

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 572/2024-T

**Tema: LGT e RCPITA: inspeção externa e caducidade do direito à liquidação.
IRC – correções aritméticas ao lucro declarado – ónus da prova**

SUMÁRIO:

- 1- A contagem do tempo de duração de um procedimento de inspeção tributária externa tem como início a data da assinatura da respetiva ordem de serviço pelo representante do sujeito passivo e como termo a data em que foi notificado o relatório final.
- 2- Antes, podem existir contactos entre a AT e o sujeito passivo revestindo a natureza de atos preparatórios da inspeção a realizar.
- 3- Os factos invocados como fundamentação de uma liquidação adicional podem ser colocados em crise, quer em sede de procedimento administrativo, quer em sede de processo de impugnação, mediante a alegação e prova de mais factos.
- 4- A dúvida fundada sobre a realidade dos factos em que assentou uma correção à matéria coletável aproveita ao sujeito passivo nos termos dos art- 74º, nº 1 da LGT e 100º, nº 1 do CPPT.

DECISÃO ARBITRAL

A..., UNIPESSOAL, LDA, com sede em ..., ..., ..., n.º ..., ...-... ..., NIPC..., veio, nos termos legais, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I- RELATÓRIO

a) Impugnação

A Requerente impugna a Liquidação Adicional de IRC n.º 2022..., relativa a 2017, no montante de € 568.662,38 (incluindo derrama e juros compensatórios).

Em concreto, peticiona (transcrevemos):

- (i) A anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e da decisão de indeferimento (tacitamente presumida) do recurso hierárquico, aqui impugnados;*
- (ii) A anulação dos atos de liquidação de IRC e Juros Compensatórios sob impugnação, com fundamento na caducidade do direito à liquidação e na violação das normas acima elencadas;*
- (iii) Subsidiariamente, a anulação parcial daqueles atos de liquidação, em resultado da anulação também parcial da correção efetuada ao resultado tributável da Requerente, sendo considerada apenas uma correção no montante de € 339.351,40, em resultado da desconsideração dos montantes relacionados com as mais e menos-valias contabilísticas e fiscais, bem como do reconhecimento da possibilidade de dedução do montante referente às depreciações excessivas associadas às viaturas alienadas, tendo por referência a adoção da aludida Ficha Doutrinária;*
- (iv) O reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescidos do pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos do disposto nos artigos 43.º da LGT e do n.º 4 do artigo 61.º do CPPT, tudo com as demais consequências legais aplicáveis.*

b) O litígio

Estão em causa correções ao lucro tributável declarado pela Requerente, relativamente a 2017, que se traduziram numa alteração do seu montante de € 2.380.801,46, para € 4.320.859,83. Daí resultou o apuramento de um valor adicional de IRC, derrama e juros compensatórios, a pagar, no total de € 568.662,38, que foi suportado a 19/04/2022.

A razão de ser de tais correções assentou na consideração, por parte da Requerida, que a contabilidade da Requerente apenas apresenta, como rendimento (líquido) de mais-valias e menos-valias contabilísticas, o montante total de € 509.279,01, ao invés do montante de € 2.449.337,38, apurado no primeiro mapa modelo 31 e inscrito na Declaração Modelo 22 de substituição submetida.

A Requerente aceita que, por motivos que alegou, existiam divergências entre os seus registos contabilísticos e os dados que figuravam na sua declaração de IRC relativa a 2017, que não tiveram por base aqueles registos mas o apuramento obtido através do mapa modelo 31.

Alega ter revisto todos os elementos subjacentes a tal declaração, nomeadamente o constante do mapa modelo 31.

A Requerente recalculou depois o valor das mais e menos valias contabilísticas em questão, tendo apurado uma correção à matéria coletável, a seu desfavor, em sede de audição prévia e de reclamação graciosa no montante de, respetivamente, € 223.513,02 e € 242.894,71.

Tais cálculos surgem suportados em documentos apresentados no quadro do exercício do direito de audição e, posteriormente à liquidação adicional, na reclamação graciosa, reproduzidos no recurso hierárquico, que também foram disponibilizados na pendência do presente processo arbitral.

Apesar dos novos cálculos efetuados pela Requerente e da documentação apresentada para os justificar (cuja correspondência à realidade a AT não pôs em causa, pelo menos no tocante aos veículos ligeiros), a AT manteve as correções efetuadas em sede de decisão da reclamação graciosa, ao que se seguiu o silêncio administrativo para além do prazo legal relativamente ao recurso hierárquico apresentado.

A Requerente invocou ainda a caducidade do direito de a AT proceder à liquidação impugnada.

São assim duas as questões de que cumpre apreciar:

- (i) Se ocorreu a caducidade do direito à liquidação;
- (ii) Se os elementos probatórios carreados para o processo são suficientes para se concluir pela ilegalidade das correções efetuadas ou, pelo menos, para concluir pela existência de dúvida fundada relativamente aos pressupostos factuais em que assentam.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 19/04/2024.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 02/07/2024.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

A sugestão do tribunal e por iniciativa própria, a Requerente juntou mais documentação, nomeadamente em 18 e 22 de novembro de 2024.

