

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 300/2020-T

Tema: IRC – Gastos.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Ricardo Marques Candeias e Prof.º Doutor Jónatas Machado (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 02-09-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA, NIPC..., com sede ..., n.º..., ... e ..., ...-... ..., (doravante designada apenas por “Requerente”), veio, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de IRC relativa ao ano de 2015 com o n.º 2018... .

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 09-06-2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 03-08-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º 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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 02-09-2020.

A AT apresentou resposta, em que suscitou a excepção de intempestividade e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 03-12-2020, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escrita simultâneas.

Em 09-12-2020, a Requerente veio juntar documentos.

Apenas a Administração Tributária apresentou alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar a excepção suscitada.

2. Excepção de intempestividade

A Administração Tributária suscita a excepção da intempestividade da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, que ocorreu em 08-06-2020, por a Requerente ter sido notificada da liquidação em 13-12-2018, pelo que o prazo de 90 dias previsto artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT terminou em 10-04-2019.

No entanto, a Requerente alega que *«o presente pedido foi objecto de pedido de pronúncia arbitral, tendo corrido termos sob o processo n.º 258/2019-T onde foi proferida decisão arbitral, em 05/03/2020, de absolvição a Ré da instância pela verificação da excepção*

da ilegalidade da cumulação de pedidos», o que não é contestado pela Administração Tributária e se confirma pela página informática do CAAD.

De harmonia com o disposto no artigo 4.º n.º 7, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, *«no caso de absolvição da instância por cumulação ilegal de pedidos, podem ser apresentadas novas petições no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado, considerando-se estas apresentadas na data de entrada da primeira, para efeitos de tempestividade da sua apresentação».*

Assim, não é aplicável a esta situação o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, do RJAT, contado dos factos aí referidos, mas sim o prazo de um mês a contar do trânsito em julgado da decisão de absolvição da instância.

Neste caso a decisão arbitral de absolvição da instância foi proferida em 05-03-2020, mas, a partir de 09-03-2020, ficaram suspensos dos prazos de caducidade relativos a todos os tipos de processos, por força do preceituado no n.º 4 do artigo 7.º e no artigo 10.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, com a interpretação autêntica efectuada pelo artigo 5.º da Lei n.º 4-A/2020, de 6 de Abril.

A suspensão do prazo de caducidade manteve-se até à revogação do referido artigo 7.º operada pela Lei n.º 16/2020, de 29 de Maio, que entrou em vigor no quinto dia seguinte, isto é em 03-06-2020, e, nos termos do artigo 6.º desta Lei, os prazos de *«caducidade que deixem de estar suspensos por força das alterações introduzidas pela presente lei são alargados pelo período de tempo em que vigorou a sua suspensão».*

Assim, independentemente da data do trânsito em julgado da decisão de absolvição da instância estando suspenso o prazo para apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral (que é de caducidade) desde 09-03-2020 e até 03-06-2020, é manifesto que em 08-6-2020, data da apresentação de pedido, ainda não tinha decorrido o prazo de caducidade.

Pelo exposto, improcede a excepção de intempestividade.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A)** A Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas constituída no ano de 2013 e tem como objeto social: “Importação, exportação, armazenagem e comércio grossista e ao público de material de papelaria, livraria, material escolar, relojoaria, brinquedos, calçado, vestuário, carteiras, cintos, electrodomésticos, material fotográfico, informático, artigos de electrónica, plásticos, utilidades domésticas, perfumaria, cosméticos, produtos de higiene, produtos de limpeza, ferramentas, ferragens, produtos alimentares, quinquilharias e artesanato..”
- B)** A Requerente está enquadrada no regime de IVA normal, periodicidade mensal, e no regime geral de tributação em IRC;
- C)** Quanto ao IVA, a Requerente pratica operações tributáveis que conferem o direito à dedução de IVA suportado a montante;
- D)** Foi efectuada uma inspecção à Requerente, relativa ao exercício de 2015;
- E)** A Requerente indicou B... como mandatária no procedimento de inspecção, na sequência do que lhe foram notificados todos os actos durante o procedimento inspectivo;
- F)** Em 22-10-2018, a mandatária designada pela Requerente foi notificada do projecto de Relatório da Inspeção Tributária (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G)** No RIT, que consta do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais o seguinte:

*III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES
MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL*

1. SEDE DE IRC

1.1 - GASTOS SUPOSTADOS PELO SP QUE NÃO SÃO CONSIDERADOS COMO NECESSÁRIOS PARA OBTER OU GARANTIR OS RENDIMENTOS SUJEITOS A IRC.

O SP contabilizou, em 04-03-2015, na conta: #311811-"COM IVA DEDUTÍVEL" o documento interno n.º ..., diário 12, o valor de € 18.663, 07, a título de "Direitos e IVA Alfândega" (€ 18.213,17) e "Transitário/Ag. Navegação" (€ 449,90).

Os documentos que titulam o registo contabilístico identificado no parágrafo anterior são:

- Factura n.º 281/2015 [FA], datada de 09-02-2015, emitida por C..., Lda;*

- Documento único n.º 2015..., o qual tem inscrito:*

 - o "Expedidor": D...;*

 - o "Destinatário": A...LDA;*

 - o "E ...": "N...": ... 14054, de 2014-12-04 (Nota: o código "A/330" corresponde ao número da factura que titula a importação) o "E...": Cálculo das imposições:*

 - Direitos Alfandegários: € 3.805,52;*

 - IVA: 14.407,65.*

 - o "Casa B": Dados Contabilísticos:*

 - 1) DF€2.881, 53, 2015-03-15, 2015/0030207, 2015-01-14;*

 - 2) DF € 11.526,12, 2015-03-15, 2015/0030215, 2015-01-14;*

 - 3) DF € 3.805,52, 2015-02-15, 2015/0030223, 2015-01-14.*

 - Os documentos que titulam a quitação das liquidações identificadas na "Casa B" do documento*

Dispõe o n.º 1 do art.º 23.º do Código do IRC que:

"Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. "

O Código do IVA prevê o direito do sujeito passivo deduzir o IVA. Todavia, o SP optou por não o fazer.

Sempre que não seja exercido esse direito, o montante do IVA contabilizado como gasto não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC,

porque não se verifica o requisito de aquele montante ter sido suportado pelo SP para obter ou garantir os rendimentos, conforme impõe o n.º 1 do artigo 23.º do IRC Deste modo, propõe-se o acréscimo ao resultado tributável no valor de € 14.407,65.

1.2-INVENTÁRIOS

1.2.1 - DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES DECLARADOS NOS INVENTÁRIOS CONSIDERADOS NO APURAMENTO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E MATÉRIAS CONSUMIDAS E OS INVENTÁRIOS ENTREGUES DURANTE O PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO

O SP contabilizou, em 31-12-2015, o documento interno n.º ZR 1P13 a débito da conta #3213 - Taxa normal" por contrapartida da conta #61113 - "Taxa Normal", no valor de €2.656.071,00, a título de valor do inventário final (IF) [reportado a 31-12-2015].

Nesta conformidade, o valor do inventário foi considerado como componente negativa na determinação do custo das mercadorias vendidas do período.

O sujeito passivo, contabilisticamente, adoptou o sistema de inventário intermitente, pois, o valor do inventário e o resultado apurado relativamente ao custo das mercadorias vendidas, só foi determinado através da inventariação, realizada no fim do período de 2015.

Em resultado da análise da base de dados detectaram-se divergências, em termos quantitativos, entre os produtos declarados como vendidos e as "vendas apuradas" por estes Serviços de Inspeção. As referidas divergências foram notificadas, em 28-08-2018, ao SP, conforme já foi descrito no ponto II 3.1.6 do presente relatório, tendo sido solicitados esclarecimentos sobre as mesmas.

Em face desta notificação, o SP reconheceu erros nos inventários considerados no apuramento do Custo das Existências Vendidas e Consumidas, tendo procedido à entrega de dois "novos" inventários (um reportado a 31-12-2014 e outro reportado 31-12-2015), quer a estes Serviços de Inspeção, quer por via electrónica à AT.

No quadro infra estão descritos, quer os valores totais dos inventários declarados para efeito de apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias

consumidas indicado na IES, com reflexo no apuramento do resultado contabilístico e tributável que consta na Modelo 22 de IRC, quer os valores totais dos "novos" inventários entregues pelo sujeito passivo em resposta à notificação de 28/08/2018 supra referida:

(em euro)

Descrição	Inventários declarados no apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	Inventários entregues durante o procedimento inspectivo	Diferença
(1)	(2)	(3)	(4) = (3) - (2)
Inventário inicial (reportado a 31-12-2014)	1.576.791,90	1.584.413,33	7.621,43
Inventário final (reportado a 31-12-2015)	2.656.071,00	2.932.248,50	276.177,50

A entrega dos "novos" inventários, com valores globais diferentes, tem, como consequência, a alteração do valor do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC).

Pois,

$CMVMC = \text{Inventário Inicial} + \text{Compras} - \text{Inventário final}$.

Na situação em apreço temos que, em face da entrega de "novos" inventários, o CMVMC declarado inicialmente irá ser reduzido no valor de € 268.556,07 (€ 276.177,50 - € 7.621,43).

Nesta conformidade, o SP considerou um gasto que não é aceite para efeitos fiscais, nos termos da alínea do n.º 1 do art.º 23.º do Código do IRC conjugado com a alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo, no valor de €268.556,07.

