

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 183/2023-T

Tema: IRC – Preços de transferência – perdas por imparidade de inventário

O Árbitro Francisco Carvalho Furtado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., **SGPS, S.A.**, pessoa colectiva n.º..., e B..., S.A., pessoa colectiva..., ambos com sede na Rua ..., ..., ..., ...-... ..., notificadas do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2022..., e da Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022..., de que resulta o valor total a pagar de € 44.996,48, requerem pronúncia arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com vista à declaração de ilegalidade e anulação do acima identificado acto de liquidação de IRC e de Juros Compensatórios do exercício de 2018,.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 22 de Março de 2023.

Os Requerentes não procederam à nomeação de arbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro o signatário desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 12 de Maio de 2023, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral encontra-se, desde 30 de Maio de 2023, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 2 de junho de 2023.

Em 30 de Maio de 2023, o Tribunal Arbitral proferiu despacho para que a Requerida, querendo, apresentasse Resposta e, bem assim, juntasse aos autos o procedimento administrativo.

Em 14 de Junho de 2023, a Requerente apresentou peça processual em que informa que a Requerida anulou parcialmente o acto de liquidação, e manifestando a sua vontade em que os autos prossigam para conhecimento das correcções relacionadas com “empréstimos concedidos a entidades relacionadas”, no valor de € 175.480,00 (Estados Unidos da América) e € 1.547.995 (Hong Kong).

Em 14 de Junho de 2023, foi proferido despacho arbitral para que o requerimento anterior fosse notificado à Requerida.

Em 3 de Julho de 2023, a Requerida apresentou a sua Resposta.

Em 7 de Setembro de 2023 realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, tendo-se inquirido as testemunhas arroladas.

Em 24 de Maio de 2024, foi proferido despacho arbitral relativo aos elementos de prova adicionais e estabelecida a tramitação subsequente.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente **A...**, **SGPS, S.A.**, é uma sociedade gestora de participações sociais;
- b) No exercício de 2018, a **B...**, **S.A.**, integrava o grupo de sociedades de que a primeira Requerente era a sociedade dita dominante;

- c) A B..., S.A, foi, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI 2021... objecto de um procedimento de inspecção tributária ao exercício de 2018;
- d) Foram realizadas correcções à matéria colectável relacionadas com *preços de transferência*;
- e) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI 2022..., a **A..., SGPS, S.A.** foi objecto de um procedimento de inspecção tributária, com incidência sobre o exercício de 2018;
- f) Este último procedimento inspectivo espelhou na esfera da **A..., SGPS, S.A.** as conclusões do procedimento inspectivo realizado à B..., S.A.;
- g) Ademais a Autoridade Tributária e Aduaneira promoveu correcções aos prejuízos fiscais deduzidos do exercício de 2017 com fundamento nos artigos 52.º, e 72.º, n.º 1, ambos do Código do IRC;
- h) Em primeiro lugar as Requerentes sustentam que os procedimentos inspectivos se encontram feridos de nulidade por inexistência de fundamento que justifique a selecção das Requerentes para serem inspeccionadas;
- i) As Requerentes contestam também a extensão dos procedimentos de inspecção;
- j) Entende a Requerente que a Requerida alterou os termos e condições de operações vinculadas realizadas em exercícios que não o de 2018;
- k) As Requerentes consideram existir violação do caso julgado
- l) A Requerente considera que a Autoridade Tributária e Aduaneira não cumpriu os requisitos previstos na Lei para correcções ao abrigo do regime dos preços de transferência;
- m) Para esse efeito, as Requerentes sustentam que não foram incumpridas quaisquer obrigações relativamente à elaboração do dossier de preços de transferência, designadamente porque os *empréstimos concedidos* à C... e D... não são empréstimos mas investimentos nas suas sociedades subsidiárias; e,
- n) Não são indicados quais os termos que seriam aceites entre entidades independentes;
- o) A Requerida violou a Lei ao negar relevância fiscal às imparidades por perdas

- de inventários dado que, no caso concreto, estão reunidos os pressupostos previstos no artigo 28.º, do Código do IRC;
- p) De igual modo, inexistente violação do princípio da especialização dos exercícios dado que o gasto foi reconhecido no período adequado;
 - q) Por fim, e como decorrência da ilegalidade do acto de liquidação de imposto sustenta a ilegalidade dos juros compensatórios liquidados.
 - r) Termina pedindo a declaração de ilegalidade e anulação dos actos de liquidação de imposto e de juros e a condenação da Requerida no reembolso de quantias que venham a ser pagas e a sua condenação como litigante de má fé, devendo ser arbitrada uma indemnização não inferior a € 50.000,00.
 - s) promoveu correcções aos prejuízos fiscais deduzidos do exercício de 2017;

II.2 POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida, na resposta apresentada, fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Inexistente qualquer ilegalidade nos procedimentos de inspecção tributária;
- b) O artigo 23.º do RCPITA não consagra a obrigatoriedade de qualquer formalidade específica no âmbito de um concreto procedimento inspectivo;
- c) Não foi violada a extensão dos procedimentos de inspecção, na justa medida em que o apuramento dos juros foi feito por referência aos saldos de empréstimos concedidos e existentes em 2018, e que constavam dos elementos contabilísticos e fiscais da Requerente;
- d) Inexistente violação do caso julgado dado que a decisão arbitral invocada não transitou em julgado por ter sido impugnada pela Requerida;
- e) Acresce que naquele processo não se discutiam as correcções em causa neste processo, pelo que inexistente qualquer violação de caso julgado;
- f) Estão verificados os pressupostos para as correcções efetuadas ao abrigo do regime dos preços de transferência – cfr. artigo 63.º, do Código do IRC;

- g) Estão em causa operações de financiamento às sociedades C... Inc e D... em condições (custo zero) que não seriam aceites entre entidades independentes;
- h) Sendo operações de financiamento entre entidades relacionadas deveriam ter sido documentadas no respectivo dossier fiscal;
- i) No que respeita às perdas por imparidade em inventário, as mesmas foram reconhecidas com base num critério arbitrário;
- j) A Requerente não demonstrou que o valor realizável líquido utilizado para calcular o valor da imparidade correspondia ao preço de venda constante em elementos oficiais;
- k) A Requerente não deu cumprimento ao disposto no artigo 28.º, do Código do IRC
- l) No que respeita à litigância de má-fé, não estão reunidos os pressupostos elencados no artigo 104.º, da Lei Geral Tributária;
- m) Termina pedindo a improcedência do pedido formulado e a sua conseqüente absolvição.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente **A...**, **SGPS, S.A.** é uma sociedade gestora de participações sociais e a sociedade dita dominante de um grupo que inclui a sociedade **B...**, **S.A.** (Documento 4, junto ao requerimento inicial);
- b) A Requerente **B...**, **S.A.**, que se dedica à tecelagem de fio do Tipo Algodão (Documento 4, junto ao requerimento inicial);
- c) A Requerente **B...**, **S.A.**, foi objecto de um procedimento de inspecção tributária em cumprimento da Ordem de Serviço OI 2021... (Documento 4, junto ao requerimento inicial);
- d) No âmbito do procedimento de inspecção tributária referido na alínea anterior a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que:

Quadro XI - Cruzamento declarações periódicas de IVA versus e-fatura - Divergências

		Valores em EUR							
		2018(1)	2018(2)	2018(3)	2018(4)				
Base Tributável	T.I.B.	7	343.227,20	720.198,00	1.308.208,90	1.268.008,00	1.132.854,00	816.259,00	935.212,35
DP	Op. Isentas e/ direito à dedução	8	588.349,26	498.848,45	713.262,83	604.893,91	794.283,38	899.006,75	1.602.887,41
	Soma do campo 7 e do campo 8 (A)		1.640.266,89	1.217.047,45	1.881.362,23	1.874.994,91	1.827.137,38	1.472.262,75	1.538.108,41
Base Tributável e-fatura	NIF - sem Faturas + Notas de crédito	1	1.818.804,00	1.390.603,28	2.024.436,23	2.229.334,07	2.128.180,62	1.680.794,17	2.879.329,24
	NIF - sem Notas de crédito	2	28.047,14	15.778,11	17.274,81	42.255,26	27.087,16	23.020,80	1.360,72
	Faturas + Notas de - Notas de crédito (B)	3	1.800.806,86	1.376.325,17	2.016.736,42	2.187.078,81	2.105.102,83	1.638.793,97	2.877.968,52
Divergência (A) - (B)			-160.495,87	-158.877,72	-134.747,79	-212.247,25	-173.889,27	-186.569,82	-138.140,26
			2018(5)	2018(6)	2018(7)	2018(8)	2018(9)	Total	
Base Tributável	T.I.B.	7	302.700,00	1.146.796,00	1.416.517,00	1.082.841,00	485.282,00		11.489.410,00
DP	Op. Isentas e/ direito à dedução	8	221.826,01	400.528,54	609.049,80	509.242,49	886.161,58		8.309.432,81
	Soma do campo 7 e do campo 8 (A)		524.526,01	1.547.324,54	2.115.366,80	1.592.083,49	1.371.443,58		19.798.842,81
Base Tributável e-fatura	NIF - sem Faturas + Notas de crédito	1	801.316,83	1.800.808,59	2.404.142,78	2.188.111,14	1.439.038,00		22.410.494,24
	NIF - sem Notas de crédito	2	3.172,98	31.216,00	24.870,00	34.740,00	163.464,86		477.786,28
	Faturas + Notas de - Notas de crédito (B)	3	808.236,84	1.806.525,85	2.379.467,83	2.153.371,14	1.282.583,14		21.932.707,96
Divergência (A) - (B)			-43.521,83	-212.207,49	-264.262,10	-161.287,66	-213.889,36		-2.086.884,97

Considerando as divergências supra identificadas, verificou-se por amostragem que estas estão associadas a operações em que a movimentação física dos bens tem um processo distinto do dos documentos, as denominadas operações triangulares.

De facto, a **B...** realiza operações triangulares, operações em que realiza a venda de bens a um comprador intermediário, com sede noutro Estado membro com NIF válido para efeitos de VIES, mas que por ordem desta, esses mesmos bens são expedidos diretamente pelo sujeito passivo para o adquirente final com sede noutro Estado membro.

Em termos declarativos a **B...** inscreve as referidas operações nos anexos recapitulativos, como operações do tipo 4, operações triangulares, sem, contudo, incluir essas transmissões no campo 7 (ou mesmo, ainda que erradamente no campo 8) da declaração periódica de IVA.

Assim sendo, as divergências identificadas entre o somatório dos valores inscritos nos campos 7 e 8 da DP e o somatório das bases tributáveis associadas às faturas e notas de débitos, deduzidas das respetivas notas de crédito, todas emitidas sem NIF, constantes do e-fatura, resultam fundamentalmente da não inclusão das operações triangulares no campo 7 da respetiva declaração periódica de IVA.

