o título *Ministro do Ambiente inaugura F...*

c) No decurso do processo inspetivo, a Requerente informou que a obra ainda não se encontrava concluída em 2017, estimando concluí-la em 2018.

d) Notificada para discriminar os trabalhos a realizar, a Requerente referiu *diversos custos internos, máquinas e pessoal, instalações eletromecânicas*, remetendo, para documentar tal afirmação, contratos respeitantes a fornecimento e execução de gás e fornecimento e execução de infraestruturas elétricas de iluminação, assinados em 2013.10.11 e 2014.01.09, e que têm um valor estimado de, respetivamente, 66.004,02 (sem IVA incluído) e 341.424,59 (sem IVA incluído);

e) Dos mapas de "Grau de Acabamento", elaborados pela Requerente, relativos a tal obra, retira-se a seguinte informação:

	2014	2015	2016	2017
Total adjudicado	11.466.461,05	11.512.762,23	11.512.762,23	11.512.762,23
Gastos estimados	11.326.461,05	11.326.461,05	11.326.461,05	11.326.461,05
Margem estimada	(140.000,00)	186.301,18	188.301,18	186.301,18
Margem estimada em	1,22%	1,62%	1,62%	1,62%
Gastos incorridos acumulados	4.398.193,08	5.573.271,31	5.689.338,17	5.723.633,52
Grau de acabamento	38,83%	49,21%	50,23%	50,53%
Faturação acumulada	10.886.684,64	11.477.207,25	11.477.207,25	11.477.207,25

Rendimentos diferidos acumulados	6.173.630,75	5.812.265,03	5.694289,06	5.859.659,61
----------------------------------	--------------	--------------	-------------	--------------

f) A AT concluiu que a obra foi efetivamente terminada em 2015.

III– Relativamente à obra REMODELAÇÃO ETAR L...

a) No respetivo “livro de obra”, assinado pela Requerente, consta que a mesma foi concluída em 2016.03.18.

b) Segundo notícias na imprensa, a obra estaria concluída em 2015.

c) No decurso do processo inspetivo, a Requerente informou que a obra foi concluída em 2017.

d) Notificada para discriminar os trabalhos realizados em 2017, a A... referiu tratar-se *de diversos custos internos de estaleiro tais como tempos de pessoal e máquinas*.

e) Dos mapas de "Grau de Acabamento", elaborados pela Requerente, relativos a tal obra retira-se a seguinte informação:

	2014	2015	2016	2017
Total adjudicado	2.755.236,97	2.755.236,9	2.755.236,9	Obra considerada concluída pela A...
Gastos estimados	2.256.250,00	2.256.250,0	2.256.250,0	
Margem estimada	498.986,97	498.986,97	498.986,97	
Margem estimada em percentagem	18,11%	18,11%	18,11%	
Gastos incorridos acumulados	1.677.405,52	1.689.580,0	1.715.618,3	
Grau de acabamento	74,34%	74,88%	76,04%	
Faturação Acumulada	2.722.858,84	2.755.236,9 7	2.755.236,9 7	
Rendimentos diferidos	674.482,24	691.993,36	660.196,44	

f) Do mapa "Resultados de Gestão por Obra" de 2017, elaborado pela Requerente, resulta que, em 2017, esta não contabilizou rendimentos e contabilizou gastos no valor de 4.043.92.

g) A AT concluiu que a obra foi efetivamente terminada em 2016.

IV – Relativamente à obra PARQUE ESTACIONAMENTO G...

a) Segundo notícia na imprensa, a obra foi inaugurada em 10 de julho de 2014.

b) No site da Requerente consta notícia da conclusão da obra em 2014.

c) No decurso do processo inspetivo, a Requerente informou que a obra foi concluída em 2017.

d) Notificada para discriminar os trabalhos realizados em 2017, a A... referiu tratar-se *de colocação de estruturas metálicas, ligações elétricas e telecomunicações, custos internos de estaleiro*

e) Dos mapas de "Grau de Acabamento", elaborados pela Requerente, relativos a tal obra retira-se a seguinte informação:

	2014	2016	2016	2017
Total adjudicado	3.000.000,0	3.069.360,00	3.069.360,0	Obra considerada concluída pela A...
Gastos estimados	3.000.000,0	3.000.000,00	3.000.000,0	
Margem estimada	0,00	69.360,00	69.360,00	
Margem estimada em percentagem	0,00%	2,26%	2,26%	
Gastos incorridos acumulados	2.062.032,15	2.256.775,23	2.086.762,76	
Grau de acabamento	68,73%	75,23%	69,56%	
Faturação acumulada	2.716.705,9	2.786.065,95	2.716.705,9	
Rendimentos diferidos acumulados	654.673,80	477.114,08	581.697,23	

f) Do mapa "Resultados de Gestão por Obra" de 2017 consta que a Requerente não contabilizou, em 2017, rendimentos e contabilizou gastos no valor de 10.272.10

g) A AT concluiu que a obra foi efetivamente terminada em 2014.

V – Relativamente à obra B...

a) A licença ambiental foi concedida em 2016.01.12.

b) No site da B... consta a informação de que a D... foi inaugurada a 19 de fevereiro de 2016.

c) No Relatório e Contas de 2016 da B... *consta um ano especialmente marcado pela entrada em funcionamento da D... .*

d) No decurso do processo inspetivo, a Requerente informou que a obra não se encontrava concluída em 2017.

e) Notificada para discriminar os trabalhos realizados em 2017, a A... referiu tratar-se de *instalações eletromecânicas, rede de águas e esgotos, diversos custos internos de tempos de máquinas e pessoal.*

f) Dos mapas de "Grau de Acabamento", elaborados pela Requerente, relativos a tal obra retira-se a seguinte informação:

	2014	2015	2016	2017
Total adjudicado	5.690.822,66	6.504.900,8	6.527.909,55	6.527.909,5
Gastos estimados	5.690.822,66	6.380.382,3	6.380.382,39	6.380.382,3
Margem estimada	0,00	124.518,47	147.527,16	147.527,16
Margem estimada em percentagem	0,00%	1,91%	2,26%	2,26%
Gastos incorridos acumulados	4.188.945,50	4.338.481,37	4.415.239,97	4.443.863,27
Grau de acabamento	73,61%	68,00%	69,20%	69,65%
Faturação acumulada	5.213.076,98	6.286.874,5	6.309.883,26	6.322.062,8
Rendimentos diferidos acumulados	1.024.131,48	1.863.724,13	1.792.554,15	1.775.448,64

g) A AT concluiu que a obra foi efetivamente terminada em 2016.