Deste modo, propõe-se o acréscimo ao resultado tributável no valor de € 268.556,07.

1.2.2-VALORIZAÇÃO DOS INVENTÁRIOS

Na sequência da entrega do "novo" inventário final (reportado a 31-12-2015) pelo SP, foi efectuado a análise do mesmo quer em termos quantitativos quer em termos qualitativos.

Quer no anexo ao balanço, o qual faz parte integrante do dossier fiscal (previsto no art.º 130.º do Código do IRC), quer na declaração anual de informação contabilista

e fiscal (prevista no art.º 121.º do Código do IRC), não está mencionado o sistema de custeio utilizado na mensuração dos inventários.

Em face da ausência da informação do sistema de custeio utilizado na mensuração dos inventários, adoptado pelo SP, questionou-se o Contabilista Certificado sobre esta matéria tendo o mesmo enviado um mail, em 24/08/2018, a informar que o método de custeio utilizado para mensurar os inventários foi o custo médio ponderado do valor de aquisição, em conformidade com o previsto na alínea a) n.º 1 do art.º 26.º do Código do IRC.

A mensuração dos inventários pelo custo médio ponderado é feita de acordo com o custo de cada item e é determinado a partir da média ponderada do custo de itens com o mesmo "código de artigo", tendo em conta a sua existência inicial e as compras, respeitantes ao mesmo período.

Considerando os valores das compras (corrigidas conforme consta do ponto II. 3.1.4) e das vendas, existentes na base dados, bem como, os "novos" inventários (inicial e final), determinou-se o preço unitário dos bens, por "código de artigo", declarados no "novo" inventário final pelo SP (cfr. anexo IV -coluna 12 do quadro)

Em face do descrito no parágrafo anterior, e considerando a determinação dos preços unitário efectivos, por "código de artigo", utilizando o método do custo médio ponderado para mensurar os artigos/bens indicados no "novo" inventário final de 2015, concluiu-se que o valor global do mesmo, declarado pelo SP, está subavaliado. Isto é, o valor dos bens em armazém, em 31-12-2015 (valor do inventário final), calculado pela Inspeção Tributária é superior ao declarado pelo SP.

Com o intuito de entender os valores declaradas pelo SP, no "novo" inventário final de 2015, foi o mesmo notificado, em 1 de Outubro de 2018, do seguinte:

1 -Na sequência da entrega de um novo inventário, reportado a 31-12-2015, e da sua submissão no site da Autoridade Tributária, notifica-se V. Ex' para justificar a valorização, por código de artigo, de cada um dos bens identificados no quadro infra, juntando os respectivos documentos comprovativos.

CODIGO DE ARTIGO	DESCRIÇÃO	INVENTÁRIO FINAL DECLARADO EM QT	PREÇO UNITÁRIO DECLARADO DO INVENTÁRIO FINAL	INVENTÁRIO FINAL DECLARADO EM EUROS
156514	UNHAS POSTICAS 10PCS	5.552,00	0,6555	3.639,34
221717	FIO DE LA 100G	9.775,00	0,8349	8.161,15
228563	MOLDURA 18*24	2.922,00	2,68	7.830,96
138084	MOLDURA 20*25	1.803,00	3,312	5.971,54
238753	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-110#	882,00	9,66	8.520,12
238760	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-117#	906,00	9,66	8.751,96
238777	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-126#	906,00	9,66	8.751,96
238784	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-131#	900,00	9,66	8.694,00
238791	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-136#	882,00	9,66	8.520,12
238807	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-139#	906,00	9,66	8.751,96
238814	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-144#	906,00	9,66	8.751,96
238623	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-001#	882,00	9,66	8.520,12
238630	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-002#	906,00	9,66	8.751,96
238647	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-003#	906,00	9,66	8.751,96
238654	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-009#	906,00	9,66	8.751,96
238661	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-010#	882,00	9,66	8.520,12
238678	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-019#	888,00	9,66	8.578,08
238692	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-042#	906,00	9,66	8.751,96
238708	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-053#	906,00	9,66	8.751,96
238715	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-065#	882,00	9,66	8.520,12
238722	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-086#	906,00	9,66	8.751,96
238739	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-093#	882,00	9,66	8.520,12
238746	FITA DE BORDADO 5.0CM*2M A2-100#	906,00	9,66	8.751,96
115818	TELA 14*14	4.635,00	1	4.635,00
115825	TELA 15*15CM	4.610,00	1	4.610,00
115832	TELA 16*16CM	4.726,00	1	4.726,00
268699	SACO DE NAO-TECIDO 38*48*12CM	1.860,00	2,07	3.850,20
250540	BONECA DE MADEIRA 5.5"	2.939,00	2,3	6.759,70
217734	ADERECO PARA UNHAS	3.414,00	0,1932	659,58
032221	CAIXA DO COMPRIMIDO -1182	5.784,00	0,58374	3.376,35
161945	FIO DE LA 100G	48.092,00	0,4278	20.573,76
161952	FIO DE LA 45G	46.358,00	0,1932	8.956,37
138718	LAMPADA E14-42W C35	38.925,00	0,0345	1.342,91
152882	LINHAS DE ROLO	34.520,00	0,2553	8.812,96
608036	BASTOES FLUORESCENTES PARA PESCA	20.550,00	0,0759	1.559,75

(...)"

O SP respondeu por escrito, em 04-10-2018, o seguinte:

O Inventário reportado a 31/12/2015, tem em alguns produtos valorização com base nos custos adicionais com alfândega e transporte. Alguns artigos, como por exemplo "fitas de bordados" foi inserido por engano o preço de custo de 9,66€

quando deveria ter sido de 0,0996€, e "molduras" tem o preço de 2, 68€ quando deveria ser 0, 68€.

Em bom rigor, o SP não deu cabimento ao notificado, porque, não demonstrou, por "código de artigo", como determinou o custo médio atribuído no inventário final. Apenas se limitou a referir que "em alguns artigos", não identificando quais considerou, na formação do custo unitário os "gastos adicionais com alfândega e transporte", sem juntar quaisquer documentos comprovativos do alegado.

Ora, reconhece o sujeito passivo que existem "alguns" bens no inventário final de 2015 cuja valorização foi efectuada tendo em conta gastos adicionais com alfândega e transporte, mas, no entanto, não os identifica.

Em face da enorme quantidade de "códigos de artigo" torna-se impraticável que estes Serviços de Inspeção identifiquem quais os bens (indicados pelo sujeito passivo como "alguns") cuja valorização foi efectuada tendo em conta gastos adicionais com alfândega e transporte.

Deste modo, irá corrigir-se o custo unitário médio de cada "código de artigo" cujo valor, apurado por estes Serviços de Inspeção tendo em conta, apenas, o respectivo preço de aquisição e o valor do "novo" inventário inicial de 2015, seja superior ao declarado pelo sujeito passivo no "novo" inventário final de 2015.

Em face do exposto, elaborou-se um Quadro com a determinação do custo unitário médio ponderado, por "código de artigo", com valor superior ao declarado pelo SP (cfr. Anexo IV). Na última coluna (coluna 14) do referido Quadro, apurou-se uma correcção ao inventário final, no valor de € 629.662,37.

A alteração da valorização dos inventários tem como consequência, alterações no apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC).

Pois,

CMVMC= Inventário Inicial + Compras - Inventário final.

A valorização do inventário final é considerada como componente negativa no apuramento do custo das mercadorias vendidas, o que tem como consequência uma diminuição do referido custo.

Atendendo ao descrito nos parágrafos anteriores, conclui-se que o custo das existências vendidas está sobreavaliado no valor de € 629.662,37, devido ao facto de o " novo" Inventário Final estar subavaliado no mesmo valor.

Em face do exposto, o valor a considerar como gasto é inferior ao declarado, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 26.º do Código do IRC, conjugado com o n.º 1 e alínea a) do n.º 2, ambos do artigo 23.º, ambos do Código do IRC, no valor de € 629.662,37.

Deste modo, propõe-se o acréscimo ao resultado líquido no valor de € 629.662,37.

1.3 - FACTURA EMITIDA EM NOME DE D..., LTD

O SP contabilizou, em 31-12-2015, a débito da conta #626132-"OUTRAS ISENTAS", por crédito da conta #111- "CAIXA", o documento externo denominado por "PROFORMA INVO/CE N.º YD1610r, datada de 31-12-2015, emitida em nome de D..., LTD, no valor de 35.200,00 Euros A factura está emitida com o valor de 35.200,00 USD.

O SP foi notificado, em 27 de Junho de 2018, na pessoa Sra. B..., na qualidade de procuradora do SP, do seguinte:

1 -Relativamente à "PROFORMA INVOICE N.º YD160107", datada de 31-12-2015, emitida em nome da D..., LTD, residente em ... no valor de USD 35.200,00, solicita-se o seguinte:

- a) A factura definitiva;*
- b) Comprovativo do pagamento no BANK F...; e,*
- c) Justificação da natureza dos gastos descritos no mesmo documento, juntando documentos comprovativos. "*

O SP respondeu, em 3 de julho de 2018, através de um documento escrito, o seguinte:

Ponto 1 - Incluímos a factura definitiva referente à fatura proforma. Os gastos referidos na fatura dizem respeito a renda de um espaço de escritório, serviço de

transitário, comissão que o transitário cobra e salário de duas pessoas para resolver todos os assuntos entre as fábricas e alfândega, todos estes serviços são prestados na CHINA. O pagamento desta fatura foi efectuado no ano de 2016, solicitamos ao banco documento comprovativo.