Em 21/11/2024, teve lugar a audição de testemunhas conforme consta da respetiva ata.

A Requerente apresentou alegações sustentando a posição inicialmente assumida.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Não foram alegadas nem detetadas exceções ou outras questões suscetíveis de impedir o conhecimento do mérito.

Importará dizer que a questão da *caducidade*, invocada pela Requerente, se refere ao direito substantivo da Requerida em proceder à liquidação adicional ora impugnada. Enquanto questão substantiva que é, não configura uma exceção processual.

II - FACTOS PROVADOS

II.1- Considera-se provado:

- a) A Requerente tem por objeto social, entre outros, o aluguer sem condutor de veículos, incluindo veículos ligeiros de passageiros e de mercadorias e veículos pesados.
- b) Por referência a 2017, a Requerente procedeu à submissão de uma declaração de rendimentos modelo 22 de IRC (de substituição), em 30 de junho de 2019, identificada com o n.º... .
- c) Através do Ofício n.º..., de 05.05.2021, a Direção de Finanças de Lisboa informou a Requerente que iria ser realizado um procedimento inspetivo ao IRC de 2017, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019... .
- d) Na mesma data, através do Ofício n.º ..., a mesma entidade “convidou” a Requerente a proceder à regularização da sua situação tributária, requerendo o envio dos “Elementos Comprobativos de Regularização da Situação Tributária”.
- e) Em 16.09.2021, com referência à ordem inspetiva n.º OI2019..., foi a Requerente notificada, através do Ofício n.º ..., para proceder, nos termos dos nº 2 e 3º do art.º 57º do CIRC, à “Regularização/Apresentação de Contabilidade”, sendo notificada para juntar, no prazo de 10 dias, a documentação relativa à sua escrita, nomeadamente, a “Cópia dos Balancetes analíticos reportados a 31/12, antes e após o apuramento dos resultados, respeitante ao exercício de 2017” e “Cópia dos Ficheiros SAF-T de Contabilidade e de Faturação, respeitantes ao exercício de 2017”
- f) Em 29/09/2021, a representante da Requerente assinou uma Ordem de Serviço, respeitante ao procedimento inspetivo ora em causa, na qual também constava a

menção de que a ação inspetiva tinha natureza externa e origem num despacho de 17.06.2019.

g) Do procedimento inspetivo à Requerente, que teve por objeto a análise da sua situação tributária por referência ao período de tributação de 2017, resultaram correções, em sede de IRC.

h) Concretamente, os Serviços de Inspeção procederam à análise das rubricas de gastos e rendimentos, sendo de destacar:

(i) Nenhuma questão fiscalmente relevante foi levantada da análise da demonstração de resultados da Informação Empresarial Simplificada, concretamente, imparidade de dívidas a receber, gastos/reversões de depreciações e de amortizações, outros rendimentos e ganhos e outros gastos e perdas.

Foram confirmados ainda os valores inscritos no quadro 07 da declaração modelo 22, nomeadamente, perdas por imparidade de ativos não correntes e depreciações e amortizações não aceites como gastos, perdas por imparidade, incluindo dívidas incobráveis, impostos diferidos, IRC, incluindo as tributações autónomas e outros impostos e outras deduções.

(ii) Foi proposta uma correção ao lucro tributável, apurado no acréscimo no montante de € 1.940.058,37, alegando que a contabilidade da Requerente apenas apresentava, como rendimento (líquido) de mais-valias e menos-valias contabilísticas, o montante total de € 509.279,01, ao invés do montante de € 2.449.337,38 inscrito na declaração Modelo 22 de substituição submetida, apurado com base no primeiro mapa Modelo 31.

i) A Requerente procedeu à reanálise das mais e menos-valias contabilísticas associadas a cada uma das viaturas alienadas no período de tributação de 2017, tendo por base a informação financeira de cada viatura (i.e., valor de aquisição, valor de venda e respetivas depreciações registadas).

j) Em resultado desta análise, a Requerente confirmou que os valores apurados no mapa modelo 31, e inscritos nos campos 739, 740 e 767 do Quadro 07 da declaração modelo 22 de 2017, não se encontravam corretos.

k) A informação financeira que originou os registos contabilísticos em causa encontra-se dispersa em dois sistemas informáticos autónomos de suporte à contabilidade, o sistema Globe e o sistema Accipiens, os quais apresentam algumas limitações de

extração de informação histórica relativa a 2017, devido às migrações de dados entretanto efetuadas.