VI – Relativamente à obra AMPLIAÇÃO DO SISTEMA REGIONAL E...

a) No respetivo “livro de obra”, assinado pela Requerente, consta que a mesma foi concluída em 2016.02.22

b) No decurso do processo inspetivo, a Requerente informou que a obra foi concluída em 2017.

c) Notificada para discriminar os trabalhos realizados em 2017, a A... referiu tratar-se de *custos internos de estaleiro tais como tempos de pessoal e máquinas*.

d) Dos mapas de "Grau de Acabamento", elaborados pela Requerente, relativos a tal obra retira-se a seguinte informação:

	2010	2015	2016	2017
Total adjudicado	13.772.108,9	13.977.514,3	13.977.514,3	Obra considerad a concluída pela A...
Gastos estimados	13.587.435,0	13.978.435,0	13.978.435,0	
Margem estimada	193.673,93	- 920,61	- 920,61	
Margem estimada em percentagem	1,41%	- 0,01%	- 0,01%	
Gastos incorridos acumulados	7.772.047,29	9.621.746,92	9.315.106,18	
Grau de acabamento	57,24%	68,83%	66,64%	
Faturação acumulada	10.384.189,5	11.778.731,2	11.765.511,4	
Rendimentos diferidos acumulados	2.501.286,82	2.157.618,02	2.451.018,80	

e) A AT concluiu que a obra foi efetivamente terminada em 2016.

VII- Relativamente à obra H.../ I.../ J...

a) No respetivo "livro de obra", assinado pela Requerente, consta que a mesma foi concluída em 2015.05.29.

b) No decurso do processo inspetivo, a Requerente informou que a obra foi concluída em 2017.

c) Notificada para discriminar os trabalhos realizados em 2017, a Requerente referiu tratar-se de *diversos custos internos de estaleiro tais como tempos de pessoal e máquinas*.

d) Dos mapas de "Grau de Acabamento", elaborados pela Requerente, relativos a tal obra retira-se a seguinte informação:

	2014	2015	2016	2017
Total adjudicado	2.060.976,24	2.060.976,24	2.060.976,24	Obra considerada concluída pela A...
Gastos estimados	2.053.924,81	2.053.924,81	2.053.924,81	
Margem estimada	7.051,43	7.051,43	7.051,43	
Margem estimada em percentagem	0,34%	0,34%	0,34%	
Gastos incorridos acumulados	691.986,27	1.142.007,83	1.192.205,92	
Grau de Acabamento	33,69%	55,60%	58,05%	
Faturação acumulada	1.211.266,53	2.022.527,70	2.022.527,70	
Rendimentos diferidos acumulados	516.904,57	876.599,19	826.228,76	

e) Do mapa "Resultados de Gestão por Obra" de 2017 consta que a Requerente não contabilizou rendimentos e contabilizou gastos no valor de 4.009,61.

f) A AT concluiu que a obra foi efetivamente terminada em 2015.

VIII – Relativamente à obra CONDUTA ELEVATÓRIA K...

a) No respetivo "livro de obra", assinado pela Requerente, consta que a mesma foi concluída em 2015.09.28.

b) No decurso do processo inspetivo, a Requerente informou que a obra foi concluída em 2017.

c) Notificada para discriminar os trabalhos realizados em 2017, a A... referiu tratar-se *de serviços de betonagem, ligações elétricas, diversos custos internos de estaleiro.*

d) Dos mapas de "Grau de Acabamento", elaborados pela Requerente, relativos a tal obra retira-se a seguinte informação:

	2014	2015	2016	2017
Total adjudicado	1.471.864,94	1.471.982,6	1.471.982,69	Obra considerada concluída pela A...
Gastos estimados	1.047.611,27	1.347.611,2	1.347.611,27	
Margem estimada	424.253,67	124.371,42	124.371,42	
Margem estimada em percentagem	28,82%	8,45%	8,45%	
Gastos incorridos acumulados	73.133,76	802.861,36	889.621,24	
Grau de acabamento	6,98%	59,58%	66,01%	
Faturação Acumulada	88.504,94	1.462.140,4	1.462.140,47	
Rendimentos diferidos acumulados	- 14.245,98	585.182,81	490.415,84	

e) Do mapa "Resultados de Gestão por Obra" de 2017 consta que a Requerente não contabilizou rendimentos e contabilizou gastos no valor de 4.493,52.

f) A AT concluiu que a obra foi efetivamente terminada em 2015.

IX – Relativamente à obra HOSPITAL C...:

a) No respetivo "livro de obra", assinado pela Requerente, consta que a mesma foi concluída em 2016.04.04.

b) O Hospital Privado C..., na qualidade de arrendatário, remeteu a seguinte informação:

- Contrato de arrendamento referente ao imóvel objeto da obra, constatando-se que o contrato teve início em 1 de janeiro de 2017 e que, em 14 de dezembro de 2016, o edifício se encontrava em condições de licenciamento junto da Entidade Reguladora da Saúde para a atividade de Hospital com atividade cirúrgica, internamento, ambulatório e meios complementares de diagnóstico;
- A data de início efetivo de utilização das instalações (edifício) ocorreu em 4 de maio de 2015, sendo que o Hospital utilizou parcialmente as instalações pois não se encontravam reunidas as condições para dar início ao contrato de arrendamento, tendo o proprietário continuado a realizar correções e trabalhos adicionais.

