

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 810/2023-T

Tema: IRC; Agrupamentos Complementares de Empresas, correções fiscais nos seus membros; Regime do Acréscimo contabilístico e fiscal; NCRF 19.

SUMÁRIO:

I. Corrigido o lucro tributável do ACE que se encontra sujeito ao regime da transparência fiscal e imputada essa correção aos seus membros, podem e devem estes, carrear no respetivo procedimento de inspeção prova para que essa correção seja infirmada.

II. As Demonstrações Financeiras devem ser elaboradas obedecendo ao princípio da continuidade, - cfr. § 23 da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), sendo as transações e acontecimentos registados no período contabilístico a que dizem respeito (regime do acréscimo), cfr. § 22 da EC do SNC, as operações devem ser reconhecidas quando elas ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem, com o objetivo de dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial da entidade.

III. Às empreitadas de construção plurianuais aplica-se a NCRF 19, cujo regime é idêntico ao regime do art.º 19.º do CIRC;

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso (Adjunta) e Dr. António Pragal Colaço, (Ajunto e Relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 26/1/2024, decidem neste Tribunal o seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., A, ..., em Lisboa (...-...), abrangida pelo serviço periférico local de Lisboa –... (doravante designada como “Requerente” ou “A...”, veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, sendo “Requerida” a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A) O pedido

A Requerente pede que seja declarada a ilegalidade

(i) dos atos tributários de Liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante IRC) referente ao período de tributação de 2015, com o n.º 2019..., com data de 6/12/2019, Demonstração de Liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2019..., e da Demonstração de Acerto de Contas emitida sob o n.º de Compensação 2019..., de que resulta um valor a pagar de € 225.729,99 (duzentos e vinte e cinco mil, setecentos e vinte e nove euros e noventa e nove cêntimos);

(ii) anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2020...;

(iii) Condenar a AT no reembolso à ora Requerente do montante de € 225.729,99, bem como, no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido da prestação tributária pela Requerente, em virtude de ter sido pago pela Requerente no dia 22 de janeiro de 2020.

B) Tramitação Processual

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 15/11/2023.

Os árbitros foram designados pelo Conselho Deontológico, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, sendo que tal nomeação não foi objeto de objeção.

O Tribunal Arbitral Coletivo, ficou constituído em 26/01/2024.

Por despacho arbitral de 26/1/2024, foi notificada a Requerida para deduzir Resposta, o que veio a concretizar em 28/2/2024, defendendo a improcedência do pedido arbitral, juntando o respetivo Processo Administrativo em 29/2/2024.

Por despacho arbitral de 4/03/2024, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo-se considerado ao abrigo do princípio da autonomia da condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT) que a prova era documental e que não existia matéria de facto controvertida relevante para a decisão da causa que possa ser esclarecida pela audição de testemunhas. Foi também facultada às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do despacho. Indicou-se também o dia 21 de maio de 2024 como data previsível para a prolação da decisão arbitral, ordenando-se o cumprimento pela Requerente do disposto no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (pagamento antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa arbitral).

A Requerente veio a impetrar as suas alegações escritas em 27/3/2024 e a Requerida e em 08/4/2024, reproduzindo as mesmas no essencial as posições anteriores.

C) Posições da Requerente e da Requerida

A Requerente considera que:

- As liquidações de IRC e respectivos juros compensatórios objecto do presente ppa, resultaram de uma ação de inspeção tributária interna, de âmbito parcial, relativamente ao período de tributação de 2015, visando a correção da imputação do resultado fiscal apurado pelo agrupamento complementar de empresas “B..., A.C.E.”, na medida da participação da Requerente de 20%, resultado fiscal do ACE que foi corrigido no montante de € 881.670,55, alterando-se de € 256.898,09 para € 1.138.568,64.

A Requerente apresentou Reclamação Graciosa, vindo a mesma a ser indeferida no dia 09/08/2023.

- A Requerente é uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de consultadoria, construção, operação e manutenção de centros de produção de energia (centrais) com unidades térmicas e/ou renováveis, e que foi constituída em resultado de cisão da sociedade C..., S.A., tendo participado até 24 de março de 2016, no agrupamento complementar de empresas B..., A.C.E., NIF: ..., vindo a Requerente em 27 de agosto de 2012, na sequência da operação de cisão da C..., a assumir a participação no ACE detida por aquela outra entidade.

Em 16 de dezembro de 2011, a empresa C... ganhou um concurso lançado pela ENE– Empresa Nacional de Eletricidade de Angola, Empresa Pública para uma empreitada “chave na mão”, com vista à construção de sete centrais térmicas em diversas localidades do território angolano, tendo o valor total das empreitadas adjudicadas ascendido a € 207 812 240,00.

- Posteriormente, a C... viria a adjudicar parte substancial dos trabalhos dessa empreitada ao ACE, designadamente os respeitantes “a execução dos trabalhos, fornecimento e instalação de sistemas mecânicos, sistemas elétricos, estaleiros de construção civil, sistemas de canópias de geradores, transportes e logística local”, pelo valor de € 143 338 751,00, tendo subcontratado trabalhos específicos a um conjunto de outras empresas, quer portuguesas, quer angolanas.

Em 30 de abril de 2012, o ACE celebrou com a D..., S.A. (doravante D...), com sede em Luanda, um contrato de subempreitada ao abrigo do qual esta última se obrigou, por um valor de € 23 343 965,00, a “(...) executar os trabalhos de fornecimento e instalação de sistemas mecânicos, no âmbito dos trabalhos de execução das Empreitadas referidas nos considerandos do documento, tendo também ficado encarregue da contratação local de bens e serviços em nome daquele, procedendo posteriormente ao respetivo redébito.

Como os locais de execução dos trabalhos eram realizados em localidades que distavam mais de 4 mil quilómetros de Luanda, as faturas rececionadas em obra, que perfazem milhares de documentos, demoravam mais de 6 meses a ser processadas e validadas, primeiro no local de obra e posteriormente em Luanda, e depois a ser devidamente reeditadas ao ACE. As listas de despesas, em número elevado, como já se referiu, eram, posteriormente, verificadas pelas equipas do ACE em Lisboa e, quando necessário, pedidos esclarecimentos ou retificações, o que prolongava ainda mais este processo moroso.

Só depois de todo este processo a D... procedia ao envio das respetivas faturas para validação por parte do ACE.

Em 31 de maio de 2012, o ACE adjudicou à C... a execução de trabalhos de fornecimentos e instalações de sistemas elétricos e afins pelo valor de € 20 301 759,00.

- Os trabalhos de construção decorreram de 2012 a 2014/2015, variando de contrato para contrato, mas em 2015 ainda existiam equipas no terreno para realizar trabalhos adicionais. As obras ainda tinham "Receções Provisórias", significando que a obra ainda não está totalmente concluída ou pronta para uso permanente. A obra só fica concluída com a "Receção Definitiva". Por essas razões, ainda no decurso de 2015, o ACE foi confrontado com todo um conjunto de custos adicionais por parte da C... e da D..., respeitantes a gastos relativos a trabalhos de preparação do final da empreitada, de desmobilização de equipas e de término de garantias bancárias de obra, incorridos até à data e ainda não faturados, onde se incluem, por exemplo, custos com despachantes, logística, fundos de maneo para combustíveis, entre outros, os quais, atingindo montantes elevados no seu conjunto, constituem, no entanto, na verdade, valores residuais no contexto global da empreitada, representando apenas 1,9%.

No período de tributação de 2015 o ACE recebeu da C..., um conjunto de gastos para validação no montante de € 2.715.164,00, respeitantes a trabalhos especializados do final da obra e manutenção da empreitada, incorridos no âmbito do contrato de subempreitada celebrado entre as partes, tendo sido identificados como justificados € 2.438.900,00.

Depois de verificar a efetiva obrigatoriedade contratual para cumprir com a liquidação do valor em causa, entendeu o ACE, proceder à respetiva especialização no exercício do total reportado pela C..., ou seja, o valor total dos gastos apurados € 2.715.164,00.

Ainda em 2015, o ACE foi confrontado com um outro acréscimo de gastos, normal no contexto do tipo, local e dimensão da obra, relativo aos serviços já executados e ainda não faturados pela D..., no âmbito do contrato de subempreitada celebrado entre as partes, relacionados com trabalhos de preparação do final da empreitada, de desmobilização de equipas e de término de garantias bancárias de obra, no montante de € 1.552.903,00 (conforme os autos de trabalhos internos), afirmando ter conseguido recolher documentação de suporte sobre a quase totalidade, dado tratar-se neste caso de redébito de despesas suportado por inúmeros emails e interações durante meses, entre as várias equipas financeiras e de gestão de obra, que em Maio e Junho de 2015 ainda trabalhavam no apuramento dos valores finais.

A Requerente procedeu ao reconhecimento do respetivo gasto na conta SNC #6888000000 – “Outros Não Especific” (conta SAP #5888880000), tendo a D... reconhecido igualmente um acréscimo de proveitos,

A Requerente foi objeto de um processo de cisão, através do qual foi destacada parte do seu património para a constituição de uma nova sociedade – a E., LDA., tendo-lhe transmitido, com efeitos a 1 de janeiro de 2016, a participação de 20% detida no ACE, assim como a sua posição contratual noutros acordos celebrados com a C..., e, ou, a D... relativamente a todo e qualquer crédito / benefício resultante deste projeto, e relativos à atividade desenvolvida em Angola.

O ACE foi objecto de uma inspeção tributária por parte da Requerida, não tendo esta aceite como gasto fiscalmente dedutível, o montante de € 4.088.749,17, relativamente a um conjunto de gastos no montante total de € 4.416.749,00, correspondente ao saldo da conta #6888000000 – “Outros Não Especificados” (conta interna SAP #5888880000), deduzido de um ajustamento à base tributável já efetuado pelo ACE no montante de € 327.999,83, assim discriminados:

I. Gasto no montante de € 2.715.164,00, relativo a um acréscimo de custos respeitante a serviços prestados e faturados pela sociedade C..., S.A., no âmbito do contrato de subempreitada.

II. Gasto no montante de € 1.701.585,00, referente a duas faturas emitidas pelo Cliente D..., S.A., nos montantes de € 148.582,00, e € 1.404.221,00, respeitante ao débito de custos suportados por aquela entidade e posteriormente debitados ao ACE ao abrigo do contrato de subempreitada celebrado entre ambas.¹

Em virtude das correções realizadas ao lucro tributável do ACE e face ao regime da transparência fiscal, foi aberto o respetivo procedimento tributário para ser corrigido o lucro tributável da Requerente.

A Requerida não aceita os mencionados gastos nos termos do art.º 23.º, propugnando a Requerente que estamos perante encargos reais, devidamente documentados, efetivos, necessários e adequados à concretização da empreitada contratada ao ACE, e, desta forma, necessariamente relacionados com a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC desta entidade,

¹ Facturas apenas emitidas em 2017;

nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, como se pode constatar através dos documentos de suporte às faturas emitidas pela C... e por consequência pede a anulação do ato tributário adicional.

A Requerida defende-se por impugnação:

- Remete para o Relatório da Inspeção Tributária, em termos de prova factual e com o fundamento legal de que, como lapidarmente se escreveu no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 26-06-2014, proferido no processo 07148/13, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”, ou ainda, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte 12-01-2017, processo 00250/15.3 BEPRT – que atribui força probatória plena ao RIT, que assim fica subtraído à livre apreciação da prova pelo Juiz, não infirmando os factos e não cumprindo o ónus da prova que lhe competia;

- Mais aduz que, *a Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção interno, de âmbito parcial (IRC e IVA), ao período de tributação de 2015, procedimento credenciado pela ordem de serviço n.º OI2019..., tendo como objectivo corrigir a imputação do resultado fiscal apurado pelo agrupamento complementar de empresas B... ACE, atendendo ao disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 6.º do CIRC, na medida em que a Requerente participa em 20% no referido ACE e o resultado fiscal do mesmo, foi corrigido no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2018..., emitida pela Direção de Finanças de Lisboa. Invoca o n.º 1 do artigo 17.º CIRC, sobre a necessidade de organização da contabilidade, “*todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário*” (cfr. alínea a) do n.º 2 do artigo 123.º do CIRC). Invoca os n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC, que contemplam o princípio da periodização do lucro tributável.*

Tendo a contabilidade sido organizada segundo o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a matéria dos presentes autos (gastos e rendimentos de empreendimentos conjuntos e a imputação do rédito e dos custos associados a contratos de construção), o tratamento contabilístico está previsto nas normas contabilísticas e de relato financeiro, NCRF n.º 13 - “Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas” e NCRF n.º 19 “Contratos de Construção”, impunha-se que a Requerente procurasse comprovar (o que não logrou, nem logra fazer) que “Estão em causa encargos reais, devidamente documentados,

efetivos, necessários e adequados à concretização da empreitada contratada ao ACE, e, desta forma, necessariamente relacionados com a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC desta entidade, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, afirmando mesmo, “repise-se, sublinhe-se e repristine-se, o ónus de prova impenderia e impede sobre a Requerente.”

Acrescenta que de acordo com o RIT, (...) a A... não inscreveu no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, qualquer valor referente ao prejuízo fiscal declarado pelo ACE (B...), porquanto, o mesmo foi registado directamente como gasto, na rúbrica contabilística #6852004, pelo valor de 511.763,80 euros, de acordo com o apuramento de resultados provisório do ACE”, pelo que, registou directamente numa conta de gastos, para efeitos de apuramento do Resultado Líquido e também para efeitos de apuramento do Resultado fiscal do período de tributação de 2015, o valor correspondente a 20% do Resultado Líquido apurado pelo ACE, em clara violação do disposto pelo n.ºs 2 e 3 do art.º 6.º do CIRCI.