- l) As maiores dificuldades na recolha de dados aconteceram relativamente aos veículos pesados (T&B), pois que parte da respetiva carteira de clientes era originária da B..., Unipessoal, Lda, uma sociedade entretanto adquirida pela Requerente.
- m) Aceites tais erros contabilísticos, a Requerente procedeu à elaboração de novos mapas modelo 31, relativos aos Passengers Cars (“PC”) e aos Trucks and Buses (“T&B”) procurando efetuar a reconciliação das mais e menos-valias contabilísticas com as rubricas de resultados, a par do recálculo das mais e menos-valias fiscais que não tinham sido reapreciadas/recalculadas, atendendo à correção efetuada ao nível das mais e menos-valias contabilísticas pela AT.
- n) Destes segundos mapas modelo 31, elaborados pela Requerente, resulta o seguinte:
- Alienação de viaturas PC:
 - (i) Redução da menos-valia contabilística considerada no campo 767 de € 197.682,72 para € 90.049,33;
 - (ii) Desconsideração da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais com e sem intenção expressa de reinvestimento no montante total de € 259.789,93;
 - (iii) Dedução da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais no montante de € 151.832,82.
 - Alienação de viaturas T&B:
 - (i) Redução da mais-valia contabilística de € 2.647.020,10 para € 177.403,10;
 - (ii) Desconsideração da diferença positiva entre as mais e as menos-valias fiscais com e sem intenção expressa de reinvestimento no montante total de € 1.612.684,17;
 - (iii) Dedução da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais no montante de € 886.476,53.
- o) De tais cálculos resulta, em resumo, uma correção a desfavor da Requerente no montante total de € 223.513,02, face à declaração Modelo 22 de IRC (de substituição) submetida.
- p) O Relatório Final de Inspeção Tributária foi emitido em 25.03.2022.

- q) Os atos de liquidação ora impugnados foram notificados em 6 de abril de 2022.
- r) A Requerente apresentou depois reclamação graciosa da liquidação adicional que ora impugna, tendo também juntado terceiro mapa mod. 31, incorporando retificações adicionais, de que resultava uma correção a seu desfavor no montante total de € 242.894,71.
- s) A Requerida analisou as mais-valias contabilísticas e fiscais e as depreciações contabilísticas e fiscais dos veículos “PC” e “T&B”, incluindo a informação disponibilizada e constante em ficheiros identificados como mapas de apoio aos apuramentos.
- t) Tal reclamação foi indeferida na totalidade.
- u) Apesar de a AT ter validado a totalidade dos valores relativos aos (74) veículos ligeiros (PC), conforme expressou de *“haver condições para aceitar, na íntegra, a nova Modelo 31, relativa aos PC (veículos ligeiros)”*.
- v) Tendo ainda a AT aceite os valores relativos a 53 dos 335 veículos pesados em causa (T&B) e indicando ter detetado *“divergências entre os Documentos n.ºs 7 e 12, relativamente a 90 veículos e, no que diz respeito aos demais, o sujeito passivo não apresentou qualquer documentação que justifique/suporte a alteração nos valores das depreciações acumuladas [3] (192 veículos)”*.
- w) A fundamentação de tal decisão de indeferimento conclui como segue: *Em suma, considerando que o Sujeito Passivo, apurou uma mais-valia contabilística de € 2.449.337,38 (€ 197.682,72 + € 2.647.020,10) e que procedeu à sua dedução integral, no campo 767, do quadro 07, da Modelo 22 e que na sequência das situações acima descritas (PC e T&B), o facto de termos dado razão, parcial, às pretensões do sujeito passivo, determinaria uma correção favorável à AT, no montante de € 136.479,11 (€ 107957,11 + € 28.522,00), conforme quadro resumo que se segue, NÃO PROPOMOS QUALQUER CORREÇÃO[3]. (ANEXO 8)” “(...)” “Assim, entendemos ser de manter as correções à matéria tributável de IRC, do exercício de 2017, constantes no Relatório de conclusões do procedimento inspetivo.”*
- x) Por não se conformar com tal decisão, a Requerente interpôs recurso hierárquico o qual não foi objeto de decisão no prazo legal.

Os factos dados como provados, com exceção de k), l) e m) resultam da documentação junta ao processo, nomeadamente do RIT e/ou não foram objeto de contestação.

O dado como provado em k), l) e m) resultou da prova testemunhal, sendo que os depoimentos das testemunhas – que, no entender do tribunal, depuseram com verdade e amplo conhecimento direto dos factos – foram também esclarecedores quanto à razão de ser das “divergências” detetadas pela AT, que conduziram à liquidação impugnada, bem como quais os esforços que, em concreto, a Requerente realizou em ordem a apurar e documentar os dados constantes do último mapa mod. 31 por si apresentado (conjuntamente com a apresentação da reclamação graciosa).

II.2- Factos não provados

Não existem factos dados como “não provados” relevantes para a decisão da causa.

III - O DIREITO

III.1 - Caducidade do direito à liquidação

Ambas as partes aceitam estar em causa uma inspeção externa, tal qual a mesma foi qualificada pela AT.