II - 3.24. Contabilidade

A contabilidade é processada pela sociedade **L...**
o, Lda, com o NIF **4**, que integra o Grupo **J...**

II - 4. Legislação aplicável

A legislação citada é a que se encontrava em vigor à data de ocorrência dos factos tributáveis.

III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

III - 1. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

III - 1.1. Preços de transferência

Empréstimos concedidos

No ano de 2018, a **B...** apresenta os seguintes movimentos nas subcontas de empréstimos concedidos: "41132149/4" **C...** "INC" e "41426207059"

D... "HK", conforme quadros seguintes:

Quadro XII - Investimentos em subsidiárias, Empréstimos concedidos, subconta "41132149/4" **C...** "INC", ano de 2018

		Valores em EUR									
Conta	Descrição	Data Rev.	Movimento	Diário	Lote	Nº Lançamentos	Nº Documentos	Data Documento	Débito	Crédito	Saldo Acumulado
Saldo Inicial		0	+								
41132149/4	C...	INC	01-01-2018	REAB	58	1		01-01-2018	182480,80	0	182480,80
41132149/4	C...	INC	31-12-2018	DFCB	1	1		31-12-2018	2411,89	0	189892,69
41132149/4	C...	INC	31-12-2018	DFCB	1	1	B	31-12-2018	8832,15	0	178424,34

6/37

Quadro XII – Investimentos noutras empresas, Empréstimos concedidos, subconta "4142607050 de 2018

D... ano

Conta	Descrição	Data Mov	Movimento	Diário	Lote	Nº Lançamento	Nº Documento	Valores em EUR			
								Data Documento	Débito	Crédito	Saldo Acumulado
Saldo Inicial											
4142607050	D...	01-01-2018	REAB	89	1			01-01-2018	128990	0	128990
4142607050	D...	17-01-2018	NPG	3	1			04-01-2018	21000	0	131790
4142607050	D...	05-02-2018	NPG	3	1			25-02-2018	21000	0	132890
4142607050	D...	07-03-2018	NPG	3	1			07-03-2018	21000	0	132890
4142607050	D...	30-04-2018	NPG	3	1			26-04-2018	21000	0	130090
4142607050	D...	07-05-2018	NPG	3	1			07-05-2018	21000	0	140190
4142607050	D...	18-06-2018	NPG	3	1			06-06-2018	21000	0	143390
4142607050	D...	06-07-2018	NPG	3	1			05-07-2018	21000	0	143390
4142607050	D...	06-08-2018	NPG	3	1			06-08-2018	21000	0	146490
4142607050	D...	10-09-2018	NPG	3	1			10-09-2018	21000	0	148590
4142607050	D...	12-10-2018	NPG	3	1			12-10-2018	20000	0	150590
4142607050	D...	12-11-2018	NPG	3	1			12-11-2018	21000	0	152690
4142607050	D...	11-12-2018	NPG	3	1			11-12-2018	21000	0	154790
4142607050	D...	31-12-2018	TIP	20	1			28-12-2018	0	0	154790

Os empréstimos concedidos pela Semeios Tecidos, à sociedade C... Inc e à sociedade D... HK, não são remunerados, não vencem qualquer juro.

Da análise da subconta de Investimentos noutras empresas, Empréstimos concedidos "41426001053 K... S.A", verifica-se a existência de transferências de fluxos financeiros realizados para a sociedade K... a S.A, conforme quadro abaixo

Quadro XIV – Investimentos noutras empresas, Empréstimos concedidos, subconta "41426001053 C K... S.A", ano de 2018

Conta	Descrição	Data Mov	Movimento	Diário	Lote	Nº Lançamento	Nº Documento	Valores em EUR			
								Data Documento	Débito	Crédito	Saldo Acumulado
Saldo Inicial											
41426001053	K...	S.A	24-01-2018	NPG	1	1		02-01-2018	21000	0	21000
41426001053	K...	S.A	24-01-2018	NPG	1	1		20-01-2018	20000	0	41000
41426001053	K...	S.A	01-03-2018	NPG	1	1		01-03-2018	21000	0	62000
41426001053	K...	S.A	13-03-2018	NPG	1	1		16-03-2018	20000	0	82000
41426001053	K...	S.A	23-03-2018	NPG	1	1		26-03-2018	20000	0	102000
41426001053	K...	S.A	23-03-2018	NPG	1	1		21-03-2018	20000	0	122000
41426001053	K...	S.A	31-03-2018	NPG	1	1		30-04-2018	21000	0	143000
41426001053	K...	S.A	30-04-2018	NPG	1	1		02-05-2018	20000	0	163000
41426001053	K...	S.A	07-05-2018	NPG	1	1		24-05-2018	20500	0	183500
41426001053	K...	S.A	21-06-2018	NPG	1	1		16-06-2018	20500	0	204000
41426001053	K...	S.A	15-06-2018	NPG	1	1		20-06-2018	20500	0	224500
41426001053	K...	S.A	20-06-2018	NPG	1	1		02-07-2018	20500	0	245000
41426001053	K...	S.A	02-07-2018	NPG	1	1		16-07-2018	20500	0	265500
41426001053	K...	S.A	19-07-2018	NPG	1	1		20-07-2018	21000	0	286500
41426001053	K...	S.A	20-07-2018	NPG	1	1		20-07-2018	21000	0	307500
41426001053	K...	S.A	01-08-2018	NPG	1	1		10-08-2018	21500	0	329000
41426001053	K...	S.A	01-08-2018	NPG	1	1		10-08-2018	21500	0	350500
41426001053	K...	S.A	01-08-2018	NPG	1	1		03-09-2018	22000	0	372500
41426001053	K...	S.A	03-09-2018	NPG	1	1		04-09-2018	19000	0	391500
41426001053	K...	S.A	04-09-2018	NPG	1	1		14-09-2018	20000	0	411500
41426001053	K...	S.A	20-09-2018	NPG	1	1		20-09-2018	20000	0	431500
41426001053	K...	S.A	22-10-2018	NPG	1	1		22-10-2018	20000	0	451500
41426001053	K...	S.A	21-12-2018	TIP	20	1		16-12-2018	0	0	451500

As operações em análise têm subjacente um "Contrato de suprimentos" celebrado em 2018-01-02, entre as sociedades K... S.A, em que acordam no n.º 2 o seguinte:

"2. Que, por solicitação da representada dos segundos outorgantes e para cobrir necessidades financeiras desta, a sua representada empresa, a título de suprimentos, à representada pelos segundos outorgantes o montante de € 480.000,00 (quatrocentos e oitenta mil euros), a realizar em uma ou mais prestações até ao final do ano de 2018."

E as partes acordam nos n.ºs 4 a 7, quer as condições de remuneração quer as de pagamento:

4. Que o montante do suprimento identificado em 2. será remunerado, vencendo juros à taxa remuneratória da Euribor a seis meses, acrescida de um spread de 5,0% consignando-se que, no caso de resultar negativa aquela taxa remuneratória, considerar-se-á que a mesma corresponde a zero;
5. Os juros serão contados trimestralmente, iniciando-se o primeiro período de contagem noventa dias após a data da colocação à disposição da representada dos segundos outorgantes da última prestação que resultar do disposto em 2.;
6. Decorrido um ano e um dia sobre a data da entrega de cada uma das prestações, fica a representada dos segundos outorgantes obrigada a restituir à representada dos primeiros a quantia emprestada, de uma só vez ou em parcelas, de harmonia com o que acordado ficar entre as representadas dos aqui outorgantes;
7. O prazo limite previsto no número anterior poderá ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos, mas, nesse caso, o reembolso poderá ser exigido em qualquer momento pela representada dos primeiros outorgantes, bastando, para o efeito, uma comunicação escrita, endereçada à sociedade representada dos segundos outorgantes.

...

Assim, pelo mencionado "Contrato de suprimentos" em que intervieram as sociedades **B...**, **SA** e **K...**, SA, muito embora, preveja que o suprimento fosse remunerado à taxa Euribor a seis meses, acrescida de um spread de 5%, foram contratadas condições substancialmente diferentes das que seriam acordadas entre entidades independentes, designadamente:

- Quer quanto à contagem de juros em que se inicia, apenas, noventa dias após a data da colocação à disposição da última prestação;
- Quer quanto à definição do prazo de pagamento, em que a sociedade **K...**, SA, após o decurso de um ano e um dia da data da entrega de cada uma das prestações fica obrigada a restituir a quantia emprestada, de uma só vez ou em parcelas de acordo com o que acordado ficar entre as partes intervenientes. E vai mais longe, ao prever que o referido prazo limite de pagamento poderá ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos.

De acordo com o exposto, o contrato celebrado entre as partes contém em si uma cláusula que estabelece um prazo ilimitado para pagamento do capital.

Análise das operações do ponto de vista fiscal

O Princípio de Plena Concorrência, consagrado no ordenamento jurídico nacional no n.º 1 do art.º 63.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) define que "nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis"

Para determinar quais os termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, refere o n.º 2 do mesmo artigo que "o sujeito passivo deve adotar (...) o método ou métodos suscetíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efetua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os ativos utilizados e a repartição do risco."

Para tal, deverá o sujeito passivo eleger um dos métodos referidos no n.º 3 do art.º 63.º do CIRC, que se encontram mais detalhados na Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, a qual veio regular os preços de transferência nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade.

Deverá ainda o sujeito passivo, de acordo com o n.º 6 do art.º 63.º do CIRC, "manter organizada, nos termos estabelecidos para o processo de documentação fiscal a que se refere o art.º 130.º, a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, incluindo as diretrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros atos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorrerem e com informação sobre o respetivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados setoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a seleção do método ou métodos utilizados."

Para aplicação das regras de preços de transferência, é necessário que o sujeito passivo realize operações com uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, devendo então, certificar-se de que estão a ser contratados e praticados os termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente o seriam entre entidades independentes em operações comparáveis.

Importa assim saber qual a definição legal de relações especiais e se esta se aplica aos casos em análise, isto é, aos empréstimos não remunerados, concedidos, pela **B...**, às sociedades relacionadas **C...** Inc, **D...** HK e **K...** S.A..

Define o n.º 4 do art.º 63.º do CIRC que "existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:

- Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;
- Entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;
- (...)
- Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha recta."

A. **B...** elaborou o Dossier fiscal de preços de transferência, referente ao exercício de 2017, em cumprimento da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, em que vem classificar as seguintes entidades com as quais se encontra em situação de relação especial:

- Nos termos das alíneas b) e d) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, **A...** SGPS SA;
- Nos termos das alíneas a), b) e d) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC: **F...** SA;
C... Ir., **D...** HK Ltd, **K...** SA;
- Nos termos das alíneas a) e d) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, **Q...** SGPS SA;
- E as entidades com a qual se encontra em situação de relação especial apenas nos termos da alínea d) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC: **M...** S, **N...** Lda, **L...** SA, **O...** Lda e **P...** Lda.