Também conforme com os SIT, Face à contabilização efectuada pelo sujeito passivo, o valor registado na conta #6852004, terá de ser acrescido ao resultado por si apurado.” devendo então a correcção fiscal a propor, em sede da A..., fruto da imputação do resultado fiscal corrigido, do ACE, reflectir também o prejuízo fiscal contabilizado por esta, no momento em que reflectiu nas suas contas, o resultado apurado pelo ACE. Deste modo a correcção proposta à A... foi de € 881.670,55, ou seja, a soma de € 369.906,75 com € 511.763,80, tendo então o lucro tributável declarado pela A..., no valor de € 256.898,09, sido corrigido para um lucro tributável de € 1.138.568,64”.

Como referem os SIT, o ACE foi notificado do projeto de relatório relativamente às correções efetuadas no âmbito do procedimento externo, titulado pela Ordem de Serviço n.º OI2018..., não tendo exercido o direito de audição, pelo que, não pode a Requerente vir agora reagir contra os atos de liquidação decorrentes do procedimento inspetivo realizado ao ACE.

Conclui que:

- i. não é perceptível nem é provado que gastos estão aqui em causa e a sua relação com os rendimentos sujeitos a IRC;*
- ii. não é perceptível nem é provada a razão de os gastos terem sido suportados, supostamente, em 2014 e faturados ao ACE em 2017;*

iii. não há prova de que a fatura emitida em 2017 tenha sido declarada à AT e sujeita a tributação, e

iv. não há prova de que o ACE tenha pago esta fatura.

Acrescenta que: *não pode aceitar-se a justificação de gastos, num valor superior a € 1.500.000,00 (um milhão e meio de euros), com base nas cópias de dois e-mails e de duas faturas (com manifestas deficiências de forma) emitidas pela D..., SA, faturas essas, supostamente, de redêbito das despesas próprias do ACE.*

Articula que os elementos de prova necessários que cumpririam o ónus da prova que lhe compete, nunca foram apresentados, nem no procedimento de inspeção efetuado ao ACE, nem no procedimento de inspeção efetuado à Requerente, nem no âmbito da reclamação graciosa, nem agora no presente ppa.

Propugna assim pela improcedência do presente pedido arbitral.

2. Saneamento

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

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º a 3.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.

3. Matéria de facto

3.1 Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

A) A..., S.A, pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., A, ..., em Lisboa ...-... .

B) A Requerente é uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de consultadoria, construção, operação e manutenção de centros de produção de energia (centrais) com unidades térmicas e/ou renováveis, e que foi constituída em resultado de cisão da sociedade C..., S.A.;

C) A Requerente participou, até 24 de março de 2016, no agrupamento complementar de empresas B..., A.C.E., NIF:..., (doravante ACE) constituído pelas seguintes entidades:

- D..., S.A., NIPC: 5..., com 60% de participação no ACE;
- GRUPO F..., S.A., NIPC:..., com 20% de participação no ACE;
- A..., S.A., NIPC: ..., com 20% desde a sua entrada no ACE em 27/08/2012, até 24/03/2016, data em que a sua participação passou a ser detida pela entidade E..., LDA., NIF:...;
- C..., NIPC: ..., com 25% de participação no ACE desde 12/04/2012 até 22/08/2012, data da sua exoneração do grupo;

D) A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo, de âmbito parcial, em sede de IVA e de IRC, incidente sobre o exercício económico-fiscal de 2015, a qual procedeu às seguintes correções em sede de IRC:

Lucro tributável de IRC – resumo das correções apuradas - valores em euros

Ano	Resumo de Correções ao lucro tributável - IRC	Item do relatório
2015	881.670,55	III.1.1.1

Lucro tributável de IRC – imputação de rendimentos do ACE na A... R, correções apuradas - valores em euros

Lucro tributável imputado por A.C.E. - valor da correção fiscal na participante, por imputação do resultado fiscal corrigido do ACE (1) – campo 709/Q07/M22	369.906,75
Método da equivalência patrimonial – anulação do efeito equivalente ao resultado líquido negativo imputado pela participante, relativo ao ACE (2) – campo 752/Q07/M22	511.763,80
Valor da correção fiscal (3)=(1)+(2)	881.670,55

Resultado fiscal de IRC – efeito das correções, a efectuar de acordo como descrito no ponto III.1.1.1 do relatório - valores em euros

Resultado fiscal declarado – lucro tributável (1)	256.898,09
Valor da correção fiscal (2)	881.670,55
Resultado fiscal corrigido – lucro tributável (3)=(1)+(2)	1.138.568,64

E) As correções que foram efetuadas pelos SIT em sede de IRC deram origem à seguinte liquidação:

Nº DA COMPENSAÇÃO		IDENTIFICAÇÃO FISCAL		PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS	Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2019				2015	2019-12-06	2019 I	2019-12-03
PREJUÍZO FISCAL				€ 0,00			
NOTA DEMONSTRATIVA DA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO				Nº	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
				1	Matéria coletável - regime geral	€ 256.898,09	€ 1.138.568,64
				2	Matéria coletável - outras taxas	€ 0,00	€ 0,00
				3	Coleta - regime geral-1ºescalaço	€ 2.550,00	€ 2.550,00
				4	Coleta - regime geral-2ºescalaço	€ 235.949,41	€ 235.949,41
				5	Coleta - outras taxas	€ 0,00	€ 0,00
				6	Coleta à taxa da R.A. Açores	€ 0,00	€ 0,00
				7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	€ 0,00	€ 0,00
				8	Derrama estadual	€ 0,00	€ 0,00
				9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	€ 238.499,41	€ 238.499,41
				10	Dupla trib. jurídica internacional	€ 0,00	€ 0,00
				11	Dupla trib. económica internacional	€ 4.742,42	€ 4.742,42
				12	Benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00
				13	AJMI	€ 0,00	€ 0,00
				14	Pagamento especial por conta	€ 0,00	€ 0,00
				15	Total deduções (10+11+12+13+14)	€ 4.742,42	€ 4.742,42
				16	Resultado da liquidação	€ 0,00	€ 0,00
				17	Retenções na fonte	€ 4.001,95	€ 4.001,95
				18	Pagamentos por conta/Autónomos	€ 64.806,00	€ 64.806,00
				19	Pagamentos adicionais por conta	€ 0,00	€ 0,00
				20	IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)>0	€ 164.949,04	€ 164.949,04
				21	IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)<0	€ 0,00	€ 0,00
				22	IRC de períodos anteriores	€ 0,00	€ 0,00
				23	Reposição de benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00
				24	Derrama municipal	€ 3.853,47	€ 17.078,53
				25	Dupla trib. jurídica internacional-CDT	€ 0,00	€ 0,00
				26	Tributações autónomas	€ 20.147,24	€ 20.147,24
				27	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 27.354,11
				28	Juros indemnizatórios	€ 0,00	€ 0,00
				29	Juros de mora	€ 0,00	€ 0,00
				30	Total pagam. dif./frac. (art.º 83º CIRC)	€ 0,00	€ 0,00
31	Pagamento de autoliquidação	€ 0,00	€ 37.098,94				
VALOR A PAGAR:						€	192.429,98

NOTA: A Demonstração de Acerto de Contas e a correspondente nota de cobrança seguem em anexo.

F) E à seguinte demonstração da liquidação de juros compensatórios:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS

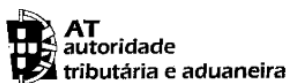
NR. DA COMPENSAÇÃO: 2019

ID. FISCAL:

DATA DA COMPENSAÇÃO: 2019-12-06

Período de Tributação	Liquidação / Documento Base	Liquidação Juros	Valor Base	Período do Cálculo	Taxa (%)	Valor
2015-01-01 a 2015-12-31	2019 , IRC	Juros Compensatórios-Recebimento indevido (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LOT)	33.300,01	2016-08-10 a 2019-11-22	4,000	4.379,17
					TOTAL:	4.379,17
2015-01-01 a 2015-12-31	2019 , IRC	Juros Compensatórios-Retardamento da Liquidação (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LOT)	165.075,87	2016-06-01 a 2019-11-22	4,000	22.974,94
					TOTAL:	22.974,94

G) E ao seguinte acerto de contas:



ÁREA DA COBRANÇA
Av. João XXI, 76
1049-065 LISBOA

Em caso de dúvida contactar:
SERVIÇO DE FINANÇAS DE LISBOA-10
AV. FONTES PEREIRA DE MELO 39-B R/C
1669-036 LISBOA

A... 3A
RUA...
LISBOA

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID. DOCUMENTO: 2019

NR. COMPENSAÇÃO: 2019

ID. FISCAL:

DATA COMPENSAÇÃO: 2019-12-06

Imposto	Período	Data Moviment	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRC	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019-12-06	Restorno Eq. de 2015 - Eq. 2015	-33.300,01	-33.300,01
IRC	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019-12-06	Acerto Eq. de 2015 - Eq. 2015	-165.075,87	
IRC	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019-12-06	Juros Compensatórios. Eq. 2015	-22.974,94	
IRC	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019-12-06	Juros Comp. por Recebimento Indevido. Eq. 2015	-4.379,17	-192.429,98

Saldo apurado: € 225.729,99

H) O Agrupamento Complementar de Empresas B..., A.C.E., identificado em c), foi objecto de um procedimento inspetivo parcial, externo, o qual deu origem às seguintes correções:

Resumo das correções ao lucro tributável no ano 2015 - valores em euros

Correções ao Lucro tributável	Valor	Item do relatório
Gastos não aceites fiscalmente	4.088.749,17	III.1.1.1

Nota: este valor encontra-se registado na conta de gastos "6888 - outros gastos não especificados"

Demonstração das correções ao lucro tributável no ano 2015, a efectuar na declaração modelo 22 de IRC - valores em euros

Modelo 22 IRC - Quadro 07 - campo 731 (a acrescentar)	4.088.749,17
---	--------------

Resultado fiscal de IRC – resumo das correcções a efectuar no ano 2015 - valores em euros

Resultado fiscal declarado – prejuízo fiscal	-2.239.215,41
Resultado fiscal corrigido – lucro tributável	1.849.533,76
Valor da correcção fiscal	4.088.749,17

I) No procedimento inspetivo identificado em H), o Agrupamento Complementar de Empresas respondeu no âmbito do mesmo:

Relativamente ao montante de € 4.543.232,56 (que deverá ascender a € 4.215.232,73 e não ao montante referido). vimos pelo presente apresentar os nossos comentários relativamente ao montante de € 4 088 749.17 (por justificar a maioria do saldo de gastos), reconhecido na conta SAP # 5888880000 - “Outros Gastos” e cujo extrato contabilístico segue em anexo (vide anexo 5), que se decompõe da seguinte forma:

1- Acréscimo de custos no B... / acréscimo de proveitos na C... no montante total de 2 715 164,00:

O montante em apreço respeita a um acréscimo de custo reconhecido na conta SAP #5888880000do – “Outros Gastos” de forma a reflectir um ajustamento decorrente de uma previsão de diminuição do saldo a receber por parte da C..., do cliente final.

Este acréscimo de custo encontra-se ainda por faturar pela C..., a qual reconheceu um acréscimo de proveitos.

De forma a comprovar o reconhecimento do acréscimo de proveitos na esfera da C..., junto remetemos print do SAP com a evidência do seu reconhecimento e, ainda, print da Nota 6 do seu Relatório e Contas relativo ao exercício de 2015:

Viajo de entidade
 Nº documento: 676-1000014 Empresa: 2326 Exercicio: 2015
 Data documento: 22.12.2015 Data lançamento: 22.12.2015 Período: 12
 Referência: 67626-67626222 Nº geral:
 Modelo: 016 Grp.bdgart:

Doc/Comprov. C.	Nº	Cl.	Conta	Cl.Ord.	Denominação	Montante (M);Moeda	Montante (M);Moeda	Denom. PEP			
660600001	2326	1	69	129200000	372100000	Des.Ar.Re.Outros	2.715.164,00	EUR	2.715.164,00	EUR	0000000000000000
		2	50	661000000	701000000	Outros rend.Supl.	2.715.164,00	EUR	2.715.164,00	EUR	0000000000000000

b) Montante de subscrituras:

c) Transações com as partes relacionadas:

		2015	
		Fornecimentos e serviços externos	Outras receitas suplementares
B...	, ACE	-	2.715.164
D...	, SA	-	4.250.219
L...	, S.A.	17.320	-
J...	, S.A.	-	-
		<u>17.320</u>	<u>6.965.383</u>

Atendendo aos comentários supra-referidos entendemos ter apresentado igualmente os nossos comentários ao seguinte ponto do pedido de elementos “Documentos justificativos das aquisições no valor de € 2.715.164,00 à entidade C..., e contrato que suporta essa aquisição”.²

J) Continua o mencionado RIT:

2- Acréscimo de custos no B... entretanto já faturado pela D... no montante total de € 1.701.585,00: O montante em apreço respeita a um acréscimo de custo reconhecido na conta SAP # 5888880000- "Outros Gastos" de forma a refletir os serviços a serem faturados pela D..., no âmbito da subempreitada celebrada. A D... já procedeu, à data de hoje, à emissão das respetivas faturas, pelo que anexamos as mesmas (vide anexo 5);

K) Fundamenta a Requerida no mencionado RIT em resposta:

“A B..., refere um acréscimo de custos, baseado numa aparente previsão efetuada pela C... S.A, de diminuição do valor a receber por parte do cliente final da obra, e que é repassado ao B..., sem se saber quando foi efetuada a previsão, e sem existir qualquer documento justificativo

² A transcrição dos relatórios de inspeção tributária é efetuada, exatamente de acordo conforme consta do mesmo;

desse acréscimo de custos, dado que não existe qualquer fatura emitida, a que acresce o facto de a obra ter sido dada como concluída no exercício anterior (2014), conforme será evidenciado mais à frente neste relatório, pelo não se compreende essa previsão efetuada "à posteriori".