- O Hospital não tem conhecimento de obras relevantes efetuadas pelo proprietário nos anos de 2016, 2017 e 2018.

c) No decurso do processo inspetivo, a Requerente informou que a obra foi concluída em 2017.

d) *Notificada para discriminar os trabalhos realizados em 2017, a A... referiu tratar-se de aplicação de materiais de revestimento e fachadas, custos internos de estaleiro.*

e) Dos mapas de "Grau de Acabamento", elaborados pela Requerente, relativos a tal obra retira-se a seguinte informação:

	2014	2015	2016	2017
Total adjudicado	7.860.599,82	7.863.563,15	7.863.563,15	Obra considerada concluída pela A...
Gastos estimados	7.856.976,02	7.856.976,02	7.856.976,02	
Margem estimada	3.623,80	6.587,13	6.587,13	
Margem estimada em percentagem	0,05%	0,08%	0,08%	
Gastos incorridos acumulados	1.034.492,96	5.021.974,16	5.321.374,22	
Grau de acabamento	13,17%	63,92%	67,73%	
Faturação acumulada	1.710.454,09	7.755.683,19	7.755.474,39	
Rendimentos diferidos acumulados	675.484,00	2.729.498,71	2.429.638,84	

f) Do mapa "Resultados de Gestão por Obra" de 2017 consta que a Requerente não contabilizou rendimentos e contabilizou gastos no valor de 44.695,80.

g) A AT concluiu que a obra foi efetivamente terminada em 2016.

X – Relativamente à obra L...

a) No respetivo "livro de obra", assinado pela Requerente, consta que a mesma foi concluída em 2016.09.26.

b) Notícia online de 2016.09.29 dá conta da inauguração da loja em causa.

c) No site da Requerente consta a informação de que a obra foi concluída em 2016.

d) No decurso do processo inspetivo, a Requerente informou que a obra foi concluída em 2017.

e) Notificada para discriminar os trabalhos realizados em 2017, a A... referiu tratar-se de *sistemas de águas e esgotos, materiais de serralharia, pinturas, andaimes, diversos custos internos estaleiro.*

f) Dos mapas de "Grau de Acabamento", elaborados pela Requerente, relativos a tal obra retira-se a seguinte informação:

	2014	2015	2016	2017
Total adjudicado			9.272.998,17	Obra considerada Concluída Pela A...
Gastos estimados			9.175.587,50	
Margem estimada			97.410,67	
Margem estimada em			1,05%	
Gastos incorridos	Não aplicável	Não aplicável	6.522.705,36	
Grau de acabamento			71,09%	
Faturação acumulada			9.266.532,41	
Rendimentos diferidos			2.674.580,14	

g) Do mapa "Resultados de Gestão por Obra" de 2017 consta que a Requerente não contabilizou rendimentos e contabilizou gastos no valor de 40.708,52

h) A AT concluiu que a obra foi efetivamente terminada em 2016.

XI – Correções efetuadas

A AT considerou que o rédito total da obra corresponde ao valor adjudicado da mesma. O valor a reconhecer seria o resultado da diferença entre o valor adjudicado e aquilo que foi faturado mais aquilo que está diferido e não deveria estar.

As correções efetuadas ao lucro tributável de 2014, 2015 e 2016 foram, em resumo, as seguintes:

Obra	2014	2015	2016
Obra CO _ - E...		5.847.820,01	-117.975,97
Obra CO _ - Remodelação ETAR L...			660.196,44
Obra CO _ - Parque Estacionamento G...	937.967,85	-246.919,72	173.943,15
Obra CO _ - Cons - B... _ 2ª Fase			2.010.580,44
Obra CO _ - Ampliação do Sistema Regional E...			4.663.021,70
Obra CO _ - H... / I... / J...		915.047,73	-50.370,43
Obra CO _ - Obra 3 - Conduta Elevatória K...		595.025,03	-94.766,97
Obra CO _ - Hospital C...			2.537.727,60
Obra CO _ - L...			2.681.045,90
Total	937.967,85	7.110.973,05	12.463.401,86

XII - Divergências entre os valores de adjudicação e valores faturados

Resulta dos dados constantes dos mapas de “Grau de acabamento” acima transcritos as seguintes divergências, relativamente aos exercícios de 2015 e 2016:

- a) Relativamente à obra F..., o valor da adjudicação excede em 35.554,98 o valor acumulado da faturação feita pela Requerente.
- b) Relativamente à obra ETAR de L..., o valor da adjudicação coincide com o valor acumulado da faturação feita pela Requerente.
- c) Relativamente à obra PARQUE de ESTACIONAMENTO G..., o valor da adjudicação excede em 352.654,05 o valor acumulado da faturação feita pela Requerente.
- d) Relativamente à obra B..., o valor da adjudicação excede em 218.026,29 o valor acumulado da faturação feita pela Requerente.
- e) Relativamente à obra SISTEMA REGIONAL E..., o valor da adjudicação excede em 2.212.002,90 o valor acumulado da faturação feita pela Requerente.
- f) Relativamente à obra H.../I.../J..., o valor da adjudicação excede em 38.448,54 o valor acumulado da faturação feita pela Requerente.
- g) Relativamente à obra CONDUTA ELEVATÓRIA K..., o valor da adjudicação excede em 9.842,22 o valor acumulado da faturação feita pela Requerente.

h) Relativamente à obra HOSPITAL C..., o valor da adjudicação excede em 108.088,76 o valor acumulado da faturação feita pela Requerente.

i) Relativamente à obra L..., o valor da adjudicação excede em 6.465,76 o valor acumulado da faturação feita pela Requerente.