A divergência refere-se apenas à data que deve ser considerada como sendo a do início de tal procedimento inspetivo.

Nos termos dos n.º 1 e 4 do artigo 45.º da LGT, o direito da AT liquidar tributos caduca se o contribuinte não for validamente notificado do ato de liquidação no prazo de 4 anos, contados, no caso dos impostos periódicos (como é o IRC), a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário. Ou seja, no caso, estando em causa o exercício correspondente ao ano civil de 2017, a caducidade do direito à liquidação aconteceria no dia 31 de dezembro de 2021.

Nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, “O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção (...)”.

Em resumo, tendo ficado provado que as liquidações impugnadas foram notificadas em 6 de abril de 2022, temos que sem a suspensão do prazo prevista na última das normas referidas o

direito à liquidação teria caducado, tal qual a Requerente sustenta. Diferentemente, verificando-se a suspensão, a caducidade não ocorreu.

Há, pois, que saber se a inspeção, externa, durou ou não mais de seis meses.

A data que deve ser havida como correspondendo ao início do procedimento de inspeção resulta do disposto nos n.º 1 e 2 do art.º 51.º do RCPIT

1 - Da ordem de serviço ou do despacho que determinou o procedimento de inspeção será, no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário, exceto nas situações previstas no n.º 6 do artigo 46.º

2 - O sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante deve assinar a ordem de serviço indicando a data da notificação, a qual, para todos os efeitos, determina o início do procedimento externo de inspeção.

Tendo ficado provado (e confessado pela Requerente) que a ordem de serviço foi assinada em 29/09/2021 – ao que se crê aquando da primeira deslocação dos inspetores – e que o RIT foi notificado em 25.03.2022 (facto que também a Requerente – corretamente – assume como sendo a data da conclusão da inspeção), outra conclusão parece não poder haver que a mesma durou menos de seis meses.

A tal conclusão objeta a Requerente, pretendendo que antes de 29/09/2021 a inspeção já estava em curso, que os factos dados como provados em c), d) e e) correspondem já à prática de atos de inspeção (externa).

Não tem razão.

O ofício n.º..., de 05.05.2021, através do qual foi comunicado à requerente a (futura) realização do procedimento inspetivo, corresponde não à prática de um ato inspetivo, mas sim ao cumprimento do disposto no 49.º do RCPITA (notificação prévia para procedimento de inspeção qual visa possibilitar que o inspecionado se prepare para o procedimento que vai ter lugar).

O convite, feito através do Ofício n.º ..., para a Requerente a proceder à regularização da sua situação tributária não pode, manifestamente, ser havido como tendo a natureza de um ato inspetivo.

A notificação para juntar, no prazo de 10 dias, a documentação relativa à sua escrita, nomeadamente, a “Cópia dos Balancetes analíticos reportados a 31/12, antes e após o apuramento dos resultados, respeitante ao exercício de 2017” e “Cópia dos Ficheiros SAF-T

de Contabilidade e de Faturação, respeitantes ao exercício de 2017”, foi, atenta a fundamentação de direito invocada¹, um ato prévio à inspeção.

Creemos que, com tal notificação, a AT pretendia apurar se iria ter lugar uma “recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos”, o que, a acontecer determinaria que a inspeção tivesse um escopo mais alargado, não apenas apurar da existência de “divergências” suscetíveis de correções meramente aritméticas, mas quantificar o lucro com recurso a métodos indiretos. Assim, esta notificação pode, perfeitamente, enquadrar-se na preparação da inspeção a que alude o nº 2 do art. 44º do RCPIT,

De todo o modo, temos que o entendimento sufragado pela Requerente resulta contrariado pelo teor do já mencionado art. 51º do RCPCIT, o qual não pode deixar de ser entendido como tendo implícita a possibilidade de contactos prévios com o contribuinte (pedidos de esclarecimento da sua situação tributária, aos quais expressamente se refere o nº 4 do artº 59º da LGT).

Por fim, salientar que estas alegações da Requerente implicaram ter em conta quais foram, em concreto, as diligências “prévias” efetuadas, quais os elementos que, em resultado delas, a AT obteve². Pelo que o constante outras decisões, arbitrais e de tribunais estaduais, apenas poderiam aqui relevar caso fosse estabelecida uma evidente identidade factual – o que não aconteceu - pois o que está em causa é, essencialmente, uma questão de facto e não uma questão de direito.

Termos em que improcede a alegada caducidade do direito à liquidação.

III.2 - Correções à matéria coletável

III.2.1 - Enquadramento

Importará começar pelo seguinte: a correção que deu origem à liquidação de imposto ora impugnada foi fundamentada à luz dos factos apurados, tal qual constam do RIT, no essencial a existência de divergências, relativas a mais-valias e menos-valias e depreciações, entre registos da contabilidade e dados constantes do primeiro e segundo mapas modelo 31.