Do mesmo modo, também não se compreende o acréscimo de custos em 2015, referente a uma obra terminada em 2014, decorrentes de um aparente repasse de custos suportados pela D... SA, no âmbito da referida obra, e por conta do B... . sem qualquer outra documentação justificativa da sua previsão ou suporte efetivo, e cujas faturas datam de 31/12/2017.

L) Quanto a outro ponto respondeu o ACE da seguinte forma:

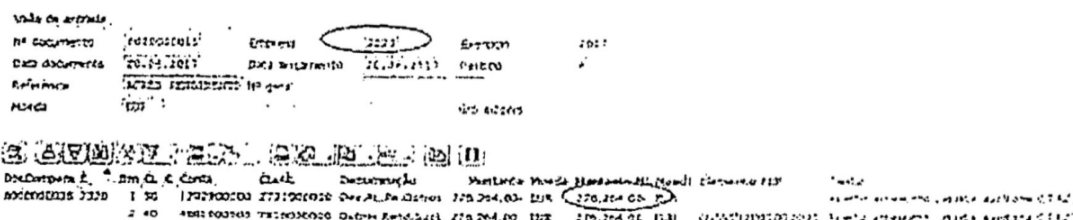
3- Ajustamento propostos pelo Revisor de Contas, no montante de (327 999,83):

O montante em apreço respeita a um ajustamento proposto pelo Revisor de Contas. após a conclusão da sua análise.

Em termos concretos, o montante em apreço respeita ao ajustamento do montante de € 2.715.164,00 já referido anteriormente no ponto "1- Acréscimo de custos no B... / acréscimo de proveitos na C... no montante total de € 2 715 164,00", atendendo a que este acréscimo se encontrava excessivo.

A exceção do montante de (51.835,83), que respeita a um acerto de saldos (i.e. por diferença de reconciliação de saldos com partes relacionadas), o montante de € (276 264,00) foi igualmente ajustado na empresa C... .

De forma a comprovar o reconhecimento deste ajustamento igualmente na esfera da C... junto remetemos print do SAP com a evidencia do seu reconhecimento:



Print of SAP system showing document details and a table of document items. The document number is 1702900203 and the date is 2017-09-20. The table below shows document items with their respective descriptions and amounts.

DocId	Item	DocType	Description	Value	Debit	Credit
1702900203	1 30	1702900203	Outros Rend.Sucl	276.264,00	1128	276.264,00
1702900203	2 40	1702900203	Outros Rend.Sucl	276.264,00	1128	276.264,00

M) Articulou a Requerida no RIT quanto a esta explicação:

A diferença no valor de gastos registados em 2015, que originou a entrega de uma declaração anual de rendimentos modelo 22 de IRC, de substituição, e justificada pelo B..., como

decorrente de um ajustamento proposto pelo revisor de contas sobre o valor da previsão efectuada pela C... S.A.

De acordo com o relatório de gestão (anexo 5), e conforme foi referido no ponto II.3.5 deste relatório, o sujeito passivo "B... A.C.E.", foi constituído em 12/04/2012, com o objectivo de construção de 7 (sete) centrais de geração de energia termoelétrica em Angola, que tinha sido adjudicada, em 16/12/2011, pela Empresa Nacional de Electricidade EP, Angola, à entidade C... S.A, com sede em território nacional, e que foi uma das entidades participantes na constituição deste A.C.E., ocorrendo a sua exoneração de entidade agrupada/participante em 22/08/2012, ainda durante o mesmo período de tributação, e passado pouco mais de 4 (quatro) meses da constituição do A.C.E..

Também, segundo o relatório de gestão do exercício, elaborado pela B..., além do fornecimento e montagem das centrais de geração de energia termoelétrica, estão ainda incluídos no projecto os trabalhos adicionais ou conexos com a referida empreitada, referindo ainda que durante o ano de 2014 foram continuados os trabalhos das empreitadas de construção civil, mecânica e eléctrica, iniciados em 2012, e em 2015 foram concluídos os trabalhos, sendo o grau de acabamento do projecto de 100%, e estando por emitir, pelo dono da obra, os autos de recepção definitiva das obras.

Ainda de acordo com o relatório de gestão, a B... adopta na sua actividade o reconhecimento dos resultados das obras, mediante o método da percentagem de acabamento, em conformidade com o legislado, nomeadamente na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 (que tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 11 - Contratos de Construção, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, aplicável a partir do primeiro período que se iniciado em ou após 1 de Janeiro de 2010).

Assim, e de acordo com o paragrafo 22 da referida NCRF19, o rédito e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço, e uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

Também, o parágrafo 25 desta mesma NCRF19, refere que o reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato e muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de redito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de actividade e desempenho do contrato durante um período.

Do mesmo modo, refere o parágrafo 26, ainda da NCRF19, que pelo método da percentagem de acabamento, o redito do contrato é reconhecido como redito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado. Porém, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os réditos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o paragrafo 36.

Refere ainda, o paragrafo 27, mais uma vez da NCRF19 que uma entidade contratada pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato. Tais custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que sejam recuperados. Tais custos representam uma quantia devida pelo cliente e muitas vezes são classificados como trabalho em curso do contrato.

Não é de somenos importância referir que a B..., foi alvo de uma Inspeção tributária com referência ao período de 2014, através da 012017... e que no decorrer desta se verificou que grande parte do rédito reconhecido em 2014, decorria de proveitos diferidos respeitando o grau de acabamento da obra, e que tinham sido facturados durante o período 2013.

Nestes termos e de acordo com os rendimentos registados ao longo da obra, cruzados com os valores das faturas emitidas e não anuladas através da emissão de notas de crédito, verifica-se que a obra estava praticamente concluída no fim do período 2014, pelo que, salvo algum acerto de valores de somenos importância estavam registados integralmente o rédito e os gastos referentes à obra visada no contrato de construção.

Esse mesmo facto consta do relatório da mesma 012017..., onde é referido que as grandes diferenças entre os valores de 2013 e 2014, se deve ao facto de B... ter finalizado todos os

projectos que estavam em execução ao longo de 2014, não existindo assim diferimentos a reconhecer,

Comparação plurianual de rédito considerado versus facturação emitida, no âmbito dos contratos de construção - valores em euros

Período	2012	2013	2014
Facturas emitidas	135.953.884,70	18.332.724,67	187.629,95
Notas de Crédito emitidas	0,00	3.524.857,92	0,00
Rédito Considerado	73.636.271,58	72.547.730,22	4.765.379,60
Proveitos Diferidos	62.317.613,12	4.577.749,65	0,00

Tal facto é ainda reforçado pelo facto de a única factura emitida durante o período 2015, já anteriormente identificada no ponto II.3.6 deste relatório, no valor de 8.395,77 €, identificar apenas algumas matérias de consumo, que provavelmente não teriam sido facturadas no momento da sua incorporação na obra, o que também é admissível à luz da evolução dos inventários do sujeito passivo, que no período de 2015, não sofreu qualquer movimento.

Comparação plurianual de stock de materiais versus consumo declarado pela B... - valores em euros

Período	2013	2014	2015	2016
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo				
A5876 - Inventários iniciais	0,00	0,00	133.528,20	133.528,20
A5877 - Compras	74.518,90	177.837,03	0,00	0,00
A5878 - Reclassificação e regularização de inventários	0,00	0,00	0,00	0,00
A5879 - Inventários finais	0,00	133.528,20	133.528,20	133.528,20
A5880 - Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	74.518,90	44.308,83	0,00	0,00

O relatório de gestão da B..., refere também que, os gastos e rendimentos são registados no período a que se referem de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, e correctamente, à luz do articulado do parágrafo 22 da estrutura conceptual do sistema de normalização contabilística, em vigor.

Esse mesmo princípio está também consagrado no articulado dos artigos 8º e 18º do CIRC.

N) E a Requerida no RIT procede às seguintes conclusões:

(i) O sujeito passivo, nos termos do n.º 1 do artigo 17.º do CIRC, na determinação do resultado tributáveis deve atender ao resultado obtido através da “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”;

(ii) *No caso em apreço o sujeito passivo, tal como confirmado nas suas demonstrações financeiras, adopta na sua actividade o reconhecimento dos resultados das obras, mediante o método da percentagem de acabamento, em conformidade com o legislado, nomeadamente na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19, reflectida no artigo 19.º do CIRC;*

(iii) *No caso concreto do reconhecimento de gastos, determinam estes normativos que:*

a. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado;

b. Qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os rendimentos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36 da NCRF 19;

c. Podendo ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato, tais custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que sejam recuperados. Tais custos representam uma quantia devida pelo cliente e muitas vezes são classificados como trabalho em curso do contrato.

(iv) *Desta forma, atendendo a que:*

a. Estamos perante uma entidade cuja empreitada estaria praticamente concluída no exercício de 2014, conforme se comprova pelos gastos do período em análise serem essencialmente de natureza administrativa;

b. De acordo com aplicação das regras subjacentes ao normativo contabilístico e fiscal, não são aceites gastos baseados em estimativas, ou provisões, exceto se estas se relacionarem com a actividade futura, que no caso em apreço não existe, e apenas devem ser reconhecidas em gasto, no exercício em que são facturadas pelo cliente, que nas situações em análise também não se verificou, acrescendo ainda o facto dos clientes em causa serem entidades relacionadas;

c. Para além de mais, qualquer estimativa ou previsão, deverá estar devidamente comprovada de forma a aferir a sua dedutibilidade fiscal e deve atender à periodização económica, características essenciais das Demonstrações Financeiras e repercutidas no normativo fiscal nos artigos 23.º e 18.º do CIRC, conforme já explanado neste relatório.

De acordo com o referido neste ponto III do relatório, não são assim aceites os gastos reconhecidos pela B... no período 2015, sendo apresentado nos quadros infra, o resumo das

correções a efectuar em sede de IRC e o seu efeito no lucro tributável da B..., no exercício 2015.”³

O) Em 16 de dezembro de 2011, a empresa C... ganhou um concurso lançado pela ENE – Empresa Nacional de Eletricidade de Angola, Empresa Pública (Dono da Obra) para uma empreitada “chave na mão” com vista à construção de sete centrais térmicas em diversas localidades do território angolano, sendo o valor total das empreitadas adjudicadas € 207 812 240,00.

P) Posteriormente, a C... viria a adjudicar parte substancial dos trabalhos dessa empreitada ao ACE, designadamente os respeitantes “*a execução dos trabalhos, fornecimento e instalação de sistemas mecânicos, sistemas elétricos, estaleiros de construção civil, sistemas de canópias de geradores, transportes e logística local*”, pelo valor de € 143 338 751,00 (cf. o contrato de subempreitada).

Q) Em 30 de abril de 2012, o ACE celebrou com a D..., S.A. (doravante D...), com sede em Luanda, um contrato de subempreitada ao abrigo do qual esta última se obrigou, por um valor de € 23 343 965,00, a “(...) executar os trabalhos de fornecimento e instalação de sistemas mecânicos, no âmbito dos trabalhos de execução das Empreitadas referidas nos considerandos do documento.

R) Em 31 de maio de 2012, o ACE adjudicou à C... a execução de trabalhos de fornecimentos e instalações de sistemas elétricos e afins pelo valor de € 20 301 759,00.

S) Em 27 de agosto de 2012, na sequência da operação de cisão da C..., a Requerente viria a assumir a participação no ACE detida por aquela outra entidade.

T) O ACE em 2015, procedeu à contabilização no exercício de 2015, do valor total de gastos € 2.715.164,00 que relacionou com a C...;

U) Em termos contabilísticos e porque se tratava de um acréscimo de gastos, o documento de natureza interna que serviu de suporte ao mencionado movimento foi o seguinte:

³ Quadros constam da alínea H) da matéria de facto dada como provada;

C...

Fecho de contas

CONTRATO SUBEMPREGADA B... & C...
RELAÇÃO DE FORNECIMENTOS E TRABALHOS

Obras: A - NOVAS CENTRAIS TÉRMICAS EM ANGOLA

FECHO	EMPRESA	COD.FORNECEDOR	FORNECEDOR	TP DOC	Nº. DOC.	DATA	MOEDA AOA VALOR AOA	MOEDA USD VALOR USD	MOEDA EUR VALOR EUR	DENOMINAÇÃO	OBSERVAÇÕES	
EPC	C...	B...	C...	SA	6000000043	31/12/2015	n.a.	n.a.	2 438 900,00	Trabalhos de final e manutenção da empreitada	Clausula Primeira - Subempreitada de acordo com o contrato assinado entre as partes	
TOTAL									Fecho de contas	0,00	0,00	2 438 900,00
FORNECIMENTOS									Fecho de contas	0,00	0,00	2 438 900,00
CEDENCIAS (AUTOS)									Fecho de contas	0,00	0,00	0,00

1-NOV-17 12:46:00 p 1

V) O valor que havia sido contabilizado em 2015 em acréscimo de gastos, foi facturado pela C... ao ACE em 29/12/2017, através da factura seguinte:



C...
powerful together

B...

