

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 448/2020-T

**Tema: IRC/IVA: Ocultação de Rendimentos; Gasto com financiamentos;
Disposições patrimoniais gratuitas a favor de terceiros.**

SUMÁRIO:

- I. Não serão de aceitar as correcções por omissão de rendimentos, quando não se verifica que tenham sido afectadas as demonstrações financeiras da Requerente do período, nem em contas de balanço, nem em contas de resultados.*
- II. A omissão de rendimentos poderia ser sustentada pelo recebimento de valores que não foram facturados, desde que em tal se fundamente a inspecção tributária.*
- III. O artigo 23.º do CIRC aplicável (redacção 2016), não legitima a desconsideração de encargos com financiamentos que não se demonstre que não foram aplicados na exploração do sujeito passivo, em função de disposições patrimoniais gratuitas, ou abaixo do custo, que o sujeito passivo efectue, a favor de entidades relacionadas ou de terceiros.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 09 de Setembro de 2020, A..., LDA., NIPC..., com sede na ..., Rua...,, ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante,

abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação, referentes ao ano fiscal de 2016, no valor total de € 206.711,11:

- a. liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2020...; e
- b. liquidações de IVA e juros compensatórios n.ºs 2020..., 2020..., 2020..., 2020...

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:
 - a. A situação identificada pela AT, como omissão de rendimentos (G...), se deveu, unicamente, a um erro no lançamento contabilístico;
 - b. Nas situações identificadas pela AT como ocultação de rendimentos com viaturas, não houve quaisquer rendimentos ocultados;
 - c. As situações identificadas pela AT como encargos não devidamente documentados, incluem o valor de € 2,861,25, relativo a seguros, que se encontra devidamente documentado, bem como o valor de € 36,189,24, relativo à Sociedade Portuguesa de Autores;
 - d. Os gastos de financiamento e de imposto de selo não aceites pela AT, estão relacionados com a actividade da Requerente;
 - e. As liquidações de IVA, fundando-se nas correcções de IRC relativas à ocultação de rendimentos com viaturas, deverão ser, pelas mesmas razões, anuladas.
3. No dia 10-09-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 30-10-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 02-12-2020.
7. No dia 19-01-2021, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 15-06-2021, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerente, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade comercial por quotas dedicada à “angariação, organização e promoção de leilões de bens móveis e imóveis, compra e venda de bens móveis e imóveis, novos e usados, e revenda dos adquiridos para esse fim”.
- 2- No âmbito da sua atividade, normalmente a Requerente leiloeira oportunidades, sendo todos os lotes colocados à venda por €1,00.
- 3- No que diz respeito a viaturas, normalmente são celebrados contratos com os fornecedores e é definido um preço mínimo de venda ao público, sendo que o valor mínimo de alienação é normalmente atribuído pelo fornecedor.
- 4- Atingido esse valor, as viaturas são vendidas ao melhor preço obtido através de leilão.
- 5- No âmbito dos contratos celebrados com proprietários de viaturas, muitas vezes a Requerente efectua adiantamentos que têm a finalidade de dissuadir os proprietários de tentar vender as referidas viaturas por outras formas.
- 6- A viatura de marca ... (encarnado), com a matrícula ..., faz parte de um lote de viaturas que foi colocada em leilão pelo fornecedor B... S.A. (contrato n.º 141001), e que incluía as seguintes viaturas:

Quant.	Identificação dos bens
1	... ; ... ; Fevereiro 2010; 38.400kms; PVP 54.900€
1	... ; ... ; Março 2007; 55.000Kms; PVP 86.900€
1	... ; ... ; Abril 2010; 126.000kms; PVP 38.900€
1	... ; ... ; Março 2003; 85900kms; PVP 38.900€
1	... ; ... ; Maio 2003; 16.900kms; PVP 16.900€
1	... ; ... ; Setembro 2011; 40.000kms; PVP 229.900€
1	... ; ... ; Janeiro 2009; 35.000kms; PVP 91.900€

- 7- Ao abrigo deste contrato, foi efectuado, a favor do proprietário do lote, um adiantamento no valor de € 349.941,00, foi efectuado o registo de propriedade da viatura ..., a favor da Requerente.

- 8- O adiantamento efectuado relativamente a todas as viaturas, e não apenas à de matrícula
- 9- No que diz respeito à viatura ..., o leilão não atingiu o valor de referência que havia sido combinado entre as partes.
- 10- A mesma teve um interessado, que a 18 de Novembro de 2016, ofereceu o valor de € 170.000,00.
- 11- A viatura...– com a matrícula ...–nunca foi entregue à Requerente para ser colocada em leilão e foi vendida pela B..., SA.
- 12- A viatura ...– com a matrícula ...–nunca foi entregue à Requerente para ser colocada em leilão e foi vendida pela B..., SA;
- 13- A viatura...– com a matrícula ...- viatura nunca foi entregue à Requerente para ser colocada em leilão, e foi vendida pela B..., SA, tendo o valor da venda desta viatura sido remetido à Requerente para amortizar o adiantamento inicial, por transferência (de €45.000,00) em 21-08-2014.
- 14- A viatura...– com a matrícula ..., foi entregue à Requerente, entrou em leilão e foi vendida por €29.600,00;
- 15- A viatura...– com a matrícula..., nunca foi entregue à Requerente para ser colocada em leilão e foi vendida pela B..., SA;
- 16- A viatura...– com a matrícula ...- nunca foi entregue à Requerente para ser colocada em leilão e foi vendida pela B..., SA.
- 17- Em substituição das viaturas não entregues, e cujo valor de venda não foi transferido, a B... entregou, em substituição, as seguintes viaturas:
 - a. ... – com a matrícula ...- que foi vendida por €16.000,00;
 - b. ...– com a matrícula ...– que foi vendida por €10.700,00;
 - c. ...– com a matrícula...– que foi vendida €21.619,00.
- 18- Os valores recebidos da B..., ou provenientes da venda de viaturas entregues por esta, foram abatidos ao adiantamento feito inicialmente.
- 19- A viatura de marca..., com a matrícula..., foi colocada em leilão pelo fornecedor C... .
- 20- Na altura da entrega da viatura, foi efetuado um adiantamento no valor de € 27.500,00.

-
- 21- A viatura foi colocada em leilão em 2013 e não foi vendida por não ter atingido o valor de referência, combinado entre as partes.
- 22- A referida viatura ficou no armazém da Requerente, até que o Sr. D... apresentou uma proposta de aquisição desta viatura, constituída pela entrega de uma viatura ... (que posteriormente foi colocada em leilão e vendida e devidamente faturada) e pela entrega de vários cheques pré-datados e uma entrada inicial.
- 23- No decorrer deste tempo a viatura esteve em nome da Requerente, até ao pagamento total da viatura ser efetuado, passado nessa data para nome do adquirente.
- 24- O valor do negócio foi de € 24.760,00, integrando as seguintes parcelas:
- i. Entrega da viatura para permuta ... (matrícula...) - € 10.700,00;
 - ii. Entrada: € 5.000,00;
 - iii. Prestações (12 x € 755,00 mês) € 9.060,00;
- 25- A Requerente não apresentou factura da venda da viatura com a matrícula
- 26- De acordo com o registo automóvel, a alteração do registo de propriedade ocorreu em 06-09-2016.
- 27- A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção no âmbito da ordem de serviço n.º OI2019... .
- 28- Do relatório de inspeção, consta, para além do mais, o seguinte:

III.1.3 Omissão de rendimentos (alienação de viaturas)

No exercício de 2016, ocorreu o fim da propriedade de viaturas registadas em nome da A... tendo-se concluído da análise dos elementos e esclarecimentos remetidos pelo sujeito passivo e por terceiros, ou na falta destes, a omissão de rendimentos, conforme explicado em seguida:

a) Matricula ...

O sujeito passivo, em relação a esta viatura, apresentou contrato de prestação de serviços para entrega e venda de bens em leilão da B... SA (sem data e mera fotocópia), a qual indica relativamente a esta viatura o valor de €229.900,00 de um total de 7 lotes com valor de €558.300,00. Refere ainda que, foi pago um adiantamento no valor de €361.000,00 e que o valor da prestação de serviços da A... seria de €10.830,00, pela preparação e divulgação do leilão. Acerca do valor de €361.000,00, refere o valor entregue de €350.170,00 - €229,00 (seguro) = €349.941,00. Mais adiante afirma que, com esse adiantamento a propriedade dos lotes é transferida para a A... Acrescenta que, esses lotes podem ser retirados do leilão com a devolução do adiantamento (pela B... SA), indicando o valor de €361.000,00, até ao dia 22/06/2014. (email de 31/01/2020, entrada n.º 2020 ...)