Da análise ao relatório de preços de transferência apresentado pelo sujeito passivo, referente ao exercício de 2018, verifica-se que esta não faz qualquer referência a operações vinculadas relativas a juros obtidos, decorrentes de operações financeiras, designadamente do acordo de pagamento, aditamento ao contrato de regularização de dívidas, empréstimos não remunerados ou prestações suplementares.

Analisemos de seguida, se as relações especiais se aplicam aos casos em análise.

Como vimos acima, a **C...** Inc, a **D...** HK, Ltd e a **K...** SA, encontram-se em 2018 relativamente à **B...** numa situação de relação especial prevista nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, de acordo com o Dossier de preços de transferência elaborado pelo sujeito passivo.

C... Inc

Nos anos de 2017 e de 2018, a **B...** detinha uma participação no capital social da **C...** Inc de 100%, pelo que se encontrava numa situação de relação especial prevista na alínea a) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, de acordo com o Anexo ao balanço e à demonstração de resultados do sujeito passivo.

Quadro XV - Investimentos financeiros, anos de 2017 e 2018

Denominação	País	% de interesse propriedade	% de poder de voto
C... Inc	E.U.A	100,00 %	100,00 %

B... SA

Através da consulta às declarações IES, identificadas com os n.ºs **B...**, apresentadas em 2018-07-13 e em 2019-07-13, pela **B...**, reportadas aos anos de 2017 e de 2018, verifica-se que o capital social do sujeito passivo, era imputável à sociedade **A...** SGPS, S.A. NIF **A...** com uma participação de 94,60%, e à sociedade não residente **R...** com uma participação de 5,40%.

Quadro XVI - **B...** SA, IES n.º **B...** ano de 2017, entregue em 2018-07-13

Identificação da entidade	País	% de interesse propriedade	% de poder de voto
R...		5,40	5,40
A...		94,60	94,60

Quadro XVII - **B...** SA, IES n.º **B...** ano de 2018, entregue em 2018-07-13

Identificação da entidade	País	% de interesse propriedade	% de poder de voto
R...		5,40	5,40
A...		94,60	94,60

Da consulta às atas das assembleias da sociedade **A...** SGPS SA, realizadas em 2017², designadamente as listas de presenças, é possível verificar que os acionistas **S...** **U...** e **V...**, definham em conjunto uma participação no capital social da sociedade que ascendia a 24,16%, como demonstra o quadro seguinte.

Quadro XVI - **A...** SGPS SA, participação no capital social de acordo com a 25.ª ata da assembleia geral

Capital social: 2.712.600,00
Valor Nominal: 5,00

Nome	Ata n.º 4 de 24-03-2017			Ata 16 de 2017-11-04		
	Quantidade	Participação Valor	Participação %	Quantidade	Participação Valor	Participação %
Dr. U...	32.774	163.870,00	6,04%	32.774	163.870,00	6,04%
Dr. V...	32.774	163.870,00	6,04%	32.774	163.870,00	6,04%
Dr. T...	32.774	163.870,00	6,04%	32.774	163.870,00	6,04%
S...	32.774	163.870,00	6,04%	32.774	163.870,00	6,04%

Através da consulta aos dados constantes da aplicação "TMenu - Identificação CMI", aplicação que integra os dados do registo de identificação civil e, da aplicação "Visão Integrada do Contribuinte" é possível demonstrar que:

- **T...** **S...**, NIF **T...**, falecida em 2021-01-31, no estado de viúva;
U... **V...**, NIF **T...** são filhos de **U...** e de **S...**

Da análise realizada podemos concluir que, no ano de 2017, **S...** e os seus descendentes: **T...**, **U...** e **V...** detinham indiretamente uma participação não inferior a 20% na entidade **B...**

Em 2018-02-08, a sociedade **W...** SGPS SA, NIF **W...** adquiriu 306.906 ações nominativas, representativas de 56,39% do capital social da **A...** SGPS SA, a diversos acionistas individuais, conforme Livro de registo de ações da sociedade **A...** e SGPS SA.

Em consequência, e de acordo com a IES identificada com o n.º **W...** apresentada em 2019-07-15, pela **A...** SGPS SA, com o NIF **W...**, reportada ao ano de 2018, a entidade **W...** SGPS SA, NIF **W...**, participava de forma direta em 56,39% no seu capital social, conforme quadro a seguir.

Quadro XXI - **A...** SGPS SA, IES n.º **W...**, ano de 2018, entregue em 2019-07-15

Ata	Quantidade	Valor	Participação %	Participação %	Participação %	Participação %
1	277	1.385	50,71%	50,71%	50,71%	50,71%
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						

Assim, podemos concluir que, em 2018, a entidade **W...** SGPS SA, detinha indiretamente uma participação não inferior a 20% na entidade **B...**

² Atas com os números: 4 de 2017-03-04; 5 de 2017-05-04; 6 de 2017-07-08; 7 de 2017-09-07; 8 de 2017-10-03; 9 de 2017-10-03; 10 de 2017-11-04

D... HK

De acordo com a IES, identificada com o n.º ..., entregue em 2018-12-07, pela Q... SGPS SA, NIF ..., podemos concluir que, em 2017, esta entidade participava de forma direta em 96,00% no capital social de D... HK, NIF ..., conforme Quadro XXXIII.

Em 2018-12-12, é celebrado um contrato de cessão de quotas entre as sociedades Q... SGPS SA e B... SA, em que a primeira vende à segunda 48 quotas de valor nominal de 1,00 HKD, representativas de 96% do capital social da sociedade D... HK.

Por esse facto, no ano de 2018, e em conformidade com a declaração IES, identificada com o n.º ..., apresentada em 2019-07-13, pela B..., reportada ao ano de 2018, esta entidade participava de forma direta em 100,00% no capital social de D... HK.

Quadro XXI - B... SA, IES n.º ..., ano de 2018, entregue em 2019-07-13

ENTIDADE PARTICIPADA		ENTIDADE PARTICIPANTE		Valor (€)	Porcentagem (%)	Valor (€)	Porcentagem (%)
1	<u>C...</u>			20.000	100,00	20.000	100,00
2	<u>D...</u>			20.000	100,00	20.000	100,00

K... SA

De acordo com a IES, identificada com o n.º (...), entregue em 2018-07-04, pela K...

SA, com o NIF (...), reportada ao ano de 2017, a entidade M... SA, NIF (...), participava de forma direta em 95,50% no seu capital social, como demonstra o quadro a seguir.

Quadro XXI - K... SA, IES n.º (...), ano de 2017, entregue em 2018-07-04

ENTIDADE PARTICIPADA		ENTIDADE PARTICIPANTE		Valor (€)	Porcentagem (%)	Valor (€)	Porcentagem (%)
1	<u>M...</u>			10.000	95,50	10.000	95,50

Por sua vez, de acordo com a IES, identificada com o n.º (...), entregue em 2018-12-07, pela Q... SGPS SA, NIF (...), podemos concluir que esta entidade participava de forma direta em 99,88% no capital social da M... SA, NIF (...), conforme quadro abaixo.

Quadro XXII - Q... SGPS SA, IES n.º... de 2017, entregue em 2018-12-07

NOME E IDENTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES EM QUE A DECLARANTE PARTICIPA DIRETAMENTE		Valor nominal	Valor em %	Valor em %	Valor em %	Valor em %
1		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
2		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
3		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
4		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
5		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
6		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
7		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
8		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
9		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
10		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
11		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
12		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
13		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
14		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
15		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
16		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
17		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
18		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
19		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
20		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
21		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
22		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
23		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
24		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
25		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
26		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
27		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
28		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
29		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
30		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
31		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
32		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
33		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
34		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
35		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
36		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
37		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
38		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
39		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
40		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
41		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
42		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
43		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
44		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
45		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
46		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
47		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
48		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
49		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
50		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Em 2018-12-19, é celebrado um contrato de compra e venda de ações entre as sociedades **M...** SA e **B...** SA, em que a primeira vende à segunda 494.157 ações, de valor nominal de 5,00 EUR, representativas de parte do capital social da sociedade **K...** SA.

No dia 2018-12-29 foi realizado um aumento de capital em espécie da sociedade **K...** SA, no montante de 1.580.000,00 EUR, através da conversão em capital social de parte dos créditos comerciais que a acionista detinha na referida sociedade, com a emissão de 316.000 novas ações ao valor nominal de 5,00 EUR.

Assim, no ano de 2018, e de acordo com a IES, identificada com o n.º **C...**, apresentada pela **K...** SA, em 2019-07-13, a entidade **B...** SA, NIF **D...** participava de forma direta em 99,41% no seu capital social, conforme quadro seguinte.

Quadro XXIII - **K...** SA, IES n.º **C...** de 2018, entregue em 2019-07-13

NOME E IDENTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES EM QUE A DECLARANTE PARTICIPA DIRETAMENTE		Valor nominal	Valor em %	Valor em %	Valor em %	Valor em %
1		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
2		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
3		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
4		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
5		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
6		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
7		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
8		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
9		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
10		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
11		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
12		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
13		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
14		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
15		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
16		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
17		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
18		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
19		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
20		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
21		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
22		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
23		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
24		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
25		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
26		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
27		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
28		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
29		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
30		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
31		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
32		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
33		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
34		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
35		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
36		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
37		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
38		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
39		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
40		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
41		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
42		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
43		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
44		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
45		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
46		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
47		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
48		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
49		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00
50		5,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Q... - SGPS SA

Através da consulta às atas das assembleias da sociedade **Q...** SGPS SA, realizadas em 2017, designadamente as listas de presenças, é possível verificar que os acionistas **S...**

U... e **V...**, o, detinham em conjunto uma participação no capital social da sociedade de 31,94%, como evidencia o quadro seguinte.

Quadro XXIV - **Q...** SGPS SA, participação no capital social de acordo com a 26.ª ata da assembleia geral

Nome	Ata 42 de 2017-05-04			Ata 43 de 2017-07-04		
	Quantidade	Participação Valor	Participação %	Quantidade	Participação Valor	Participação %
T...	266.838	1.333.195,00	7,88%	266.838	1.333.195,00	7,88%
S...	266.840	1.333.200,00	7,88%	266.840	1.333.200,00	7,88%
U...	266.839	1.333.195,00	7,88%	266.839	1.333.195,00	7,88%
V...	266.838	1.333.195,00	7,88%	266.838	1.333.195,00	7,88%
			31,94%			31,94%

1327 7

1327

também tinha o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão umas das outras, considerando-se que existem assim relações especiais entre essas entidades enquadráveis na alínea b) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC.