(...)". Em anexo à resposta ao ponto 1 da notificação foram juntos os seguintes documentos:

- i) "INVOICE NO YD1601o7, datada de 31 de Dezembro de 2015, no valor de € 35.200,00 USD;*
- ii) "TRANSFERÊNCIA PARA O ESTRANGEIRO", datada de 20/12/2017, S/ o H..., a favor de P... CO, no valor de € 92.245,00;*
- iii) "COMMERCIAL INVOICE N.º AP155409984", datada de 23 de novembro de 2015, emitido em nome da G... CO., LTD, no valor USD 74.027,76.*

De seguida vamos analisar, per si, os documentos supra identificados:

- i) "INVOICE NO YD160WT", datada de 31 de Dezembro de 2015, no valor de € 35.200,00 USD:*

A factura entregue tem descrito que os valores facturados respeitam a:

"Quantities & Descriptions"	Descrição (Tradução Livre)	Valor em USD
"House Rent"	Renda de Casa	5.000,00
"Management Fee"	Honorários de Gestão	4.200,00
"Commission"	Comissão	16.000,00
"Salary (2 People)"	Salário (2 Pessoas)	10.000,00
	Total	35.200,00

Na factura está inscrito, ainda, o seguinte:

"BANKNAME: BANK F...

BENEFICIARY. D..., UM

SWIFT ...

BANK ...

ACC: ...

COMPANY ADD:"

Atendendo ao facto de que a factura está emitida em dólares americanos, consultou-se a base de dados do Banco de Portugal, e verificou-se que, à data de 31-12-2015, a taxa de câmbio era:

• 1 dólar EUA = 1,0887 Euros.

Considerando a taxa de câmbio vigente à data, o valor da factura, em euros, que deveria ter sido contabilizado seria € 32.332,14, e não € 35.200,00. conforme se demonstra no quadro seguinte:

"Quantities & Descriptions"	Descrição (Tradução Livre)	Valor em USD	Taxa de Câmbio	Valor Em Euros
"House Rent"	Renda de Casa	5.000,00	1,0887	4.592,63
"Management Fee"	FEES de Gestão	4.200,00	1,0887	3.857,81
"Commission"	Comissão	16.000,00	1,0887	14.696,43
"Salary (2 People)"	Salário (2 Pessoas)	10.000,00	1,0887	9.185,27
	Total	35.200,00		32.332,14

De referir que o sujeito passivo não entregou quaisquer documentos que comprovem os serviços prestados, apesar de ter sido notificado para os devidos efeitos.

ii) "TRANSFERÊNCIA PARA O ESTRANGEIRO", datada de 20/12/2017, S/ o banco H..., a favor de P... CO, no valor de €92.245,00:

O documento denominado por "Transferência para o Estrangeiro", datado de 20/12/2017, s/ banco H... tem inscrito o seguinte:

"Dados da Ordem

Referência da Operação: 421432920171220

Moeda da Ordem. EUR

Montante a Enviar: 92.245,00

(...)

Banco Beneficiário

Endereço Swift:...

Nome I...

Morada: ...

Cidade: YIWU

País: CHINA

(...)

Cliente Beneficiário

N " Conta/NIB/IBAN NRA...

Nome: P...

(...)

País- REPUB POPULDA CHINA

Informação adicional

Motivo da Operação 101 - Mercadorias

Analisando o documento entregue verifica-se o seguinte:

a) O beneficiário da transferência bancária é a entidade "P... LIMITED", e não o emitente da factura nº YD160107 (D... LTD), no valor de € 92.245,00. O sujeito passivo refere que este documento paga 2 facturas, situação que iremos analisar, pormenorizadamente, no ponto iii);

b) O banco de destino na transferência bancária não tem o mesmo número SWIFT (códigos que permitem identificar as instituições bancárias internacionais) inscrito na factura, pelo que se conclui que a transferência para o estrangeiro não respeita ao pagamento da factura nº YD160107;

c) O documento entregue é datado de 20-12-2017, ou seja, 24 meses após a data de emissão da factura nº YD160107. A resposta à notificação é contrária à informação prestada pela contabilidade. Pois, o pagamento da factura nº YD16017 foi contabilizado, em 31-12-2015, em numerário;

d) O documento de transferência refere que o motivo da transferência respeita ao pagamento de "Mercadorias", e não de prestação de serviços conforme consta descrito na factura nº YD160107.

iii) "COMMERCIAL INVOICE N.º AP155409984", datada de 23 de novembro de 2015, emitido em nome da G... CO., LTD, no valor USD 74.027,76.

O SP refere que a transferência para o estrangeiro s/ o banco H..., no valor de € 92.245,00, tem como finalidade o pagamento de 2 facturas:

- INVOICE NO YD160107, datada de 31 de Dezembro de 2015, no valor de € 35.200,00 USD; e,
- COMMERCIAL INVOICE N.º AP155409984, datada de 23 de novembro de 2015, emitida em nome da G... CO., LTD, no valor 74.027,76 USD, a título de compra de mercadorias.

Considerando a informação no Banco de Portugal, a taxa de câmbio USD/Euros, em vigor à data da transferência, era a seguinte:

- 1 USD = 1,1895 Euros.

Nesta conformidade, o somatório do valor (em euros) das duas facturas supra referidas ascende a € 88.463,86, e não de € 92.245,00 (valor da transferência bancária), conforme se demonstra no quadro seguinte.

N.º Factura	EMITENTE DA FACTURA	Valor da factura da factura USD	Taxa de Câmbio	Valor Em Euros
YD160107	D... LTD	35.200,00	1,1895	29.592,27
AP155409984	G... LTD	70.027,76	1,1895	58.871,59
	TOTAL	105.227,76		88.463,86

Tendo em conta os elementos entregues na resposta à notificação supra identificada e as considerações destes Serviços de Inspeção com a respectiva análise, e supra descritas, conclui-se que existem dados objectivos de que o documento de transferência para o estrangeiro não respeita à factura YD160107, emitida em nome da D... LTD.

Refira-se ainda que na realização de um procedimento de inspeção a outro sujeito passivo verificou-se que estava contabilizada uma factura com o mesmo número (YD160107), datada de 31-12-2015, emitida pela mesma entidade (D... CO., LTD), no mesmo valor total (35.200,00 USD) com descrição semelhante (cfr. Anexo V).

O facto de duas facturas com o mesmo número, a mesma data, emitida pela mesma entidade, pelo mesmo valor, com descrições semelhantes, coloca em crise a idoneidade dos documentos.

Em face do exposto, conclui-se que estão descritos factos objectivos que colocam em crise a veracidade dos factos descritos na factura supra identificada. Nesta conformidade, o valor inscrito não é aceite como gasto fiscal, nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do Código do IRC.

Deste modo, propõe-se o acréscimo ao resultado tributável no valor de € 35.200,00.

1.4 - DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS RELATIVOS A PAGAMENTOS EM NUMERÁRIO.

O SP contabilizou, em 31-12-2015, a débito da conta #626132-"OUTRAS ISENTAS", por crédito da conta #III- "CAIXA" o documento externo denominado por "PROFORMA INVOICE N.º YD16107", datada de 31-12-2015, emitida por D... CO., LTD. no valor de 35.200,00 Euros, conforme foi descrito no ponto anterior.

A factura tem inscrito que o pagamento tem de ser feito através de transferência bancária, conforme se descreve no ponto anterior.

O SP, em sede de notificação, apresentou um documento de transferência para o estrangeiro, datado de 2017, sobre o H..., conforme se descreve, pormenorizadamente, no ponto anterior.

Como se demonstrou no mesmo ponto, o SP reconhece que não realizou o pagamento por caixa em 2015. Deste modo, conclui-se que o valor da conta #111 "Caixa" foi diminuído no valor de € 35.200,00 mas que não respeita ao pagamento registado na contabilidade do sujeito passivo.

Este procedimento permitiu, assim, que a conta #111 "Caixa" da "A..." fosse diminuída de valores para os quais se desconhece o destino, pois, em face dos elementos existentes na contabilidade desconhecem-se os verdadeiros beneficiários e o destino do referido valor.

Atendendo à jurisprudência e à doutrina conhecida, devem considerar-se despesas confidenciais ou não documentadas as que não especificam a sua natureza, origem

ou finalidade, sendo, por essência, indocumentadas (cfr. ac. S.T.A.-2ª. Secção, 3/12/2003, rec.1283/03, ac. S.T.A.-2ª. Secção, 2/2/2006, rec.1011/05; António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, pág.219eseg.).

De facto, a saída de caixa em causa deve considerar-se não documentada, dado não se encontrar acompanhadas do documento efectivo de suporte ao pagamento, porquanto, somente com este documento contabilístico seria possível a verificação da efectiva natureza da despesa e respectivo beneficiário.

Demonstrada que ficou a falta destes elementos, deve ter-se por comprometida a comprovação da veracidade das operações subjacentes, assim, se violando, nomeadamente a alínea a) do n.º 2 do art. 123.º do Código do IRC, no que respeita às obrigações contabilísticas a que estão sujeitos todos os sujeitos passivos de I.R.C que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola.