¹ Na notificação consta que a mesma é feita ao abrigo do nº 2 e 3º do art.º 57º do CIRC, sendo que esta norma se refere à aplicação de métodos indiretos.

² A Requerente apenas alegou qual o teor das notificações recebidas e não quais os elementos que, em razão das mesmas, enviou para a AT.

Porém, a factualidade subjacente à pronúncia deste tribunal é outra, atualizada.

Como dado por provado, a Requerente, quer ao longo do processo inspetivo, quer em ordem à apresentação da reclamação graciosa, procedeu à revisão da informação relativa às “divergências” em causa, tendo procedido ao recálculo da sua matéria coletável, tal como acima dado por provado.

A questão que se coloca é, pois, de saber se: (i) tais cálculos se encontram suficientemente fundamentados (total ou parcialmente) pela documentação junta aos autos; (ii) se a resposta à questão anterior obriga a considerar não corresponder à realidade a correção à matéria coletável subjacente à liquidação impugnada.

O Tribunal tomou como ponto de partida a última posição das partes: a invocação pela Requerente do terceiro mapa modelo 31 e a consideração, pela Requerida, do terceiro apenas relativamente aos veículos ligeiros e do primeiro quanto aos veículos pesados, pelas objeções que foram apresentadas, conforme identificado na alínea u) e v) dos factos provados.

Donde:

- damos como aceite toda a matéria relativa aos veículos ligeiros e que apuram uma menos-valia contabilística de € 90.049,33 e uma menos-valia fiscal de € 151.832,82;

- decorre que se tem de proceder à análise dos apuramentos relativos aos veículos pesados.

Concretamente, foram analisadas as três componentes que afetam o resultado contabilístico da mais-valia: valor de realização, valor de aquisição e depreciações acumuladas.

Isto, claro, quanto às diferenças entre o primeiro e o terceiro dos modelos 31, ou seja respetivamente, aquele que a Requerida tomou como critério para determinar as correções e o último que a Requerente apresentou como final e aquela não aceitou.

Relativamente ao valor de realização e de aquisição, entre o primeiro e terceiro modelo 31, a Requerente indicou diferenças em 39 viaturas, sendo que para todas tinham sido disponibilizadas as respetivas faturas de venda e compra, constando no PA, pelo que têm de ser aceites os valores constantes no último modelo 31.

III.2.2 - A fonte da informação

A AT refere no RIT que:

- *“... quando é efetuada a venda dos veículos (classificados como ativos fixos tangíveis) são apuradas as competentes mais-valias ou menos-valias (Modelo 31).*

Da análise efetuada à referida [primeira] declaração Modelo 31, verificamos que, por conta da venda de PC o SP obteve uma menos-valia fiscal de € 259.789,93 e que na venda de TB foi obtida uma mais-valia fiscal de € 1.612.684,17, em suma, por via destas operações o SP apurou uma mais-valia fiscal de € 1.352.894,24”.

- “No que concerne às mais-valias contabilísticas, da verificação aos registos contabilísticos, à declaração Modelo 31 e à documentação de suporte verificamos que o valor constante no campo 767, corresponde ao somatório de duas parcelas:

PC (veículos ligeiros)	-€ 197.682,72
T&B (veículos pesados)	<u>€ 2.647.020,10</u>
TOTAL	€ 2.449.337,38”

- “Da confrontação destes valores, deduzidos no Quadro 07 da Modelo 22, com os constantes no balancete do SP, e na sequência dos esclarecimentos prestados pelo SP, verificámos que, neste âmbito, foram movimentadas as seguintes contas: ...

Do exame efetuado às contas acima indicadas, identificámos a contabilização de mais-valias contabilísticas no montante de € 509.279,01. Ou seja, por via da venda das viaturas identificadas na Modelo 31, o SP contabilizou mais-valias contabilísticas no montante total de € 509.279,01 e deduziu no campo 767 o montante total de € 2.449.337,38.

Pelo exposto, não se encontra justificação para parte da dedução efetuada no apuramento do lucro tributável, de mais-valias contabilísticas no montante total de € 1.940.058,37”.

- “O que não conseguimos foi identificar nos registos contabilísticos as mais-valias contabilísticas associadas à venda dos ativos, motivo pelo qual, considerámos que o que estava em falta era a contabilização dos rendimentos associados às mais-valias contabilísticas”.
- “Ora, tendo o SP deduzido um valor excessivo a título de mais-valias contabilísticas na Modelo 22, propomos o acréscimo de € 1.940.058,37, no apuramento do lucro tributável, por conta das mais-valias que não foram objeto de contabilização”.
- “no decurso do procedimento inspetivo, os dados da [primeira] declaração Modelo 31, foram validados”.

Posteriormente, na resposta à reclamação graciosa, a AT menciona que a Requerente

“acresceu no Q07 (campos 739 e 470) da Modelo 22, € 1.110.161,24 e deduziu no Q07 da Modelo 22 (campo 767), o montante de € 2.449.337,38.