V/nº contribuinte: PTE
Nº cliente: 2000000272
Fatura nº: 2321300002
Original

Página 1 / 1
Data emissão: 29.12.2017

Obra: B... ,Ace
OV

Condições de pagamento: Conforme condições do contrato.

Denominação	EUR Valor
Trabalhos de efectuados nos termos do contrato de subempreitada	2.438.900,00
Total Líquido	2.438.900,00

W) Ainda em 2015, o ACE procedeu à contabilização no exercício de 2015, do valor de € 1.552.903,00, tendo procedido ao reconhecimento do respetivo gasto na conta SNC #6888000000 – “Outros Não Especific” (conta SAP #5888880000), que relacionou com a D...;

X) A D..., emitiu a fatura nº: 2071300221, de 31/12/2017, ao ACE B..., Ace, no montante total de 148.682,00€, com o seguinte descritivo: Repasse de Custos por conta de custos com Desmobilização de equipas e por contas de custos de *Garantias Bancárias e a fatura nº: 2071300220 de 31/12/2017, ao ACE B..., Ace, no montante total de 1.404.221,00€, com o seguinte descritivo: Repasse de Custos suportados pela D... por conta do B..., ACE.*

Y) Em janeiro de 2016, a Requerente foi objeto de um processo de cisão, através do qual foi destacada parte do seu património para a constituição de uma nova sociedade – a E..., LDA., tendo-lhe transmitido com efeitos a 1 de janeiro de 2016, a participação de 20% detida no ACE assim como a sua posição contratual noutras acordos celebrados com a C..., e, ou, a D... .

Z) A Requerida fundamentou as correções pela imputação efetuada ao Requerente no RIT a si aberto, relativamente ao resultado fiscal, do agrupamento B... ACE, NIPC ..., entretanto corrigido em sede de procedimento inspetivo (012018...), o qual integra, com uma percentagem de 20%, bem como na contabilização direta numa conta de gastos em vez da imputação nos termos do art.º 6.º, n.º 1, alínea a), n.ºs 2 e 3 do CIRC;

AA) A Requerida fundamentou de forma mais específica as correções da seguinte forma: Não constam registados quaisquer proveitos por imputação de rendimentos gerados pelo B... A.C.E., NIF ..., dado que na conta de gastos e perdas em subsidiária, associadas e empreendimentos conjuntos- aplicação do método da equivalência patrimonial B..., ACE_20% #6852004, se encontram registados 511.763,80 euros.

III.1. Em sede de IRC

III.1.1. Correções à matéria colectável - resultado fiscal

III.1.1.1 - resultado fiscal imputado por ACE

Enquadramento fiscal.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRC, o IRC incide sobre o lucro das sociedades comerciais que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola. O resultado tributável destas pessoas colectivas e, de acordo com o n.º

1 do artigo 17.º do CIRC, constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC. Por outro lado, estabelece o n.º 2 e n.º 3 do artigo 6.º do CIRC que:

"2 — Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede o direcção efetiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis directamente aos respetivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

3 — A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do ato constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.

Atendendo ao disposto no n.º 2 e n.º 3 do artigo 6.º do CIRC transcrito, o resultado fiscal apurado pelos ACE's é imputável directamente aos seus membros, integrando-se no resultado tributável destes. Assim, face ao procedimento inspectivo realizado à entidade B... A.C.E., com o NIF ..., no âmbito da ordem de serviço n.º 012018..., relativamente ao período de 2015, conforme consta no relatório e respectivos anexos que integram este relatório como anexo 5, e cuja fundamentação e determinação das correcções se consideram totalmente reproduzidas no presente capítulo, apuraram-se correcções aritméticas em sede de IRC, o que implicou alterações ao resultado fiscal do ACE, conforme quadro infra:

Resultado fiscal de IRC- resumo das correcções efectuadas em sede do ACE valores em euros	
Resultado fiscal declarado - prejuízo fiscal (1)	-2 239 215,41
Valor da correcção fiscal (2)	4 088 749,17
Resultado fiscal corrigido - lucro tributável (3) = (1) + (2)	1 849 533,76

Face às correcções referidas, o resultado fiscal declarado do ACE foi alterado de prejuízo fiscal no valor de 2.239.215,41€ para lucro tributável de 1.849.533,76 €, e tendo em conta o normativo em causa, há que imputar aquelas correcções ao resultado tributável dos participantes do ACE, na proporção de 20% correspondente à participação do sujeito passivo

no ACE, B... A.C.E..

Neste sentido, em face das correcções operadas no resultado fiscal do ACE, no período de 2015, conforme relatório que constitui o anexo 5, é devida a correspondente correcção no resultado fiscal de 2015, do membro A... S.A.:

Proposta de correcção fiscal de IRC - Imputação de Rendimentos através do método da equivalência patrimonial - valores em euros

Valor do resultado fiscal corrigido da participada	1 849 533,76
Participação no capital (%)	20,00%
Valor da correcção fiscal na participante	369 906,75

Tal como, foi referido no ponto 11.3.6.2 do presente relatório, a A... não inscreveu no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, qualquer valor referente ao prejuízo fiscal declarado pelo ACE (B...), porquanto, o mesmo foi registado directamente como gasto, na rubrica contabilística #6852004, pelo valor de 511.763,80 euros, de acordo com o apuramento de resultados provisório do ACE⁴.

Face à contabilização efectuada pelo sujeito passivo, o valor registado na conta #6852004, terá de ser acrescido ao resultado por si apurado.

Assim, a correcção fiscal a propor, em sede da A..., fruto da imputação do resultado fiscal corrigido, do ACE, deverá reflectir também o prejuízo fiscal contabilizado por esta, no momento em que reflectiu nas suas contas, o resultado apurado pelo ACE.

⁴ No entanto, e de acordo com o relatório de gestão (contido no anexo 5 deste relatório), de cujos mapas anexos consta o apuramento de resultados aprovado, o valor resultante da participação da A... no ACE (20%), seria de - 447.843,08 euros. Pode também ter resultado do valor contabilizado tê-lo sido a título provisório, mas não existem evidências disso!

Lucro tributável de IRC - Imputação de rendimentos do ACE na apuradas . Valores em euros	A...	- correcções
Lucro tributavel imputado por A.C.E. - valor da correcção fiscal na participante, por imputação do resultado fiscal corrigido do ACE (1)- campo 709/Q07/M22		369 906,75
Metodo da equivalencia patrimonial- anulação do efeito equivalente ao resultado liquido negativo imputado pela participante, relativo ao ACE (2) - campo 752/Q07/M22		511 763,80
Valor da correcção fiscal (3)=(1)+(2)		881 670,55

Desta forma, o sujeito passivo deverá reflectir na sua declaração modelo 22 de IRC, o resultado fiscal corrigido do ACE, B... A.C.E, de acordo com o descrito no quadro supra, com o preenchimento dos campos 709 e 752, a utilizar para imputação do lucro fiscal corrigido correspondente à sua participação, e simultaneamente para anulação, pelo método da equivalência patrimonial, do efeito do resultado líquido negativo, antes considerado, na conta #6852004.

Na sequência da correcção proposta, a efectuar, o lucro tributável da A... S.A., também sofre alteração, conforme descrito no quadro infra.

Resultado fiscal de IRC - resumo das correcções, a efectuar de acordo como descrito no ponto III. 1.1. do relatório - valores em euros		
Resultado fiscal declarado - lucro tributável (1)		256 898,09
Valor da correcção fiscal (2)		881 670,55
Valor da correcção fiscal (3)=(1)+(2)		1 138 568,64

Contrariamente ao invocado pelo sujeito passivo, na sua comunicação de 14/03/2019 (registo de entrada n.º 2019...), enviada após a recepção da carta-aviso, o próprio projecto de cisão (anexo 6), com efeitos contabilísticos e fiscais a 01/01/2016, refere que o destaque da parte do património da A..., para constituição da E... (sic), é deduzido dos efeitos resultantes do resultado a imputar à A... por via da transparência fiscal, relativamente ao exercício de 2015.

BB) Mais fundamentou a Requerida no RIT:

Quanto aos documentos disponibilizados em “pen-drive”, e que constam da listagem invocada no protocolo de entrega (anexo 7), os mesmos não podem ser considerados, dado que o presente procedimento inspectivo, aberto em nome da A... S.A, na qualidade de sociedade

participante do ACE, visa corrigir na esfera dos seus resultados individuais, a imputação do resultado fiscal apurado pelo agrupamento complementar de empresas no qual a exponente, participa em 20%, B... A.C.E., com o NIF ..., atendendo ao disposto nos n.º(s) 2 e 3 do artigo 6º do CIRC.

Esta situação, aliás, consta expressamente referida no ponto IL2 deste relatório.

O resultado fiscal do ACE, foi corrigido no âmbito da Ordem de Serviço n.º 012018..., anteriormente emitida pela Direcção de Finanças de Lisboa, pelo que a base argumentativa encontra-se vertida no Relatório da Inspeção Tributária do procedimento inspectivo titulado por essa Ordem de Serviço, o qual foi em devido tempo notificado ao ACE. Sendo que neste, o notificado prescindiu de exercer o seu direito de audição, e desta forma prescindiu também de carrear ao procedimento todas as suas motivações legais que, porventura, se opusessem à interpretação da AT, pelo que nesse sentido, foi em 28/01/2019 — registo RH...PT, através do ofício n.º ... de 25/01/2019, a B... A.C.E. notificada do relatório final da acção inspectiva.

Por impender nas sociedades participantes a integração no seu rendimento tributável, dos lucros ou prejuízos apurados nos termos do CIRC pelos agrupamentos complementares de empresas, estes não perdem a personalidade jurídica, nem tão pouco deixam de ser sujeitos às obrigações tributárias próprias nos termos do CIRC.

A audição dos interessados destina-se a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo assim para o esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão. Trata-se, no patamar da AT de uma obrigação legal com consagração constitucional, e no dos notificados, do exercício de um direito, obrigação que, conforme referido, foi materializada e levada, em procedimento próprio, ao conhecimento da participada.

A documentação, agora apresentada pela A..., com alegada relevância para o apuramento de resultados do ACE, não poderá ser positivamente relevada em sede do seu procedimento inspectivo, porquanto já foi em devido tempo facultado o direito de audição prévia ao ACE, conforme amplamente referido.

Caso contrário, e a comungar da posição da peticionante, estaria a AT a “abrir as portas” à existência de uma dupla fase do procedimento inspectivo, materializada numa dupla audição

prévia sobre o mesmo acto, o que em “ultima ratio” se pode revelar uma injustiça notória para com os outros contribuintes inspeccionados que não gozam de tal organização empresarial. Ademais, estaria a permitir-se, sem qualquer cobertura na letra da norma que, em processo distinto, pudesse o ACE exercer pronuncia, abrindo assim um prazo, que já há muito precluiu, portanto, a ser considerado extemporâneo, já que esse direito de audição se reporta a outro procedimento que é formal e substancialmente distinto do presente procedimento inspectivo.

CC) Tendo a Requerente exercido o direito de audição a Requerida fundamentou a resposta ao mesmo nos seguintes termos:

IX.2. Exercício do direito de audição - fundamentação e análise

No dia 19/11/2019, sob o registo de entrada n.º 2019..., dentro do prazo definido para exercício do direito de audição sobre o projecto de relatório de inspecção e correcções tributárias nele propostas, deu entrada nesta Direção de Finanças, um documento, enviado pelo sujeito passivo/entidade, para exercício do direito de audição, referido (anexo 9).

Da análise ao conteúdo do documento de exercício do direito de audição realizado pela A... S.A., retira-se que o conteúdo do título denominado "Considerações prévias" (paginas 1 a 3 da petição) visa contrariar o referido num dos parágrafos do ponto III.1.1.1 do relatório, aqui transcrito “Contrariamente ao invocado pelo sujeito passivo, na sua comunicação de 14/03/2019 (registo de entrada n.º 2019...), enviada após a recepção da carta-aviso, o próprio projecto de cisão (anexo 6), com efeitos contabilísticos e fiscais a 01/01/2016, refere que o destaque da parte do património da A..., para constituição da E..., é deduzido dos efeitos resultantes do resultado a imputar à A... por via da transparência fiscal, relativamente ao exercício de 2015.”⁵

Independentemente, porém, do desfecho do procedimento quanto às correcções projectadas, é imperioso que o relatório final de inspecção seja expurgado de considerações laterais do foro do direito privado que nada relevam para a sustentação ou fundamentação das indicadas correcções e de cuja manutenção podem resultar danos significativos à Requerente.

⁵ Todo o escrito corresponde à transcrição do RIT da inspecção ao Requerente, que contem afirmações do Inspetor Tributário e transcrições do próprio Requerente;

Referimo-nos, em concreto, à afirmação vertida no segundo parágrafo da página 18 do projecto de relatório, onde se escreve que “Contrariamente ao invocado pelo sujeito passivo (...) o próprio projecto de cisão (anexo 6), com efeitos contabilísticos e fiscais a 01/01/2016, refere que o destaque da parte do património da A..., para constituição da E..., é deduzido dos efeitos resultantes do resultado a imputar à A... por via da transparência fiscal, relativamente ao exercício de 2015.”