Assim, temos que a saída de valores monetários, no valor de € 35.200,00, não está documentada, pois, desconhece-se o seu destino e os respectivos beneficiários. Deste modo, conclui-se que a operação financeira descrita consubstancia uma despesa não documentada, e, por isso, sujeita a tributação autónoma à taxa de 50%, nos termos do n.º 1 do art. 88.º do Código do IRC.

Deste modo, verifica-se, em falta, imposto no valor de € 17.600,00 (€ 35.200,00 x 50%).

1.5 - DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS RELATIVOS A PAGAMENTO POR CHEQUE

1.5.1 - Encargo não dedutível para efeitos fiscais

O SP contabilizou a débito, em 31-08-2015, o documento interno n.º..., diário 17, na conta: #62232-"COM IVA NÃO DEDUTÍVEL", o valor de € 551,06, por crédito da conta #221118 - "J..., Lda", no extracto está descrito "DIVERSOS". No arquivo do sujeito passivo não foi detectado o documento físico de suporte ao lançamento contabilístico, conforme impõe a alínea a) n.º 2 do art.º 123.º do Código do IRC.

Na análise efectuada à conta #221118 - "J..., Lda", verificou-se o seguinte:

- *O extracto revela a contabilização de dois documentos;*
- *O saldo inicial e final é nulo;*
- *O primeiro registo contabilístico foi realizado, em 06-08-2015, a débito da conta supra identificada, por crédito da conta #122 - "H...", no valor de € 551,06. O documento que titula o registo contabilístico é a fotocópia do cheque n.º 2242282089 S/o H..., não à ordem da J..., Lda;*
- *O segundo registo contabilístico é o documento n.º 170843, o qual está descrito no primeiro parágrafo do presente ponto do relatório.*

O Contabilista Certificado informou estes Serviços de Inspeção de que não tinha o documento, mas informou que a empresa prestadora dos serviços de segurança era a J... Unipessoal, Lda (doravante designada por J...), NIPC... .

No intuito de confirmar a situação supra descrita, notificou-se a J... nos termos do n.º 4 do art.º 59.º e na alínea d) do n.º 1 do art.º 63.º, ambos da Lei Geral Tributária, através do ofício n.º..., datado de 16 de Julho de 2017, emitido pela Direcção de Finanças de ..., o qual foi enviado em carta registada com aviso de recepção, do seguinte; "(...)

solicito a V. Exa se digne providenciar no sentido de serem enviados a estes Serviços, no prazo de dez dias, as informações seguintes relativas às relações comerciais realizadas com o vosso cliente A..., LDA, NIPC: ..., no ano de 2015:

1- Enviar cópia dos extractos de conta corrente:

2- Enviar cópia dos documentos que comprovam os registos contabilísticos efectuados nos extractos de conta corrente solicitados no ponto anterior.

A J... respondeu, através de mail, em 25 de Julho de 2018, ao qual foi atribuído a entrada n.º 2018..., por esta Direcção de Finanças, o seguinte:

Em resposta ao processo acima identificado, J..., Unipessoal, Lda, contribuinte..., informa que no ano de 2015 não teve qualquer relação comercial com o contribuinte A..., Lda, contribuinte 510.791.182.

A J... Alarmes foi constituída em Maio de 2015, tendo iniciado a sua operação em Março de 2016.

(negrito nosso)

A saída de valores monetários, no valor de € 551,06, não está documentado, pois, desconhece-se o seu destino e os respectivos beneficiários. Deste modo, conclui-se que a operação financeira descrita consubstancia uma despesa não documentada, não sendo, assim, aceite como gasto nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 23.º - A do Código do IRC.

Em face do exposto, propõe-se o acréscimo ao resultado tributável no valor de € 551,06.

1.5.2 -Tributação autónoma

Considerando o descrito no ponto III.1.5.1, a saída de valores monetários através do cheque n.º ... s/ o banco H..., no valor de € 551,06, consubstancia uma despesa não documentada, estando, deste modo, sujeita a tributação autónoma à taxa 50%, nos termos do n.º 1 do art.º 88.º do Código do IRC.

Sendo assim, verifica-se, em falta, imposto no valor de € 275,53 (€ 551,06 x 50%).

1.6 - FACTURA DE COMPRA DE BENS NÃO CONTABILIZADA

No âmbito do presente procedimento de inspecção notificou-se a K... LDA (doravante designado por K...). NIF..., através do ofício n.º..., datado de 08/06/2018, emitido pela Direcção de Finanças de ..., o qual foi enviado em carta registada com Aviso de Recepção (objecto n.º RF ... PT), o qual tem inscrito no campo "data e assinatura" que foi recepcionado em "18/06/12" e está assinado por "L...".

De seguida transcreve-se o teor da notificação:

(...)

De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 59º e na alínea d) do n.º 1 do artigo 63º ambos da Lei Geral Tributária (LGT) no que se refere ao princípio de colaboração e/ou contribuintes com a administração tributária, nomeadamente sobre as relações económicas que mantenham com terceiros e ao abrigo do disposto na alínea b) n.º 3 do artigo 29º do Regime Complementar do Procedimento De Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), solicito a V. Exa se digne providenciar no sentido de serem enviados a estes Serviços, no prazo de dez tilas, as informações

seguintes relativas às relações comerciais realizadas com o vosso cliente A... UNIPESSOAL, LDA, NIPC: ... no ano de 2015:

Identificação de todos os processos de importação. Exportação e de Aquisição Intracomunitária (entrada em livre prática em país da União Europeia diferente de Portugal), indicando para cada um deles, os seguintes elementos:

- *Identificação do número do respectivo processo alfandegário;*
- *Número da vossa factura. Estância Aduaneira de Destino e respectivo número do DAU (Documento Administrativo Único);*
- *Cópia da factura do fornecedor da mercadoria*

O SP respondeu, através de um documento escrito, ao notificado, tendo sido atribuído a Entrada n.º 2018..., de 20-06-2018, pela Direcção de Finanças de

Na análise realizada aos elementos enviados, nomeadamente, à comparação efectuada entre as facturas de importação enviadas pela K... e as facturas de importação contabilizadas pelo SP verificamos que a Factura n.º SLMY15055, datada de 30-07-2015, emitida em nome da M..., LTD, no valor de € 64.260 USD (relativa a aquisição de bens) não foi contabilizada pelo SP.

Porém, a factura e os bens descritos na mesma estavam registados no programa de gestão de stocks e foram vendidos no ano de 2015.

No intuito de conhecer o motivo da sua não contabilização, o SP foi notificado, pessoalmente, em 27 de Agosto de 2015, do seguinte:

"(...)

7 - Relativamente à base de dados de gestão de stocks, recolhida ao abrigo do Despacho n.º OI2018..., solicita-se que nos apresente, por escrito, os seguintes elementos/esclarecimentos:

(...)

b) Justifique o motivo, porque a factura n.º SLMY15055, emitida em nome da M... CO., LTD não está contabilizada, no valor de 64.260,00 USD (cfr. Anexo I). Mais se informa que a referida factura consta na base de dados da sociedade e os bens nela inscritos foram vendidos no ano de 2015.

O SP respondeu, em 30 de Agosto de 2015, através de um documento escrito, o seguinte:

Ponto 1 -(...)

A factura n.º SLMY15055 emitida pela firma M..., Ltd, foi inserida no programa de gestão de stocks, mas por lapso nosso não foi entregue na contabilidade para processamento, acabando por se extraviar. Iremos solicitar uma 2ª via ao fornecedor.

Nesta conformidade, o valor da factura deve ser considerado no custo das mercadorias vendidas e consumidas, nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do Código do IRC.

Para os devidos efeitos, irá considerar-se o câmbio em vigor à data da emissão da factura (critério adoptado pelo SP).

Em consulta ao sítio do Banco de Portugal verificou-se que o câmbio em vigor, data de emissão da factura (30-07-2015) era o seguinte:

1 Euro = 1,0955 USD

Aplicando o câmbio vigente à data, o valor da factura supra identificada a considerar como gasto é de €58.658,15:

65.260,00 USD/1,0955=€ 58.658,15

Deste modo, propõe-se a dedução ao resultado líquido no valor de € 58.658,15.

1.7 - OMISSÃO DE VENDAS

1.7.1 - OMISSÃO DE VENDAS RELATIVAS A ARTIGOS COM VENDAS NO PERÍODO

Conforme foi descrito no ponto II.3.1.6., e na análise efectuada às vendas declaradas, no período de 2015, com base nos elementos recolhidos no software "Facturação/ Gestão de Stocks", respeitantes a compras e vendas de bens, com o mesmo "código de artigo", e nos bens declarados nos inventários constatou-se que as mesmas são inferiores, em termos quantitativos (unidades), às "vendas apuradas" por estes Serviços de Inspeção, as quais foram determinadas por recurso à seguinte fórmula:

- *"Vendas apuradas" = Inventário Inicial + Compras - Inventário final (cfr. Anexo VI).*

Na análise efectuada aos inventários, por "código de produto", foram apuradas vendas omissas de produtos (quantidade de vendas apuradas superior à quantidade de vendas declaradas), as quais estão descritas no Anexo VI, tendo as mesmas sido valorizadas aplicando o preço médio de venda unitário de cada "código de artigo". Deste modo, com base nos elementos da contabilidade procedeu-se à determinação directa do preço unitário das vendas omissas, conforme se descreve no Anexo VII. As vendas omissas apuradas no período de 2015 consubstanciam rendimentos nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 20.º do Código do IRC.

Deste modo, propõe-se o acréscimo ao resultado tributável no valor de € 61.405,16.