Essa viatura foi alienada pelo preço de €169.000,00 (preço do lote), tendo acrescido a este valor a comissão do comprador + IVA, conforme fatura FA A2016/14284, de 18-11-2016. O sujeito passivo

A... não remeteu fatura da comissão do fornecedor e respetivo pagamento, neste caso a B... SA, não obstante ter sido notificado para o efeito (n/ notificação pessoal de 05/12/2019, ponto 4.2 i), nota de rodapé). O proprietário da viatura anterior à A..., conforme registo automóvel, era sujeito passivo singular, que na sequência de circularização, indicou somente venda desta à B... SA em 2014, não tendo sido possível efetuar circularização desse último.

Deste modo, atendendo ao valor efetivo do adiantamento que consta no referido contrato de €349.941,00 e se considerarmos que à referida viatura, com matrícula ..., ao qual tinha sido atribuído um valor de €229.900,00, teve um valor de venda em leilão de €169.000,00, falta justificar o valor remanescente de €147.459,00² desse lote de viaturas (que inclui os €10.830,00, pela preparação e divulgação do leilão e €229,00 de seguro, cuja emissão de faturação pela A... à B... também não foi comprovada).

Nos termos do art.º 10º do Regime Especial de tributação da margem (Decreto lei n.º 199/96 de 18 de Outubro) o valor tributável das transmissões de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção ou de antiguidades é constituído pelo montante faturado ao comprador, nos termos do art.º 12º, deduzido nos termos da alínea a) do montante líquido pago ou a pagar pelo organizador de vendas em leilão, determinado nos termos do art.º 11.

De acordo com o art.º 11º desse regime, o montante líquido pago ou a pagar pelo organizador de vendas em leilão ao seu comitente é igual à diferença entre:

- a) O preço de adjudicação do bem em leilão; e
- b) O montante da comissão obtida ou a obter, pelo organizador de venda em leilão, do respectivo comitente, de acordo com o estabelecido no contrato de comissão de venda.

Conforme o disposto no n.º 3 e 4 do art.º 12º desse regime, o organizador de vendas em leilão a quem for transmitido o bem, nos termos de um contrato de comissão de venda em leilão, deve apresentar um relatório ao seu comitente, sendo que esse relatório deve identificar os intervenientes no contrato e indicar, nomeadamente, o preço de adjudicação do bem, deduzido o montante da comissão obtida ou a obter do comitente, substituindo a fatura que este, no caso de ser sujeito passivo, deveria entregar ao organizador da venda em leilão.

A contabilidade não revela as contas de terceiros que permitam o controlo previsto e exigível no art. 13.º do Regime Especial, que refere:

" Os organizadores de vendas em leilão que efectuem transmissões de bens nas condições previstas no artigo 9.º são obrigados a registar, em contas de terceiros e devidamente justificados:

² Valor de reembolso não comprovado: €558.300,00-(€229.900,00-€169.000,00)-€349.941,00= €147.459,00.

- a) Os montantes obtidos ou a obter do comprador do bem; e
- b) Os montantes reembolsados ou a reembolsar ao comitente."

Relativamente a alienação da referida viatura não foram contabilizados quaisquer rendimentos, pelo SP, quanto a comissão do vendedor, tendo só contabilizado a comissão do comprador, nem foi comprovado ter sido o montante pago pelo lote totalmente reembolsado ao comitente, nem a consideração em rendimentos da aludida prestação de serviços acrescida dos encargos com seguros.

Ora, estando a referida viatura inserida no valor global do citado contrato de prestação de serviços e dado a A... somente ter indicado o valor de adiantamento efetivo de €349.941,00, face ao exposto anteriormente, considera-se omissão de rendimentos com IVA incluído no restante valor de €147.459,00, no exercício de 2016, ou seja de €119.885,36 (=€147.459,00/1,23), o que constitui infração ao disposto no art.º 20º do CIRC.

Em relação a este ponto *vide anexos 2 e 3.2.*

c) Matrícula ...

Conforme exposto no ponto II.3.3 D.3) deste relatório, relativamente a esta viatura, não foi apresentada fatura de venda da viatura.

A A... indicou que a viatura foi colocada à sua consignação, mas a declaração apresentada de 04/05/2015, está assinada pela A... enquanto declarante e não como consignatário, estando ainda o espaço da assinatura do consignatário em branco. De realçar que o proprietário anterior à A... era a H... Lda- NIF Na referida declaração para viatura à consignação é declarado ter sido entregue a viatura identificada (matrícula ...), à consignação nas instalações da I... Lda, com morada na ... Coimbra, para efeitos de promoção e publicitação até à sua venda.

Por seu lado, D..., na sequência de circularização, indicou que a aquisição foi efetuada à A..., conforme indicou no ponto 1º do seu email e acrescentou que a aquisição foi efetuada diretamente à leiloeira identificada já que era a proprietária do veículo e não decorreu de qualquer processo de leilão, no ponto 3º. (email de 31/01/2020, entrada n.º 2020)

Concluiu-se, conforme já exposto no ponto II.3.3 D.3) deste relatório, que a venda a D... ocorreu pelos seguintes montantes:

- Entrega viatura para permuta ... (matrícula ...): €10.700,00;
 - Entrada:€5.000,00;
 - Prestações:€9.060,00
- 24.760,00

Considerando que, no requerimento do registo automóvel foi indicado a data do facto em 06/09/2016 e o sujeito passivo vendedor a A... e o comprador D... - NIF ..., considerou-se a omissão de rendimentos com IVA incluído no exercício de 2016, pelo valor referido de €24.760,00, ou seja de €20.130,08 (=€24.760,00/1,23), nos termos do art.º 20º do CIRC.

Assim, deste ponto resulta correção à matéria tributável no montante de €261.966,66 (€119.885,36 +€121.951,22 + €20.130,08).

Em relação a este ponto *vide anexos 2 e 3.2.*

III.1.4 Encargos não devidamente documentados

Foram contabilizados pelo sujeito passivo os seguintes encargos, não devidamente documentados, conforme descrito na tabela seguinte:

Contas	Data	Diário	N.º Diário	Valor		
6221 Trab.Especializados	30-09-2016	33	90236	801,10	1	*1
6222 Publicidade e Propaganda	30-09-2016	33	90238	514,29	4	*1
62511 Desl.Estadas	30-09-2016	33	90234	2.793,06	6	*2
	30-09-2016	33	90237	1.400,71	7	*1
	30-09-2016	33	90238	255,35	8	*1
	30-09-2016	33	90240	30,50	9	*1
626321 Seguros-r.a.p-acelte tot.	30-09-2016	33	90239	227,54	10	*3
626352 Seguros-r.via.-N/acelt.tot	31-10-2016	63	100001	891,17	11	*3
6818 Outros impostos Indiretos	31-12-2016	63	120003	36.189,24	15	*3
6911 Juros financiamento obtidos	30-06-2016	33	60068	545,99	16	*3
	30-09-2016	33	90239	1.277,20	19	*3
6988 Outros	30-06-2016	33	60068	72,80	23	*3
	30-06-2016	33	60068	36,40	24	*3
	30-06-2016	33	60068	72,80	25	*3
	31-07-2016	33	70079	514,84	26	*3
	30-09-2016	33	90234	70,42	24	*2
	30-09-2016	33	90235	39,84	25	*1
				45.733,25		

Obs. *1 Tem somente arquivado extrato bancário de movimento cartão como suporte (vide anexo 3.3)
*2 Não tem arquivado qualquer suporte
*3 Só tinha apresentado documento interno (de lançamento) (vide anexo 3.3)

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 23-A do CIRC, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º. Por sua vez o art.º 23 do CIRC refere, no n.º 3 que os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito e no n.º 4 define que no caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

- Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;
- Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;
- Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;
- Valor da contraprestação, designadamente o preço;
- Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

Em relação aos referidos encargos foi solicitada a apresentação de documento de suporte válido (fatura), para comprovação do gasto, atendendo ao disposto no art.º 23-A n.º 1 alínea b) e c) do CIRC, conforme ponto 1 da n/ notificação pessoal de 05/12/2019.