Ora, não sé esta citação, por incompleta, deturpa o conteúdo da disposição em causa do projecto de cisão, como, sobretudo, não se entende qual a relevância da mesma no contexto do relatório.

O que refere, na integra, o ponto em causa do projecto de cisão (Ponto 4, sob epigrafe “ Bens a transmitir (para a nova sociedade) e valores atribuídos”, em cumprimento do disposto na alínea d) do artigo 119.º do Código das Sociedades Comerciais), é o seguinte: “No âmbito da projectada cisão, são transferidos para a nova sociedade, os seguintes bens, participações, direitos e posições contratuais, também identificadas no Anexo I ao presente Projecto com indicação do respectivo valor (..); (ii) a participação de 20% da A... nos resultados líquidos acumulados do B... não distribuídos aos acionistas e que totalizam 730.633,12 (setecentos e trinta mil, seiscentos e trinta e três euros e doze cêntimos). deduzida dos efeitos resultantes do resultado a imputar à A... por via da transparência fiscal, relativamente ao exercício de 2015, que se estima ser negativo, no montante de 499.213,20 (quatrocentos e noventa e nove mil, duzentos e treze euros e vinte cêntimos).”

O que se pretendeu acautelar no projecto de cisão foi que, uma vez que os efeitos da cisão se reportariam a uma data anterior ao fecho das contas, e do apuramento do resultado fiscal do exercício de 2015, o crédito a transmitir para a E... referente aos resultados acumulados no ACE, ainda não distribuídos, seria sempre deduzido dos resultados fiscais a imputar à A... por efeito do regime de tributação específico daquelas entidades. Sendo que, se à data tais resultados se estimavam ser negativos, como se viria a confirmar, poderiam por qualquer razão - como pode vir de resto a suceder por efeitos das correcções efectuadas por esses Serviços, vir a revelar-se positivos gerando um efeito de colecta que, a confirmar-se, deve necessariamente ser restituído à Exponente pela E..., na medida em que esta veio a receber um crédito líquido de imposto. Ou seja, se a E... adquiriu o direito ao rendimento associado à

participação no ACE por efeito da respectiva transmissão, onde se incluíram, inclusivamente, réditos respeitantes a exercícios anteriores, é da mais elementar Justiça que a mesma deva vir a suportar igualmente quaisquer encargos supervenientes relacionados com a mesma participação.

A este respeito, é de referir que este parágrafo visa consolidar a responsabilidade na esfera da A... S.A., a imputação do resultado fiscal do A.C.E., relativa ao ano 2015, tal como decorre do estipulado nos n.º(s) 2 e 3 do artigo 6º do CIRC, e é de justiça, sendo de referir ainda que, no ano de 2015, o sujeito passivo apurou o seu resultado fiscal, considerando para o efeito, o prejuízo, então expectável, apurado pelo A.C.E. (511.763,80 euros, registados como gasto, na rubrica contabilística 6852004#).

E esse entendimento, é também partilhado pelo sujeito passivo, no antepenúltimo parágrafo da página 3 da petição de exercício de direito de audição, cujo excerto se representa de seguida, e no qual o sujeito passivo reconhece a intenção da afirmação e reconhece que as correcções efectuadas ao resultado fiscal do A.C.E., no exercício de 2015, tem sempre que se reflectir no resultado apurado pela exponente.

Ora, a Exponente reconhece que a afirmação vertida no projecto de relatório terá sido motivada pelo teor da exposição que dirigiu a esse Serviços em 14 de março último, na qual hoje, do ponto de vista formal, efectivamente não se reconhece. A este respeito, no entanto, importa deixar claro que a Exponente reconhece que qualquer correcção que possa vir a ser efectuada (como aquelas que se propõem do projecto sob resposta) ao resultado fiscal do ACE no exercício de 2015, sempre teria de reflectir-se, formalmente, no resultado fiscal apurado pela Exponente no exercício em causa, independentemente do que se dispôs no projecto de cisão.

De modo a que se compreenda alcance do que foi referido, junta-se no anexo 10 do relatório, a exposição recebida nesta direcção de finanças, em 14 de março de 2019.

O Conteúdo do título “Quanto às correcções propostas em sede de IRC”, visa contrariar as correcções

constantes do projecto de correcções enviado, apresentando os argumentos abaixo representados:

Não obstante se tratar de uma correcção “automática” em função das correcções efectuadas ao ACE, o direito de participação da Exponente no procedimento, por via da sua audição prévia à liquidação, impõe-se pelo facto de esta não integrar mais o referido ACE, não tendo, por essa via oportunidade de manifestar-se, ainda que indirectamente no âmbito do procedimento. Carecendo, dessa forma, de qualquer sustento legal, a afirmação segundo a qual a relevação da documentação apresentada pela Exponente no procedimento se materializaria numa dupla audição previa sobre o mesmo acto, resvalando para uma injustiça notória para com os outros contribuintes.

Injustiça, sim, ao invés, seria manter a posição assumida por esses serviços a este respeito, coartando a Exponente o exercício de um direito constitucionalmente consagrado.

Tanto para mais quando o próprio ACE optou por não fazer uso do seu direito de participação e levar ao conhecimento desses Serviços informação fundamental à descoberta da verdade material.

Ora, tal como resulta do relatório da inspecção tributária efectuada ao ACE, as correcções efectuadas ao resultado fiscal desta entidade, e que ora se pretendem ver imputadas à Exponente na percentagem de 20% (percentagem que esta detinha no Agrupamento à data de 2015), resultam, no essencial, da não aceitação como gasto fiscalmente dedutível, de um conjunto de gastos não aceites fiscalmente no montante de 4.088.749,17, correspondente ao saldo da conta #6888000000 - 'Outros Não Especificados' (conta interna SAP #5888880000), deduzido de um ajustamento à base tributável já efectuado pelo ACE no montante de 327.999,83, com o seguinte detalhe:

1) Gasto no montante de 2.715.164,00, respeitante a um acréscimo de custos respeitante a serviços prestados e não facturados pela sociedade C..., S.A. no âmbito de um contrato de subempreitada;

2) Gasto no montante de 1.701.585,00, referente a duas facturas emitidas pelo Cliente D..., S.A. (adiante apenas "D..."), nos montantes de €148.582,00, e 1.404.221,00, respeitante ao débito de custos suportados por aquela entidade e posteriormente debitados ao ACE ao abrigo do contrato de subempreitada celebrado entre ambas.

Como é fácil de entender, não se afigura simples à Exponente, volvidos todos estes anos. e muito depois de ter cedido a sua posição no ACE, em Janeiro de 2016, aceder e reunir a

informação necessária que lhe permita entender e justificar de forma cabal os movimentos contabilísticos em análise e o tratamento fiscal que lhe foi conferido à data.

De resto, mesmo após um esforço hercúleo levado a cabo no escasso período de tempo que lhe foi conferido para o exercício do direito de audição, a Exponente não conseguiu de facto compilar informação suficiente que lhe permita responder, com exactidão, as correcções referidas no ponto 1) supra, nem, bem assim, as referidas no ponto 2) na parte respeitante à factura da D... no montante de €148.582,00.

No entanto, e tal como teve oportunidade de demonstrar no decurso do procedimento inspectivo, sem que, aparentemente tal esforço tenha sido correspondido por idêntica colaboração desses Serviços, a Exponente conseguiu efectivamente reunir grande parte das facturas emitidas à D..., cujo repasse ao ACE esta na origem da indicada factura de 1.404.221,00.

Documentos esses que, tendo sido entregues ao técnico responsável pela Inspeção (em ficheiros digitalizados condensados numa pen drive, como este o reconhece no projecto de relatório) permitem demonstrar à sociedade a comprovação e indispensabilidade dos gastos em causa para a formação da matéria colectável do ACE, e, bem assim, a falta de fundamento que assiste, nessa parte, à correcção em causa.

Para tanto importa perceber o contexto em que tais gastos foram incorridos.

A D... é uma sociedade de direito angolana, detida a 100% (via direta e indiretamente) pela G... SGPS, S.A

Atendendo a que o ACE não disponha de meios técnicos e humanos para a execução de determinados trabalhos inclusos na subempreitada que lhe foi adjudicada pela C..., foi celebrado entre aquele e a D... um contrato de subempreitada ao abrigo do qual esta última se obrigou a (...) executar os trabalhos de fornecimento e instalação de sistemas mecânicos, no âmbito dos trabalhos de execução das Empreitadas referidas nos considerandos do presente documento.” (Cf. Documento n.º1 junto).

É verdade que, como se refere no relatório de inspeção levado a cabo por referência ao ACE que a obra a que tal contrato estava praticamente concluída em 2014, tendo de resto o ACE reconhecido o rédito e os gastos da obras em causa segundo o método de percentagem de acabamento como lhe impunha a normalização contabilístico e o Código do IRC.

O que sucedeu foi que, já no decurso de 2015, o ACE foi confrontado com todo um conjunto de custos adicionais por parte da D..., respeitantes a trabalhos de preparação do final da empreitada, de desmobilização de equipas e de término de garantias bancárias de obra, incorridos até à data e ainda não facturados.

Note-se que, apesar de se tratar de montantes elevados, os mesmos constituem, na verdade, valores residuais no contexto global da empreitada.

Por outro lado, é importante perceber que não é de todo anormal surgirem gastos desta natureza no término das empreitadas, sendo de resto normais e recorrentes no caso de empreitadas levadas a cabo em jurisdições como Angola, conhecido que é, até pelo senso comum, o nível de "organização" que grassa no país.

Confrontado com aqueles gastos, já no decurso do exercício de 2015, e depois de se inteirar da sua legitimidade (conforme troca de e-mails que se junta como Documento n.º 2), e do dever contratual de cumprir com a sua liquidação, entendeu o ACE, e bem, proceder à respectiva especialização no exercício, ainda que a correspondente factura apenas viesse a ser emitida mais tarde (no caso em 31 de Dezembro de 2017).

Atente-se neste contexto, que, sendo o grau de acabamento da obra já de 100%, e não sendo à data linear que os mesmos pudessem ser totalmente repercutidos ao dono da obra, não era mais possível à Exponente aplicar no reconhecimento destes gastos o tratamento preconizado pela NCFR 19.

O certo é que, encontrando-se os mesmos documentados, e sendo os mesmos essenciais no quadro dos compromissos contratuais assumidos pelo ACE, não se vê em que medida pode ser negada a sua dedutibilidade fiscal, tanto para mais quando a sua desconsideração por esses Serviços teve por fundamentação, exactamente a falta de suporte documental. Mais nos foi expressado pelo inspector Dr. H... que a existirem elementos novos, seriam considerados. Ora apresentámos elementos novos.

Tratam-se com efeito de encargos reais, efectivos, necessários e adequados à concretização da empreitada contratada ao ACE, e, desta forma, necessariamente relacionados com a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC desta entidade.

Razão pela qual devem os gastos em causa, na parte suportada pelas facturas já disponibilizadas a esses Serviços, ser aceites fiscalmente, anulando-se, em conformidade, a correcção efectuada, na esfera da Exponente.

Da análise ao invocado, verifica-se que o mesmo tende para um exercício de direito de audição sobre o projecto de correcções do Agrupamento Complementar de Empresas-B... A.C.E., no qual o sujeito passivo participa.

Tal facto pode aliás ser comprovado logo, nos primeiros três parágrafos do excerto do documento, acima representado, e sustentado nos restantes parágrafos do mesmo excerto do documento.

Importa, assim, referir que o presente procedimento inspectivo, aberto em nome da A... S.A., na qualidade de sociedade participante do ACE, foi selecionado pela necessidade de corrigir na esfera dos seus resultados individuais, a imputação do resultado fiscal apurado pelo agrupamento complementar de empresas no qual a exponente, participa em 20%, B... A.C.E., com o NIF ..., atendendo ao disposto nos n.º(s) 2 e 3 do artigo 6º do CIRC.

Esta situação, aliás, consta expressamente referida no ponto 11.2 deste relatório.

O resultado fiscal do ACE, foi corrigido no âmbito da Ordem de Serviço n.º 012018..., anteriormente emitida pela Direcção de Finanças de Lisboa, pelo que a base argumentativa encontra-se vertida no Relatório da Inspeção Tributária do procedimento inspectivo titulado por essa Ordem de Serviço, o qual foi em devido tempo notificado ao ACE. Sendo que neste, o notificado prescindiu de exercer o seu direito de audição, e desta forma prescindiu também de carrear ao procedimento todas as suas motivações legais que, porventura, se opusessem à interpretação da AT, pelo que nesse sentido, foi em 28/01/2019- registo RH...PT, através ofício n.º ... de 25/01/2019, a B... A.C.E. notificado do relatório final da acção inspectiva.

Da leitura e análise que a petição entregue pela A... S.A., mereceu por parte da AT, conclui-se que a argumentação expendida, refere-se às correcções efectuadas no âmbito do procedimento externo realizado aos resultados individuais do ACE, titulado pela Ordem de Serviço n.º 012018... .

A audição dos interessados destina-se a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo assim para o esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão. Trata-se, no patamar da AT de uma obrigação legal com consagração

constitucional, e no dos notificados, do exercício de um direito, obrigação que, conforme referido, foi materializada e levada, em procedimento próprio, ao conhecimento da participada e Exponente.

A discussão dos fundamentos de direito e de facto do apuramento do lucro tributável por parte da A... S.A. quanto aos resultados do ACE, não poderá ser positivamente relevada em sede do seu procedimento inspectivo, porquanto já foi em devido tempo facultado o direito de audição prévia ao ACE, conforme amplamente referido.