XIII – Outros factos

a) O RIT contém dados relativos ao exercício de 2014 e a exercícios posteriores a 2016 relevantes para a boa decisão da causa.

b) A Requerente procedeu aos ajustamentos correlativos decorrentes das correções operadas pela AT, relativamente aos exercícios de 2015 e 2016, entregando declarações de substituição referentes aos exercícios seguintes (2017 e 2018).

c) Está pendente, no TAF de Aveiro, um processo que opõe a Associação dos Municípios do ... –... e a Requerente (e outra sociedade com ela consorciada) relativo à obra AMPLIAÇÃO DO SISTEMA REGIONAL E... . Está em causa a obrigação da dona da obra de proceder ao pagamento de uma parcela do valor da adjudicação, tendo as partes acordado em fixar em 700.000 o valor da causa.

d) Em razão deste litígio, a Requerente não faturou tal valor.

Todos estes factos, constam do RIT e não foram impugnados pois, como atrás explicitado, a causa de pedir formulada pela Requerente é a sua insuficiência para fundamentar o decidido pela AT quanto às datas em que se deve ser considerada concluída cada uma das obras em causa e a ilegalidade de ter sido considerado o valor de adjudicação e não o valor total faturado.

FACTOS NÃO PROVADOS

Não foi produzida prova do alegado pela Requerente para justificar divergências entre os valores de adjudicação e de faturação, que consistiriam em trabalhos suprimidos/não executados.

Os documentos juntos pela Requerente com tal objetivo (nomeadamente os doc. 3 a 6 juntos ao requerimento inicial), comprovam tal divergência – que, de resto, está expressa no RIT -, mas não a sua razão, em especial não comprovam que a Requerente tenha, juridicamente, perdido o direito a faturar o correspondente ao valor de adjudicação das obras em causa.

C) FUNDAMENTAÇÃO DAS CORREÇÕES (grau de acabamento)

Consta do RIT (pág. 17 ss) o seguinte, a título de fundamentação das correções operadas pela AT:

Relativamente à obra F...:

Apesar de toda a informação externa recolhida pela IT permitir concluir que a obra foi concluída em 2015 (nomeadamente a informação constante do “Livro de Obra”, assinada pela própria A...), a A...considera que a mesma, à data de 2017.12.31, ainda se encontrava em curso.

Por análise à informação remetida pela A... conclui-se que:

Quanto à faturação: A A...não procedeu a qualquer faturação nos anos de 2016 e 2017, sendo que a faturação acumulada em 2015 representa 99,69% da totalidade do valor adjudicado ($11.477.207,25 / 11.512.762,23 = 99,69\%$);

Quanto aos gastos incorridos: No final de 2015 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 5.573.271,31 em contraposição com o montante de gastos estimados de 11.326.461,05, representando um grau de acabamento de 49,21%; No final de 2016 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 5.689.338,17 em contraposição com o montante de gastos estimados de 11.326.461,05, representando um grau de acabamento de 50,23%; No final de 2017 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 5.723.633,52 em contraposição com o montante de gastos estimados de 11.326.461,05, representando um grau de acabamento de 50,53%;

Quanto a gastos estimados: Os gastos estimados representam 98,38% do total adjudicado ($11.326.461,05 / 11.512.762,23 = 98,38\%$), ou seja, a A... estimou que numa obra desta dimensão, a executar durante vários anos, praticamente não retiraria qualquer lucro. Por outro lado, conforme já referido anteriormente, a faturação acumulada em 2015 representa 99,69% da totalidade do valor adjudicado, sendo que, em 2017, a A... apresenta um grau de acabamento da obra de apenas 50,53%, ou seja, apesar de a obra se encontrar praticamente toda faturada, a A... declara que apenas executou cerca de metade da empreitada.

Quanto aos rendimentos diferidos: Em 2015 a A... ainda tinha rendimentos por reconhecer no montante de 5.812.265,03;

Em resumo, e atendendo a que a informação externa recolhida pela IT aponta, sem dúvidas, para a conclusão da obra em 2015; a própria A... ter assumido no "Livro de Obra" que a mesma foi concluída em 2015; Não existir qualquer faturação pela A... nos anos de 2016 e 2017, sendo que a faturação emitida até 2015 representa 99,69% da totalidade do valor adjudicado; desde 2016 a A... ter vindo a declarar gastos incorridos considerados residuais face ao montante global da obra; a A... não ter quantificado os gastos que ainda falta realizar, apresentando como justificativo "Diversos custos internos..." e dois contratos de subempreitadas assinados em finais de 2013 e início de 2014; a A... estimar estar em condições de concluir a obra em 2018 quando, à data de 2017.12.31, o grau de acabamento era de apenas 50,53%;

SE CONCLUI que a obra foi efetivamente terminada em 2015, devendo ser efetuadas as correções devidas.

Relativamente à obra REMODELAÇÃO DA ETAR L...

Apesar de toda a informação externa recolhida pela IT permitir concluir que a obra foi concluída em 2016 (nomeadamente a informação constante do "Livro de Obra", assinada pelo próprio consórcio .../A...), a A... considera que a mesma apenas foi concluída em 2017.

Por análise à informação remetida pela A... conclui-se que:

Quanto à faturação: A A... não procedeu a qualquer faturação nos anos de 2016 e 2017, sendo que a faturação acumulada em 2016 representa 100% da totalidade do valor adjudicado;

Quanto aos gastos incorridos: No final de 2016 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 1.715.618,38 em contraposição com o montante de gastos estimados de 2.256.250,00, representando um grau de acabamento de 76,04%; Em 2017 a A... apenas registou gastos de 4.043,92, maioritariamente respeitantes a gastos de natureza financeira (garantias bancárias e apólices);

Quanto aos gastos estimados: Os gastos estimados representam 81,89% do total adjudicado ($2.256.250,00 / 2.755.236,97 = 81,89\%$); No ano em que a A... considera a obra como concluída (2017) apenas contabilizou gastos de 4.043,92, ou seja, os gastos efetivamente incorridos pela A... foram de 1.719.662,30 (gastos incorridos acumulados em 2016 + gastos incorridos em 2017), claramente inferiores ao montante de gastos estimados, o qual, recorde-se, foi de 2.256.250,00;

Quanto aos rendimentos diferidos: Em 2016 a A... ainda tinha rendimentos por reconhecer no montante de 660.196,44;

Em resumo, e atendendo a que: a informação externa recolhida pela IT aponta, sem dúvidas, para a conclusão da obra em 2016; a própria A... ter assumido no "Livro de Obra" que a mesma foi concluída em 2016; não existir qualquer faturação pela A... nos anos de 2016 e 2017, sendo que a faturação emitida até 2016 representa 100% da totalidade do valor adjudicado; os gastos incorridos contabilizados em 2016 e 2017 serem residuais e, em contradição com o referido pela A..., respeitarem essencialmente a gastos financeiros;

SE CONCLUI que a obra foi efetivamente terminada em 2016, devendo ser efetuadas as correções devidas.