Em resposta, apresentou documentos nos emails 1, 2 e 3, com anexos 1 a 8, de 30/12/2019 (*Vide anexo 3.3*), sendo que não refere concretamente a que verbas, dos gastos não documentados ou indevidamente documentados, referenciados na tabela nesse ponto, da referida notificação, com números 1 a 25, pretendem justificar e em que montantes. Foi o sujeito passivo alertado para o facto através de email de 15/01/2020, no ponto 1 (*vide anexo 2*). Este remeteu emails de 24/01/2020 (emails 1 e 4) e de 27/01/2020, com elementos referentes a estes pontos, subsistindo a existência de encargos não devidamente documentados referenciados na tabela apresentada neste ponto deste relatório, seguindo-se a análise dos elementos apresentados pelo sujeito passivo, relativamente a estes:

- **Ponto 1.01** (lançamento 33-90236, valor €801,10)- Conta Trabalhos Especializados: O sujeito passivo no email de 24/01/2020 (21h16) relacionou rubricas que perfazem o valor de €801,10 (em 1.2), conforme descritivo do extrato bancário do movimento do cartão, arquivado na contabilidade, acrescentando em relação às verbas da J... e à K..., que se trata de alojamento do site da empresa; em relação à verba da ... indica que trata-se de aquisição de máquina fotográfica. Os documentos apresentados neste ponto tratam-se de meras encomendas, não identificando sujeito passivo A... Lda e identificando ao invés L... ou outra empresa (M...), não constituindo documento de suporte válido nos termos dos n.os 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, respeitando somente aos fornecedores K... e N... ;

- **Ponto 1.04** (lançamento 33-90328, valor €514,29)- Conta Publicidade e Propaganda: O sujeito passivo apresentou exclusivamente elementos do facebook. As verbas referenciadas no valor de €514,29, respeitam à ..., pelas anotações no extrato bancário de suporte.
- **Ponto 1.06** (lançamento 33-90234, valor €2.793,06)- Conta Deslocações e Estadas: documentos apresentados pelo sujeito passivo não constituem documentos de suporte válido. Apresentou faturas proforma (29-899, de 22/06/2016 e 29-936, de 22/06/2016), que perfazem valor de €3.627,00, um dos quais respeita a uma fatura definitiva de €1.942,00 que já serviu de suporte ao lançamento 33-60015, nessa conta (vide documento no *anexo 3.6*); outro documento apresentado trata-se de mera encomenda (à k...) e sem qualquer relação com esta rubrica.
- **Ponto 1.09** (lançamento 33-90240, valor €30,50)- conta Deslocações e Estadas: O sujeito passivo reproduziu o descritivo das verbas que perfazem esse montante, expressas no extrato bancário dos movimentos do cartão, arquivado na contabilidade. Apenas apresentou elementos para justificar a verba de €182,07, de um total de €212,57, sendo o restante indevidamente documentado.
- **Ponto 1.10** (lançamento 33-90239, valor €227,54)- conta Seguros – r.a.p aceit tot.: A verba não justificada ascende a €227,54 de seguros de acidentes de trabalho, sendo que no documento apresentado neste ponto, que indica período de 01/10/2016 a 31/12/2016, já foi considerado no lançamento 33-90167, de 30-09-2016, na conta 6362, no valor de €453,40.
- **Ponto 1.11** (lançamento 63-100001, valor €891,17)- conta Seguros – r.via.- N/ aceit.tot.: verba em questão no valor de €891,17, documentos apresentados perfazem €712,42, sendo que conforme anotações nos próprios documentos estes já foram considerados em outros lançamentos³ na conta 626352, pelo que não poderão justificar as verbas em questão no lançamento 63-100001. Em relação ao valor de €222,08, respeitante à proposta de seguro automóvel ligeiro, com matrícula ..., com indicação de periodicidade mensal e com início em 16/09/2016, esse para além de não constituir documento de suporte válido, já havia sido considerado mensalmente na conta 626352, conforme lançamentos 33-100.002, 33-100.003, 33-110010, 33-120044.

Por emails de 30/12, tinham sido ainda remetidos outros elementos não justificativos:

- Anexo 1: Elementos da ... Inclui fatura n.º 1598, de 20/07/2016, no valor de €2.704,00, sendo que já serviu de suporte ao lançamento n.º 41-70019, para contabilização de gasto na conta 6222, nesse valor, pelo que estará duplicado. Restantes documentos apresentados não constituem documentos de suporte válido para contabilização de gastos, atente o disposto no n.º 3 e n.º 4 do art.º 23 do CIRC, não tendo o descritivo dos serviços prestados e tratando-se de recibos de transações em dólares, não permitindo ainda efetuar correlação com tabela de gastos não documentados ou indevidamente documentados referida.

- Anexo 2: Elementos de seguros da Tranquilidade, referente à viatura com matrícula ..., já referidos anteriormente no ponto 1.11, cuja apólice indica início em 16/09/2016, duração ano e seguintes e periodicidade de pagamento mensal. Indica prémio do contrato no valor de €222,08. Para além da necessidade de periodização económica, preconizada no art.º 18º do CIRC, em função da duração do seguro que abrange 2 exercícios económicos, o seguro desta viatura tinha sido considerado mensalmente, na conta 626352- Seguros viaturas (lançamentos 33-100002, de 31/10/2016; 33-100003, de 31/10/2016; 33-110010, de 30/11/2016 e 33-120044, de 31/12/2016), pelo que haveria duplicação do gasto.

...

...

- Anexo 3- Elementos referentes ao lançamento 63-100001, sendo documentos apresentados relativos a seguros de responsabilidade civil, aceites relativamente a esta verba 1.12 da tabela da n/ notificação, pelo que não foram incluídos na tabela de correção deste relatório.

- Anexos 4 a 8: Faturas do ..., emitidas em nome do sujeito passivo, não refere que verbas e em que montante se destinam as mesmas justificar, não sendo possível efetuar correlação direta com a tabela apresentada.

Relativamente às restantes verbas enunciadas na tabela de correção, deste ponto do relatório, o sujeito passivo não apresentou os correspondentes documentos justificativos.

Face ao exposto não são aceites fiscalmente encargos não devidamente documentados no valor de €45.733,25, nos termos do art.º 23º- A n.º 1 c) do CIRC.

Em relação a este ponto vide anexos 2 e 3.3.

III.1.6 Gastos de Financiamento e de imposto de selo não aceites

i) Empréstimos obtidos

O sujeito passivo, no exercício de 2016, apresentava os seguintes saldos, em contas de financiamentos obtidos (conta 25):

Conta	Descrição	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo Débito	Saldo Crédito
25	Financiamentos obtidos	134 188,41	3 000 000,00	0,00	2 865 811,59
251	Instituições de crédito e sociedades fin.	134 188,41	3 000 000,00	0,00	2 865 811,59
2511	Empréstimos bancários	134 188,41	3 000 000,00	0,00	2 865 811,59
25111	Empréstimos bancários-mercado nacional	134 188,41	3 000 000,00	0,00	2 865 811,59
251111	Empréstimos bancários-curto prazo	134 188,41	3 000 000,00	0,00	2 865 811,59
2511111	Banco ...	107 000,00	2 800 000,00	0,00	2 693 000,00
2511112	Emp. bancários-ep- livranças	27 188,41	200 000,00	0,00	172 811,59

A coluna de movimentos a crédito refere o valor dos empréstimos obtidos que ascendem a €3.000.00,00, a coluna de movimentos a débito as amortizações efectuadas ao empréstimo e a coluna de saldo crédito o valor em dívida destes.

Foram apresentados pelo sujeito passivo os contratos de empréstimo inerentes, vigentes em 2016, que se reproduzem no *anexo 3.5*.

Os empréstimos do Banco ..., no valor de €2.800.000,00, são suportados por 2 contratos:

- De €1.300.000,00: para apoio dos investimentos da A... de 06/04/2016, com juros mensais a 6% ao ano (renovação de 2 créditos de €500.000,00 e de €800.000,00, agregados num só em 05/12/2013, no montante de €1.300.000,00, com vencimento a 05/12/2014 tendo sido prorrogado por período de 1 ano, para 05/12/2015). Procederam as partes, pelo referido contrato de 06/04/2016 a alteração dos termos contratuais celebrados, estabelecendo um prazo de 4 anos;
- De €1.500.000,00: para apoio à tesouraria corrente, sob a forma de conta corrente caucionada, de 06/04/2016, com juros mensais de 6% ao ano, concedido pelo prazo de 1 ano.
- O empréstimo bancário com livranças, no valor de €200.000,00, com ... SA, de 02/03/2016, refere na cláusula 3ª que tem como finalidade o reforço do fundo de maneiio. Essa verba de €200.000,00, corresponde ao valor a 31/12/2015 na conta 2511112 (conta corrente ...).