Estes valores estão conforme a [primeira] declaração Modelo 31, apresentada e sob a qual foram efetuados testes a alguns veículos selecionados, que, na ocasião, não revelaram qualquer erro ou desconformidade”.

É relevante neste processo saber qual a fonte de informação que a AT considerou para suportar a fundamentação da liquidação adicional.

Ou seja, saber se o valor para a liquidação adicional tem por base as mais-valias contabilísticas:

- i) determinada pela confirmação dos valores de aquisição, alienação e depreciações acumuladas (desde 2011, portanto), ou,
- ii) evidenciadas no primeiro modelo 31 e considerando predominantemente os dados inscritos nesta como a fonte de informação.

Desde logo, somos forçados a considerar que não tem justificação a menção à *“verificação aos registos contabilísticos”* como documentação de suporte, para o valor constante no campo 767 do Modelo 22, dado que, primeiro, este resulta de forma coincidente e apenas com o evidenciado na declaração Modelo 31 e, depois, aqueles não podiam conduzir à referida conclusão.

Tendo em conta também o que será adiante detalhado, face à menção da AT que *“o que não conseguimos foi identificar nos registos contabilísticos as mais-valias contabilísticas associadas à venda dos ativos, motivo pelo qual, considerámos que o que estava em falta era a contabilização dos rendimentos associados às mais-valias contabilísticas”* a convicção do Tribunal é de que, não tendo a Requerida procedido à referida confirmação das depreciações acumuladas e estando justificada a alteração de todos os valores de aquisição e alienação, se limitou a tomar como fonte de informação o primeiro modelo 31 e questionou apenas a não consentânea evidência de contabilização do mesmo montante, resultando a diferença na liquidação adicional, conforme aliás é expressamente invocado que *“por via da venda das viaturas identificadas na Modelo 31, o SP contabilizou mais-valias contabilísticas no montante total de € 509.279,01 e deduziu no campo 767 o montante total de € 2.449.337,38”*, sendo este o montante total que consta na primeira modelo 31.

Em conclusão, é convicção do Tribunal que a AT se limitou a aceitar o total de mais-valias contabilísticas constantes do primeiro modelo 31 e procede posteriormente apenas à inventariação do que identifica como contabilizado, liquidando pelo diferencial.

Aliás, a aceitação de forma integral do terceiro modelo 31 dos veículos “PC”, por parte da AT, que é desfavorável ao contribuinte, ao determinar a redução da menos-valia contabilística de € -197.682,72 para € -90.049,33, indicia que não tinha sido efetivamente sustentado aquele montante e resultou apenas do evidenciado no primeiro modelo 31.

Na verdade, relativamente à verificação dos elementos da declaração modelo 31 inicial, apenas é mencionado, de forma vaga, que *“sob a qual foram efetuados testes a alguns veículos selecionados, que, na ocasião, não revelaram qualquer erro ou desconformidade”*, sem indicar as respetivas matrículas.

O que já não se verifica relativamente à apreciação da segunda e terceira declaração modelo 31, em que são indicadas análises sobre os respetivos veículos, sendo que nesta última foram mencionadas 144 matrículas.

III.2.3 - As aquisições de 2016

Das 143 viaturas de 2016, a AT aceitou a informação do terceiro modelo 31 relativamente a 53 e questionou quanto aos demais 90.

Acontece que a AT coloca em causa o terceiro modelo 31, por confronto com os mapas de apoio que a Requerente disponibilizou, mas não faz qualquer análise desta informação com o primeiro modelo 31.

Tomemos como exemplo a primeira viatura de 2016 identificada.

Nesta, com matrícula ... existe um excesso de 370,73 € entre as depreciações acumuladas do terceiro modelo 31, face ao do mapa de apoio aceite como referencial (pelo valor de € 13.357,50 contra € 12.986,67 €). Mas não é feita a mesma análise para o primeiro modelo 31, sendo que a diferença é muito mais significativa, em concreto com excesso de depreciações de € 18.181,33 € (€ 31.168,00 contra 12.986,67 €).

Contexto similar se verifica para o segundo veículo identificado, com a matrícula Aqui a AT questiona uma redução de depreciações de € 6.669,79 no terceiro modelo 31, face ao mapa de apoio, mas não verificou que o diferencial era um excesso de € 31.198,33 no primeiro modelo.

O que também ocorre no terceiro veículo identificado, de matrícula ..., com redução de depreciações de € 2.364,88 no terceiro modelo 31, face ao mapa de apoio, mas o diferencial era um excesso de € 19.400,00 no primeiro modelo.

E, novamente, tal contexto ocorre no quarto veículo identificado, de matrícula ..., com redução de depreciações de € 3.724,99 no terceiro modelo 31, face ao mapa de apoio, e o diferencial era um excesso de € 54.843,13 no primeiro modelo.