Ademais, estaria a permitir-se, sem qualquer cobertura na letra da norma que, em processo distinto, pudesse o ACE exercer pronuncia, abrindo assim novo prazo, a um direito, não exercido no prazo devido.

Mas ainda assim, se propuseram estes serviços à análise circunstanciada dos elementos apresentados,

donde resultou que face ao alegado, vem agora apresentar como elementos novos, face aos elementos já recolhidos no âmbito do procedimento inspectivo ao B... A.C.E., um contrato de subempreitada assinado em 2012, entre o B... A.C.E., e a D... S.A., ao qual, e relativamente à empreitada por este titulada, junta um auto de medição interno datado de dezembro de 2015.

Recorda-se que a correcção efectuada ao resultado tributável do B... em Angola A.C.E, no montante total de 4.088.749,17 euros, decorre de encargos não devidamente documentados, conforme fundamentado no relatório de conclusões de inspecção tributária que constitui o anexo 5 deste relatório, o qual aqui se considera totalmente reproduzido.

De forma resumida, apurou-se em procedimento externo ao B... em Angola A.C.E., que foram contabilizados por esta entidade, gastos no montante de 4.088.749,17 euros, no exercício de 2015, quando segundo os elementos apurados, a obra estaria concluída em 2014, e conforme comprovado no referido procedimento inspectivo, no exercício de 2015, apenas foram facturados gastos residuais, no montante de 8.395,17 euros

Assim, e ao contrário do referido na petição agora apresentada, nada impede que após a conclusão da

obra sejam facturados trabalhos adicionais/extraordinários, situação aliás prevista na própria norma contabilística e de relato financeiro número 19 (NCRF 19). Porém, ao abrigo da disciplina geral da contabilidade e, em sede fiscal, para que se efectue a dedução fiscal dos

gastos, importa justificar quais os trabalhos adicionais que estão a ser facturados, dado que a sua dedutibilidade fiscal têm que obedecer ao definido o artigo 23º do CIRC, isto é, têm que se encontrar comprovado de que forma contribuíram os mesmos, para a obtenção dos rendimentos no exercício em causa, acrescendo o disposto no artigo 18º n.º 1 do CIRC, quanto à especialização dos exercícios.

Por fim, os documentos apresentados pela A... S.A., a que se refere o anexo 7 do relatório, e dos quais se juntam no anexo 11 do relatório, alguns exemplos, foram emitidos por entidades terceiras à entidade D... S.A., e não ao A.C.E., sendo o alegado repasse de custos, sobre esses documentos, efectuado só em 2017, ano de emissão da factura a que o sujeito passivo se refere como justificativa dos mesmos, factura n.º 2071300220 de 31/12/2017, no valor de 1.404.221,00 euros (anexo 12).

Face ao exposto, o exercício do direito de audição, por parte do sujeito passivo, face às correcções propostas em sede de IRC, para além de não se enquadrar nas correcções propostas no presente procedimento inspectivo interno, o qual versa sobre a imputação das correcções efectuadas no B... A.C.E. por força do disposto nos números 2 e 3 do artigo 6º do CIRC, não traz ao processo qualquer facto susceptível de alterar as conclusões anteriormente evidenciadas, e em tempo, notificadas, nem alterar as correcções propostas.

DD) Do Anexo 3 pág. 25/221, consta o Relatório e Contas da C..., referente ao ano de 2015, que refere o seguinte a pág. 36/221:

Virtude das obras das centrais térmicas em Angola, terem terminado, a A..., SA no ano 2015, não prestou quaisquer serviços de apoio ao B..., ACE (agrupamento complementar de empresas responsável pela execução das obras das centrais térmicas em Angola).

No ano 2015, o B... também não registou qualquer actividade relevante uma vez que já haviam terminado a execução das obras das centrais térmicas em Angola, que lhe foram atribuídas pela C..., SA, através de contrato de empreitada.

3.2. – Mercado Angolano

No caso do mercado Angolano, a A..., SA. no ano 2015, não registou qualquer actividade, uma vez as obras das centrais térmicas em Angola já se encontram terminadas.

EE) A Requerente apresentou Reclamação graciosa em 23.07.2020 a qual tendo sido indeferida por intempestiva, acabou por ser apreciada pela Requerida, cumprindo sentença proferida no âmbito de uma ação administrativa de impugnação de ato administrativo, sendo que dessa apreciação a Requerida veio novamente a indeferir a mesma por despacho do Diretor de Finanças Adjunto, datado de 9/8/2023.

3.2 Factos não provados

A Requerente não provou que as obras tivessem continuado em 2015, com a definição dos seus termos concretos e específicos essenciais para a relevação de factos patrimoniais na contabilidade. Não existem outros factos não provados relevantes para a decisão da causa.

3.3 Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificadamente e no acervo probatório carreado para os autos, os quais foram objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

O facto dado como provado deveu-se à escassez documental que o provasse e contrariasse a abundante prova documental carreada pela Requerida no seu processo administrativo.

4. Matéria de direito

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa declarar a ilegalidade de actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT e eliminar os efeitos jurídicos por eles produzidos, anulando-os ou declarando a sua

nulidade ou inexistência [artigos 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, sendo o acto de liquidação praticado pela Administração Tributária o objecto do processo, tem de se apreciar a sua legalidade à face dos seus precisos termos, tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros actos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida (⁶).

4.1 Questões prévias

4.1.1 Da ilegalidade da liquidação: preterição de formalidade essencial

Argui a Requerente que apresentou direito de audição ao projeto de inspeção tributária aberta em seu nome tendo os Serviços de Inspeção desconsiderado a defesa com base no argumento que:

“a documentação agora apresentada pela A..., com alegada relevância para o apuramento de resultados do ACE, não poderá ser positivamente relevada em sede do seu procedimento inspetivo, porquanto já foi em devido tempo facultado o direito de audição prévia ao ACE”, tendo sido violados os artigos 100.º e 101.º do CPA, 65.º da LGT e 268.º, n.º 4, da Constituição”⁷.

⁶ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 28-10-2020, processo n.º 2887/13.8BEPRT.

⁷ Menciona também Rui Duarte Morais, in “Apontamentos ao IRC” e a propósito das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, que expressamente refere que: “julgamos indiscutível a legitimidade da sociedade para desencadear tais procedimentos ou processos, sem prejuízo de, a nosso ver, os sócios o poderem fazer (a lei reconhece a legitimidade para o uso dos meios de garantia àqueles que não sendo, formalmente, sujeitos passivos de uma obrigação fiscal, tenham interesse económico directo na correção deste ato tributário – cfr. Art. 9.º do

Vejamos:

Lê-se no relatório da Inspeção Tributária, cfr. alínea BB) da matéria de facto dada como *provada*:

O resultado fiscal do ACE, foi corrigido no Âmbito da Ordem de Serviço n.º 012018..., anteriormente emitida pela Direção de Finanças de Lisboa, pelo que a base argumentativa encontra-se vertida no Relatório da Inspeção Tributária do procedimento inspetivo titulado por essa Ordem de Serviço, o qual foi em devido tempo notificado ao ACE. Sendo que neste, o notificado prescindiu de exercer o seu direito de audição, e desta forma prescindiu também de carrear ao procedimento todas as suas motivações legais que, porventura, se opusessem à interpretação da AT, pelo que nesse sentido, foi em 28/01/2019- registo RH...PT, através ofício n.º 2494 de 25/01/2019, a B... A.C.E. notificado do relatório final da acção inspetiva.

Da leitura e análise que a petição entregue pela A... S.A., mereceu por parte da AT, conclui-se que a argumentação expendida, refere-se às correções efetuadas no âmbito do procedimento externo realizado aos resultados individuais do ACE, titulado pela Ordem de Serviço n.º 012018... . A audição dos interessados destina-se a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo assim para o esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão. Trata-se, no patamar da AT de uma obrigação legal com consagração constitucional, e no dos notificados, do exercício de um direito, obrigação que, conforme referido, foi materializada e levada, em procedimento próprio, ao conhecimento da participada e Exponente.

A discussão dos fundamentos de direito e de facto do apuramento do lucro tributável por parte da A... S.A. quanto aos resultados do ACE, não poderá ser positivamente relevada em sede do seu procedimento inspetivo, porquanto já foi em devido tempo facultado o direito de audição prévia ao ACE, conforme amplamente referido.

CPPT” e de igual forma, a Decisão Arbitral, proferida no âmbito do processo n.º 173/2018-T, de 12 de novembro de 2018, este último in.caad.org.pt;

Ademais, estaria a permitir-se, sem qualquer cobertura na letra da norma que, em processo distinto, pudesse o ACE exercer pronuncia, abrindo assim novo prazo, a um direito, não exercido no prazo devido.”

Aqui chegados, faria todo o sentido, independentemente de outras questões, apreciar o articulado pela Requerente, essencialmente nos artigos 114.º a 121.º do seu ppa e que em resumo, consistiu:

O pagamento de IRC quando estamos perante um ACE, é exigido aos seus membros. Por essa razão, eles têm o direito de impugnar administrativa e contenciosamente as liquidações que afetam os seus interesses, não só por força dos artigos 65.º da LGT e 9.º, n.º 1, do CPPT, mas também por imperativo constitucional, em face da garantia de impugnação contenciosa de todos os atos lesivos que consta do n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

Também esse direito é concedido pelos artigos 100.º e 101.º do CPA, pelo que os interessados deverão ser notificados para se pronunciarem sobre o projeto de decisão, o que pressupõe que os mesmos sejam obrigatoriamente considerados na fundamentação da decisão sob pena de violação de lei e da CRP.

Deixando a análise do exercício do direito de audiência prévia no procedimento administrativo de reclamação graciosa ao qual será mais consentânea a aplicação dos artigos 100.º e 101.º do CPA, caso o relatório de inspeção tributária terminasse no momento supratranscrito, poderia existir uma preterição de formalidade essencial – preterição do direito de audiência prévia. Mas acontece, que o RIT continuou, conforme alínea CC) do probatório:

“Mas ainda assim, se propuseram estes serviços à análise circunstanciada dos elementos apresentados, donde resultou que face ao alegado, vem agora apresentar como elementos novos, face aos elementos já recolhidos no âmbito do procedimento inspetivo ao B... A.C.E., um contrato de subempreitada assinado em 2012, entre o B... A.C.E., e a D... S.A., ao qual, e relativamente à empreitada por este titulada, junta um auto de medição interno datado de dezembro de 2015.

Recorda-se que a correcção efectuada ao resultado tributável do B... A.C.E, no montante total de 4.088.749,17 euros, decorre de encargos não devidamente documentados, conforme fundamentado no relatório de conclusões de inspeção tributaria que constitui o anexo 5 deste relatório, o qual aqui se considera totalmente reproduzido. (sublinhado nosso).

De forma resumida, apurou-se em procedimento externo ao B... A.C.E., que foram contabilizados por esta entidade, gastos no montante de 4.088.749,17 euros, no exercício de 2015, quando segundo os elementos apurados, a obra estaria concluída em 2014, e conforme comprovado no referido procedimento inspectivo, no exercício de 2015, apenas foram facturados gastos residuais, no montante de 8.395,17 euros.

Assim, e ao contrário do referido na petição agora apresentada, nada impede que após a conclusão da obra sejam facturados trabalhos adicionais/extraordinários, situação aliás prevista na própria norma contabilística e de relato financeiro número 19 (NCRF 19). Porém, ao abrigo da disciplina geral da contabilidade e, em sede fiscal, para que se efectue a dedução fiscal dos gastos, importa justificar quais os trabalhos adicionais que estão a ser facturados, dado que a sua dedutibilidade fiscal tem que obedecer ao definido o artigo 23º do CIRC, isto é, tem que se encontrar comprovado de que forma contribuíram os mesmos, para a obtenção dos rendimentos no exercício em causa, acrescendo o disposto no artigo 18º n.º 1 do CIRC, quanto à especialização dos exercícios.”

Nestes termos, a entidade Requerida debruçou-se sobre a análise dos documentos que foram juntos em sede de exercício do direito de audiência prévia pela Requerente, não os aceitando, porquanto entende que não foi feita prova de como contribuíram para a obtenção dos rendimentos em causa, ou seja, gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, conforme dispõe o n.º 1 do CIRC.

E a Requerida reforça esse entendimento escrevendo:

“Por fim, os documentos apresentados pela A... S.A., a que se refere o anexo 7 do relatório, e dos quais se juntam no anexo 11 do relatório, alguns exemplos, foram emitidos por entidades terceiras à entidade D... S.A., e não ao A.C.E., sendo o alegado repasse de custos, sobre esses documentos, efectuado só em 2017, ano de emissão da factura a que o sujeito passivo se refere como justificativa dos mesmos, factura n.º 2071300220 de 31/12/2017, no valor de 1.404.221,00 euros (anexo 12).”

Além de reforçar o fundamento da falta de conexão dos gastos e perdas para a obtenção, ou garantia de rendimentos sujeitos a IRC, ainda fundamenta na violação do princípio da

especialização dos exercícios, apreciando a matéria articulada pela Requerente no exercício do seu direito de audiência prévia.