De referir que, no balancete analítico final, de exercícios transatos, na conta 2511- Empréstimos bancários, constavam os seguintes valores em dívida:

Balancete Geral (Abertura a Fin) - 2014

Valores em EUR

Lançamento: <TUDO>

Data Contab.: 31-12-2014

Conta	Descrição	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo Débito	Saldo Crédito
25	Financiamentos obtidos	120 000,00	1 699 931,00	0,00	1 579 931,00
251	Instituições de crédito e sociedades financeiras	120 000,00	1 699 931,00	0,00	1 579 931,00
2511	Empréstimos bancários	120 000,00	1 699 931,00	0,00	1 579 931,00
25111	Empréstimos bancários-mercado nacional	120 000,00	1 699 931,00	0,00	1 579 931,00
251111	Empréstimos bancários-curto prazo	120 000,00	1 699 931,00	0,00	1 579 931,00
2511111	Banco c/c	0,00	1 579 931,00	0,00	1 579 931,00
2511112	Emp. bancários-ep-c/irranças	120 000,00	120 000,00	0,00	0,00

Balancete Geral (Abertura a Regularizações) - 2015

Valores em EUR

Lançamento: <TUDO>

Data Contab.: 31-12-2015

Conta	Descrição	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo Débito	Saldo Crédito
25	Financiamentos obtidos	0,00	3 000 000,00	0,00	3 000 000,00
251	Instituições de crédito e sociedades financeiras	0,00	3 000 000,00	0,00	3 000 000,00
2511	Empréstimos bancários	0,00	3 000 000,00	0,00	3 000 000,00
25111	Empréstimos bancários-mercado nacional	0,00	3 000 000,00	0,00	3 000 000,00
251111	Empréstimos bancários-curto prazo	0,00	3 000 000,00	0,00	3 000 000,00
2511111	Banco c/c	0,00	2 600 000,00	0,00	2 600 000,00
2511112	Conta Corrente	0,00	200 000,00	0,00	200 000,00

ii) Gastos com financiamento obtidos

O sujeito passivo contabilizou, no exercício de 2016, gastos inerentes aos referidos empréstimos bancários:

- conta 6911- Juros de financiamento obtidos: ..€231.327,33;

- conta 681231 - Imp selo- outros:€ 6.359,05

€237.686,38

No exercício de 2016, não efetuou qualquer redébito dos juros de empréstimos bancários suportados, nem de imposto de selo, ao contrário do sucedido no exercício de 2014. No exercício de 2014, o sujeito passivo contabilizou como gastos de financiamento um valor total de €179.541,85. Dessa verba debitou parte dos gastos de financiamento à empresa P... Lda, no valor de €154.450,00, pela fatura FA A2014/15960, de 23/12/2014, com o descritivo "retorno parcial dos juros sobre crédito utilizado no Banco ... durante o ano de 2014. Também no exercício de 2014, o sujeito passivo debitou parte dos gastos de financiamento à empresa Q... , no valor de €19.513,02, pela fatura FA A2014/15959, de 23/12/2014, tendo a referida fatura o descritivo: custos financeiros do empréstimo referente ao ano de 2014".

iii) Empréstimos concedidos

Por outro lado, da análise do balancete analítico final do exercício de 2016, a conta 2781- Devedores Diversos, tem a seguinte decomposição:

Conta	Descrição	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo Débito	Saldo Crédito
2781	Devedores diversos	4 856 096,63	1 403 343,45	3 447 753,18	0,00
278100	...	250 197,65	0,00	250 197,65	0,00
278101	Q...	171 646,91	89 547,40	82 099,51	0,00
278103	...	2 364,75	0,00	2 364,75	0,00
278105	...	9 506,00	9 506,00	0,00	0,00
278107	...	1 250 427,44	1 099 208,36	151 219,08	0,00
278108	...	2 592 177,71	0,00	2 592 177,71	0,00
278109	ADIANTEAMENTO	81,69	81,69	0,00	0,00
27811	Devedores diversos - mercado nacional	579 694,48	210 000,00	369 694,48	0,00
278110	R...	225 000,00	0,00	225 000,00	0,00
278111	...	210 000,00	210 000,00	0,00	0,00
278112	S...	144 694,48	0,00	144 694,48	0,00

De entre as verbas acima destacam-se as dívidas das seguintes entidades, à data de 31/12/2016:

- Conta 278100- M... : €250.197,65;
 - Conta 278101- Q... : €82.099,51;
 - Conta 278108- P... : €2.592.177,71;
 - C278110- R... : €225.000,00;
 - C278112- S... : €144.694,48
- €3.294.169,35**

No balancete analítico final, de exercícios transatos, na conta 2781- Devedores Diversos, essas entidades tinham os seguintes valores em dívida:

- Conta 278100- M... : €249.096,06 (em 31/12/2015); €50.744,33 em (31/12/2014);
- Conta 278108- P... : €2.550.177,71 (em 31/12/2015); em €2.257.712,83 (31/12/2014);
- Conta 278101- Q... : €171.646,91 (em 31/12/2015); em €171.646,91 (31/12/2014);
- C278110- R... : €225.000,00 (em 31/12/2015); 0,00 em (31/12/2014);
- C278112- S... : €0,00 (em 31/12/2015).

O sujeito passivo foi notificado pessoalmente em 05/12/2019, na pessoa do representante designado nos termos do art.º 52º do RCPITA, no ponto 7, para justificar a origem do saldo devedor das subcontas da 278: outros devedores e credores por acréscimos, indicadas anteriormente e apresentar contratos dos empréstimos concedidos pela Oportunity e faturação inerente de débito de juros, se aplicável, conforme email de 15/01/2020, referente ao ponto 7, foi solicitado que especificasse concretamente no que as verbas foram utilizadas (apresentação de faturação inerente ou outros) e em que condições foram concedidas pela A... às referidas entidades.

Por email de 30/12/2019 (email 12), remeteu extratos dessas subcontas de 2016 e 2015 (quando aplicável).

Por email de 24/01/2020, indicou que "Os saldos devedores que apresentam respeitam:

- 1 - M... – empréstimos e despesas pagas pela A... à empresa mãe – são movimentos efectuados entre as empresas não se destinam a situações específicas mas sim movimentos de capitais entre as empresas subsidiárias.
- 2 - P... – empréstimos concedidos à empresa detida pela A... - são movimentos efectuados entre as empresas não se destinam a situações específicas mas sim movimentos de capitais entre as empresas subsidiárias.
- 3 - Q... – adiantamento feito a fornecedor que está a ser amortizado – inicialmente foi efectuado um adiantamento para colocação de bens futuros – ficou acordado entre as partes a amortização do adiantamento por tranches.
- 4 - R... – Adiantamento sobre penhor mercantil - mas o valor que foi atribuído não era correcto, sendo o valor muito abaixo do adiantamento efectuado. Não foi encontrada documentação de suporte.
- 5 - S... - Adiantamento sobre bens da empresa Insizium, entretanto, o Sr S... e a empresa entraram em insolvência e todos os bens foram absorvidos pela massa insolvente. Não se encontrando a situação resolvida até aos dias de hoje. "

Em relação às situações anteriormente referenciadas, não foram apresentados quaisquer contratos dos empréstimos concedidos pela A... e faturação inerente de débito de juros. Também não apresentou quaisquer elementos para comprovar o declarado, quanto designadamente às situações 3,4 e 5 (faturação inerente e outros) e à situação identificada em 1 (quanto à faturação inerente relativa às alegadas despesas pagas pela A... à empresa mãe).

A P... Lda- NIF ... é detida desde 06/11/2012 pela A... Lda, que detém quotas no valor de €4.900,00 e pela M... Lda- NIF ..., que detém quota de €100,00, sendo a gerência exercida por L... A Q... Unipessoal Lda é detida a 100%, desde 29/04/2013, por sujeito passivo singular T... NIF ..., que é simultaneamente o gerente, não tendo a A... qualquer participação nesta.

A M... Lda- NIF ..., conforme já referido neste relatório (ponto II.3.1.1), desde 20/05/2015, detém quota de €290.000,00 da A... , ou seja 58% do seu capital social.

iv) *Apreciação dos factos*

Nos termos do n.º 1 do art.º 23º do CIRC 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 e nos termos do n.º 2 desse artigo consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os gastos e perdas:

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;

Sucedem que o sujeito passivo está a suportar encargos financeiros com empréstimos bancários efetuados em seu nome e simultaneamente está a conceder empréstimos não remunerados. Daqui resulta que a totalidade dos encargos não está diretamente relacionada com a atividade do sujeito passivo, que é conforme indicado em II.3.1 atividade de leiloeira. Ao não estarem relacionados com a atividade do sujeito passivo, não se mostra que esses gastos se destinem a obter e/ou garantir, os rendimentos sujeitos a IRC, conforme estabelecido no art.º 23º do CIRC, pelo que não será de aceitar fiscalmente a totalidade dos gastos suportados pelo sujeito passivo, no valor de €237.686,38, uma vez que os empréstimos concedidos são superiores aos obtidos.

Atendendo às correções de encargos não devidamente documentados no ponto III.1.4, quanto a estas rubricas, no valor de €545,99 e de €1.277,20 (conta 6911, verbas 16 e 19), a correção a efetuar neste ponto é de €235.863,19 (€237.686,38-€545,99-€1.277,20).

Em relação a este ponto vide anexos 2 e 3.5.