Salientamos, ainda, que os resultados são exatamente os mesmos para as depreciações fiscais e contabilísticas.

Portanto, relativamente aos 90 veículos de 2016 que a AT identificou e questionou, deve ser analisado não somente a diferença entre o mapa de apoio, que a AT utilizou para certificar os valores, com o valor das depreciações do terceiro modelo (F), mas tal análise ser extensível também, e da mesma forma, ao primeiro modelo (I), de que resultam os seguintes diferenciais (Dif I e Dif F):

Matrícula	Am. Acum. Contabilizada	Dif. I	Dif. F	Am. Acum. Fiscal	Dif. I	Dif. F
...	12.986,67	18.181,33	370,83	9.740,00	18.181,33	370,83
	20.666,67	31.198,33	-6.669,79	20.666,67	31.198,33	-6.669,79
	21.250,00	19.400,00	-2.364,88	20.131,58	19.400,00	-2.364,88
	13.406,87	54.843,13	-3.724,99	12.638,89	54.843,13	-3.724,99
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	5.093,15	46.771,85	-391,78	2.154,79	46.771,85	-391,78
	7.218,00	9.624,00	646,19	6.766,88	9.624,00	646,19
...	7.218,00	9.624,00	646,02	6.766,88	9.624,00	646,02
	8.020,00	8.822,00	-155,98	7.568,88	8.822,00	-155,98
	7.218,00	9.624,00	646,02	6.766,88	9.624,00	646,02

	8.020,00	8.822,00	-155,98	7.568,88	8.822,00	-155,98
	8.020,00	8.822,00	-155,98	7.568,88	8.822,00	-155,98
	6.416,00	26.324,00	649,04	5.964,88	26.324,00	649,04
	6.416,00	28.899,00	649,04	5.964,88	28.899,00	649,04
	8.020,00	8.822,00	-155,98	7.568,88	8.822,00	-155,98
	7.218,00	9.624,00	646,02	6.766,88	9.624,00	646,02
	6.416,00	10.426,00	649,04	5.964,88	10.426,00	649,04
	6.416,00	10.426,00	649,04	5.964,88	10.426,00	649,04
	6.416,00	10.426,00	649,04	5.964,88	10.426,00	649,04
	8.020,00	8.822,00	-155,98	7.568,88	8.822,00	-155,98
	7.218,00	9.624,00	646,02	6.766,88	9.624,00	646,02
	7.218,00	9.624,00	646,02	6.766,88	9.624,00	646,02
	8.020,00	8.822,00	-155,98	7.568,88	8.822,00	-155,98
	7.218,00	9.624,00	646,02	6.766,88	9.624,00	646,02
	8.020,00	8.822,00	-155,98	7.568,88	8.822,00	-155,98
	6.416,00	10.426,00	649,04	5.964,88	10.426,00	649,04
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
...	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44

	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-2.517,24	3.958,75	11.084,50	-2.517,24
	20.529,90	28.250,10	-513,95	19.449,38	28.250,10	-513,95
	20.529,90	31.335,10	-513,95	19.449,38	31.335,10	-513,95
	20.529,90	31.335,10	-948,95	19.449,38	31.335,10	-948,95
	11.796,30	56.453,70	-3.641,29	11.796,30	56.453,70	-3.641,29
	11.796,30	56.453,70	-3.641,29	11.796,30	56.453,70	-3.641,29
	2.800,10	6.800,24	302,93	2.200,08	6.800,24	302,93
	2.800,10	6.800,24	302,93	2.200,08	6.800,24	302,93
	2.943,67	5.887,33	272,07	2.575,71	5.887,33	272,07
	12.120,89	4.721,11	6.208,82	9.090,67	4.721,11	6.208,82
	12.986,67	18.181,33	370,83	9.740,00	18.181,33	370,83
	13.852,44	17.315,56	-494,94	10.389,33	17.315,56	-494,94
	13.852,44	17.315,56	-494,94	10.389,33	17.315,56	-494,94
	13.852,44	17.315,56	-494,94	10.389,33	17.315,56	-494,94
	12.986,67	49.013,33	6.202,83	9.740,00	49.013,33	6.202,83
	12.986,67	18.181,33	370,83	9.740,00	18.181,33	370,83
	13.852,44	17.315,56	-494,94	10.389,33	17.315,56	-494,94
	13.852,44	17.315,56	-494,94	10.389,33	17.315,56	-494,94
	12.986,67	-8.285,30	6.202,83	9.740,00	-8.285,30	6.202,83
	7.917,50	11.084,50	-3.302,10	3.958,75	11.084,50	-3.302,10
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
...	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44
	7.917,50	11.084,50	-3.302,44	3.958,75	11.084,50	-3.302,44