E termina o relatório inspetivo, escrevendo:

“Face ao exposto, o exercício do direito de audiência, por parte do sujeito passivo, face às correções propostas em sede de IRC, para além de não se enquadrar nas correções propostas no presente procedimento inspetivo interno, o qual versa sobre a imputação das correções efectuadas no B... A.C.E. por força do disposto nos números 2 e 3 do artigo 6º do CIRC, não traz ao processo qualquer facto suscetível de alterar as conclusões anteriormente evidenciadas, e em tempo, notificadas, nem alterar as correções propostas.”

Por essas razões, a Chefe de Equipa informou que *“O contribuinte foi notificado para exercer o direito de audiência, previsto nos art.ºs 60.º da LGT e 60.º do RCPITA e exerceu este direito através de exposição escrita mas, nesta, não veio trazer qualquer elemento, facto ou circunstancia suscetível de alterar as correções descritas no projeto de relatório, pelo que se mantem as correções anteriormente propostas.”*, o que foi validado por despacho da Chefe de Divisão, por poderes subdelegados do Diretor de Finanças Adjunto.

Assim, a AT, no RIT, tomou conhecimento dos elementos remetidos pela Requerente ao procedimento inspetivo no seu exercício do direito de audiência prévia, obnubilando-se assim a necessidade de conhecer da falta do exercício desse direito da forma que foi articulado pela Requerente.

4.1.2 Do procedimento administrativo da reclamação graciosa

Argui também a Requerente que apresentou reclamação graciosa dos atos de liquidação, tendo a AT indeferido o pedido com base no argumento que: *“a reclamante não adquiriu a qualidade de sujeito passivo quanto ao ACE, não lhe permitindo reagir contra os atos de liquidação decorrentes do procedimento inspetivo realizado ao ACE, uma vez que essa possibilidade se esgota com a relação jurídico tributária constituída pelos atos de liquidação entre a AT e a sociedade inspecionada, assim o exercício do direito de audiência relativamente às correções efetuadas ao ACE, tinha que ser exercido por este, na pessoa dos seus administradores e ou gerentes”*.

Continua, mencionando que: *“de referir que, em sede de procedimento inspetivo, foi dado o prazo legal para o exercício do direito de audição, o qual por opção do ACE não foi exercido, no entanto, apesar de não o ter feito, alegando não ter conseguido reunir a informação necessária para justificar os movimentos contabilísticos, tinha ao seu alcance outros meios de reação à liquidação, nos quais podia, dentro dos prazos legais para o efeito, ter aí procedido à entrega dos elementos que considerasse necessários, conforme previsto no artigo 95º da LGT”*.

Invoca a violação dos mesmos incisos.

Vejamos:

Quase tudo o que foi escrito supra é aplicável ao exercício do direito de audição prévia no âmbito do procedimento administrativo de reclamação graciosa.

O Requerente apresentou em 23/07/2020 reclamação graciosa contra os actos que são objecto do presente processo arbitral.

Por decisão da Requerida, foi considerada a mesma intempestiva. A Requerente interpôs então ação administrativa de impugnação de ato administrativo, que veio a julgar o pedido procedente e condenar a Entidade Demandada a apreciar a mesma reclamação graciosa.

Apreciada então pela Requerida a reclamação graciosa agora de mérito, constata-se que a Requerente notificada do projeto, não exerceu o direito de audição prévia, tendo então por despacho do Diretor de Finanças Adjunto, sido convolado em definitivo o projeto de decisão de indeferimento do pedido.

Ora, não tendo sido exercido o direito de audiência prévia, não se coloca a questão invocada pelo Requerente em termos de apreciação prévia, não cabendo conhecer da mesma por inexistente.

Improcedem assim as invocadas preterições de formalidades legais.

4.2 Do mérito

4.2.1 Apreciação geral

A Requerente em virtude de ter pertencido ao ACE desde 27/8/2012 até 24 de março de 2016, denominado B..., A.C.E., foi objeto de um procedimento de inspeção tributária de natureza parcial, incidente sobre IRC e IVA, porquanto, o mencionado ACE havia sido, também objecto de um procedimento inspetivo, o qual neste se procedeu à correção da sua matéria coletável, não aceitando como gasto o valor de 4.088.749,17€.

Por essa razão procedeu à seguinte correção no Requerente:

Lucro tributável de IRC – resumo das correções apuradas - valores em euros

Ano	Resumo de Correções ao lucro tributável - IRC	Item do relatório
2015	881.670,55	III.1.1.1

Lucro tributável de IRC – imputação de rendimentos do ACE na A..., correções apuradas - valores em euros

Lucro tributável imputado por A.C.E. - valor da correção fiscal na participante, por imputação do resultado fiscal corrigido do ACE (1) – campo 709/Q07/M22	369.906,75
Método da equivalência patrimonial – anulação do efeito equivalente ao resultado líquido negativo imputado pela participante, relativo ao ACE (2) – campo 752/Q07/M22	511.763,80
Valor da correção fiscal (3)=(1)+(2)	881.670,55

Resultado fiscal de IRC – efeito das correções, a efectuar de acordo como descrito no ponto III.1.1.1 do relatório - valores em euros

Resultado fiscal declarado – lucro tributável (1)	256.898,09
Valor da correção fiscal (2)	881.670,55
Resultado fiscal corrigido – lucro tributável (3)=(1)+(2)	1.138.568,64

Existe uma questão que tem de ser analisada previamente e que é a seguinte:

Conforme alíneas AA) e BB) da matéria de facto dada como provada, a Requerente contabilizou o valor de 511.763,80, na conta de gastos e perdas em subsidiária, associadas e empreendimentos conjuntos - aplicação do método da equivalência patrimonial B..., ACE_20% #6852004.

A Requerida face às correções referidas, alterou o resultado fiscal declarado do ACE de prejuízo fiscal no valor de 2.239.215,41€ para lucro tributável de 1.849.533,76 €, pela não aceitação de gastos no valor de 4.088.749,17€.

Ora, se face ao prejuízo fiscal inicial foi contabilizado diretamente em gastos o valor de € 511.763,80, tal significaria que este valor seria 20% (valor da participação no ACE pela Requerente), de € 2.239.215,41, mas não é!⁸ Não tendo sido articulado pela Requerente o porquê desta desconformidade, contestando o mesmo, “sib imputat”.

Assim, trabalharemos com as correções:

Proposta de correcção fiscal de IRC - Imputação de Rendimentos através do método da equivalência patrimonial - valores em euros	
Valor do resultado fiscal corrigido da participada	1 849 533,76
Participação no capital (%)	20,00%
Valor da correcção fiscal na participante	369 906,75

E a correção do valor de 511.763,80€, contabilizado em gastos, cuja soma deveria ser correspondente a 20% do total da correção realizada, - 4.088.749,17€ mas que não é pelas razões apontadas. Mas afinal a que respeita este valor corrigido de 4.088.749,17€?

4.2.2 Acréscimo de gastos no B.../ acréscimo de ganhos na C... no montante total de 2 715 164,00:⁹

Diz a Requerente e a documentação dos autos, que o montante em apreço respeita a um acréscimo de gasto reconhecido na conta SAP 5888880000 – “Outros Gastos” do ACE, de forma a refletir um ajustamento decorrente de uma previsão de diminuição do saldo a receber por parte da C..., do cliente final.

Este acréscimo de custo encontrava-se por faturar pela C... ao tempo do RIT, a qual reconheceu um acréscimo de proveitos.

A Requerida no RIT da inspeção ao ACE fundamentou o seu desacordo -alínea K) da matéria de facto:

⁸ O valor seria 447.843,08€, mas a Requerente contabilizou 511.763,80€, desconhecendo-se o porquê!

⁹ Corretamente os vocábulos a utilizar deveriam ser gasto e ganho, que anteriormente em base POC eram custo e proveito. Mas como a sua utilização até pelos próprios RIT's é indistinta, utilizam-se ambos, essencialmente porque nos apoiamos nas transcrições relevadas para a matéria de facto;

A B..., refere um acréscimo de custos, baseado numa aparente previsão efectuada pela C... S.A, de diminuição do valor a receber por parte do cliente final da obra, e que é repassado ao B..., sem se saber quando foi efectuada a previsão, e sem existir qualquer documento justificativo desse acréscimo de custos, dado que não existe qualquer factura emitida, a que acresce o facto de a obra ter sido dada como concluída no exercício anterior (2014), pelo não se compreende essa previsão efetuada "à posteriori".

Tentando resumir:

- Sem se saber quando foi efetuada a previsão;
- Sem existir qualquer documento justificativo desse acréscimo de custos, dado não existir fatura;
- A obra ter sido dada como concluída em 2014;

A Requerida no RIT da inspeção ao Requerente, reproduzindo o RIT da inspeção ao ACE, fundamentou da seguinte forma, conforme alíneas AA) e BB) do probatório:

- Não constam registados quaisquer proveitos por imputação de rendimentos gerados pelo B... A.C.E., NIF..., dado que na conta de gastos e perdas em subsidiaria, associadas e empreendimentos conjuntos- aplicação do método da equivalência patrimonial B..., ACE_20% #6852004, se encontram registados 511.763,80 euros, pois a imputação, nos termos do n.º 2 e n.º 3 do artigo 6.º do CIRC, é feita diretamente aos seus membros, integrando-se no resultado tributável destes, tendo efetuado as mencionadas imputações;

- Tendo a Requerente junto como elementos novos um contrato de subempreitada assinado em 2012, entre o B... A.C.E., e a D... S.A., ao qual, e relativamente à empreitada por este titulada, junta um auto de medição interno datado de dezembro de 2015, diz a Requerida que a correção efetuada ao ACE decorre de encargos não devidamente documentados, conforme fundamentado no relatório de conclusões de inspeção tributária que constitui o anexo 5 deste relatório, o qual aqui se considera totalmente reproduzido.

- Acrescenta em procedimento externo ao B... A.C.E., foi apurado que esta entidade contabilizou, no exercício de 2015, apenas gastos residuais, no montante de 8.395,17 euros, nada proibindo a faturação posterior de trabalhos adicionais/extraordinários, mas que devem ser identificados e justificados quais os trabalhos adicionais que estão a ser faturados, para se aferir da sua dedutibilidade;

- Por fim, os documentos apresentados pela A... S.A., a que se refere o anexo 7 do RIT, e dos quais se juntam no anexo 11 do relatório de inspeção, alguns exemplos, foram emitidos por entidades terceiras à entidade D... S.A., e não ao A.C.E., sendo o alegado repasse de custos, sobre esses documentos, efetuado só em 2017, ano de emissão da fatura a que o sujeito passivo se refere como justificativa dos mesmos, fatura n.º 2071300220 de 31/12/2017, no valor de 1.404.221,00 euros (anexo 12).

As Demonstrações Financeiras devem ser elaboradas obedecendo ao princípio da continuidade, - cfr. § 23 da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), sendo as transações e acontecimentos registados no período contabilístico a que dizem respeito (regime do acréscimo), cfr. § 22 da EC do SNC, com o objetivo de dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial da entidade.

Obedecendo a esses princípios, as operações devem ser reconhecidas quando elas ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa, mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro.

Conforme exemplificativamente alínea I) do probatório, o ACE reconheceu o valor de € 2.715.164,00, como acréscimo de gastos, suportado num documento interno conforme alínea U), a que foi designado como sendo um auto de medição.

Diga-se desde, já que os acréscimos de gastos não necessitam de faturas para serem reconhecidos na contabilidade, mas devem obedecer aos princípios da fiabilidade, da confiança da boa organização da contabilidade.

No caso presente segundo o SNC, gastos e rendimentos de empreendimentos conjuntos e a imputação do rédito e dos custos associados a contratos de construção, o tratamento contabilístico está previsto nas normas contabilísticas e de relato financeiro, NCRF n.º 13 -

«Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas» e NCRF n.º 19 «Contratos de Construção».

Diz-nos esta NCRF 19 no seu § 22 o seguinte:

Reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato (§§ 22 a 35)

22. Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

De acordo com o § 36:

Reconhecimento de perdas esperadas (§§ 36 e 37)

36. Quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda

esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

Aqui colocar-se-ia a questão de saber se esse balanceamento se refere ao contrato como um todo, ou a partes do mesmo. No entanto, o que consideramos relevante é o reconhecimento com referência à fase de acabamento, prevista no § 22 e desenvolvida nos § 25 e segs:

25. O reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de actividade e desempenho do contrato durante um período.

E continua o § seguinte:

26. Pelo método da percentagem de acabamento, o rédito do contrato é reconhecido como rédito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado. Porém, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato

sobre os réditos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

Daí que seja elemento essencial “...nos períodos em que o trabalho seja executado”.

Em termos fiscais regula a matéria o art.º 19.º do CIRC dispondo que:

Artigo 19.º

Contratos de construção

1- () A determinação dos resultados de contratos de construção é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento.*

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

3()— Quando, de acordo com a normalização contabilística, o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado de forma fiável, considera-se que o rédito do contrato corresponde aos gastos totais do contrato*

4()— Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.*

(...)

Como é sabido vigora no nosso sistema contabilístico-fiscal o regime da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, como resulta do art. 17.º do CIRC.¹⁰ Na amplitude dese leque, deparamo-nos com situações em que a similitude é maior ou em que é menor.

No caso dos autos verificamos uma consonância entre os princípios contabilísticos no que concerne ao método a adoptar - percentagem de acabamento, mas já não quanto à dedutibilidade das perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

Fundamental em todas as situações é a obediência ao princípio da especialização dos exercícios pelo prisma da percentagem de acabamento da “obra”.

¹⁰ Exemplificativamente o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo 0963/13, de 04/11/2015, Francisco Rothes, in. www.dgsi.pt.