III.2. IMPOSTOS/ VALOR ACRESCENTADO

III.2.1 Aquisição de serviços e bens localizados em Portugal

Conforme referido no ponto II.3.2.5. VIES, consultado o sistema VIES (sistema de trocas intracomunitárias), verificou-se que a sociedade adquiriu serviços na Irlanda (IE) e bens na Alemanha (DE), conforme resumido em seguida:

N.º IVA PT - ...		ANO: 2016				
TRIMESTRE	VALOR VIES	VALOR DP	DIFERENÇA	DIF%		
1	22.258	0	22.258	100,00	IE Aq.serviços	
2	15.419	0	15.419	100,00	IE Aq.serviços	
3	10.143	0	10.143	100,00	IE Aq.serviços	
4	29.099	0	29.099	100,00	IE Aq.serviços	
4	583	0	583	100,00	DE Aq.bens	

Em relação à aquisição de serviços, os fornecedores desses serviços não têm em Portugal, qualquer sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, conforme o requisito estipulado na al. e), do n.º 1, do art.º 2.º, conjugado com o n.º 5, do mesmo artigo, do CIVA. As prestações de serviços são consideradas localizadas em Portugal, pelo que, as operações são tributadas em território nacional, como prevê a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, que estabelece a tributação no local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente em serviços prestados a sujeitos passivos.

Em relação à aquisição intracomunitária de bens é obrigação do contribuinte português, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 23º do RITI, proceder à "autoliquidação" do imposto associado às aquisições intracomunitárias. As aquisições efetuadas pelo sujeito passivo nacional são AICB, de acordo com o art.º 3º do RITI, encontrando-se sujeitas a IVA no território nacional, nos termos do n.º 1 do artº 8º, conjugado com a alínea a) do artº 1º, ambos do RITI. O sujeito passivo do imposto é o adquirente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artº 2º do RITI, sendo o imposto exigível na data de emissão da fatura, de acordo com o estatuído na alínea b) do n.º 1 do artº 13º do RITI. O valor tributável é determinado nos termos do artº 17º do RITI.

Assiste ao sujeito passivo a opção pelo direito à dedução do imposto (artigo 78º n.º 14 do CIVA), nos termos do artigo 19.º e 20.º do CIVA.

Nas DP's de IVA submetidas, o sujeito passivo não procedeu à liquidação de imposto nem à dedução do IVA, referente a estas operações, sendo o diferencial de 100%, conforme tabela anterior.

De referir que caso o contribuinte optasse por regularizar os valores de IVA em falta devidos, resultantes

da aplicação da taxa de IVA de 23%⁵, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, à base tributável indicada no quadro anterior, seria suficiente a entrega de DP's de IVA para os vários períodos, fazendo constar os valores em falta na base tributável e conseqüente liquidação de IVA, bem como a respetiva dedução, não resultando qualquer IVA a entregar ao Estado, dado se tratar de uma operação neutra, designada de "reverse charge".

Não obstante estarmos perante uma operação de natureza meramente contabilística, não havendo prejuízo para o Estado em termos de economia de imposto e não resultando qualquer imposto adicional a liquidar desta operação, sendo o valor a corrigir nulo, realça-se que estamos perante uma omissão, a qual é punível pelo art.º 119.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

III.2.2 Liquidação IVA em falta sem emissão de fatura inerente (ao vendedor) (Exercícios de 2016)

A) O sujeito passivo emitiu faturas ao comprador, referenciadas em seguida, sem ter emitido as faturas aos vendedores (comissionistas) associadas às vendas dessas viaturas e registado o respetivo rendimento associado, conforme já referido no ponto III.1.3 deste relatório. O valor tributável da transmissão dos bens, referenciados neste ponto, determinou-se conforme disposto no art.º 10º, conjugado com o art.º 11º, do Regime Especial das Vendas de Bens em Leilão, preconizado no Decreto-lei n.º 199/96, de 18 de outubro. A taxa de IVA aplicável é a de 23%, prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 18º do CIVA.

a) Matrícula ...

Essa viatura foi alienada pelo preço de €169.000,00 (preço do lote), tendo acrescido a este valor a comissão do comprador + IVA, conforme fatura FA A2016/14284, de 18-11-2016. O sujeito passivo A... não remeteu fatura da comissão do fornecedor e respetivo pagamento, neste caso à B... SA, não obstante ter sido notificado para o efeito (n/ notificação pessoal de 05/12/2019, ponto 4.2 i), nota de rodapé).

Atendendo ao valor efetivo do adiantamento que consta no contrato de entrega para venda de bens em leilão de €349.941,00 e se considerarmos que à referida viatura, com matrícula ..., ao qual tinha sido atribuído um valor de €229.900,00, teve um valor de venda em leilão de €169.000,00, falta justificar o valor remanescente de €147.459,00⁶ desse lote de viaturas (que inclui os €10.830,00, pela preparação e divulgação do leilão e €229,00 de seguro, cuja emissão de faturação pela A... à B... também não foi comprovada).

⁵ 2016-03: €5.119,34; 2016-06: €3.546,37; 2016-09: €2.332,89; 2016-12: €6.826,86 (Considerou-se o fim de cada trimestre, para simplificação).

⁶ Valor de reembolso não comprovado: €558.300,00-(€229.900,00-€169.000,00)-€349.941,00= €147.459,00.

Ora, estando a referida viatura inserida no valor global do citado contrato de prestação de serviços e dado a A... somente ter indicado o valor de adiantamento efetivo de €349.941,00, face ao exposto anteriormente, considera-se omissão de rendimentos com IVA incluído no restante valor de €147.459,00, sendo o IVA liquidado em falta de €27.573,63 (=€119.885,36*0,23), no período 2016-11.

Em relação a este ponto *vide anexos 2 e 3.2.*

b) Matricula ...

Essa viatura foi alienada pelo preço de €179.000,00 (valor de martelo), tendo acrescido a este valor a comissão do comprador + IVA, conforme fatura FA A2016/14842, de 28-11-2016. O sujeito passivo A... não remeteu fatura da comissão do fornecedor e respetivo pagamento, neste caso a E... , não obstante ter sido notificado para o efeito (n/ notificação pessoal de 05/12/2019, ponto 4.2 iii), nota de rodapé).

Em relação a esta viatura, quanto à sua aquisição, o sujeito passivo A... disse que houve adiantamentos e que por isso, a viatura foi passada para seu nome. Remeteu contrato pagamento de bens usados (email de 24/01/2020), em nome de E... de 13/12/2016, que indica que a forma de pagamento utilizada foi por cheque. O mesmo é omisso em relação à comissão ao fornecedor. No "consignor settlement" n.º 35671, de 13/12/2016, onde se inclui esta viatura e um relógio de pulso, faz referência, em relação a estes 2 artigos, à existência de adiantamentos: €50.000,00 em 22/11/2016, €25.000,00 de 03/11/2016, €25.000,00 de 09/11/2016 e €50.000,00 em 29/11/2016, não tendo apresentado comprovativos destes pagamentos, nem os mesmos estão evidenciados nos extratos bancários disponibilizados da sociedade, não comprovando pagamentos ao fornecedor nos montantes indicados. Indica em prestação de serviços valor nulo. Remeteu somente pagamento de €69.000,00, não tendo comprovado o pagamento dos referidos adiantamentos.

Ora, estando a referida viatura inserida no valor global do "consignor settlement" n.º 35671, de 13/12/2016, relativamente ao qual a A... indicou ter efetuado adiantamentos no valor de €150.000,00, que não comprovou, considera-se omissão de rendimentos com IVA incluído, sendo o IVA liquidado em falta de €28.048,78 (=€121.951,22*0,23), no período de 2016-11.

Em relação a este ponto *vide anexos 2 e 3.2.*

B) Em relação à viatura ... , cuja aquisição foi efetuada diretamente à leiloeira por D... , no requerimento do registo automóvel foi indicado a data do facto em 06/09/2016, tendo-se concluído que a venda a D... ocorreu pelos seguintes montantes:

- Entrega viatura para permuta ... (matricula ...): €10.700,00;
- Entrada:€5.000,00;

- Prestações: €9.060,00
24.760,00

Considerando que, no requerimento do registo automóvel foi indicado a data do facto em 06/09/2016 e o sujeito passivo vendedor a A... e o comprador D... - NIF , considerou-se a omissão de rendimentos com IVA incluído no exercício de 2016, pelo valor referido de €24.760,00.

De realçar que o proprietário anterior à A... era a H... Lda- NIF ...

Tratando-se de viatura ligeira de passageiros, mas desconhecendo-se o enquadramento em sede de IVA aquando da sua aquisição, por não ter sido apresentada a respetiva fatura de compra, considerou-se que essa transação em sede de IVA é sujeita, considerando-se essa operação uma transmissão de bens, conforme definido no n.º 1 do art.º 3º do CIVA e não isenta, sendo devida a liquidação de IVA à taxa de 23%, no valor de €4.629,92 (=€20.130,08x0,23), no período 2016-09.

Em relação a este ponto *vide anexos 2 e 3.2.*

III.2.3 Em suma

Deste ponto III.2 resultam as seguintes correções aritméticas, em sede de IVA, por período:

	Total Correções Aritméticas
Periodos	IVA (€)
2016-09	4.629,92
2016-11	55.622,41
Total (2016)	60.252,33

29- O procedimento de inspeção deu origem à liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 2020 ... de 22.04.2020, e respectiva Nota de Demonstração de Acerto de Contas, na qual foi apurado um valor global a pagar de € 138.695,73.