Relativamente à obra PARQUE ESTACIONAMENTO G...

Apesar de toda a informação externa recolhida pela IT permitir concluir que a obra foi concluída em 2014, a A... considera que a mesma apenas foi concluída em 2017;

Por análise à informação remetida pela A... conclui-se que:

Quanto à faturação: a faturação acumulada em 2014 representa 90,56% da totalidade do valor adjudicado ($2.716.705,95 / 3.000.000,00 = 90,56\%$); a A... não procedeu a qualquer faturação em 2016 e 2017; ($2.716.705,95 - 2.786.065,95 - 69.360,00$);

Quanto aos gastos incorridos: no final de 2014 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 2.062.032,15 e em contraposição com o montante de gastos estimados de 3.000.000,00, representando um grau de acabamento de 68,73%; em 2017 a A... apenas registou gastos de 10.272,10;

Quanto aos gastos estimados: os gastos estimados em 2014 representam 100% do total adjudicado, ou seja, a A... estimou um lucro nulo para esta obra; no ano em que a A... considera a obra como concluída (2017) apenas contabilizou gastos de 10.272,10, ou seja, os gastos efetivamente incorridos pela A... foram de 2.097.034,86 (gastos incorridos acumulados em 2016 + gastos incorridos em 2017), claramente inferiores ao montante de gastos estimados, o qual, recorde-se, foi de 3.000.000,00.

Quanto aos rendimentos diferidos: em 2014 a A... ainda tinha rendimentos por reconhecer no montante de 654.673,80;

Em resumo, e atendendo a que: a informação externa recolhida pela IT aponta, sem dúvidas, para a conclusão da obra em 2014; a própria A... assume no seu website ter concluído a obra em 2014; não existir qualquer faturação pela A... nos anos de 2015, 2016 e 2017 (a faturação efetuada em 2015 foi integralmente anulada em 2016), sendo que a faturação emitida até 2015 representa 90,56% da totalidade do valor adjudicado.

SE CONCLUI que a obra foi efetivamente terminada em 2014, devendo ser efetuadas as correções devidas.

Relativamente à obra B...

Toda a informação externa recolhida pela IT permitir concluir que a obra foi concluída em 2016, a A... considera que a mesma, à data de 2017.12.31, ainda se encontrava em curso;

Por análise à informação remetida pela A... conclui-se que:

Quanto à faturação: a faturação acumulada em 2016 representa 96,66% da totalidade do valor adjudicado ($6.309.883,26 / 6.527.909,55 = 96,66\%$);

Quanto aos gastos incorridos: no final de 2016 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 4.415.239,97 em contraposição com o montante de gastos estimados de 6.380.382,39, representando um grau de acabamento de 69,20%; em 2017 a A... apenas registou gastos de 27.963,83 (mapa “Resultados de Gestão por Obra”), maioritariamente respeitantes a gastos de natureza financeira (garantias bancárias); (Anexo VII pág. 5 e 6);

Quanto aos gastos estimados: os gastos estimados em 2016 representam 97,74% do total adjudicado ($6.380.382,39 / 6.527.909,55 = 98,38\%$), ou seja, a A... estimou que numa obra desta dimensão, praticamente não retiraria qualquer lucro; por outro lado, conforme já referido anteriormente, a faturação acumulada em 2016 representa 96,66% da totalidade do valor adjudicado, sendo que, em 2017, a A... apresenta um grau de acabamento da obra de apenas 69,65%, ou seja, apesar de a obra se encontrar praticamente toda faturada, a A... declara que apenas executou cerca de 70% da empreitada;

Quanto aos rendimentos diferidos: Em 2016 a A... ainda tinha rendimentos por reconhecer no montante de 1.792.554,15;

Em resumo, e atendendo a que: a informação externa recolhida pela IT aponta, sem dúvidas, para a conclusão da obra em 2016; a faturação emitida até 2016 representa 96,66% da totalidade do valor adjudicado; a A... não ter quantificado os gastos que ainda falta realizar;

SE CONCLUI que a obra foi efetivamente terminada em 2016, devendo ser efetuadas as correções devidas.

Relativamente à obra AMPLIAÇÃO DO SISTEMA REGIONAL E...

Apesar da informação externa recolhida pela IT permitir concluir que a obra foi concluída em 2016 (nomeadamente a informação constante do “Livro de Obra”, assinada pelo próprio consórcio .../A...), a A... considera que a mesma apenas foi concluída em 2017;

Por análise à informação remetida pela A... conclui-se que:

Quanto à faturação: A faturação acumulada em 2016 representa 84,17% da totalidade do valor adjudicado ($11.765.511,49 / 13.977.514,39 = 84,17\%$);

Quanto aos gastos incorridos: No final de 2016 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 9.315.106,18 em contraposição com o montante de gastos estimados de 13.978.435,00, representando um grau de acabamento de 66,64%;

Em 2017 a A... apenas registou gastos de 29.134,70 (mapa "Resultados de Gestão por Obra"), os quais se verifica, em contradição com o referido pela A..., tratarem-se maioritariamente de gastos de natureza financeira (garantias bancárias); (Anexo VIII pág. 38 a 39);

Quanto aos gastos estimados: Os gastos estimados são superiores ao total adjudicado (13.978.435,00 / 13.977.514,39 = 100,01%), ou seja, a A... estimou que numa obra desta dimensão apuraria um prejuízo; No ano em que a A... considera a obra como concluída (2017) apenas contabilizou gastos de 29.134,70, ou seja, os gastos efetivamente incorridos pela A... foram de 9.344.240,88 (gastos incorridos acumulados em 2016 + gastos incorridos em 2017), claramente inferiores ao montante de gastos estimados, o qual, recorde-se, foi de 13.978.435,00;

Quanto aos rendimentos diferidos: Em 2016 a A... ainda tinha rendimentos por reconhecer no montante de 2.451.018,80;

Em resumo, e atendendo a que: A informação externa recolhida pela IT aponta, sem dúvidas, para a conclusão da obra em 2016;

SE CONCLUI que a obra foi efetivamente terminada em 2016, devendo ser efetuadas as correções devidas.