1.7.2 - OMISSÃO DE VENDAS RELATIVAS A ARTIGOS SEM VENDAS NO PERÍODO

Conforme foi descrito no ponto II.3.2., e na análise efectuada às vendas declaradas, no período de 2015, com base nos elementos recolhidos no software "Facturação/Gestão de Stocks", respeitantes a compras e vendas de bens, com o mesmo "código de artigo", e nos bens declarados nos inventários constatou-se que as mesmas são inferiores, em termos quantitativos (unidades), às "Vendas apuradas" por estes Serviços de Inspeção, as quais foram determinadas por recurso à seguinte fórmula:

- *"Vendas apuradas" = Inventário Inicial + Compras - Inventário final*

Na situação em apreço, para os "códigos de produto", que constam no quadro infra não existem vendas declaradas no período de 2015.

Na análise efectuada aos inventários, por "código de produto", foram apuradas vendas omissas de produtos (quantidade de vendas apuradas superior à quantidade de vendas declaradas), para os quais não existem vendas, no período de 2015, tendo as mesmas sido valorizadas ao preço de custo.

VIII. DIREITO DE AUDIÇÃO

O sujeito passivo foi notificado pessoalmente nos termos dos artigos 60.º da Lei Geral Tributária (LGT), 38.º, 40.º e 60.º, todos do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), em 22 de Outubro de 2016, pela Divisão de Inspeção Tributária II, da Direcção de Finanças de..., para exercer, no prazo de 15 dias, o direito de audição sobre o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária.

O SP, na pessoa da sua procuradora, solicitou, em 5 de Novembro, via mail, a prorrogação do prazo, por mais 30 dias, para exercício do direito de audição, ao qual foi atribuído o n.º de Entrada 2018..., de 6 de Novembro de 2018, da Direcção de Finanças de

O SP foi notificado, através do ofício n.º ..., de 5 de Novembro de 2018, do deferimento por mais 10 dias, tendo sido, assim, concedido o prazo máximo, de 25 dias, para o exercício do direito de audição, previsto no n.º 6 do art.º 60.º da LGT. O referido ofício foi enviado em carta registada ao qual foi atribuído o n.º de objecto RF...PT, pelos CTT. Em consulta ao site dos CTT, consta que o citado objecto foi entregue em 9 de Novembro de 2018.

Em nome do SP foi recepcionado, via mail, nesta Direcção de Finanças, ao qual foi atribuído a entrada n.º 2018..., de 19-11-2018, um documento identificado como sendo o exercício do direito de audição no âmbito do presente procedimento de inspeção, assinado na última folha pelo Exma Sra. B..., procuradora do SP.

Em anexo ao mail consta um documento constituído por 3 folhas.

No documento do exercício de direito de audição, o sujeito passivo, alega o seguinte:

- 1. Gastos não aceites para efeitos fiscais relativas a inventários - € 258556,07 (duzentos e cinquenta e oito mil quinhentos e cinquenta e seis euros e sete cêntimos) - divergência entre os valores declarados nos inventários considerados no apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas e os inventários entregues durante o processo de inspeção:*

- a. A suprarreferida divergência, apurada pelos serviços de Inspeção, resulta do facto de o programa de faturação informático do contribuinte não ter devolvido o inventário à data de 31 de dezembro de 2015, mas, ao invés, à data em que o mesmo foi obtido pelo sistema.*
- b. Trata-se, conseqüentemente, de uma insuficiência do programa de faturação, que apenas foi detetada em virtude da necessidade de obtenção de dados referentes a anos anteriores, tendo sido esta anomalia identificada no decorrer deste procedimento.*
- c. Com o objetivo de demonstrar a evidência do inventário efetivo à data de 31 de dezembro de 2015, o contribuinte desencadeou, junto da empresa de informática responsável pelo programa, diligências no sentido de esta irregularidade ser retificada, de forma a que os inventários pudessem ser quantificados e auditados em qualquer dos períodos referentes ao ano 2015.*
- d. Não tendo esta empresa capacidade de colmatar tal anomalia, o contribuinte recorrerá a outras empresas de informática, no sentido de obter uma solução alternativa.*
- e. Se, ainda assim, não for alcançado o objetivo pretendido – dispor dos inventários corretos e auditáveis referentes a qualquer um dos períodos de 2015 – o contribuinte irá efetuar tal apuramento manualmente, sendo certo que não é possível dispor de qualquer destas soluções em tempo útil, considerando o volume de artigos e o número de operações - número esse que, no ano de 2015 (e apenas neste período económico), foi superior ao normal, em virtude da realização de vendas para outros distribuidores que não apenas o cliente N..., Lda. – NIPC..., que tem sido o distribuidor exclusivo do contribuinte (...)*

O SP considerou um inventário inicial (reportado a 01-01-2015), no valor de € 1.576,791,90, e um inventário final (reportada a 31-12-2015), no valor de 2.656.071,00, valores que concorreram para o apuramento do resultado líquido, respeitante ao período de 2015, e que foram aprovadas pela gerência da sociedade.

Importa referir que a IT efectuou a recolha do programa de gestão de stocks, conforme foi descrito no ponto II.3.2, tendo efectuado a análise em termos de existências, compras e vendas. Após a realização dessa análise notificou-se o SP para justificar as divergências detectadas.

Na sequência dessa notificação, o SP, em 30-08-2018, através de um documento de escrito, alegou o seguinte:

Em relação às divergências verificadas nos inventários, após conferimos os registos, verificámos que no programa de stocks o ficheiro que é extraído apresenta um erro, ou seja, quando solicitamos a emissão do ficheiro colocamos o intervalo de datas mas o ficheiro extraído faz o cálculo à presente data, por isso, os ficheiros de inventário que enviámos estão errados.

Ora, o SP, reconhecendo as omissões detectadas pela IT, entregou os "novos" inventários.

Mesmo após a entrega dos "novos" inventários, a Inspeção Tributária continuou a encontrar erros, omissões e inexactidões nos mesmos, e que originaram as correcções que foram descritas no projecto de relatório.

Agora, vem o SP afirmar que os inventários continuam errados, não apresentando prova, como lhe competia, de que os erros resultam do facto de ter extraído o inventário com o resultado das compras e das vendas de janeiro de 2016.

O controlo efectivo das existências tem uma importância central na determinação da exacta medida da matéria tributável das empresas, controlo esse que é documentado e registado nos respectivos inventários que têm de dispor nos termos da lei comercial e fiscal.

Ora, torna-se pertinente perguntar: porque motivo o SP entregou os "novos" inventários, alterados em quantidades e valor, quando sabia que os mesmos estão errados?

Um dos procedimentos de controlo dos inventários, à data de reporte do mesmo, consiste na contagem física de bens, no intuito de validar as quantidades inscritas no inventário extraído através do sistema informático. O mesmo procedimento tem

ser feito relativamente à valorização dos bens declarados nos respectivos inventários.

Em face dos argumentos agora apresentados, no direito de audição, só podemos concluir que o SP reconhece os erros existentes na rubrica "Inventários", legitimando as correcções propostas.

A Inspeção Tributária analisou todos os elementos existentes na base de dados, a qual foi recolhida na sede do SP, e verificou que vendas e as compras, que constam no programa de gestão de stocks correspondem aos documentos que constam nas Facturas e/ou Notas de Crédito contabilizadas, sem prejuízo das anomalias e inexactidões descritas no ponto II.3.1.3 a II.3.1.4 do presente relatório, pelo que os factos alegados pelo SP carecem de fundamento.

Alega, ainda, o SP que:

2. Gastos não aceites para efeitos fiscais relativos a inventários - € 629662,37 [seiscentos e vinte e nove mil seiscentos e sessenta e dois euros e trinta e sete cêntimos) - valorização global do inventário no final de 2015, por valor inferior ao efetivo:

a. O contribuinte não aceita a valorização do inventário realizada pelos Serviços, em virtude de as quantidades e preços obtidos através do sistema informático não se encontrarem corretos, verificando-se a existência de artigos cujo custo inclui o IVA.

Na análise efectuada à base de dados nomeadamente à Tabela de Facturasprovedor, as mesmas não incluem IVA, conforme se demonstrou no ponto II.3.1.4., o qual se dá aqui como integralmente reproduzido. Por isso, os argumentos, apresentados pelo SP, carecem de fundamento.

O SP alega, também, que:

"(...)

3. Omissão de vendas no montante de € 61 888,28 (sessenta e um mil oitocentos e oitenta e oito euros e vinte e oito cêntimos):

a. O contribuinte admite a omissão destas vendas, devida a erro de integração na contabilidade. Contudo, para que tenha possibilidade de demonstrar, em

tempo útil, o sucedido, o contribuinte necessita de dispor do resultado das diligências que estão em curso, conforme referido nos subpontos c, d. e e. do número 1.

Importa referir que não se verificou qualquer erro de integração das facturas emitidas pelo SP, na contabilidade. Nesta medida, só uma conclusão pode ser retirada: o SP reconhece que vendeu artigos sem emitir a respectiva factura, o que vem corroborar as correcções propostas pela IT.

Deste modo, as alegações apresentadas pelo SP carecem de fundamento legal, pelo que se mantêm as correcções propostas no capítulo III.