30- Na sequência foram também emitidas as seguintes liquidações adicionais de IVA:

- n.º 2020 ..., no valor de € 4,629,92;
- n.º 2020 ..., no valor de € 625,10 (juros compensatórios);
- n.º 2020 ..., no valor de € 7.137,95 (juros compensatórios); e
- n.º 2020 ..., no valor de 55,622,41.

31- Por despacho datado de 2020-11-10, da Subdiretora-Geral da Área dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, foi determinada a revogação parcial da Liquidação Adicional de IRC no 2020 ... de 22-04-2020, e respectiva Demonstração de Acerto de Contas, referente ao período de 2016, nos seguintes termos:

“B.1 – Quanto à omissão de rendimentos do G... no valor de 5.533,70 €

Relativo à omissão de rendimentos do G... no valor de 5.533,70 €, e em completa consonância com a posição da Direção de Finanças de Lisboa, é de aceitar a alegação da Requerente, pois não se verificou qualquer omissão de rendimentos, mas somente o reconhecimento do rendimento numa conta SNC errada, ou seja, em vez do seu reconhecimento ter sido efetuado na conta “752 – Subsídios” foi reconhecido na conta “7888 – Outros Proveitos”, não resultando daqui qualquer prejuízo para a Administração Tributária.

Em face do que, nesta parte, se propõe a anulação da correção promovida pela inspeção tributária. (...)

B.2.2 – Viatura com a Matrícula ...

Está em causa uma viatura da marca ... com a matrícula ..., que conforme cópia do contrato de “Prestação de Serviços para Entrega e Venda em Leilão (contrato no 1373 junto como documento 13 ao pedido arbitral), faz parte de um lote de cinco bens, colocada em leilão pelo fornecedor “E...”, NIF não identificado no contrato.

Refere a Requerente que com a realização do contrato foi efetuado um adiantamento de 50.000,00 € ao fornecedor, em face do que, para salvaguardar este valor, procedeu ao registo da viatura com a matrícula ... em seu nome (parágrafo 47º da petição do processo arbitral).

Ora,

Quanto à viatura supra referida, verifica-se que a Requerente alienou a mesma pelo preço de 179.000,00 € (valor de martelo), conforme fatura FA A2016/14842, de 28-11-2016 (junta como documento 14 ao pedido arbitral), tendo acrescido a este valor a comissão do comprador mais IVA e as despesas de alteração de titular.

Em face do que, se constata que a Requerente declarou a obtenção de um rendimento com a alienação desta viatura.

Sucedem que,

Os serviços da inspeção referem que o "consignor settlement" n.º 35671, de 13.12.2016, onde se inclui esta viatura e um relógio de pulso, faz referência, em relação a estes 2 artigos, à existência dos seguintes adiantamentos: 50.000,00 € em 21.11.2016, 25.000,00 € em 03.11.2016, 25.000,00 € em 09.11.2016 e 50.000,00 € em 29.11.2016, adiantamentos estes que a entidade não comprovou ter efetuado, nem se encontram evidenciados na contabilidade.

Assim,

Perante esta circunstância, os serviços da inspeção concluíram que “estando a referida viatura inserida no valor global do "consignor settlement" no 35671 (que inclui 2 itens), de 13/12/2016, relativamente ao qual a A... indicou ter efetuado adiantamentos no valor de €150.000,00, que não comprovou, considera-se omissão de rendimentos com IVA incluído, em relação a esta viatura, no exercício de 2016, ou seja de €121.951,22 (=€150.000,00/1,23) o que constitui infração ao disposto no art.º 20.º do CIRC.

Com efeito a própria Requerente, nos parágrafos 47º e 48º da petição do processo arbitral, refere que:

“47º

Com a realização do contrato de prestação de serviços foi efetuado um adiantamento de 50.000,00 €, pelo que foi necessário colocar a viatura em nome da Requerente, para salvaguardar o montante adiantado”

48º

Além deste adiantamento terão sido efetuados mais adiantamentos que totalizaram um valor de 150.000,00 €.”

Sucedo que,

Conforme relatado pelos próprios serviços da inspeção tributária, a Requerente não apresentou comprovativos destes pagamentos, nem os mesmos se encontram evidenciados na sua contabilidade, nem nos extratos bancários disponibilizados (pela Requerente).

Em face do que,

Os serviços da inspeção tributária concluíram ser de considerar como omissão de rendimentos o valor dos adiantamentos no total de 150.000,00 €, considerando que este valor já inclui o valor do IVA.

Vejamus então,

Um adiantamento efetuado ao fornecedor dos bens entregues para venda em leilão trata-se de uma entrega ao comitente, que deverá ser reembolsada no seu total, ou, de acordo com o disposto no artigo 11º do Regime Especial de Tributação da Margem (Decreto lei nº 199/96, de 18 de outubro), deduzido do preço de adjudicação do bem em leilão e do montante da comissão obtida (de acordo com o estabelecido no contrato de comissão de venda).

E, em termos contabilísticos afeta apenas contas de Balanço, disponibilidades financeiras (conta 12 – Depósitos à ordem) e conta de terceiros (conta 22 – Fornecedores).

Sucedo que, no caso em apreço, e conforme relatado pelos próprios serviços da inspeção, não foram apresentados documentos comprovativos do pagamento destes adiantamentos ao fornecedor, pois: (i) nem se encontram evidenciados na contabilidade, (ii) nem nos extratos bancários disponibilizados pela Requerente.

Em face do que, não existindo evidencia de que este valor tenha afetado as demonstrações financeiras da Requerente no período de 2016, nem em contas de balanço, nem em contas de resultados, não se pode corroborar com a conclusão de que o valor em causa consubstancie rendimentos omitidos.

A omissão de rendimentos poderia ser sustentada pelo recebimento de valores que não foram faturados, e no caso em concreto, a inspeção tributária nada refere sobre rendimentos ocultados.

Pelo que se considera que a correção em sede de IRC, no valor de 119.885,36 € é de anular.

(...)

IV - Conclusão

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que se devem manter as correções propostas pelos serviços da inspeção tributária, com exceção das correções referente à omissão de rendimentos:

no valor 5.533,70 € (conforme explicitado no ponto B.1 da presente informação), e,

no valor de 121.951,22 € (conforme explicitado no ponto B.2.2 da presente informação).

Em face do que o ato objeto do pedido deve ser parcialmente anulado, nos termos propostos”.

A.2. Factos dados como não provados

1- A factura F 2016/01702808, da Companhia de Seguros F..., respeite a algum dos valores desconsiderados pela AT, na correcção a que se refere o ponto III.1.4 do RIT.

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

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

O facto dado como não provado deve-se à ausência ou insuficiência da prova a seu respeito.

Com efeito, a Requerente limita-se a juntar um documento de cobrança da factura em questão, e o comprovativo do seu pagamento, sem, todavia, explicar ou esclarecer, por qualquer forma, a falta de correspondência de valores, entre a correcção operada no RIT e o valor dos documentos que apresenta.

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

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

B. DO DIREITO

Questões prévias

i. Da inutilidade superveniente da lide,

Conforme resulta dos factos dados como provados, por despacho da Sra. Subdiretora-Geral com competências delegadas na área do IRC, proferido a 22-04-2020, a liquidação de IRC sindicada nos presentes autos foi parcialmente anulada, na parte relativa a:

- Omissão de rendimentos do G... no valor de € 5.533,70; e
- Omissão de rendimentos com a viatura com a matrícula ... (...), no montante de € 119.885,36.

Face ao ocorrido, torna-se inútil, nessa parte, o prosseguimento da presente lide, quanto às correcções já objecto de anulação por parte da AT, na medida em que, do prosseguimento daquela, não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídica material controvertida, no que as partes estão, de resto, de acordo.

Como se sabe, verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. artigo 277.º, al. e), do Código de Processo Civil). Como referem LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO, a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide *“dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou se encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio”*.

Assim, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, parte do escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, pelo que a decisão a proferir não envolve efeito útil, ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide.

Decorre da actuação administrativa dada como provada que a pretensão formulada pela Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação por este

Tribunal do acto sindicado, ficou, em parte, prejudicada porquanto a anulação das correcções e dos seus efeitos foi conseguida por outra via, depois de iniciada a instância. Na verdade, a revogação parcial da liquidação impugnada, implica que a instância atinente à apreciação da legalidade dessa liquidação na parte respeitante às correcções relativas aos gastos financeiros não aceites fiscalmente e gastos com depreciações e amortizações, se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a apreciação, em relação a tais liquidações, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objecto a pretensão impugnatória contra elas deduzida.

Permanecendo, porém, parcialmente na ordem jurídica o acto de liquidação, não tendo a Requerente encontrado totalmente na via administrativa a satisfação da sua pretensão, sempre se deverá manter a instância para apreciação da liquidação na parte relativa à correcção da anulação de acréscimos de rendimentos não documentada, no valor de €48.476,00.