Relativamente à obra H.../I.../J...

Apesar da informação externa recolhida pela IT permitir concluir que a obra foi concluída em 2015 (informação constante do "Livro de Obra", assinada pela própria A...), a A... considera que a mesma apenas foi concluída em 2017;

Por análise à informação remetida pela A... conclui-se que:

Quanto à faturação: A faturação acumulada em 2015 representa 98,13% da totalidade do valor adjudicado (2.022.527,70 / 2.060.976,24 = 98,13%); A A... não procedeu a qualquer faturação em 2016 e 2017;

Quanto aos gastos incorridos: No final de 2015 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 1.142.007,83 em contraposição com o montante de gastos estimados de 2.053.924,81, representando um grau de acabamento de 55,60%; Em 2017 a A... apenas registou gastos de 4.009,61, maioritariamente respeitantes a gastos de natureza financeira (garantias bancárias);

Quanto aos gastos estimados: Os gastos estimados representam 99,66% do total adjudicado ($2.053.924,81 / 2.060.976,24 = 99,66\%$), ou seja, a A... estimou que nesta obra praticamente não retiraria qualquer lucro; No ano em que a A... considera a obra como concluída (2017) apenas contabilizou gastos de 4.009,61, ou seja, os gastos efetivamente incorridos pela A... foram de 1.196.215,53 (gastos incorridos acumulados em 2016 + gastos incorridos em 2017), claramente inferiores ao montante de gastos estimados, o qual, recorde-se, foi de 2.053.924,18;

Quanto aos rendimentos diferidos: Em 2015 a A... ainda tinha rendimentos por reconhecer no montante de 876.599,19;

Em resumo, e atendendo a que: A informação externa recolhida pela IT aponta, sem dúvidas, para a conclusão da obra em 2015; Não existir qualquer faturação pela A... nos anos de 2016 e 2017, sendo que a faturação emitida até 2015 representa 98,13% da totalidade do valor adjudicado; Os gastos incorridos contabilizados em 2017 serem residuais e, em contradição com o referido pela A..., respeitarem essencialmente a gastos financeiros;

SE CONCLUI que a obra foi efetivamente terminada em 2015, devendo ser efetuadas as correções devidas.

Relativamente à obra CONDUTA ELEVATÓRIA K...

Apesar da informação externa recolhida pela IT permitir concluir que a obra foi concluída em 2015 (informação constante do 'Livro de Obra' assinada pela própria A...), a A... considera que a mesma apenas foi concluída em 2017;

Por análise à informação remetida pela A... conclui-se que:

Quanto à faturação: A faturação acumulada em 2015 representa 99,33% da totalidade do valor adjudicado ($1.462.140,47 / 1.471.982,69 = 99,33\%$); A A... não procedeu a qualquer faturação em 2016 e 2017;

Quanto aos gastos incorridos: No final de 2015 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 802.861,36 em contraposição com o montante de gastos estimados de 1.347.611,27, representando um grau de acabamento de 59,58%; Em 2017 a A... apenas registou gastos de 4.493,52, maioritariamente respeitantes a gastos de natureza financeira (garantias bancárias);

Quanto aos gastos estimados: Os gastos estimados representam 91,55% do total adjudicado ($1.347.611,27 / 1.471.982,69 = 91,55\%$); No ano em que a A... considera a obra como concluída (2017) apenas contabilizou gastos de 4.493,52, ou seja, os gastos efetivamente incorridos pela A... foram de 894.114,76 (gastos incorridos acumulados em 2016 + gastos incorridos em 2017), claramente inferiores ao montante de gastos estimados, o qual, recorde-se, foi de 1.347.611,27;

Quanto aos rendimentos diferidos: Em 2015 a A... ainda tinha rendimentos por reconhecer no montante de 585.182,81;

Em resumo, e atendendo a que: A informação externa recolhida pela IT aponta, sem dúvidas, para a conclusão da obra em 2015; Não existir qualquer faturação pela A... nos anos de 2016 e 2017, sendo que a faturação emitida até 2015 representa 99,33% da totalidade do valor adjudicado; Os gastos incorridos contabilizados em 2017 serem residuais e, em contradição com o referido pela A..., respeitarem essencialmente a gastos financeiros;

SE CONCLUI que a obra foi efetivamente terminada em 2015, devendo ser efetuadas as correções devidas.

Relativamente à obra HOSPITAL C...

Apesar da informação externa recolhida pela IT permitir concluir que a obra foi concluída em 2016 (nomeadamente, a informação constante do "Livro de Obra" assinada pela própria A...e a informação prestada pelo Hospital C... SA), a A... considera que a mesma apenas foi concluída em 2017;

Por análise à informação remetida pela A... conclui-se que:

Quanto à faturação: A faturação acumulada em 2016 representa 98,63% da totalidade do valor adjudicado ($7.755.474,39 / 7.863.563,15 = 98,63\%$); A A... não procedeu a qualquer faturação em 2016 e 2017;

Quanto aos gastos incorridos: No final de 2016 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 5.321.374,22 em contraposição com o montante de gastos estimados de 7.856.976,02, representando um grau de acabamento de 67,73%;

Quanto aos gastos estimados: Os gastos estimados representam 99,92% do total adjudicado ($7.856.976,02 / 7.863.563,15 = 99,92\%$), ou seja, numa obra desta envergadura a A... estimou praticamente um lucro nulo;

No ano em que a A... considera a obra como concluída (2017) apenas contabilizou gastos de 44.695,80, ou seja, os gastos efetivamente incorridos pela A... foram de 5.366.070,02 (gastos incorridos acumulados em 2016 + gastos incorridos em 2017), claramente inferiores ao montante de gastos estimados, o qual, recorde-se, foi de 7.856.976,02.