O SP, no último parágrafo do exercício do direito de audição, vem requer que:

Face ao exposto, deverá ser concedido ao contribuinte o prazo de 60 dias para se pronunciar sobre o Projeto de Correções da Relatório de Inspeção Tributária, de modo a permitir ao contribuinte concluir as diligências que estão em curso, conforme referido nos subpontos c, d. e e., do número 1, do presente requerimento.

O SP foi notificado do indeferimento do requerido através do ofício n.º ..., emitido pela Inspeção Tributária, datado de 16 de Novembro de 2018, devido ao facto de lhe já ter sido concedido o prazo máximo de 25 dias para o exercício do direito de audição, previsto no n.º 6 do artigo 60.º da LGT.

- H)** Na sequência da inspeção, em 06-12-2018, a Administração Tributária emitiu a liquidação de IRC n.º 2018..., no valor de € 231.987,16, e a liquidação de juros compensatórios n.º 2018..., no valor de € 22.931,77, relativas ao exercício de 2015 (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- I)** As liquidações referidas foram notificadas à Requerente por carta registada enviada para a sua sede, não tendo sido notificadas à mandatária designada acima referida (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- J)** Relativamente à divergência detectada entre os valores declarados nos inventários considerados no apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas e os inventários entregues durante o procedimento de inspecção, deveu-se ao ficheiro criado pelo sistema de facturação para comunicação de inventários à Administração Tributária, não ter sido obtido no dia 1 de Janeiro de 2016, mas sim em meados deste mês, e, por deficiência, ter considerado todos os valores facturados desde 01 de Janeiro de 2015 até à data em que foi criado o ficheiro, em vez de considerar apenas, como devia, a facturação até 31 de Dezembro de 2015 (depoimento da testemunha O...);
- K)** Durante Janeiro de 2016 a Requerente vendeu mercadoria e o sistema informático teve em conta a mercadoria existente naquele dia que em que foi criado o ficheiro (depoimento da testemunha O...);
- L)** Nos meses de Janeiro há sempre uma facturação elevada (depoimento da testemunha O...);
- M)** Como o valor do inventário criado perto do final de Janeiro de 2016 era inferior ao valor que existia em 1 de Janeiro, foi considerado no ficheiro comunicado à Administração Tributária um valor das mercadorias vendidas em 2015 superior ao real (depoimento da testemunha O...);
- N)** O software utilizado é aceite pela Administração Tributária (depoimento da testemunha O...);
- O)** A deficiência do sistema informático, que não regista correctamente as vendas até ao final do período que é indicado, só depois da inspecção foi notada, pois foi retirado novamente um ficheiro de inventário relativo ao ano de 2015 e os valores não coincidiam com os anteriormente comunicados à Administração Tributária, tendo o sistema informático considerado outras vendas efectuadas em 12016 (depoimento da testemunha O...);
- P)** Quando a Requerente detectou este erro, decidiu refazer todas as compras de mercadorias e todas as vendas desde o início da faturação da empresa, em Julho de 2014, usando outro software, apurando um resultado de cerca de 63.000 em 2014, enquanto o que tinha sido comunicado à Administração Tributária era 38.998 euros,

- e um resultado de cerca de 400.219 euros em 2015, em que tinha sido comunicado à Administração Tributária era de 56.900 euros (depoimento da testemunha O...);
- Q)** Depois de apurar estas diferenças no inventário, a Requerente apresentou em 21-03-2019 declarações modelo 22 de substituição de 2014 e 2015, que não foram validadas pela Administração Tributária (depoimento da testemunha O...);
- R)** Esta tarefa de refazer o inventário demorou cerca de 3 meses (depoimento da testemunha O...);
- S)** Após a Requerente ter feito as contas referidas alterações relativas a 2014 e 2015, havia correcção a fazer pela Administração Tributária, mas não do valor da que foi efectuada (depoimento da testemunha O...);
- T)** A Requerente apresentou no presente processo uma lista de «*Acumulados de Artigos – Entradas / Saídas*» relativa ao período de 01-01-2015 a 31-12-2015 em que são inventariadas mercadorias no valor total de € 3.131.161,34 (em vez das mercadorias no valor de € 2.932.248,50 que constavam do inventário apresentado a inspecção tributária (documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- U)** A correcção de 14.407,07 euros reporta-se a uma factura de um transitário, incluía direitos alfandegários, sem os discriminar, que a Requerente lançou na contabilidade como sendo custos adicionais da compra, não tendo sido deduzido o IVA, nesse momento (depoimento da testemunha O...);
- V)** Depois de serem obtidos os elementos discriminando os impostos, a Requerente deduziu o valor do IVA na conta de custos e deduziu o IVA em declaração apresentada em 2019 (artigo 116.º do pedido de pronúncia arbitral e depoimento da testemunha O...);
- W)** A deficiente marcação de preços de produtos que constavam do inventário é devida ao facto de nalgumas facturas serem indicados os mesmos códigos para produtos diferentes (depoimento da testemunha O...);
- X)** Depois da inspecção, ao refazer o inventário, a Requerente, criou códigos novos para os artigos que tinham os mesmos códigos para produtos diferentes (depoimento da testemunha O...);

- Y) As facturas emitidas na China são em dólares americanos (depoimento da testemunha O...);
- Z) A factura registada na contabilidade da Requerente como tendo o valor de € 35.200 reporta-se a prestação de serviços à entidade que gere o envio das mercadorias na China (depoimento da testemunha O...);
- AA) A Requerente apresentou um documento em mandarim juntamente com uma tradução em que se refere um «*Contrato de Gestão e Arrendamento de Escritório*» em que a Requerente figura como arrendatária e como senhoria a empresa D..., LTD (documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), em que se refere, além do mais, o seguinte:

Ambas as partes chegaram ao seguinte acordo sobre arrendamento de escritório.

1. A Primeira Outorgante dá de arrendamento à Segunda Outorgante, o escritório sito em ..., Edifício

2. Valor da renda: 5000\$ (cinco mil dólares).

3. A Segunda Outorgante contrata a Primeira Outorgante para gerir os contentores que são utilizados pela Segunda Outorgante, cuja contraprestação é de 4200\$ (quatro mil e duzentos dólares), além de uma comissão por cada contendor de 400\$ (quatrocentos dólares).

4. O salário anual de dois trabalhadores do escritório é de 10000\$ (dez mil dólares).

5. São da responsabilidade da Primeira Outorgante todos os encargos relativos ao consumo de água, electricidade, internet e outros.

IS.RI

6. Forma de pagamento: a Segunda Outorgante pagará à Primeira Outorgante a renda anual e outras despesas no final do ano.

7. O presente contrato tem o prazo de um ano, findo o prazo se ambas as partes concordarem, renova-se automaticamente.

Este contrato é feito dois exemplares, começando a partir do dia 01 de Janeiro de 2015.

- BB)** Em 21-03-2019, a Requerente apresentou uma declaração de substituição relativa ao exercício de 2015 (documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- CC)** Em 08-06-2020, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

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

3.2.1. Os factos referidos no Relatório da Inspeção Tributária constatados pela Administração Tributária consideraram-se provados, de harmonia com o preceituado no artigo 76.º, n.º 1, da LGT.

3.2.2. Não se provou a que se reporta a factura de € 35.200,00 registada na contabilidade, nem que tenha sido paga através da transferência bancária indicada pela Requerente.

Na verdade, o valor da transferência é muito superior, a transferência foi feita para um banco diferente do indicado na factura e a data da transferência é cerca de dois anos posterior à emissão da factura, o que está em contradição com o afirmado pela Requerente em 03-07-2018, em que disse que «*o pagamento desta fatura foi efectuado no ano de 2016*».

Para além disso, o pagamento da factura foi contabilizado em 31-12-2015, como tendo sido feito em numerário e não por transferência bancária.

Por outro lado, a factura refere 35.200 dólares americanos e não 35.200 euros, sendo este o valor pelo qual foi contabilizada.

A isso acresce que a transferência foi realizada a favor de uma entidade denominada P... e não a favor da D..., LTD que é indicada na factura como entidade emitente.

Estes factos justificam que o Tribunal Arbitral forme a convicção de a referida factura não ter sido paga à entidade emitente, quer em numerário, em 21-12-2015, quer posteriormente pela transferência bancária referida pela Requerente.

Para além disso, o facto referido pela Administração Tributária no Relatório da Inspeção Tributária de que «*na realização de um procedimento de inspeção a outro sujeito*

passivo verificou-se que estava contabilizada uma factura com o mesmo número (YD160107), datada de 31-12-2015, emitida pela mesma entidade (D... CO., LTD), no mesmo valor total (35.200,00 USD) com descrição semelhante», corrobora a conclusão de que se trata de uma factura que não corresponde a uma despesa suportada pela Requerente.

A testemunha O..., que é contabilista certificado, aparentou depor com isenção e ter conhecimento directo dos factos que foram dados como provados.

No entanto, no que concerne à referida factura registada como sendo do valor de € 35.200,00, a testemunha não revelou ter conhecimentos seguros, designadamente não explicando a razão pela qual foi registada com o valor de € 35.200,00 quando nela se refere USD 35.200,00, nem esclarecendo as contradições referidas, designadamente relativas ao alegado pagamento.

No que concerne ao documento apresentado pela Requerente em mandarim, com uma alegada tradução, não há qualquer elemento que confirme a idoneidade da pessoa que a assina para efectuar essa tarefa.

De qualquer modo, as contradições referidas quanto ao pagamento da factura levam a concluir que não foi feito o pagamento, quer em numerário em 31-12-2015, como foi contabilizado, quer através da transferência bancária indicada pela Requerente.