Nestes termos, verifica-se a inutilidade superveniente parcial da lide no que concerne ao pedido de anulação do acto tributário relativamente às correcções indicadas, objecto do presente processo, o que implica a extinção parcial da correspondente instância nos termos do disposto no artigo 277.º, al. e) do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

*

ii. Da desistência do pedido

A Requerente, na sequência da prova produzida na reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, desistiu do pedido respeitante à correcção relativa a encargos não documentados – valores relativos à Sociedade Portuguesa de Autores, no montante de € 36,189,24.

Nos termos do artigo 286.º, n.º 2, a desistência do pedido é livre.

A procuração junta aos autos contém, para além do mais, poderes especiais para desistir.

Deve, assim, ser homologada a desistência do pedido, na parte em questão, absolvendo-se, nessa mesma medida, a Requerida do pedido.

Do fundo da causa

Aqui chegados, cumpre apreciar a legalidade das correcções subsistentes, tendo em conta que a Requerente não contesta, aceitando expressamente, as seguintes:

- Omissão de rendimentos da ... (€ 2.443,96); - Gastos lançados em duplicado (€ 5.482,26);

- Gastos lançados em duplicado (€ 5.482,26);

- Tributação autónoma em falta (€ 690,50).

Subsistem, assim, para apreciar as seguintes correcções:

- Omissão de rendimentos - alienação de viaturas (viaturas de matrícula ...e ...- IVA e IRC), no valor de valor de € 147.459,00 e € 20.130,08;

- Omissão de rendimentos - alienação de viaturas (viatura de matrícula ... - IVA), no montante de € 119.885,36

- Encargos não devidamente documentados, no valor de € 9.544,01, tendo em conta a desistência parcial do pedido, acima abordada (IRC);

- Gastos de financiamento e de imposto de selo não aceites - € 235.863,19 (IRC).

Vejamos, então.

*

A AT revogou, oficiosamente, para além do mais, a correcção relativa à omissão de rendimentos com a viatura com a matrícula ... (...), no montante de € 119.885,36.

No que releva para esta correcção, entendeu a AT, nessa revogação, que:

“Está em causa uma viatura da marca ... com a matrícula ..., que conforme cópia do contrato de “Prestação de Serviços para Entrega e Venda em Leilão (contrato no 1373 junto como documento 13 ao pedido arbitral), faz parte de um lote de cinco bens, colocada em leilão pelo fornecedor “E...”, NIF não identificado no contrato.

Refere a Requerente que com a realização do contrato foi efetuado um adiantamento de 50.000,00 € ao fornecedor, em face do que, para salvaguardar este valor, procedeu ao registo da viatura com a matrícula ... em seu nome (parágrafo 47o da petição do processo arbitral).

Ora,

Quanto à viatura supra referida, verifica-se que a Requerente alienou a mesma pelo preço de 179.000,00 € (valor de martelo), conforme fatura FA A2016/14842, de 28-11-2016 (junta como documento 14 ao pedido arbitral), tendo acrescido a este valor a comissão do comprador mais IVA e as despesas de alteração de titular.

Em face do que, se constata que a Requerente declarou a obtenção de um rendimento com a alienação desta viatura.

Sucedede que,

Os serviços da inspeção referem que o "consignor settlement" nº 35671, de 13.12.2016, onde se inclui esta viatura e um relógio de pulso, faz referência, em relação a estes 2 artigos, à existência dos seguintes adiantamentos: 50.000,00 € em 21.11.2016, 25.000,00 € em 03.11.2016, 25.000,00 € em 09.11.2016 e 50.000,00 € em 29.11.2016, adiantamentos estes que a entidade não comprovou ter efetuado, nem se encontram evidenciados na contabilidade.

Assim,

Perante esta circunstância, os serviços da inspeção concluíram que “estando a referida viatura inserida no valor global do "consignor settlement" nº 35671 (que inclui 2 itens), de 13/12/2016, relativamente ao qual a A... indicou ter efetuado adiantamentos no valor de €150.000,00, que não comprovou, considera-se omissão de rendimentos com IVA incluído, em relação a esta viatura, no exercício de 2016, ou seja de €121.951,22 (=€150.000,00/1,23) o que constitui infração ao disposto no art.º 20.º do CIRC.

Com efeito a própria Requerente, nos parágrafos 47º e 48º da petição do processo arbitral, refere que:

“47º

Com a realização do contrato de prestação de serviços foi efetuado um adiantamento de 50.000,00 €, pelo que foi necessário colocar a viatura em nome da Requerente, para salvaguardar o montante adiantado”

48º

Além deste adiantamento terão sido efetuados mais adiantamentos que totalizaram um valor de 150.000,00 €.”

Sucedede que,

Conforme relatado pelos próprios serviços da inspeção tributária, a Requerente não apresentou comprovativos destes pagamentos, nem os mesmos se encontram evidenciados na sua contabilidade, nem nos extratos bancários disponibilizados (pela Requerente).

Em face do que,

Os serviços da inspeção tributária concluíram ser de considerar como omissão de rendimentos o valor dos adiantamentos no total de 150.000.00 €, considerando que este valor já inclui o valor do IVA.

Vejamos então,

Um adiantamento efetuado ao fornecedor dos bens entregues para venda em leilão trata-se de uma entrega ao comitente, que deverá ser reembolsada no seu total, ou, de acordo com o disposto no artigo 11º do Regime Especial de Tributação da Margem (Decreto lei nº 199/96, de 18 de outubro), deduzido do preço de adjudicação do bem em leilão e do montante da comissão obtida (de acordo com o estabelecido no contrato de comissão de venda).

E, em termos contabilísticos afeta apenas contas de Balanço, disponibilidades financeiras (conta 12 – Depósitos à ordem) e conta de terceiros (conta 22 – Fornecedores).

Sucedo que, no caso em apreço, e conforme relatado pelos próprios serviços da inspeção, não foram apresentados documentos comprovativos do pagamento destes adiantamentos ao fornecedor, pois: (i) nem se encontram evidenciados na contabilidade, (ii) nem nos extratos bancários disponibilizados pela Requerente.

Em face do que, não existindo evidencia de que este valor tenha afetado as demonstrações financeiras da Requerente no período de 2016, nem em contas de balanço, nem em contas de resultados, não se pode corroborar com a conclusão de que o valor em causa consubstancia rendimentos omitidos.

A omissão de rendimentos poderia ser sustentada pelo recebimento de valores que não foram faturados, e no caso em concreto, a inspeção tributária nada refere sobre rendimentos ocultados.

Pelo que se considera que a correção em sede de IRC, no valor de 119.885,36 € é de anular.”.

Relativamente a esta situação, note-se, desde logo, que o entendimento assumido pela AT é directamente aplicável à correcção relativa a IVA, respeitante à mesma viatura (ponto III.2.1.b. do RIT), apenas se explicando a manutenção de tal correcção (em sede de IVA),

porquanto o despacho revogatório foi emitido pela Sr.^a Subdiretora-Geral da Área dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, sem competência, portanto, em sede de IVA.

Daí que a referida correcção em sede de IVA, deve ser, directamente e pelas mesmas razões, anulada.

Por outro lado, o que se constata é que argumentação em que assenta o despacho revogatório é directamente transponível para as correcções relativas às viaturas de matrícula ... e

Com efeito, também relativamente a tais correcções, não se verifica que tenham sido afectadas as demonstrações financeiras da Requerente no período de 2016, nem em contas de balanço, nem em contas de resultados, pelo que não se pode corroborar a conclusão de que o valor em causa consubstancie rendimentos omitidos.

E, também aqui, a omissão de rendimentos poderia ser sustentada pelo recebimento de valores que não foram facturados, e no caso em concreto, a inspecção tributária nada refere sobre rendimentos ocultados.

Daí que, devam tais correcções ser também anuladas, quer em sede de IRC quer em sede de IVA, procedendo nesta parte o pedido arbitral.

*

Seguidamente, contesta a Requerente as correcções em IRC relativas a encargos não devidamente documentados, no valor inicial de € 45.733,25, reduzido a € 9.544,01, por via da desistência parcial do pedido, acima já tratada.

Relativamente a esta correcção remanescente, a Requerente apenas refere que o valor de € 2,861,25 diz respeito a um seguro de responsabilidade civil.

Não obstante, conforme resulta da matéria de facto não provada, e respectiva fundamentação, não se apurou que o valor em causa respeitasse à correcção em causa.

Daí que não possa senão o pedido arbitral improceder nesta parte, absolvendo-se, nessa mesma parte, a Requerida do pedido.

*

Por fim, contesta a Requerente as correcções, em IRC, relativas a gastos de financiamento e de imposto de selo não aceites (ponto III.1.6).