A obra foi concluída em 2014 e obedecendo ao princípio mencionado, deveria ter sido relevado como acréscimo de gastos em 2014 e não em 2015 e poderia tê-lo feito posteriormente usando os mecanismos que estão legalmente consagrados.¹¹

Pode ainda acrescentar-se o seguinte:

¹¹ Cfr. vários Acórdãos, alguns aparentemente contraditórios:

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 0544/16, de 15-11-2017

Relator: FRANCISCO ROTHES

Sumário: I - ...

II - A declaração de substituição para correcção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos e de que resulte imposto de montante inferior ao liquidado com base na declaração, só pode ser apresentada até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, como prescreve a subalínea II) da alínea b) do n.º 3 do art. 59.º do CPPT.

III - ...

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 0159/14, de 13-01-2016, FRANCISCO ROTHES

Sumário: *I - A autoliquidação de IRC de que tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo inferior ao efectivo pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal (art. 114.º, n.º 2, do CIRC, na redacção aplicável).*

II - Sendo certo que no art. 59.º, n.º 3, alínea b), II), o CPPT permite a substituição da declaração até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação e que, nos termos do n.º 1, do art. 131.º do mesmo Código, o prazo para aquela, no caso de autoliquidação, é de 2 anos após a apresentação da declaração, a norma do CIRC citada em I deve ter-se por especial relativamente ao art. 59.º do CPPT e, por isso, prevalecer sobre ela quando esteja em causa a substituição de declaração de IRC.

III - ...

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo, 02683/14.5BELRS 0181/18, de 03-02-2021, JOAQUIM CONDESSO

Sumário: *I - Para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do art.º 78, n.º 1, da L.G.T., o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efectuar, previstos no art.º 78, da L.G.T.*

II - Recorde-se que nos casos previstos na norma de iniciativa oficiosa de revisão, podem os contribuintes provocar a revisão (cfr.n.º 7 da norma) a levar a efeito pela A. Fiscal, visto se entender a mesma revisão como um poder-dever (natureza vinculada), pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a Fazenda Pública tem de observar na globalidade da sua actividade (art.º 266, n.º 2, da C.R.P., art.º 55, da L.G.T.), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei.

III - A doutrina e a jurisprudência referem-se à autoliquidação para aludir ao acto cuja iniciativa pertence ao contribuinte, por disposição legal, consubstanciando-se na apresentação de uma declaração, o que pressupõe as necessárias operações de qualificação (identificação do "an debeat") e quantificação (afecção do "quantum debeat") necessárias para avaliar o montante de imposto a pagar ou a restituir, normalmente acompanhada do respectivo meio de pagamento (cfr.art.º 82, al.a), do C.I.R.C., então em vigor; art.ºs. 27 e 41, do C.I.V.A.).

IV - Deve o aplicador do Direito relevar o elemento sistemático de interpretação, dado que o legislador fiscal, quanto a uma situação de autoliquidação e de cômputo do respectivo prazo, utilizou como termo inicial a data de entrega da declaração (cfr.art.º 131, n.º 1, do C.P.P.T.), não se vislumbrando qualquer obstáculo a que se utilize o mesmo critério na interpretação do art.º 78, n.º 1, da L.G.T., para situações de autoliquidação, nas quais o termo inicial do prazo de quatro anos deve coincidir com a data de entrega da declaração que consubstancia a mesma autoliquidação, enquanto acto de "liquidação" que quantifica a obrigação tributária.

In.www.dgsi.pt;

Conforme alínea I) dos factos provados, foi mencionado ao ACE que o acréscimo de custos adviria da previsão de uma diminuição do valor a receber por parte da C... S.A, de diminuição do valor a receber por parte do cliente final da obra, e que é repassado ao B... . No entanto, a Requerente, afirma que o ACE em 2015 recebeu da C... um conjunto de gastos respeitantes a trabalhos especializados do final da obra e manutenção da empreitada.

Ora, diminuição de valor a receber por parte do cliente final é antagónico de gastos respeitantes a vários trabalhos.

Mas mais. Conforme alínea M) do probatório, consta do RIT *“Não é de somenos importância referir que a B..., foi alvo de uma Inspeção tributária com referência ao período de 2014, através da 012017... . e que no decorrer desta se verificou que grande parte do rédito reconhecido em 2014, decorria de proveitos diferidos respeitando o grau de acabamento da obra, e que tinham sido facturados durante o período 2013.”*

Nestes termos e de acordo com os réditos registados ao longo da obra, cruzados com os valores das faturas emitidas e não anulados através da emissão de notas de crédito, verifica-se que a obra estava praticamente concluída no fim do período 2014, pelo que, salvo algum acerto de valores de somenos importância estavam registados integralmente o rédito e os gastos referentes à obra visada no contrato de construção.¹²

Por último, o documento constante da alínea U) que serviu de base ao lançamento contabilístico é inidóneo, incompleto e insuficiente.

Improcede assim a anulação da liquidação na parte correspondente ao acréscimo de gastos que foi efetuado no ACE B... / acréscimo de ganhos na C... no montante total de 2 715 164,00, mantendo-se a imputação ao lucro tributável na Requerente.

4.2.3 Gasto no montante de 1.701.585,00, referente a duas faturas emitidas pelo Cliente D..., S.A., nos montantes de €148.582,00, e 1.404.221,00, respeitante ao débito de custos suportados por aquela entidade

¹² Também não se compreende que conforme alínea CC), *“(...)Por fim, os documentos apresentados pela A... S.A., a que se refere o anexo 7 do relatório, e dos quais se juntam no anexo 11 do relatório, alguns exemplos...”*, afinal são faturas com data de 2014 e veja-se de 2013!

Conforme a matéria dada como provada e reproduzindo quanto a este ponto muito do que se expôs, o montante em apreço respeita a um acréscimo de custo reconhecido na conta SAP # 5888880000- "Outros Gastos" de forma a refletir os serviços a serem faturados pela D..., no âmbito da subempreitada celebrada.

A Requerida, no RIT da inspeção ao ACE fundamentou o seu desacordo nos mesmos termos que o fez quanto à não aceitação do gasto do ponto anterior.

Reproduzem-se aqui integralmente os pontos do probatório, que em resumo:

- *O ACE B... adota na sua actividade o reconhecimento dos resultados das obras, mediante o método da percentagem de acabamento,*

- *A obra estaria praticamente concluída no exercício de 2014, não sendo aceites gastos baseados em estimativas, ou previsões, exceto se estas se relacionarem com a actividade futura, que no caso em apreço não existe, e apenas devem ser reconhecidas em gasto, no exercício em que são facturadas pelo cliente, que nas situações em análise também não se verificou, acrescendo ainda o facto dos clientes em causa serem entidades relacionadas, devendo as mesmas obedecer à comprovação e à periodização económica.*

- *Não é de somenos importância referir que a B..., foi alvo de uma Inspeção tributária com referência ao período de 2014, através da 012017... . E que no decorrer desta se verificou que grande parte do rédito reconhecido em 2014, decorria de proveitos diferidos respeitando o grau de acabamento da obra, e que tinham sido facturados durante o período 2013.*

Nestes termos e de acordo com os rendimentos registados ao longo da obra, cruzados com os valores das facturas emitidas e não anulados através da emissão de notas de crédito, verifica-se que a obra estava praticamente concluída no fim do período 2014, pelo que, salvo algum acerto de valores de somenos importância estavam registados integralmente o rédito e os gastos referentes à obra visada no contrato de construção, sendo que no exercício de 2015, apenas foram facturados gastos residuais, no montante de 8.395,17 euros.

- *Nada impede que após a conclusão da obra sejam facturados trabalhos adicionais/extraordinários mas ao abrigo da disciplina geral da contabilidade e, em sede fiscal, para que se efectue a dedução fiscal dos gastos, importa justificar quais os trabalhos*

adicionais que estão a ser facturados, comprovando-se a sua consistência e fiabilidade e devem obedecer ao princípio da especialização dos exercícios.

- os documentos apresentados pela A... S.A., foram emitidos por entidades terceiras à entidade D... S.A., e não ao A.C.E., sendo o alegado repasse de custos, sobre esses documentos, efectuado só em 2017, ano de emissão da factura a que o sujeito passivo se refere como justificativa dos mesmos, factura n.º 2071300220 de 31/12/2017, no valor de 1.404.221,00 euros.

- A Requerente admite que não se afigura simples, volvidos todos estes anos. e muito depois de ter cedido a sua posição no ACE, em Janeiro de 2016, aceder e reunir a informação necessária que lhe permita entender e justificar de forma cabal os movimentos contabilísticos em análise e o tratamento fiscal que lhe foi conferido à data, não tendo conseguido compilar informação suficiente que lhe permita responder, com exactidão, às correcções referidas, tendo junto grande parte das facturas emitidas à D..., cujo repasse ao ACE esta na origem da indicada factura de 1.404.221,00.

- Admite que a obra a que tal contrato estava praticamente concluída em 2014,

- A Requerida aduz que a discussão dos fundamentos de direito e de facto do apuramento do lucro tributável por parte da A... S.A. quanto aos resultados do ACE, não poderá ser positivamente relevada em sede do seu procedimento inspectivo, porquanto já foi em devido tempo facultado o direito de audição prévia ao ACE, conforme amplamente referido, mas acaba por apreciar o mesmo, conforme apreciado supra, “repisando” que foi junto um auto de medição interno datado de dezembro de 2015, e a obra estaria concluída em 2014, e conforme comprovado no referido procedimento inspectivo, no exercício de 2015, apenas foram facturados gastos residuais, no montante de 8.395,17 euros, admitindo-se após a conclusão da obra a facturação de trabalhos, mas importa justificar quais os trabalhos adicionais que estão a ser facturados, comprovando-se a sua consistência e fiabilidade e devem obedecer ao princípio da especialização dos exercícios e por fim, os documentos foram emitidos por entidades terceiras à entidade D... S.A., e não ao A.C.E., sendo o alegado repasse de custos, sobre esses documentos, efectuado só em 2017, ano de emissão da factura a que o sujeito passivo se refere como justificativa dos mesmos, factura n.º 2071300220 de 31/12/2017, no valor de 1.404.221,00 euros.

Apreciemos:

Reproduzindo-se o que se disse em referência ao ponto anterior, o que consideramos relevante é o reconhecimento com referência à fase de acabamento, prevista no § 22 e desenvolvida nos § 25 e segs em conjugação em especial com o artigo 19.º do CIRC., sendo elemento essencial “...nos períodos em que o trabalho seja executado”.

Como é sabido vigora no nosso sistema contabilístico-fiscal o regime da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, como resulta do artigo 17.º do CIRC. Na amplitude deste leque, deparamo-nos com situações em que a similitude é maior ou em que é menor.

No caso dos autos verificamos uma consonância entre os princípios contabilísticos no que concerne ao método a adotar – percentagem de acabamento, mas já não quanto à dedutibilidade das perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

Fundamental em todas as situações é a obediência ao princípio da especialização dos exercícios pelo prisma da percentagem de acabamento da “obra”.

A obra foi concluída em 2014 e obedecendo ao princípio mencionado, deveria ter sido relevado como acréscimo de gastos em 2014 e não em 2015 e poderia tê-lo feito posteriormente usando os mecanismos que estão legalmente consagrados.

É verdade que segundo a alínea DD) do probatório, as obras nas centrais térmicas em Angola terminaram, não tendo sido prestado qualquer serviço de apoio ao B... em Angola, não tendo este registado qualquer atividade relevante uma vez que já haviam terminado a execução das obras das centrais térmicas em Angola, que lhe foram atribuídas pela C..., SA, através de contrato de empreitada, não tendo a A..., SA. registado qualquer atividade, uma vez as obras das centrais térmicas em Angola já se encontram terminadas, podendo-se afirmar que a D... teve atividade. Mas acontece que além do facto das faturas a esta serem de terceiros, e os exemplos constantes do Anexo 11 ao RIT terem data de 2014 e de 2013, - ou seja os custos a repassar são

de faturas de terceiros com datas de 2013 e 2014¹³ - tinha de existir atividade no ACE, para esta subcontratar entidades para prestar serviços àquela. Tal não foi provado além de que se a própria Requerente afirma que as obras das centrais térmicas já estavam terminadas, não se percebe como elas podiam existir, mesmo - A, faturando a B que fatura a C, por obras realizadas neste último que não tinha obras para se fazerem.

Improcede assim a anulação da liquidação na parte correspondente ao acréscimo de gastos no montante de 1.701.585,00, referente a duas faturas emitidas pelo Cliente D...-, S.A., nos montantes de €148.582,00, e 1.404.221,00, mantendo-se a imputação ao lucro tributável na Requerente.

Improcede assim na totalidade as anulações requeridas.

5. Reembolso do imposto indevidamente pago e Juros Indemnizatórios

Por terem improcedido os pedidos têm obrigatoriamente de improceder os pedidos de reembolso e de juros indemnizatórios.

6. Decisão

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente improcedente os pedidos de anulação das liquidações, bem como os pedidos de anulação da decisão da reclamação graciosa, de reembolso do imposto pago e de juros indemnizatórios;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas;

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **225.729,99**.

¹³ O que por si só já seria suficiente para ter sido “infringido” o princípio da especialização dos exercícios;

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.284,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e 31% a cargo da Requerida.

Notifique-se

Lisboa, 20 de maio de 2024

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Elisabete Flora Louro Martins - Adjunta)

(António Pragal Colaço – Adjunto e Relator)