3.2.3. Não se provou qual o valor exacto das mercadorias existentes no início e no final de 2015, nem quais as mercadorias que foram vendidas.

Sobre esta matéria, a inspecção tributária detectou divergências entre o valor do inventário contabilizado pela Requerente e os valores dos produtos declarados como vendidos e as "vendas apuradas" pelos Serviços de Inspeção.

Pedidos esclarecimentos à Requerente, apresentou dois novos inventários, um reportado a 31-12-2014 e outro reportado 31-12-2015.

Com base nestes inventários a Inspeção Tributária efectuou correcções por entender que o custo das existências vendidas está sobreavaliado no valor de € 629.662,37.

Em 30-08-2018, a Requerente já alegara, em documento enviado à inspecção tributária que *«Em relação às divergências verificadas nos inventários, após conferirmos os registos, verificámos que no programa de stocks o ficheiro que é extraído apresenta um erro, ou seja,*

quando solicitamos a emissão do ficheiro colocamos o intervalo de datas mas o ficheiro extraído faz o cálculo à presente data, por isso, os ficheiros de inventário que enviámos estão errados».

Em 19-11-2018, no exercício do direito de audição, a Requerente afirmou que

- a *«divergência apurada pelos serviços de Inspeção, resulta do facto de o programa de faturação informático do contribuinte não ter devolvido o inventário à data de 31 de dezembro de 2015, mas, ao invés, à data em que o mesmo foi obtido pelo sistema»;*
- *tinha «desencadeado, junto da empresa de informática responsável pelo programa, diligências no sentido de esta irregularidade ser retificada, de forma a que os inventários pudessem ser quantificados e auditados em qualquer dos períodos referentes ao ano 2015»;*
- se tal não fosse conseguido, a Requerente propunha-se *«efetuar tal apuramento manualmente, sendo certo que não é possível dispor de qualquer destas soluções em tempo útil»*

A Administração Tributária não efectuou qualquer diligência no sentido de confirmar ou infirmar a existência do alegado erro, o que se afigura não ser difícil, quer contactando a empresa que produziu o software, quer, pura e simplesmente, fazendo uma experiência, extraíndo novos *«inventários»* com datas diferentes.

Na verdade, a administração tributária limitou-se a concluir do alegado pela Requerente que *«só podemos concluir que o SP reconhece os erros existentes na rubrica "Inventários", legitimando as correcções propostas».*

É verdade que a Requerente reconheceu erros na rubrica *«inventários»*, mas, o que importava apurar, para a manter a quantificação exacta no montante de € 629.662,37 da correcção efectuada, era se os erros justificavam uma divergência deste montante ou de outro qualquer.

Isto é, a Requerente reconheceu erros, mas não reconheceu que esses erros justificassem uma correcção nesse montante e é manifesto que não há um mínimo suporte lógico para concluir com base na mera existência de erros que se justifica uma correcção no valor referido.

Quanto aos elementos do novo inventário apresentado pela Requerente no presente processo, embora a testemunha O... tenha dito que resulta de um trabalho manual efectuado demoradamente, não há qualquer outro elemento que permita a este Tribunal Arbitral concluir se corresponde ou não à realidade.

De qualquer forma, é seguro que, invocando a Requerente erros de software subjacentes à quantificação efectuada pela Administração Tributária em situação em que era viável comprovar ou não a sua existência, esta quantificação não pode considerar-se correcta sem previamente apurar se existiam ou não os erros invocados.

3. Matéria de direito

A Administração Tributária efectuou uma inspecção a Requerente em que efectuou várias correcções em sede de IRC, em que foram apurados os seguintes valores:

- 1. Gastos suportados com o SP que não são considerados como necessários para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRC. – 14.407,65 €*
- 2. Gastos não aceites para efeitos fiscais relativos a inventários*
 - a. Divergência entre os valores declarados nos inventários considerados no apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (MVMC) e os inventários entregues durante o procedimento de inspecção. – 268.556,07 €*
 - b. Valorização global do inventário final de 2015 por valor inferior ao valor efectivo.- 629.662,37 €*
- 3. Factura emitida não aceite para efeitos fiscais como custo. – 35.200,00 €*
- 4. Omissão de vendas – 61.888,28 €.*

A Requerente apresentou as seguintes conclusões no seu pedido de pronúncia arbitral, em que se sintetiza os fundamentos da sua impugnação.

- 1. Que as diligências anteriormente realizadas no âmbito do procedimento não são válidas, não podendo delas extrair-se os fins pretendidos em virtude dos múltiplos*

vícios de que padecem – violação de lei, erro e preterição de formalidades legais essenciais;

2. A caducidade do poder de tributar relativamente ao exercício de 2015 é da exclusiva responsabilidade da Administração Fiscal, por inércia que lhe é exclusivamente imputável;

3. Que os actos recorridos também padecem de violação de lei, uma vez que não foram validamente notificados ao Sujeito Passivo, devendo ser anulados por ofensa aos invocados princípios, normas e regimes legais fiscais e de direito administrativo e comum, substantivos e processuais, devendo consequentemente ser anulados.

4. Que os pressupostos de facto e de direito que estão na base das correcções em sede de IRC que suportam as liquidações impugnadas não correspondem à verdade, conforme se demonstrou, devendo por isso ser parcialmente anuladas e substituídas por outras, de acordo com o mapa junto como doc. 14 conforme resulta provado.

Os vícios que a Requerente invoca são os seguintes:

- a) nulidade e ineficácia da notificação dos actos tributários e consequente caducidade do direito de liquidação;
- b) erro quanto aos fundamentos das correcções por
 - a situação da despesa em que foi contabilizado IVA dedutível no valor de € 14.407,65 ter sido regularizada posteriormente através de declaração de substituição apresentada em Fevereiro de 2019;
- c) Os gastos não aceites relativos a inventários terem subjacente uma deficiência informática, que foi corrigida com o inventário apresentado pela Requerente no presente processo e pela apresentação de uma declaração de substituição;
- d) Quanto à factura emitida não aceite para efeitos fiscais como custo de 35.200,00 €, o contrato apresentado justificará o pagamento;
- e) No que concerne à omissão de vendas a questão está prejudicada pela contabilidade refeita.

3.1. Vícios procedimentais

3.1.1. Falta de notificação da liquidação

As liquidações de IRC e juros compensatórios foram notificadas à própria Requerente em Dezembro de 2018 através de carta registada (documentos n.ºs 1 e 2).

A Requerente defende que a notificação deveria ter sido efectuada à mandatária que designou no procedimento de inspecção e não à própria Requerente, pelo que entende que as notificações efectuadas não são eficazes.

Porém, a Requerente não tem razão, em face da jurisprudência que tem vindo a adoptar o Supremo Tribunal Administrativo:

Os actos de liquidação praticados no seguimento de um procedimento de inspecção tributária em que tenha sido constituído mandatário tributário são actos intrinsecamente ligados àquele procedimento, mas que gozam de autonomia jurídico-procedimental em relação ao mesmo, uma vez que o procedimento de inspecção tributária termina com a assinatura do relatório final da inspecção, onde são sistematizados os factos detectados e sua qualificação jurídico-tributária, e o sancionamento superior das suas conclusões.

II – A referida autonomia jurídico-procedimental daqueles actos de liquidação adicional determina que a sua eficácia, nos casos em que tenha sido constituído mandatário tributário no âmbito do procedimento de inspecção tributária, dependa apenas de notificação dos mesmos segundo a regra geral da notificação dos actos tributários do artigo 36.º, n.º 1 do CPPT, e não de notificação ao mandatário tributário nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 40.º do CPPT. (¹)

Assim, de acordo com esta jurisprudência, a que se adere e para cuja fundamentação se remete, as liquidações foram adequadamente notificadas à Requerente.

¹ Acórdão de 22-01-2020, processo n.º 915/16.4BEBRG 0183/18.

No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20-04-2020, proferidos nos processos 0215/14.4BEPNF e 02509/14.0BEPRT.

Com estas notificações efectuadas à própria Requerente está assegurado o direito constitucional à notificação dos actos lesivos que garante o artigo 268.º, n.º 3, da CRP.

Por outro lado, sendo as liquidações actos posteriores e autónomos em relação ao procedimento de inspecção, não releva para efeitos de notificação daqueles actos a designação de mandatária efectuada para o procedimento de inspecção, como decorre da referida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, devendo aplicar-se o regime geral previsto no artigo 38.º do CPPT e não o previsto no artigo 40.º do mesmo do Código (nem o do artigo 253.º do CPC, que só tem aplicação nos processos judiciais).

Nos termos do n.º 3 do artigo 38.º do CPPT, *«as notificações (..) relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada»* e a notificação é feita ao contribuinte, como decorre do n.º 1 do artigo 36.º do mesmo Código.

Assim, estando-se perante uma situação enquadrável no n.º 3 do artigo 38.º, a notificação por carta regista dirigida ao próprio contribuinte é um meio adequado de notificação.

Sendo este o regime legal, que foi aplicado, não se vislumbra que tenha ocorrido a invocada violação do princípio da congruência, pois não há qualquer obstáculo a que a designação de mandatário para um procedimento tributário determinado, apenas seja relevante até ao termo desse procedimento.