Pelo referido, os empréstimos concedidos pela **B...** s, são operações vinculadas nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC e da alínea b) do n.º 1 da Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, estando por esse facto sujeitas à observância do princípio da plena concorrência.

De acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 63.º do CIRC, "O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais ..."

O n.º 1 do art.º 4.º da Portaria nº 1446-C/2001, de 21 de dezembro dispõe também que "O sujeito passivo deve adoptar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método mais apropriado a cada operação ou série de operações, ..."

Segundo o n.º 2 do art.º 4.º da referida Portaria, "Considera-se como método mais apropriado para cada operação ou série de operações aquele que é susceptível de fornecer a melhor e mais fidedigna estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, devendo ser feita a opção pelo método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas e entre as entidades seleccionadas para a comparação, que conte com melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para a sua adequada justificação e aplicação e que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis."

Os métodos a utilizar na determinação dos preços de transferência, de acordo com o princípio de plena concorrência CIRC, são identificados no n.º 3 do art.º 63.º do CIRC e no art.º 4.º da Portaria nº 1446 -C/2001:

- Métodos tradicionais baseados na operação: método do preço comparável de mercado; método do preço de revenda minorado e o método do custo majorado;
- Métodos baseados no lucro da operação: método do fracionamento do lucro e método da margem líquida da operação.

Os métodos baseados na operação são vistos como os métodos como os métodos mais diretos de estabelecer se as condições praticadas no âmbito de uma operação vinculada são de plena concorrência.

E desde que seja possível identificar operações comparáveis em mercado aberto, o método do preço comparável de mercado constitui o método mais direto e mais fidedigno na aplicação do princípio de plena concorrência, devendo-se a este ser dada a preferência quer em termos nacionais quer internacionais.

O método do preço comparável de mercado pode ser utilizado, de acordo com o n.º 2 do art.º 6.º da Portaria referida, designadamente nas seguintes condições:

- a) Quando o sujeito passivo ou uma entidade pertencente ao mesmo grupo realiza uma transação de mesma natureza que tenha por objecto um serviço ou produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, com uma entidade independente no mesmo ou em mercados similares;
- b) Quando uma entidade independente realiza uma operação da mesma natureza que tenha por objecto um serviço ou um produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, no mesmo mercado ou em mercados similares."

Considerando que:

- Foram ainda realizadas pela B... operações financeiras ativas: empréstimos não remunerados, às sociedades: C... , Inc e D... e a K... S.A. de 2018-01-01, em foram contratadas condições substancialmente diferentes das que seriam acordadas entre entidades independentes, designadamente quer quanto à contagem dos juros quer quanto à definição do prazo de pagamento;
- Existem relações especiais entre as entidades intervenientes nas operações referidas, enquadráveis nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC;
- Nas operações financeiras, efetuadas entre entidades, em que estejam em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis, como dispõe o n.º 1 do art.º 63.º do CIRC;
- A B... s deve adotar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método suscetível de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações que efetua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado, conforme o disposto no n.º 2 do art.º 63.º do CIRC;
- O método do preço comparável de mercado constitui o método mais direto e mais fiável na aplicação do princípio de plena concorrência, devendo-se a este ser dada a preferência para cumprimento do requisito previsto no n.º 2 do art.º 63 do CIRC;
- O sujeito passivo na elaboração do relatório de preços de transferência, não considerou para efeitos das operações vinculadas quaisquer operações de natureza financeira entre entidades sujeitas a relações especiais;

Assim, é necessário proceder ao cálculo do rendimento das operações vinculadas como se tivessem sido realizadas entre entidades independentes, ao preço de mercado.

A aplicação do método do preço comparável de mercado concretiza-se na comparação dos termos e condições ocorridas nestas operações vinculadas, juros de prestações acessórias e de empréstimos concedidos, com os que seriam definidos, contratados e praticados por entidades independentes em operações comparáveis.

No que respeita a operações financeiras, as bases de dados disponibilizadas pelo Banco de Portugal são reconhecidamente das mais representativas, atendendo à grande abrangência dos dados, fiabilidade e independência, sendo por isso usualmente utilizadas na análise de comparáveis externos.

Tendo em conta as condições e características das operações em análise e os dados disponibilizados pelo Banco de Portugal, como operação não vinculada com o maior grau de comparabilidade com as operações financeiras vinculadas realizadas pela B...), propõe-se a utilização das seguintes séries estatísticas "Taxas de juro: Outras instituições financeiras monetárias - Taxas de juro - novas operações - Empréstimos (excluindo descobertos e cartões de crédito) - Sociedades não financeiras de Países da União Monetária - Área Euro - Composição variável - <= 1 000 000 - Mensal - Percentagem - Taxa acordada anualizada" para operações inferiores ou iguais a 1.000.000,00 EUR e "Taxas de juro: Outras instituições financeiras monetárias - Taxas de juro - novas operações - Empréstimos (excluindo descobertos e cartões de crédito) - Sociedades não financeiras de Países da União Monetária - Área Euro - Composição variável - > 1 000 000 - Mensal - Percentagem - Taxa acordada anualizada" para operações superiores a 1.000.000,00 EUR, obtidas na data de 2021-12-20, através do site: <https://bpatat.bportugal.pt/dados/series?mode=graphic&exist=215&series=12533747,12559908,12533746,12559909>

Quadro XXVI – Descrição Taxas de juro: Outras instituições financeiras monetárias - Taxas de juro - novas operações - Empréstimos (excluindo descobertos e cartões de crédito) - Sociedades não financeiras de Países da União Monetária - Área Euro - Composição variável - <= 1 000 000 - Mensal - Percentagem - Taxa acordada anualizada

Unidade de Medida	2018-01-01	2018-02-01	2018-03-01	2018-04-01	2018-05-01	2018-06-01	2018-07-01	2018-08-01	2018-09-01	2018-10-01	2018-11-01	2018-12-01
Percentagem	2,08	2,09	2,09	2,07	2,06	2,02	1,99	2,02	2,00	1,99	2,01	1,96

16/17

Quadro XXVII – Descrição Taxas de juro: Outras instituições financeiras monetárias - Taxas de juro - novas operações - Empréstimos (excluído descoberto e cartões de crédito) - Sociedades não financeiras da Zona da União Monetária - Área Euro - Composição variável - > 1.000.000 - Mensal - Percentagem - Taxa acordada anualizada

Unidade de Medida	2018-01-31	2018-02-28	2018-03-31	2018-04-30	2018-05-31	2018-06-30	2018-07-31	2018-08-31	2018-09-30	2018-10-31	2018-11-30	2018-12-31
Percentagem	1,18	1,20	1,34	1,30	1,18	1,30	1,26	1,28	1,28	1,37	1,30	1,32

Os juros serão contados dia a dia sobre o capital em dívida e ainda não reembolsado, tomando por base um ano de 365 dias e o n.º de dias decorridos.

De seguida é elaborado um quadro resumo com o cálculo dos juros que seriam obtidos com um financiamento entre entidades independentes, à semelhança das prestações acessórias e empréstimos realizados pelo sujeito passivo.

Quadro XXVIII – Cálculo dos juros obtidos entre entidades independentes

Conta	Dólares em EUR												Total Geral
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
411324404 C...	296,67	288,32	297,29	294,95	290,82	278,08	283,07	287,33	275,31	283,57	279,69	279,23	3.402,40
41290701040 D...	1.503,02	1.297,34	1.545,15	1.483,89	1.400,99	1.500,89	1.330,13	1.489,84	1.332,40	1.616,75	1.523,26	1.471,87	17.979,55
41428001000 S.A. K...	18,65	12,97	106,48	220,28	319,69	386,23	491,43	598,03	686,90	794,93	792,95	747,46	5.362,71
Total Geral	1.824,34	1.679,43	1.999,94	1.979,22	2.012,70	2.194,28	2.394,52	2.365,17	2.494,61	2.694,25	2.695,90	2.498,56	26.678,78

O cálculo dos juros das subcontas descritas no quadro supra constitui o anexo I ao presente Relatório.

Da análise do quadro anterior, conclui-se que os termos e condições praticados naquelas operações vinculadas não são substancialmente idênticos aos que seriam normalmente contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis, pondo em causa o princípio de plena concorrência.

Pelo exposto, verifica-se que a **B...** não considerou no apuramento dos resultados fiscais do exercício de 2018 quaisquer rendimentos com juros das referidas operações financeiras, e os rendimentos que deveriam ter sido considerados, caso se tivesse aplicado o princípio de plena concorrência e aceites condições idênticas às praticadas ente entidades independentes, seriam de 26.678,70 EUR.

Consequentemente, o impacto da violação do princípio de plena concorrência na determinação do lucro tributável no período de 2018, ascendeu a 26.678,70 EUR.

Assim, **propõe-se uma correção positiva ao lucro tributável do exercício de 2018, ao abrigo do art.º 63.º do CIRC e do n.º 3 do art.º 77.º da Lei Geral Tributária (LGT), no montante de 26.678,70 EUR.**

III. - 1.2. Perdas por imparidade em inventários

No exercício em análise, a **B...** considerou gastos associados a perdas por imparidade em inventários, subconta "6524 PRODUTOS ACAB INTERMEDIOS", no valor de 4.756,36 EUR, relacionados com produtos acabados e intermédios.

O sujeito passivo não acresceu qualquer montante no quadro 07 da Modelo 22, a título perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais, art.º 28.º do CIRC, para efeitos de apuramento do lucro tributável, pelo que, foram requeridos ao sujeito passivo os documentos corroborativos de constituição ou reforço de imparidades em inventários, designadamente do valor realizável líquido considerado para efeitos dos ajustamentos em inventários deduzidos para efeitos fiscais em conformidade com os art.ºs 26.º e 28.º do CIRC.

Dos elementos apresentados pela **B...**, constam:

- Mapa de reforço de imparidades constituído por 7 artigos que registam um preço de mercado de 2 EUR/0,50 EUR, e apresenta oito colunas com os seguintes cabeçalhos/campos: armazém, descrição, código, artigo, quantidade, custo unitário, valor, preço de mercado, valor de mercado e imparidade; que a seguir reproduzimos:

existências acolhem-se as regras contabilísticas geralmente adotadas, o que permite um alinhamento da legislação fiscal portuguesa com as soluções dominantes ao nível internacional."

No seguimento da aprovação do SNC, o legislador publicou também o Decreto-Lei 159/2009, de 13 de julho, face à necessidade de introduzir alterações ao CIRC de forma a adaptar as regras de determinação do rendimento tributável às alterações introduzidas pelas Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na UE e pelo SNC.