Ou seja, a A..., ao empolar os gastos estimados, obteve sistematicamente graus de acabamento significativamente inferiores aos reais, com reflexos diretos na diminuição da tributação em cada período de imposto;

Quanto aos rendimentos diferidos: Em 2016 a A... ainda tinha rendimentos por reconhecer no montante de 2.429.638,84;

Em resumo, e atendendo a que: A informação externa recolhida pela IT aponta, sem dúvidas, para a conclusão da obra em 2016; Não existir qualquer faturação pela A... nos anos de 2016 e 2017, sendo que a faturação emitida até 2016 representa 98,63% da totalidade do valor adjudicado;

SE CONCLUI que a obra foi efetivamente terminada em 2016, devendo ser efetuadas as correções devidas.

Relativamente à obra L...

Apesar da informação externa recolhida pela IT permitir concluir que a obra foi concluída em 2016 (nomeadamente, a informação constante do "Livro de Obra" assinada pela própria A...), a A... considera que a mesma apenas foi concluída em 2017;

Por análise à informação remetida pela A... conclui-se que:

Quanto à faturação: A faturação acumulada em 2016 representa 99,93% da totalidade do valor adjudicado ($9.286.532,41 / 9.272.998,17 = 99,93\%$); A A... não procedeu a qualquer faturação em 2017;

Quanto aos gastos incorridos: No final de 2016 a A... apenas tinha incorrido em gastos acumulados de 6.522.705,36 em contraposição com o montante de gastos estimados de 9.175.587,50, representando um grau de acabamento de 71,09%;

Quanto aos gastos estimados: Os gastos estimados representam 98,95% do total adjudicado ($9.175.587,50 / 9.272.998,17 = 98,95\%$), ou seja, numa obra desta envergadura a A... estimou praticamente um lucro nulo; No ano em que a A... considera a obra como concluída (2017) apenas contabilizou gastos de 40.708,52, ou seja, os gastos efetivamente incorridos pela A... foram de 6.563.413,88 (gastos incorridos acumulados em 2016 + gastos incorridos em 2017), claramente inferiores ao montante de gastos estimados, o qual, recorde-se, foi de 9.175.587,50.

Quanto aos rendimentos diferidos: Em 2016 a A... ainda tinha rendimentos por reconhecer no montante de 2.674.580,14;

Em resumo, e atendendo a que: A informação externa recolhida pela IT aponta, sem dúvidas, para a conclusão da obra em 2016; Não existir qualquer faturação pela A... no ano de 2017, sendo que a faturação emitida em 2016 representa 99,93% da totalidade do valor adjudicado;

SE CONCLUI que a obra foi efetivamente terminada em 2016, devendo ser efetuadas as correções devidas.

D) O DIREITO

As questões a decidir são duas:

– se se encontram devidamente fundamentadas as correções efetuadas pela AT relativas aos exercícios em que cada uma das obras deve ser considerada concluída.

- a consideração, nas correções efetuadas, dos valores das adjudicações (“valor do contrato”) e não dos valores faturados (havendo aqui que considerar o caso particular da obra do E...).

D.1) Exercícios da conclusão das obras

Em primeiro lugar, considera-se que a presunção de verdade da escrita da Requerente resulta decisivamente abalada por uma análise, mesmo que sumária, dos dados contabilizados relativos a cada uma das obras em causa.

Facilmente se constata, nomeadamente, que:

- os gastos estimados surgem sobrevalorizados comparativamente aos gastos efetivos; se tal sobrevalorização pode ser admissível numa fase inicial (vg. quando da orçamentação inicial), o certo é que cumpria à Requerente, em cada dos exercícios pelos quais se prolongou a execução da obra, corrigir as estimativas iniciais em função dos dados reais resultantes da progressiva evolução das construções (NCRF 4), o que não aconteceu. O que resultou em sistemática subavaliação do montante do lucro a ser anualmente tributado (da “margem estimada”).

- não se verifica a normal correspondência entre a evolução das obras, tal como apresentada pela Requerente, e a evolução da respetiva faturação, sendo que esta é sistematicamente (muito) superior ao correspondente àquilo que a Requerente considera ser o grau de acabamento de cada obra.

- os gastos incorridos no exercício ou exercícios posteriores àquele(s) em que a AT considerou encerradas cada uma das obras em causa não é compatível com a obra que faltaria executar tal como revelada pela contabilidade do sujeito passivo.

- as descrições, apresentadas pela Requerente, dos trabalhos que teriam sido efetuados em exercícios posteriores àqueles em que a AT considerou encerradas cada uma das obras são genéricas (p. ex., *diversos custos internos de estaleiro tais como tempos de pessoal e*

máquinas") ou referem a execução de contratos há muito assinados (obra F...). Em todos os casos, tais descrições não são coerentes com os graus de acabamento evidenciados na contabilidade da Requerente para cada um dos exercícios em causa.

- Por último, haverá que considerar que o rendimento final de uma obra não surge necessariamente relevado, em definitivo, no exercício da sua conclusão. Nos exercícios seguintes podem surgir gastos, com ela relacionados, que irão influenciar os resultados desses exercícios. Será o caso normal de trabalhos realizados em cumprimento de obrigações de garantia, de desmontagem de estaleiros, etc. Ou seja, não pode proceder o argumento da Requerente de que uma obra não pode ser considerada concluída enquanto surgirem gastos a ela associados.