A Requerida fundou, nesta parte, a liquidação de IRC impugnada na alegada conexão entre os encargos financeiros incorridos pela Requerente, no ano de 2016, com financiamentos contraídos junto de terceiros, e a manutenção de créditos a terceiros, que nesse ano não foram remunerados.

Embora, no RIT, se refira que, relativamente a diversas das situações em que se fundam as correcções ora em apreço, não foi apresentada documentação justificativa, designadamente no que respeita aos movimentos financeiros de concessão de crédito a terceiros pela Requerente, e à causa desses mesmos movimentos, o que se constata é que o RIT assume a existência desses movimentos financeiros de crédito a terceiros, e funda essas mesmas correcções no entendimento de que o sujeito passivo estaria a suportar encargos financeiros com empréstimos bancários efectuados em seu nome, e simultaneamente a conceder empréstimos não remunerados.

É, portanto, esta a questão a ora apreciar e decidir nos autos.

Com efeito, como se escreve no Acórdão do STA de 28-10-2020, proferido no processo 02887/13.8BEPRT:

“No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam”.

Relativamente à matéria agora em questão, na vigência da redacção vigente em 2013 da norma aplicanda (art.º 23.º/1/c) do CIRC então vigente), a jurisprudência do STA na matéria foi clara e reiterada, no sentido de que *“Não sendo a recorrente uma SGPS nem estando abrangida pelo regime de tributação de grupos de sociedade os encargos financeiros por si suportados decorrentes dos suprimentos e prestações suplementares efectuados a empresas associadas de forma gratuita não podem ser considerados como custos fiscalmente dedutíveis por não serem indispensáveis para a realização de proveitos da recorrente sujeitos*

a imposto ou para a sua manutenção como fonte produtora dos mesmos nos termos do artigo 23 do CIRC na redacção vigente à data dos factos.”².

No caso *sub iudice*, não está em causa a aplicação daquela redacção da norma do art.º 23.º do CIRC, já que, no ano de 2014, a norma em questão (o art.º 23.º do CIRC) foi alterada na sua redacção, de modo significativo e intencional, passando a referir como critério geral da dedutibilidade dos gastos, que estes tenham sido incorridos “*para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”, quando antes dispunha no sentido da necessidade de os mesmos serem “*comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*”.

Conforme resulta, inequivocamente, do “Anteprojecto de Reforma” do Código do IRC³, a alteração introduzida foi no sentido de deixar claro que “*o critério da indispensabilidade foi criado para impedir a consideração fiscal de gastos que não se inscrevem no âmbito da atividade das empresas sujeitas ao IRC*” se destina a excluir os “*encargos que foram incorridos no âmbito da prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios*”.

À luz de tal critério, julga-se que, por princípio, os gastos com financiamentos de uma empresa, deverão considerar-se como tendo carácter empresarial, dado que, não só a obtenção de crédito é um acto normal de gestão empresarial, como, também, a norma do artigo 23.º, n.º 2, al. c) do CIRC o faz presumir⁴, como, ainda, a declaração do contribuinte se presume verdadeira e de boa fé, nos termos do artigo 75.º, da LGT, notando-se, conforme já anteriormente referido, que embora a AT formule reparos à documentação das operações contabilizadas, acaba por assumir a sua existência nos termos em que o foram.

Daí que a problemática da concessão de crédito gratuito (ou abaixo de custo) a terceiros se deva formular noutra sede, julga-se, que não a da empresarialidade dos gastos de financiamento suportados, sede essa que variará segundo a qualidade desses terceiros.

Assim, se o terceiro for uma entidade relacionada, em termos de se qualificar como tal, para efeitos de preços de transferência, deverá ser, nessa sede que tal questão deve ser analisada.

² Ac. do STA de 19-04-2017, proferido no processo 0925/16.

³ Cfr. pp. 98 e ss.

⁴ Conforme já defendia o Prof. Teixeira Ribeiro (Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Outubro de 1985, LJ n.º3743, p. 39-43.).

Com efeito, em tal situação, o que poderá estar em causa seria a transferência de resultados entre entidades relacionadas, a corrigir, sendo caso disso, nos termos do artigo 63.º do actual CIRC.

Pelo que, como se escreveu já no processo arbitral 695/2015T do CAAD, quando “... a AT corrige apenas o diferencial de juros e não a totalidade dos juros pagos pela [participante]. ..., esta lógica de ajustamento fiscal afigura-se desajustada. Querendo-se questionar o diferencial de preços (taxas de juro) pagos e cobrados, seriam as normas de preços de transferência as que se deveriam aplicar, e não as do artigo 23.º do CIRC”.

Efectivamente, julga-se que o problema fiscal da concessão de empréstimos por sociedades participantes a sociedades participadas, e bem assim entre entidades relacionadas, reside, não na falta de interesse empresarial na operação, mas, antes, na possibilidade de esses interesses serem prosseguidos de maneira abusiva, permitindo a transferência de resultados entre as sociedades envolvidas, de forma não permitida pela lei, sendo que, de resto, o art.º 63.º do CIRC se refere expressamente a tais situações, ao incluir nas suas previsões as “operações financeiras”.

Já se o terceiro for uma entidade não relacionada, a concessão de crédito gratuito (ou abaixo de custo) ao mesmo, deverá ser tratada como uma liberalidade, nos termos e para os efeitos do artigo 24.º, n.º 1, alínea a) do actual CIRC.

Efectivamente, o raciocínio subjacente à concessão de crédito gratuito, em que assenta a correcção ora em crise, não é substancialmente alterado, seja qual for o tipo de disposição patrimonial a título gratuito realizado.

Concretizando: nas suas linhas estruturantes, o raciocínio empregue pela AT, reconduz-se ao de que, no fundo, o sujeito passivo, em lugar de conceder crédito gratuito (ou abaixo de custo) a um terceiro, podia amortizar o seu financiamento, pelo que o encargo suportado com o mesmo não se justificaria empresarialmente.

Ora, se, por exemplo, em lugar de fazer conceder um crédito gratuito (ou abaixo de custo), o sujeito passivo fizer uma disposição patrimonial gratuita, em numerário, a um terceiro, o mesmo tipo de raciocínio poderia ser feito. Não obstante, não se tem dúvidas que a situação seria enquadrada na al. a) do n.º 1 do art.º 24.º do CIRC, e não no art.º 23.º.

De resto, mesmo que a disposição patrimonial gratuita, não seja em numerário, a

conclusão a tirar, julga-se, que não se alterará. Assim, prosseguindo o exemplo, se aquela consistir num bem do activo imobilizado corpóreo, sempre se poderia dizer que, em lugar de abrir mão de tal bem, o sujeito passivo poderia realizar o seu valor mercado, e amortizar, da mesma forma, os financiamentos pendentes geradores de encargos. Todavia, da mesma forma se julga, que a sede própria do tratamento fiscal de tal hipótese, será o artigo 24.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, aplicado à disposição patrimonial gratuita, e não o artigo 23.º do mesmo código, aplicado aos encargos financeiros pendentes.

Assim, e em suma, julga-se que o artigo 23.º do CIRC aplicável (redacção 2016), não legitima a desconsideração de encargos com financiamentos em que não se demonstre que não foram aplicados na exploração do sujeito passivo, em função de disposições patrimoniais gratuitas, ou abaixo do custo, que o sujeito passivo efectue, a favor de entidades relacionadas ou de terceiros.

Ao proceder de outra forma, ou seja, ao efectivar as correções ora em crise, com fundamento em que os encargos financeiros suportados pela Requerente, não estão relacionados com a sua actividade, em função de outros actos de disposição patrimonial efectuados por aquela (nomeadamente a concessão de crédito não remunerado), em lugar de proceder ao devido enquadramento fiscal de tais actos, incorreu, nesta parte, a liquidação impugnada, em erro sobre os pressupostos de Direito, pelo que deverá, nessa mesma parte, ser anulada, procedendo, em igual medida, o pedido arbitral.

*

C. DECISÃO

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

- a) Declarar a inutilidade superveniente parcial da lide, na parte respeitante às correcções em IRC relativas a:
 - i. Omissão de rendimentos do G... no valor de € 5.533,70; e
 - ii. Omissão de rendimentos com a viatura com a matrícula ... (...), no montante de € 119.885,36.

- b) Anular parcialmente o acto de liquidação de IRC n.º 2020 ..., na parte relativa às seguintes correcções:
- i. alienação de viaturas (viaturas de matrícula ... e...), no valor de valor de € 147.459,00 e € 20.130,08;
 - ii. Gastos de financiamento e de imposto de selo não aceites - € 235.863,19;
- c) Anular as liquidações de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2020
..., 2020...;
- d) Absolver a Requerida da restante parte do pedido, mantendo, nessa medida, a parte subsistente da liquidação de IRC n.º 2020...;
- e) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 534,00, a cargo da Requerente, e de € 3.750,00, a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 206.711,11, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.284,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2022

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(A. Sérgio de Matos)

O Árbitro Vogal

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)