E, no preâmbulo do referido Decreto-Lei, o legislador também faz referência de que "esta convergência entre contabilidade e fiscalidade é, ainda, evidente no acolhimento (...), na aceitação do valor realizável líquido (embora obedecendo à definição que lhe é dada no próprio Código do IRC) para efeitos do cálculo do ajustamento dos inventários (...)".

O Direito Fiscal, com o propósito de prevenir uma utilização abusiva dos ajustamentos em inventários, reduziu de certa forma a liberdade contabilística, assente em juízos de caráter subjetivo e em estimativas, determinando quer limitações qualitativas previstas no art.º 23.º n.º 1 do CIRC quer limitações quantitativas previstas no art.º 28.º do CIRC.

O art.º 28.º do CIRC, vem, estabelecer relativamente a inventários, o seguinte:

1 - Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor que utilizem:

- a) Custos de aquisição ou de produção;
- b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
- c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
- d) Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado;
- e) (Revogada).

2 - Podem ser incluídos no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos, bem como outros gastos que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.

3 - Sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode efetuar as correções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e dos inventários finais e o grau de rotação dos inventários.

4 - Consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

5 - (...)"

Quanto às perdas por imparidade em inventários, o art.º 28.º do CIRC dispõe o seguinte:

"1 - São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

3 - A reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade previstas no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável.

4 - (...)'

Em conformidade com o princípio previsto no art.º 74.º n.º 1 da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Autoridade tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Assim sendo, os gastos contabilísticos por perdas de imparidade em ativos correntes, podem ser deduzidos fiscalmente, nos termos do art.º 23.º n.º 1 alínea h) do CIRC, se estiverem comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito, de acordo com o determinado no art.º 23.º n.º 3 do CIRC, por forma a permitirem a verificação do cumprimento das respetivas regras estipuladas no art.º 28.º do CIRC

Para efeitos fiscais e de acordo com o art.º 28.º n.º 2 do CIRC, o valor realizável líquido corresponde ao preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo, determinado nos termos do art.º 26.º n.º 4 do CIRC - preços de venda constantes de elementos oficiais ou aos últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo, ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

Recaindo sobre o sujeito passivo o ónus da prova, quer quanto à existência de um documento de suporte dos gastos que pretende deduzir, nos termos do art.º 23.º n.º 3 do CIRC, quer quanto à verificação dos requisitos previstos nos art.ºs 26.º e 28.º do CIRC, veio o sujeito passivo apresentar documentos sobre transmissões realizadas no período de 2020 com a referência ao artigo "PERDOI 599 100% COTTON" ao preço unitário de 2,00 Euros e 2,50 Euros, e sobre transmissões realizadas em 2018, com referência ao artigo "GSTAAD 599 100% COTTON" ao preço unitário de 0,60 Euros, relativos aos inventários que no período de 2018 foram constituídas as imparidades em análise.

Posto isto, ficou por demonstrar se o valor realizável líquido utilizado para calcular o valor da imparidade, correspondia ao preço de venda constante em elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou os correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco, como exige o art.º 26.º n.º 4 do CIRC, considerando que estão em causa imparidades em inventários, relativas a produtos acabados.

Por outro lado, o princípio da especialização do exercício constitui o único princípio contabilístico que o legislador, fez questão em reproduzi-lo no CIRC, através de um artigo, o art.º 18.º, justificado pela necessidade de controlo da atividade do contribuinte por parte das autoridades fiscais e da proteção do interesse público no combate à fuga e à evasão fiscal.

O CIRC ao definir critérios objetivos de constituição ou reforço das imparidades fiscalmente dedutíveis, bem como os respetivos limites, conforme art.ºs 26.º e 28.º, e ao adotar o princípio de especialização do exercício previsto no art.º 18.º do mesmo código, vem considerar que a constituição das imparidades para efeitos fiscais tem um carácter obrigatório.

Este princípio constitui uma barreira à adoção de comportamentos arbitrários na definição do momento de reconhecer as componentes positivas e negativas do rendimento, não sendo, por isso, passível de derrogação, havendo, pois, a necessidade acrescida de o sujeito passivo demonstrar a quantificação da imparidade imputada especificamente ao período em apreciação, nomeadamente pelo confronto entre o valor realizável líquido no início e no fim do período.

Atendendo ao exposto, propõe-se uma correção positiva ao lucro tributável do exercício de 2018, nos termos dos art.ºs 18.º, 23.º, 26.º e 28.º, do CIRC, no montante de **4.756,36 EUR**.

III. - 2. Imposto do selo

No exercício em análise, foi possível verificar através da análise da subconta de Investimentos noutras empresas, Empréstimos concedidos "41426207059 D... HK", a existência de transferências de fluxos financeiros realizados para a sociedade não residente -

D... Limited⁴, domiciliada em Hong-Kong, território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável de acordo com a Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro.

Quadro XXX – Investimentos em outras empresas, Empréstimos concedidos, subconta "41426207059" D... HK⁴, ano de 2018

Conta	Descrição	Data Mov	Movimento	Diário	Lote	N.º Lançamento	N.º Documento	Valores em Euros		Saldo Acumulado	
								Data Documento	Debita		Crédita
Saldo Inicial											
41426207059	B...	01-01-2018	REAB	26	1			01-01-2018	129699	0	129699
41426207059	D...	17-01-2018	NPG	3	1			04-01-2018	21000	0	131799
41426207059	D...	05-02-2018	NPG	3	1			06-02-2018	21000	0	133899
41426207059	B...	07-03-2018	NPG	3	1			07-03-2018	21000	0	136000
41426207059	D...	30-04-2018	NPG	3	1			06-04-2018	21000	0	138100
41426207059	D...	07-05-2018	NPG	3	1			07-05-2018	21000	0	140200
41426207059	D...	15-06-2018	NPG	3	1			06-06-2018	21000	0	142300
41426207059	D...	26-07-2018	NPG	3	1			06-07-2018	21000	0	144400
41426207059	D...	06-08-2018	NPG	3	1			06-08-2018	21000	0	146500
41426207059	D...	10-09-2018	NPG	3	1			10-09-2018	21000	0	148600
41426207059	D...	13-10-2018	NPG	3	1			13-10-2018	20000	0	150600
41426207059	D...	13-11-2018	NPG	3	1			13-11-2018	21000	0	152700
41426207059	D...	11-12-2018	NPG	3	1			11-12-2018	21000	0	154800
41426207059	D...	31-12-2018	TRF	20	1	9992018123000013	ATA Nº 252	30-12-2018	0	1547999	

As operações em análise têm subjacente contratos de suprimentos celebrados nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, entre as sociedades B... e D... HK Limited, em que em todos eles consta no seu n.º 4;

"4. Decorrido um ano e um dia sobre a data da entrega de cada uma das prestações, fica a representada dos segundos outorgantes obrigada a restituir à representada dos primeiros a quantia emprestada, de uma só vez ou em parcelas, de harmonia com o que acordado ficar entre as representadas dos aqui outorgantes;"

Considerando que os contratos de suprimentos preveem no seu n.º 4 acima transcrito, que as condições de reembolso das quantias emprestadas serão realizadas em conformidade com o que for acordado entre as partes, no âmbito do procedimento de inspeção ao abrigo da ordem de serviço com o n.º OI2019... foram requeridos ao sujeito passivo, cópias dos respetivos acordos, vindo este a alegar através da Contabilista Certificada que "As Administrações das duas sociedades não elaboraram qualquer acordo escrito para a restituição dos suprimentos... o que foi decidido foi converter os suprimentos em capital social...", juntando para o efeito a ata do Conselho de Administração da... com o n.º 352, datada de 2018-12-28, em que deliberaram: i) adquirir a participação de 96% do capital da D... HK Limited, a sociedade Q... SGPS SA, bem como o valor do crédito que a Q... SGPS SA detém sobre a D... HK Limited; ii) subscrever e realizar um aumento de capital da D... HK Limited através da conversão em capital social dos créditos que a B... passaria a deter sobre a D... Limited.

Os contratos celebrados entre as partes não contêm em si uma cláusula que estabeleça um prazo para pagamento do capital ou para a cessação da sua vigência, conforme se extrai da sua análise, o que lhes confere, salvo melhor opinião, a característica de um contrato por prazo indeterminado não contendo uma norma própria que possa tornar o prazo de vigência determinável.

As operações em causa estão sujeitas a imposto de selo, nos termos do n.º 1 do art.º 1.º (verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)) do Código do Imposto do Selo (CIS) e n.º 1 do art.º 4.º do mesmo código.

Efetivamente, o imposto do selo previsto na verba 17.1 da TGIS, incide sobre todas as operações de natureza financeira, realizadas por qualquer entidade, e a qualquer título de que resulte a disponibilização de crédito sob a forma, nomeadamente, de conta corrente.

Assim, a realização do crédito sob a forma de conta corrente, é uma situação sujeita a Imposto do Selo de acordo com o n.º 1 do art.º 4.º do CIS e em que a obrigação do imposto se considera constituída no último dia de cada mês, de acordo com a alínea g) do art.º 5 do mesmo código.

⁴ Sociedade cujo capital até 2021-12-12 era detido em 96% pela Q... SGPS SA e em 2% pela B..., sendo que a partir dessa data passou a ser detida na sua totalidade pela B...

De acordo com a alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIS, o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico, sendo que, na concessão de crédito, se considera o utilizador do crédito.

Por sua vez, e de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º e dos art.ºs 23.º e 41.º do CIS, a liquidação do imposto compete às entidades concedentes do crédito, neste caso à **B...** pelo que esta entidade deveria ter pago o imposto até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído, n.º 1 do art.º 44.º do CIS.

Assim, apurou-se o imposto do selo em falta e previsto na verba 17.1.4 da TGIS porquanto, conforme ficou dito o crédito é utilizado sob a forma de conta-corrente, em que o prazo de utilização não é determinado nem determinável.

Para esse efeito, determinou-se mensalmente, através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente entre a **B...** e a sociedade **D...** Limited, durante o mês, divididos por 30, constituindo a média mensal obtida a base de incidência da taxa de imposto do selo (0,04% prevista na verba 17.1.4 da TGIS).

Em resumo, o imposto do selo em falta, mensalmente, apurado nos termos previstos na verba 17.1.4 da TGIS, anexo II, é de **6.922,28 EUR**.