3.1.2. Falta de fixação da matéria tributável

A Administração Tributária efectuou no Relatório da Inspecção Tributária a quantificação da matéria tributável e notificou o Relatório à mandatária designada pelo Requerente para a representar no procedimento tributário de inspecção (página 1 do documento n.º 10).

Nessa notificação foi referido, além do mais, que se reportava às *«correcções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a métodos*

indirectos, cujos fundamentos constam do referido relatório. A breve prazo, os serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira procederão à notificação da liquidação respectiva (...)».

Assim, resulta dos autos que foi efectuada notificação da quantificação da matéria tributável, em 21-11-2018, antes de ser emitida a liquidação.

Por outro lado, a possibilidade de revisão da fixação da matéria tributável, prevista no artigo 91.º da LGT, apenas é aplicável **quando forem utilizados métodos indirectos pela Administração Tributária**, como decorre do seu n.º 1, ao referir a possibilidade de «*solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos*».

Neste caso, a fixação da matéria tributável foi efectuada sem recurso a métodos indirectos, pelo que não havia que aguardar o decurso do prazo para pedir a revisão da matéria tributável, antes de emitir a liquidação.

Isto é, a fixação da matéria tributável notificada com o Relatório da Inspeção Tributária, constitui a fixação definitiva pela Administração Tributária da matéria tributável para efeitos da liquidação, pelo que tendo sido validamente notificada aquela fixação em 22-10-2018, não havia qualquer circunstância que afastasse a possibilidade de emissão das liquidações em 04-12-2018.

Não ocorre, assim, qualquer vício quanto à possibilidade de emitir as liquidações.

3.1.3. Falta de indicação dos meios de defesa da contribuinte nas notificações dos actos tributários

Não é perfeitamente perceptível a que se refere a Requerente ao falta de indicação dos meios de defesa da contribuinte nas notificações dos actos tributários.

De qualquer modo, na notificação da liquidação de IRC, que inclui os juros compensatórios, refere-se que «*pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do CIRC e 70.º e 102.º do CPPT*».

Se a Requerente entendia que esta indicação era insuficiente, poderia ter feito uso do meio previsto no artigo 37.º do CPPT, no prazo de 30 dias previsto no seu n.º 1, para a obter esclarecimentos adicionais.

Não tendo feito qualquer requerimento ao abrigo desta norma, no prazo de 30 dias a conta da notificação, ficou sanada qualquer hipotética insuficiência da notificação, pois caducou o direito de a Requerente pedir esclarecimentos adicionais.

3.1.4. Caducidade do direito de liquidação

«O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro» (artigo 45.º, n.º 1, da LGT).

«O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário» (n.º 4 do mesmo artigo, no que aqui interessa).

Assim, relativamente ao exercício de 2015, o prazo de caducidade iniciou-se em 01-10-2016 e terminava em 31-12-2019 (e não em 01-01-2019, como erradamente entende a Requerente), mesmo sem contar a suspensão durante o procedimento de inspecção que decorre do artigo 46.º, n.º 1, da LGT.

A liquidação foi notificada em Dezembro de 2018 e, por isso, foi efectuada mais de um ano antes do termo do prazo de caducidade.

Improcede, assim, a arguição deste vício.

3.2. Gastos suportados com o Sujeito Passivo que não são considerados como necessários para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRC – € 14.407,65

A Requerente contabilizou como gasto uma factura em que estava incluído o valor de € 14.407,65 de IVA, que podia ser deduzido.

A Administração Tributária efectuou uma correcção por entender que a despesa com esse montante de IVA não era incorrida ou suportada para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, pelo que a dedutibilidade era afastada pelo n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

A Requerente reconhece que o referido montante de IVA não deveria ter sido considerado como gasto e que já efectuou correcção, deduzindo o IVA em declaração de substituição apresentada em 2019, como confirmou a testemunha O... .

Neste contexto, tem de reconhecer-se que o montante referido foi indevidamente considerado gasto.

Por outro lado, o facto de a Requerente ter ulteriormente ter deduzido o IVA confirma que não há fundamento para a consideração daquele gasto, que a Requerente não suportou.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

3.3. Gastos não aceites para efeitos fiscais relativos a inventários - € 629.662,37

Como se disse na fundamentação da decisão da matéria de facto, não há qualquer fundamento para considerar que a quantificação efectuada pela Administração Tributária relativamente aos inventários corresponda à realidade.

Como decorre dos artigos 87.º, n.º 1, alínea b), e 88.º, alínea a), da LGT, a avaliação directa pressupõe a possibilidade «*comprovação e quantificação **directa e exacta** dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável*» de qualquer imposto», devendo efectuar-se a avaliação indirecta quando essa quantificação exacta não seja viável, designadamente por «*inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade*» ou «*irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal*».

No caso em apreço, está-se perante uma situação enquadrável nestas normas, pois, para além de terem sido apresentados aos serviços de inspecção dois inventários com valores diferentes, a Requerente veio dizer no exercício do direito de audição que não correspondiam à realidade por deficiência da aplicação informática utilizada para os elaborar.

Assim, está-se perante uma situação em que não é possível apurar com segurança a realidade necessária para a quantificação *directa e exacta* da matéria tributável, pelo que a

solução imposta por lei é a quantificação através de métodos indirectos e não a utilização de valores relativamente aos quais não há qualquer garantia de que correspondam a realidade e, por isso, assegurem uma quantificação exacta.

Neste contexto, tendo sido utilizados métodos directos e havendo fundadas dúvidas sobre a correspondência à realidade do valor do inventário utilizado para quantificar a matéria tributável, impõe-se a anulação das liquidações de IRC e juros compensatórios, nas partes em que assentam nesta correcção, por força do preceituado no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

3.4. Factura não aceite para efeitos fiscais como gasto no valor de € 35.200,00 e tributação autónoma no valor de € 17.600,00

Relativamente à factura no valor de € 35.200 USD, que foi contabilizada como sendo de € 35.200,00, já se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto que não tem qualquer credibilidade, não podendo considerar-se justificada a saída de meios financeiros em numerário em 31-12-2015 com base nela.

Neste contexto, foi adequada a correcção efectuada pela Administração Tributária e a aplicação da respectiva tributação autónoma, nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, pois não está documentalmente provado o destino que foi dado à quantia de € 35.200,00 que naquela data foi retirada da conta # 111 Caixa e, por isso, trata-se de uma despesa não documentada.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questões.

3.5. Omissão de vendas – 61.888,28 €

A Administração Tributária entendeu que havia omissão de vendas declaradas pela Requerente, no período de 2015, com base nos elementos recolhidos no software "Facturação/Gestão de Stocks", respeitantes a compras e vendas de bens, com o mesmo "código de artigo", e nos bens declarados nos inventários.

Pelo que se referiu relativamente aos inventários, não merecem credibilidade que permita a sua utilização para determinação da matéria tributável por métodos.

Não se sabe, assim, se houve omissão de declaração de vendas e, a existir, se a omissão foi de vendas no valor referido.

Por isso, de harmonia com o preceituado no artigo 100.º, as dúvidas sobre a quantificação da matéria tributável têm de ser valoradas processualmente a favor da Requerente, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, que estabelece que *«sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado»*.

Procede, assim o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

3.6. Princípios da igualdade e tributação segundo a capacidade contributiva

A Requerente faz referências aos princípios da igualdade e da tributação segundo a capacidade contributiva, mas não demonstra de que forma é que eles podem ter sido violados pela actuação da Administração Tributária.

Na verdade, quanto aos vícios que são julgados improcedentes não se vislumbra como possa equacionar-se a violação desses princípios, pois as regras aplicadas, quer quanto à caducidade direito de liquidação, quer quanto às exigências procedimentais, quer quanto à imposição de organização da contabilidade, são aplicáveis generalizadamente.

Por isso, não ocorre violação daqueles princípios.

4. Decisão

Pelo exposto, o pedido de pronúncia arbitral procede apenas

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto às correcções referentes a gastos não aceites para efeitos fiscais relativos a

- inventários, no valor de € 629.662,37, e omissões de vendas, no valor de 61.888,28 €;
- b) Anular parcialmente a liquidação de IRC relativa ao ano de 2015 com o n.º 2018 ... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2018 ..., nas partes em que têm como pressupostos as referidas correcções;
- c) Julgar improcedente pedido de pronúncia arbitral quanto às restantes questões e absolver a Administração Tributária dos respectivos pedidos.

5. Valor do processo

Não tendo sido impugnado o valor indicado pela Requerente, de harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da causa em **€ 254.918,93**.

6. Custas

O pedido de pronúncia arbitral improcede quanto à tributação autónoma no valor de € 17.600,00 e ao valor de IRC de € 11.161,58, correspondente às correcções à matéria tributável de IRC no valor de € 49.607,65 (€ 14.407,65 + € 35.200,00), tendo em cota as taxas de IRC de 21% e de derrama municipal de 1,5%). Assim, o pedido de pronúncia arbitral procede quanto ao valor de € 28.761,58 (além da respectiva proporção de juros compensatórios).

E o pedido de pronúncia arbitral improcede quanto a correcções à matéria tributável no valor de € 691.550,65 (€ 626.662,37 + € 61.888,28), a que corresponde o imposto de IRC e derrama de 155.598,90 (IRC à taxa de 21% e derrama municipal de 1,5%) (além dos juros compensatórios, nas mesmas proporções).

Assim, nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 15,60% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 84,40%.

Lisboa, 05-04-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Ricardo Marques Candeias)

(Jónatas Machado)