Há, pois, que concluir que a Requerente adiou o momento (exercício) em que considera concluídas cada uma das obras ora em causa, ou seja, o momento em que sujeitou a tributação os ganhos que, em resultado do antes exposto, vinha diferindo.

Neste contexto, atentos os factos provados relativos a cada obra, a decisão da AT - que, para mais, se louva também em informação extra-contabilística - quanto à fixação dos exercícios em que as mesmas devem ser consideradas como encerradas não merece censura, porque suficientemente fundamentada.

D.2) Consideração, nas correções efetuadas, dos valores das adjudicações e não dos valores faturados.

Os factos provados mostram que, na maioria destas obras, os valores totais faturados são inferiores aos valores das respetivas adjudicações. Daí o entendimento da Requerente de que não pode ser tributada com base nestes últimos, por superiores aos que efetivamente recebeu (que teria direito a receber).

Cumprido, em primeiro lugar, salientar que lei fiscal – artigos 17º, 18º e 19º do CIRC – e a normalização contabilística – Estrutura Conceptual, NCRF 19 e NCRF 4 – não preveem a consideração da faturação emitida no cálculo dos réditos deste tipo de contratos.

Nos termos da lei – fiscal e contabilística – a faturação emitida é irrelevante - é desconsiderada - para efeitos de apuramento dos resultados – contabilísticos e fiscais – dos

contratos de construção. Para efeitos do apuramento do rédito destes contratos apenas relevam o valor de adjudicação da obra (inicial ou revisto) – o valor do contrato de construção – os custos estimados para a conclusão da obra (iniciais ou revistos) e os custos efetivamente suportados com a realização da obra.

A questão é, assim, outra: a ter havido alterações aos valores de adjudicação das obras cujo valor do rédito está em causa, a Requerente podia - devia -, nas diversas oportunidades de que para tal dispôs, provar que o valor final do contrato não era aquele que consta da sua contabilidade, o que não o fez, salvo quanto a um caso (obra do E...). Não o fez na audição prévia, não o fez na reclamação graciosa e não o fez no pedido de pronúncia arbitral. E não poderia a AT substituir-se à Requerente, sentando à mesa das negociações o dono da obra para que o valor do contrato fosse corrigido por motivos que ela, AT, desconhece. Alegar que os valores não faturados são referentes a trabalhos a menos, não apresentando provas de um acordo ou outro documento comprovativo da redução do valor da adjudicação (do montante que a Requerente tem direito a receber pela execução total de cada uma das obras / do montante que o dono da obra está obrigado a pagar), não é o suficiente para que o Tribunal possa reconhecer relevância a outros valores que não os da adjudicação contratualizada, constantes da contabilidade do sujeito passivo.

É efetivamente estranho que a Requerente não tenha diligenciado com os donos das obras no sentido da formalização da redução do valor de adjudicação, que alega ter existido. Desde logo porque tal formalização seria, por princípio, do interesse de ambas as partes. Mas, os elementos factuais constantes do RIT, que não foram objeto de impugnação, mostram que, nos exercícios em que a Requerente considerou concluídas algumas das obras em causa, esta não procedeu a correções nos valores de adjudicação, de forma a estes passarem a coincidir com os valores que afirma ter direito a receber. Ou seja, mostram que (algo incompreensivelmente...) a divergência entre valor de adjudicação e valor de faturação se manteve na contabilidade da Requerente após o exercício em que esta considerou encerrada determinada obra.

Como já se afirmou, não cumpre à AT (e muito menos ao Tribunal) suprir a falta de diligência da Requerente, alterar uma contabilidade cuja organização cabe a esta, de forma a esta coincidir com o que ela alega (mas não prova documentalmente).

Improcede, pois, a argumentação e, conseqüentemente, o pedido da Requerente quanto a este ponto.

D.3) Litígio relativo à obra AMPLIAÇÃO DO SISTEMA REGIONAL E...

Como dado por provado, está pendente no TAF de Aveiro um processo que opõe a Associação dos Municípios do...– ... e a Requerente (e outra sociedade com ela consorciada) relativo a esta obra. Está em causa o pagamento de parte do preço global, tendo as partes acordado em fixar em 700.000 o valor da causa. Em razão deste litígio, a Requerente não faturou tal valor, pelo que entende que não pode o mesmo ser considerado nas correções efetuadas pela AT.

Apreciando:

Como já se frisou, nos termos da lei – fiscal e contabilística – a faturação é irrelevante - é desconsiderada - para efeitos de apuramento dos resultados – contabilísticos e fiscais – dos contratos de construção. Apenas relevam o valor de adjudicação da obra (inicial ou revisto) – o valor do contrato de construção –, os custos estimados para a conclusão da obra (iniciais ou revistos) e os custos efetivamente suportados com a realização da obra.

Se, após a conclusão da obra, vier a ser decidido (no caso, por sentença judicial) um conflito que tem por objeto o acerto de contas entre o empreiteiro e o dono da obra, ficando estabelecido quais os trabalhos que foram efetivamente realizados, e, conseqüentemente, o montante que o empreiteiro tem direito a faturar/receber, os valores que constam da conta “acréscimos de rendimentos” (correspondentes à diferença entre o valor do contrato e o valor da faturação emitida), referentes a essa obra, deverão ser corrigidos, com relevância no cálculo do lucro tributável, assim se ajustando o valor do rédito desse contrato em termos globais.

Mas tal ajuste só poderá acontecer no exercício em que a questão for decidida e não no exercício da conclusão das obras (seja este qual for) em razão das especiais regras, contabilísticas e fiscais, que presidem ao cálculo do rédito dos contratos de construção.

Improcede, pois, a argumentação e, conseqüentemente, o pedido da Requerente quanto a este ponto.

E) DECISÃO

Termos em que se conclui pela total improcedência do pedido.

Valor: € 5.960.262,93

Lisboa, 26 de fevereiro de 2021

O Árbitro Presidente

Carlos Cadilha

O Árbitro Vogal

Rui Duarte Morais

O Árbitro Vogal

Henrique Fiúza