Quadro XXXI - Imposto do selo devido pela **B...** referente ao crédito concedido à **D...** Limited

Período	Soma dos saldos / 100		Média mensal (2) + (1) * 100 / (20)	Taxa (3) + (2) * 0,04%
	(1)	(2)		
Janeiro	405.215,45	1.350.726,17	345,20	498,77
Fevereiro	374.075,80	1.245.826,87	311,22	398,77
Março	400.336,45	1.401.126,17	350,28	440,39
Abril	408.208,20	1.350.686,30	344,28	437,39
Mai	403.288,49	1.444.538,17	361,15	457,81
Junho	403.956,50	1.413.140,00	353,26	448,28
Julho	446.786,49	1.495.326,17	373,72	474,73
Agosto	403.098,49	1.310.326,17	327,52	415,13
Setembro	443.906,50	1.479.686,30	369,92	469,10
Outubro	484.056,45	1.646.881,30	410,54	512,54
Novembro	406.786,50	1.519.286,30	382,32	484,93
Dezembro	462.206,30	1.543.286,30	385,57	490,45
Total		17.304.786,08		6.922,28

Ademais, as operações em causa muito embora não sejam suscetíveis de cumprirem os pressupostos que, cumulativamente, impedem a tributação, segundo o disposto na alínea g), ou h) ou i) do n.º 1 do art.º 7.º do CIS, mesmo que fossem cumpridos, não poderiam beneficiar das referidas isenções por força do previsto no n.º 3 do art.º 7.º do CIS:

"3 - O disposto nas alíneas g), h) e i) do n.º 1 não se aplica quando qualquer das sociedades intervenientes ou o sócio, respetivamente, seja entidade domiciliada em território sujeito a regime fiscal privilegiado, a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças"

A subconta Grupo/Outras Partes Relacionadas - Não Corrente, Financiamentos concedidos "278860120293 **N...** S.A.", apresenta as seguintes transferências de fluxos financeiros, conforme quadro abaixo.

Quadro XXXII - Grupo/Out. Partes Relacionadas - Não Corrente, Financiamentos concedidos, subconta "278860120293 **N...** S.A.", ano de 2018

Conta	Descrição	Data Mov	Movimento	Diário	Linha	Nº Lançamento	Nº Documento	Data Documento	Finanças em EUR		Saldo Acumulado
									Débito	Crédito	
Saldo Inicial	0										
278860120293	N...	31-08-2018	NEMP	8	1	8992018090800483	7173007	30-08-2018	7525,18	0	7525,18
278860120293	N...	31-08-2018	NEMP	8	1	8992018090800484	7173008	30-08-2018	2301,88	0	9827,06
278860120293	N...	29-11-2018	NEMP	8	1	89920181108000202	304892381	06-11-2018	804881,39	0	814708,45
278860120293	N...	30-11-2018	NEMP	8	1	89920181108000512	401881	19-11-2018	43278,4	0	857986,85

Os registos acima identificados resultam de dois contratos "COI. "RATO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA E DE ACORDO DE PAGAMENTO" celebrados, entre a sociedade **B...** S.A., designada por **B...** e a sociedade **N...** S.A., designada por **N...**, relativos a dívidas desta sobre o Banco Comercial Português S.A. e sobre o Abanca Corporación Bancaria, S.A.

AT
autoridade
tributária e aduaneiraDIREÇÃO DE FINANÇAS DE BRAGA
DIVISÃO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA II

Do contrato celebrado entre as sociedades **B...** S.A. e a **N...** S.A., datado de 2018-11-29, relativo ao Banco Comercial Português S.A., constam os seguintes considerandos:

I - A **N...** era devedora do Banco Comercial Português, S.A., Sociedade Aberta, adiante designado por "BCP", com sede na Praça de D. João 1, n.º 26, no Porto, matriculado na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., da quantia global de € 504.981,39.

II - A **B...** obrigou-se, enquanto responsável solidária, ao pagamento do montante em dívida referido no Considerando anterior caso a **N...** não viesse a proceder ao pagamento da referida dívida nos prazos acordados.

III - A **N...** incumpriu com os pagamentos acordados com o BCP.

IV - A **B...** não tem interesse em encontrar-se em situação de incumprimento perante qualquer entidade bancária pelo que, enquanto responsável solidária pelo pagamento da quantia em dívida pela **N...** ao BCP, liquidou, na presente data, a totalidade da dívida referida no Considerando 1.º

E constam entre outras as seguintes cláusulas:

*Cláusula 1ª

A **N...** em resultado do pagamento hoje efetuado pela **B...** ao BCP, reconhece ser devedora daquela **B...** pela quantia global de € 504.981,39, montante que se obriga a reembolsar, acrescido dos correspondentes juros, no prazo e demais termos constantes do presente contrato.

Cláusula 2ª

O montante em dívida será pago pela **N...** à **B...** em 18 prestações semestrais, sucessivas, com início em 30-06-2019, sendo a primeira prestação no montante de € 28.981,39 e as restantes 17 no montante de € 28.000,00.

...

Do contrato celebrado entre as sociedades **B...** S.A. e a **N...** S.A., datado de 2018-11-19, relativo ao Abanca Corporación Bancaria, S.A., constam os seguintes considerandos:

I - A **N...** era devedora de Abanca, da quantia global de € 53.005,56.

II - A **B...** obrigou-se, enquanto responsável solidária, ao pagamento do montante em dívida referido no Considerando anterior caso a **N...** não viesse a proceder ao pagamento da referida dívida nos prazos acordados.

III - A **N...** incumpriu com os pagamentos acordados com a Abanca.

IV - A **B...** não tem interesse em encontrar-se em situação de incumprimento perante qualquer entidade bancária pelo que, enquanto responsável solidária pelo pagamento da quantia em dívida pela **N...** à Abanca, liquidou, na presente data, a totalidade da dívida referida no Considerando 1.º

E entre outras as seguintes cláusulas:

*Cláusula 1ª

A **N...** em resultado do pagamento hoje efetuado pela **B...** à Abanca, reconhece ser devedora daquela **B...** pela quantia global de € 53.005,56, montante que se obriga a reembolsar, acrescido dos correspondentes juros, no prazo e demais termos constantes do presente contrato.

Cláusula 2ª

O montante em dívida será pago pela **N...** à **B...** em 18 prestações semestrais, sucessivas, com início em 30-06-2019, sendo a primeira prestação no montante de € 2.005,56 e as restantes 17 no montante de € 3.000,00.

...

Dos contratos acima transcritos resulta de forma clara que as operações descritas consubstanciam operações de concessão de crédito de prazo superior a cinco anos da sociedade **B...**, à sociedade **N...** S.A..

As operações em causa estão sujeitas a imposto de selo, nos termos do n.º 1 do art.º 1.º (verba 17.1 da TGIS) do CIS e n.º 1 do art.º 4.º do mesmo código.

O imposto do selo previsto na verba 17.1 da TGIS, incide sobre todas as operações de natureza financeira, realizadas por qualquer entidade, e a qualquer título de que resulte a disponibilização de crédito independente da sua forma.

Assim, a utilização do crédito, é uma situação sujeita a Imposto do Selo de acordo com o n.º 1 do art.º 4.º do CIS e em que a obrigação do imposto se considera constituída no último dia de cada mês, de acordo com a alínea g) do art.º 5 do mesmo código.

De acordo com a alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIS, o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico, sendo que, na concessão de crédito, se considera o utilizador do crédito.

Por sua vez, e de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º e dos art.ºs 23.º e 41.º do CIS, a liquidação do imposto compete às entidades concedentes do crédito, neste caso à **B...**, pelo que esta entidade deveria ter pago o imposto até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído, n.º 1 do art.º 44.º do CIS.

Assim, apurou-se o imposto do selo em falta e previsto na verba 17.1.3 da TGIS porquanto, conforme ficou dito o crédito é de prazo igual ou superior a cinco anos.

Para esse efeito, os montantes de crédito utilizados constituem a base de incidência para efeitos da aplicação da taxa (0,60% prevista na verba 17.1.3 da TGIS).

Em resumo, o imposto do selo em falta, mensalmente, apurado nos termos previstos na verba 17.1.3 da TGIS, é de **3.347,92 EUR**:

Quadro XXXII – Imposto de selo devido pela Someltes Tecidos referente ao crédito concedido à **N...** S.A. (valores em EUR)

Contrato de concessão da dívida e de acordo de pagamento		Valor	Taxa	Imposto de selo em falta
Data do contrato	Período	(1)	(2)	(1) * (2)
2018-11-15	Novembro	55.025,00	0,60%	318,15
2018-11-29	Novembro	594.981,28	0,60%	3.029,69
Total				3.347,82

As operações em análise não são suscetíveis de cumprirem o pressuposto da existência de um interesse societário relevante por parte do credor, traduzido numa participação mínima de 10% no capital social da sociedade beneficiária do crédito e na obrigatoriedade de aquele manter essa titularidade durante o período mínimo de um ano, pelo que fica afastada a isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do art.º 7.º do CIS.

IV. Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indiretos

Não aplicável ao caso em apreciação.

V. Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indiretos

Não aplicável ao caso em apreciação.

VI. Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação inspetiva

Não aplicável ao caso em apreciação

VII. Infrações verificadas

Ao CIRC:

- Omissões e inexatidões na declaração anual de rendimentos - Modelo 22, por incumprimento do disposto no art.º 63.º do CIRC e do n.º 3 art.º 77.º da LGT, previstas e puníveis nos termos do art.ºs 119.º e 26.º, n.º 4.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT);

- Omissões e inexatidões na declaração anual de rendimentos - Modelo 22, por incumprimento do disposto nos art.ºs 23.º, 26.º e 28.º, do CIRC, previstas e puníveis nos termos do art.ºs 119.º e 26.º, n.º 4.º do RGIT;

Ao CIS:

- Falta de liquidação e entrega de prestação tributária nos prazos estabelecidos no n.º 1 do art.º 44.º do CIS, que se mostrava devido nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do CIS e que lhe competia liquidar nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do mesmo Código, o que constitui infração a estes preceitos legais e é prevista e punível nos termos do art.º 114.º do RGIT.

VIII. Outros elementos relevantes

Para além do anexo já notificados com o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, junta-se adicionalmente Nota de Fixação de IRC de 2018.

IX. Direito de Audição

O sujeito passivo foi notificado do conteúdo do projeto de relatório de inspeção tributária, para nos termos do artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA, no prazo e formas indicadas proceder, querendo, ao direito de audição sobre o sentido das correções propostas. Decorrido o respetivo prazo, o sujeito passivo não exerceu o direito de audição, pelo que é elaborado o presente relatório final de inspeção tributária mantendo-se as correções propostas.

À consideração superior.

Braga, 15 de setembro de 2022.

O Inspetor Tributário e Aduaneiro,

- e) E a Requerente **A... SGSPS, S.A** foi objecto de um procedimento de inspeção tributária em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI 2022... (Documento 4, junto ao requerimento inicial), que se concluiu que:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

V.1.1. Correções ao lucro tributável decorrente de correções efetuadas à sociedade dependente A... SA

Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2021..., de 2021-10-20, realizou-se o procedimento de inspeção externa, com referência ao período de 2018, à sociedade B... SA, do qual resultaram correções ao lucro tributável no montante de 31.435,06 EUR.

As conclusões da ação inspetiva foram comunicadas à sociedade conforme fundamentações nos termos do n.º 1 do art.º 77.º da Lei Geral Tributária (LGT) e constam do relatório de inspeção tributária elaborado por esta Direção, em 2022-09-15, o qual foi comunicado ao sujeito passivo conforme nosso ofício n.º ... de 2022-

09-19 (Registo RF ...PT) do qual foi notificado no dia 20 de setembro, e cuja cópia constitui o Anexo I ao presente relatório.

Na sequência da referida ação inspetiva, foram identificadas correções efetuadas à sociedade acima mencionada que se fixaram no montante total, tal como referido, de 31.435,06 EUR, conforme capítulos: III. - 1.1. Preços de transferência e III. - 1.2. Perdas por imparidade em inventários, do relatório de inspeção que constitui o Anexo I, a seguir discriminadas.

IRC - Correções ao lucro tributável, 2018

Preços de transferência (art.º 63.º do CIRC e do n.º 3 do art.º 77.º da LGT) 26.678,70

Perdas por imparidade em inventários (art.ºs 18.º, 23.º, 26.º e 28.º, do CIRC) 4.756,36

Total 31.435,06

Quadro VIII – Correções à sociedade B... SA

Assim, em cumprimento do n.º 1 do art.º 70.º do CIRC, o lucro tributável do grupo, em consequência destas

propostas de correções, passará a ser de 246.878,58 EUR, conforme quadro seguinte:

(Valores em EUR)

Resultado fiscal declarado do grupo 215.443,52

Correções propostas 31.435,06

Resultado fiscal corrigido do grupo 246.878,58

Quadro IX – Resultado fiscal do grupo em consequência das correções

V.1.2. Ajustamentos aos prejuízos fiscais deduzidos

O sujeito passivo deduziu no período de 2018 prejuízos fiscais no montante de 150.810,46 EUR.

Para efeitos da análise dos prejuízos fiscais dedutíveis do sujeito passivo no âmbito do RETGS, importa analisar por período de tributação, os lucros tributáveis/prejuízos fiscais quer das sociedades que integram o grupo de sociedades quer o resultado fiscal do próprio grupo E... .

Assim, temos:

- Prejuízos das sociedades do grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do RETGS:

NIF	Denominação	Lucro	Prejuízo	Correções realizadas
Período		Declarad	Lucro/Prejuízo	pela AT
		o	Declarado	
			Corrigido	
... A... - SGPS S A	2014	0,0	-	Não
		0	880.863,85	aplicável
... B... SA	2014	0,00	-456.874,46	Não
			aplicável	-456.874,46
... F... SA	2015	0,00	-	263.788,94
		282.577,08		18.788,14

Quadro X – Prejuízos das sociedades do grupo E... em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do RETGS

Lucro tributável/prejuízo fiscal das sociedades que integram o grupo de sociedades nos períodos de tributação em que foi aplicado o RETGS:

...	A...- SGPS S A		0,00	-	Não	-892.186,24
				892.186,	aplicável	
				24		
2015						
...	B... SA	2015	271.408,3	0,00	654.475,12	925.883,48
			6			
...	A... - SGPS S A	2016	0,00	-	Não	-889.383,96
				889.383,	aplicável	
				96		
...	B... SA	2016	934.494,6	0,00	1.333.868,	2.268.363,46
			1		85	
...	F... SA	2016	160.290,4	0,00	257.970,25	418.260,70
			5			
...	A... - SGPS S A	2017	0,00	-	Não	-845.889,97
				845.889,	aplicável	
				97		
...	B... SA	2017	1.591.985,	0,00	612.444,23	2.204.429,38
			15			
...	F... SA	2017	0,00	-	44.707,10	-122.213,65
				166.920,		
				75		
...	A... - SGPS S A	2018	0,00	-	Não	-834.696,83
				834.696,	aplicável	
				83		
...	B... SA	2018	1.816.686,	0,00	31.435,06	1.848.121,80
			74			

...	F... SA	2018	0,00	-	Não	-766.546,39
				766.546,39	aplicável	

Período	Lucro Declarad	Pr	Correções
			realizadas pelo Lucro/Prejuízo Corrigido AT

Resultado fiscal do grupo de sociedades:

NIF	Denominação	Período	Correções	Resultado Fiscal	Prejuízos	
Resultado Fiscal		do Grupo	realizadas pela AT	do Grupo Corrigido	fiscais deduzidos	
...	A...- SGPS S A	2015	-620.777,88	654.475,12	33.697,24	0,00
...	A...- SGPS S A	2016	205.401,10	1.591.839,10	1.797.240,20	418.260,70
...	A... - SGPS S A	2017	579.174,43	612.444,23	1.236.325,76	0,00

Da análise dos quadros anteriores, verifica-se, em síntese, que os prejuízos fiscais suscetíveis de serem

deduzidos pelo sujeito passivo no período de 2018 resultam do:

- Prejuízo da sociedade do grupo E... SGPS SA, verificado no período de 2014, anterior ao início de aplicação do RETGS, no montante de 880.863,85 EUR;
- Prejuízo da sociedade do grupo F... SA, verificados nos períodos de 2014 e de 2015,

anteriores ao do início de aplicação do RETGS, no montante de 38.613,76 EUR [456.874,46 EUR (Prejuízo fiscal de 2014) - 418.260,70 EUR (Prejuízo fiscal deduzido em 2016)] e de 18.788,14 EUR, respetivamente.

O CIRC estabelece no art.º 71.º um regime específico de dedução de prejuízos fiscais previstos no art.º 52.º do CIRC, quando seja aplicável o RETGS a uma sociedade.

O n.º 1 do referido artigo do CIRC, vem estabelecer que a dedução de prejuízos fiscais numa sociedade tributada em IRC através do RETGS deve observar o seguinte:

- a) Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do art.º 52.º, até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam e;
- b) Os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º.

De acordo com o exposto, e considerando que os prejuízos fiscais dedutíveis do sujeito passivo, estão relacionados com os prejuízos das sociedades A... SGPS SA e F... SA, sociedades do grupo verificados em data anterior ao do início da aplicação do RETGS e, que estas sociedades apresentam prejuízos fiscais no período em análise, não se encontram observadas as condições para a sua dedutibilidade de acordo com o previsto no n.º 1 do art.º 72.º e do art.º 52.º, do CIRC.

Assim, propõe-se um ajustamento aos prejuízos fiscais deduzidos do exercício de 2017, ao abrigo do art.º 52.º e n.º 1 do art.º 71.º do CIRC, no montante de 150.810,46 EUR.

- f) Com fundamento nas referidas conclusões, em 23 de Novembro de 2022, a Autoridade Tributária e Aduaneira praticou o acto de liquidação de IRC relativo ao exercício de 2018 n.º 2022..., de que resulta o valor a pagar de € 44.996,48 (Documento 1, junto ao requerimento inicial),
- g) Na mesma data a Requerida praticou o acto de liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022..., (Documentos 1 e 2, junto ao requerimento inicial);
- h) A criação da C..., INC pela B..., S.A. visou incrementar o negócio de vendas dos

- produtos desta na América que, até aí, era assegurado por via de agentes (Documento 7 junto ao Requerimento Inicial depoimento da testemunha G...);
- i)** A criação da C..., INC teve como corolário um aumento significativo do negócio de vendas naquela área do Globo (depoimento da testemunha G...);
 - j)** A B..., S.A criou a C..., INC sem capital social por ser essa a regra naquele país e, depois, fez reforço desse capital, quando era necessário (depoimento da testemunha G..., H..., I...);
 - k)** Esse valor nunca foi devolvido até hoje (depoimento da testemunha H..., I...);
 - l)** Os reforços de capital não são indicados na contabilidade como aumento de capital, mas é isso que está subjacente (depoimentos das testemunhas G..., H..., I...);
 - m)** A C..., INC era detida a 100% pela B..., S.A (Documento 7 junto ao Requerimento Inicial, depoimentos das testemunhas G..., H..., I...);
 - n)** As entregas de dinheiro efectuados à C..., INC eram a título de investimento e não financiamento, designadamente não sendo esperada a sua devolução, mas esperando obter retorno através do lucro que fosse obtido (depoimentos das testemunhas G..., H..., I...);
 - o)** A B..., S.A faz vendas em cerca de 60 países, mas não estava a vender na China (depoimento da testemunha G...);
 - p)** O grupo J... criou a D... HK para procurar entrar no mercado chinês e noutros dessa área geográfica, como o Japão, Coreia do Sul e Austrália, o veio a ser conseguido (depoimento da testemunha G...);
 - q)** A criação da D... HK foi um investimento estratégico em que iam aguentando uma estrutura mesmo que em certos períodos fosse deficitária, com uma perspectiva de lucros a médio ou longo prazo (depoimento da testemunha G...);
 - r)** Se deixassem de financiar a empresa em Hong-Kong não continuasse o negócio da B..., S.A iria ressentir-se claramente (depoimento da testemunha G...);
 - s)** A participação da B..., S.A na D... HK era pequena, mas tinha a intenção de ficar a deter essa empresa, o que aconteceu em 2018, sendo os investimentos convertidos em capital (Documento 10 junto ao Requerimento Inicial, depoimento da testemunha G..., H... e I...);

-
- t) Os negócios da D..., além de tecidos, incluíam fio e outros produtos (depoimento da testemunha G...);
 - u) Mais de 90% da actividade da D..., era venda de tecidos da B..., S.A (depoimento da testemunha G...);
 - v) No exercício de 2018, a Requerente reconheceu perdas por imparidade em inventários de produtos acabados e intermédios (Documento 4 e depoimento das testemunhas G..., H...);
 - w) A B..., S.A vende tecidos e produtos confeccionados de moda, designadamente camisas e blusas (depoimentos das testemunhas G...);
 - x) A B..., S.A faz muitas amostras para este negócio de moda e, passado algum tempo, os produtos passam de moda, perdendo valor, por vezes de forma acentuada (depoimentos da testemunha G...);
 - y) A confecção era feita com a marca dos clientes e eram postas etiquetas com a marca dos clientes (depoimento da testemunha G...);
 - z) Alguns dos produtos acabam por não ser entregues aos clientes por haver atrasos ou falta de qualidade exigida (depoimento da testemunha G...)
 - aa) A quantidade de produtos não vendidos e que passaram de moda vai aumentando ao longo do tempo e esses produtos vão ficando em armazém exigida (depoimento da testemunha G...);
 - bb) Os produtos que passam de moda não podem ir para o mercado imediatamente e vendidos a preço inferior, quando os clientes ainda estão a vender os produtos que compraram ao preço normal, pelo que são guardados e vendidos depois (depoimento da testemunha G...);
 - cc) Quando são produtos muito específicos em termos de moda, esses produtos acabam por ser vendidos em mercados longínquos, como Índia, Costa do Marfim (depoimentos da testemunha G...);
 - dd) É normal neste negócio ter produtos em stock por serem específicos de um cliente ou passarem de moda e é normal vendê-los mais tarde a um preço inferior (depoimento da testemunha G...);
 - ee) O preço que é estabelecido para essas mercadorias em stock é o preço que a B..., S.A

- pensa ser o preço de mercado (depoimento da testemunha G...);
- ff)** Para as camisas, os colaboradores comerciais sugeriram o preço de € 2 euros, em vez do valor pelo que inicialmente eram vendidos para escoar o produto (depoimento da testemunha G...);
- gg)** Quanto aos tecidos de segunda qualidade e de coleções desenvolvidas pela Requerente B..., vendidos para a Índia, Costa do Marfim mercados longínquos são vendidos ao quilo normalmente a 50 cêntimos (depoimento da testemunha G...);
- hh)** A imparidade foi reconhecida no exercício em que foi assumido pela Requerente que o valor de mercado dos produtos era inferior ao custo industrial (depoimento da testemunha G...)
- ii)** Em 22 de Março de 2023, as Requerentes apresentaram o requerimento inicial de pedido de pronuncia arbitral.

Factos dados como não provados

Não se provou que as Requerentes tenham pago o imposto liquidado

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição, no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, em factos não questionados pelas partes e no depoimento das testemunhas inquiridas.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos e depoimentos das testemunhas arroladas.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC),

aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

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

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

Nos termos do disposto no artigo 124.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o Tribunal deve iniciar a sua análise pelas questões cuja resolução determine a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos. Assim, sendo, e em cumprimento da referida disposição legal o Tribunal iniciará a sua análise pelas questões substantivas.

Como resulta do Relatório de Conclusões da Acção de Inspeção Tributária, a Requerida considera que sim por considerar que: *a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no anexo I do Tratado encontra-se excluída do âmbito do RFAI, por força do n.º 1 da já citada portaria n.º 282/2014 aplicável ao RFAI por remissão do*

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

n.º 1 do artigo 22.º do CFI e do próprio n.º 12 do artigo 22.º deste código, que na sua parte final, excepciona do âmbito de aplicação do referido regime as actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGCI.

É, pois, esta asserção que tem de ser testada de forma que se possa concluir pela legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação praticado. Com efeito, sendo o “contencioso tributário”, um contencioso de anulação, o que está verdadeiramente e causa é saber se os motivos subjacentes ao acto de liquidação encontram, ou não, acolhimento na letra da Lei.

A – DOS EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS A SUBSIDIÁRIA NOS EUA E HONG KONG.

De acordo com o relatório de inspecção tributária, a Requerida considera que B..., S.A. financiou, concedeu empréstimos às sociedades subsidiárias C..., INC e D... HK (a correcção relacionada com a sociedade relacionada K..., foi, entretanto, anulada por iniciativa da Requerida).

Empréstimos esses que, entende a Requerida, foram contratados em condições que não seria aceitáveis se estabelecidas entre sociedades independentes.

A Requerente, por seu turno, argumenta que a Requerida interpretou mal os factos, dado que o que está em causa não é um financiamento, mas um investimento financeiro, no sentido de entradas de capital nas subsidiárias.

Assim, embora reconheça que do registo contabilístico realizado não ressalte a realidade dos factos, a verdade é que a motivação subjacente é a de uma entrega de capital. Ou seja, o objectivo da B..., S.A. não é o reembolso dos valores, mas o reforço do capital das subsidiárias. Importa, pois, analisar os factos dado que, vingando a tese da Requerida, não estamos no âmbito do regime dos preços de transferência dado que, por natureza, a relação de capital entre o sócio e a participada é de subordinação de não de mercado.

Da prova feita e do julgamento da matéria de facto está demonstrado que, substancialmente, não está em causa um financiamento, mas uma participação de capital. Com efeito, as subsidiárias em momento algum reembolsaram o capital “mutuado” nem se venceram juros. De

igual modo, de acordo com o depoimento prestado pelas testemunhas, que depuseram com isenção e conhecimento dos fatos, a intenção sempre foi a de robustecer os capitais próprios das subsidiárias. É certo que o argumento de que, no caso dos Estados Unidos da América, inexistia a obrigação de capital social mínimo não é absoluto na justa medida em que o registo contabilístico se realizou em Portugal e não naquele país. Contudo, todos os demais elementos factuais demonstrados apontam no sentido de, em substância, se tratar de uma participação de capital e não de um financiamento.

Destarte é impostergável a conclusão de que a Requerida praticou o acto de liquidação em erro sobre os pressupostos de acto, violando o disposto no artigo 63.º do Código do IRC, impondo-se a anulação do acto de liquidação neste segmento.

B – PERDAS POR IMPARIDADE EM INVENTÁRIOS

A B..., S.A reconheceu perdas por imparidade em inventários de produtos acabados e intermédios tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira entendido que *”ficou por demonstrar se o valor realizável líquido utilizado para calcular o valor da imparidade, correspondia ao preço de venda constante em elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou os correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco como exige o art.º 26º nº 4 do CIRC, considerando que estão em causa imparidades em inventários, relativas a produtos acabados.*

O artigo 28.º do CIRC estabelece o seguinte:

Artigo 28.º

Perdas por imparidade em inventários

1 - São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em

inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda. 3 - A reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade previstas no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável.

4 - Para os sujeitos passivos que exerçam a atividade editorial, o montante anual acumulado das perdas por imparidade corresponde à perda de valor dos fundos editoriais constituídos por obras e elementos complementares, desde que tenham decorrido dois anos após a data da respetiva publicação, que para este efeito se considera coincidente com a data do depósito legal de cada edição.

5 - A desvalorização dos fundos editoriais deve ser avaliada com base nos elementos constantes dos registos que evidenciem o movimento das obras incluídas nos fundos.

Está, pois, em causa a questão de saber se dos autos resulta, ou não, demonstrado que o valor realizável líquido utilizado no cálculo da imparidade é idóneo.

No processo tributário, vigora a regra de inexistência de restrição de meios probatórios pelo que são admitidos **«todos os meios de prova admitidos em direito»** [artigos 72.º da LGT e 115.º, n.º 1, do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT].

No presente processo, fez-se prova de que:

- a) A B..., S.A vende tecidos e produtos confeccionados de moda, designadamente camisas e blusas;
- b) A B..., S.A faz muitas amostras para este negócio de moda e, passado algum tempo, os

- produtos passam de moda, perdendo valor, por vezes de forma acentuada;
- c) A confecção era feita com a marca dos clientes e eram postas etiquetas com a marca dos clientes;
 - d) A quantidade de produtos não vendidos e que passaram de moda vai aumentando ao longo do tempo e esses produtos vão ficando em armazém exigida;
 - e) Os produtos que passam de moda não podem ir para o mercado imediatamente e vendidos a preço inferior, quando os clientes ainda estão a vender os produtos que compraram ao preço normal, pelo que são guardados e vendidos depois;
 - f) Quando são produtos muito específicos em termos de moda, esses produtos acabam por ser vendidos em mercados longínquos;
 - g) É normal neste negócio ter produtos em stock por serem específicos de um cliente ou passarem de moda e é normal vendê-los mais tarde a um preço inferior;
 - h) O preço que é estabelecido para essas mercadorias em stock é o preço que a B..., S.A pensa ser o preço de mercado;
 - i) Para as camisas, os colaboradores comerciais sugeriram o preço de € 2 euros/metro no que respeita aos tecidos de qualidade superior e € 0,50 Eur para os tecidos de qualidade inferior;

Estas explicações para a perda de valor de inventários são, no prudente juízo do Tribunal, e como, aliás, já decidido no Acórdão proferido no Processo n.º 325/2019-T, perfeitamente aceitáveis.

Em face do que se deixa indicado, considerando os tipos de produtos em causa e, independentemente da quantificação ser ou não a correcta, é manifesto que não há fundamento para o decidido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que foi não aceitar qualquer valor de perdas por imparidade em inventários.

Assim, esta correcção enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto, com a consequente violação de Lei, que justifica sua anulação.

C – DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

Como resulta do artigo 35.º da Lei Geral Tributária, os Juros Compensatórios são devidos *quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido*. Em face da conclusão alcançada quanto às correcções realizadas inexistente qualquer atraso na liquidação de imposto.

Assim, conclui-se que no caso em apreço não estão verificados os pressupostos de que a Lei faz depender a liquidação de juros compensatórios, devendo a respectiva liquidação ser anulada em conformidade.

D – DA LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ

Por fim, importa aludir ao pedido de condenação da Requerida como litigante de má fé. Nos termos do art.º 542.º do CPC, a parte que tenha litigado de má-fé será condenada em multa e indemnização à parte contrária que o peticione.

A Lei considera litigante de má-fé quem - com dolo ou negligência grave - haja conduzido a sua conduta processual em alguma das formas que o legislador especificamente entendeu, e aí identificou, de censurar.

Ora, o legítimo exercício dos poderes inspeção tributária pela Requerida não configuram uma censurável conduta processual – pelo contrário, são o cumprimento de um dever. E, o facto de as correcções, no caso concreto, terem sido anuladas em nada altera o referido. Com efeito, as correcções são o resultado de um percurso cognoscitivo que, embora errado, é legítimo e de boa-fé.

Mas mais: em processo tributário o Tribunal não pode deixar de ter em conta o disposto no artigo 104.º, n.º 1 da LGT.

Nos termos da referida disposição legal, “a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má-fé em caso de actuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adoptado em situações idênticas”. Claramente não é o caso.

Improcede, pois, este pedido formulado pela Requerente.

E – DO REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

No julgamento da matéria de facto foi dado como não provado que as Requerentes tenham pago qualquer quantia relativamente ao imposto liquidado.

Assim, improcede, também, este pedido.

F – QUESTÕES CUJO CONHECIMENTO FICOU PREJUDICADO

Atenta a decisão alcançada por referência às questões acima analisadas, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões colocadas – cfr. artigo 130.º e 680.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar parcialmente procedente o presente pedido arbitral e:

- a) anular a liquidação adicional de IRC n.º 2022..., e a liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022..., de que resulta o valor total a pagar de € 44.996,48;
- b) julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida como litigante de má-fé;

- c) julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida ao reembolso do imposto pago e ao pagamento de juros indemnizatórios
- d) Condenar a Requerente e a Requerida nas custas arbitrais na proporção de decaimento que se fixa em 10% para a Requerente e 90% para a Requerida.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **44.996,48**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.142,00**, a pagar pela Requerente e pela Requerida, na proporção de decaimento acima decidida, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de maio de 2024.

O Árbitro,

(Francisco Carvalho Furtado)