	7.083,33	-2.158,33	693,65	1.770,83	-2.158,33	693,65
	17.288,33	34.576,67	-885,69	17.288,33	34.576,67	-885,69
	17.288,33	34.576,67	-885,69	17.288,33	34.576,67	-885,69
	20.529,90	28.250,10	552,02	20.529,90	28.250,10	552,02
	12.986,67	18.181,33	-488,96	9.740,00	18.181,33	-488,96
	12.120,89	19.047,11	376,82	9.090,67	19.047,11	376,82
	12.120,89	19.047,11	376,81	9.090,67	19.047,11	376,81
	12.986,67	18.181,33	-488,96	9.740,00	18.181,33	-488,96
	12.986,67	18.181,33	-488,96	9.740,00	18.181,33	-488,96
	12.120,89	19.047,11	376,81	9.090,67	19.047,11	376,81
	12.986,67	18.181,33	-488,96	9.740,00	18.181,33	-488,96
	12.120,89	19.047,11	376,82	9.090,67	19.047,11	376,82
	12.986,67	18.181,33	-488,96	9.740,00	18.181,33	-488,96
	12.120,89	4.721,11	6.208,82	9.090,67	4.721,11	6.208,82
	12.120,89	28.529,11	6.208,82	9.090,67	28.529,11	6.208,82
	12.120,89	28.529,11	6.208,82	9.090,67	28.529,11	6.208,82
	12.120,89	19.047,11	376,82	9.090,67	19.047,11	376,82
	1.463.850,43	-69.851,57		1.463.850,43	-69.851,57	

Consequentemente, constata-se que, no total dos 90 veículos de 2016 que a AT coloca em causa, tanto contabilisticamente quanto fiscalmente, as depreciações acumuladas no terceiro modelo são € 69.851,57 inferiores ao mapa de apoio tomado como credível para sustentar o confronto da informação (variando individualmente entre € -6.669,79 e € +6.208,82).

Mas a diferença, relativamente ao primeiro modelo 31, é de um excesso neste de € 1.463.850,43 de depreciações, o que não foi tido em conta pela AT (variando individualmente entre € -8.285,30 e € +56.453,70).

O Tribunal foi ainda verificar, relativamente a estes 90 veículos, primeiro, se o valor de realização era consentâneo com o valor residual, o que foi confirmado, dado que nestes veículos adquiridos num ano e alienados no seguinte, apenas se registou um com valor imaterial negativo e noutro positivo de baixo valor, sendo em todos os demais de valor positivo significativo.

Foi, por fim, analisada a consistência do valor depreciável dos veículos com as depreciações fiscais dos modelos 31, nesses dois anos, tendo concluído que não têm sentido no primeiro, tendo o total de, respetivamente, € 2.337.855,05 e € 2.151.301,00, sendo que decorreu um **máximo** de dois exercícios (à taxa unitária de 25%).

Resulta, ainda, que se considerada a detenção por dois anos, ou seja, a aquisição fosse imputada a janeiro de 2016 e a alienação a dezembro de 2017, pelo que será (sempre) superior (nos demais casos), existindo um excesso de depreciações fiscais no primeiro modelo 31 de € 1.004.684,72 [(€ 2.151.301,00-€28.690,76)-(€ 2.337.855,05-€102.004,00)*0,25*2]³.

Já no terceiro modelo 31 as depreciações fiscais totalizam € 617.599,00.

Tudo conforme o seguinte quadro:

Matrícula	Valor de Aquisição para efeitos fiscais / contabilísticos F	Valor de Realização F - Mapa Apoio V. Residual	Mapa Apoio V. Amortizável	Depreciações/amortizações e perdas por imparidade aceites fiscalmente I	Depreciações/amortizações e perdas por imparidade aceites fiscalmente F
...	75.168,00	24.666,67	31.168,00	27.921,33	10.110,83
	74.000,00	46.300,00	62.000,00	51.865,00	13.996,88
...	86.000,00	42.592,11	63.750,00	39.531,58	17.766,70
	82.750,00	59.141,98	68.250,00	67.482,02	8.913,90
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31

³ Nas viaturas com matrículas..., ..., ... e..., no terceiro modelo 31, face ao primeiro, existem depreciações superiores no total de € 20.315,53, com, respetivamente, € 1.487,71, € 14.488,13, € 2.851,98 e € 1.487,71, pelo que foram expurgados na análise:

- as depreciações fiscais, no total de €28.690,76, com, respetivamente, € 13.811,78, € 1.454,70 € -387,50 e € 13.811,78;

- o valor depreciável, no total de € 102.004,00, com, respetivamente, € 31.168,00, € 31.168,00, € 8.500,00 e € 31.168,00.

	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	81.201,37	-1.100,00	4.701,37	48.926,64	1.763,01
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.413,07
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	32.288,88	6.613,92
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	34.863,88	6.613,92
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	6.613,92
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	6.613,92
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	6.613,92
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	6.613,92
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
...	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	7.412,90
	69.075,00	11.228,00	16.842,00	16.390,88	6.613,92
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51

	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	10.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	1.441,51
	85.600,00	30.073,33	51.865,00	47.699,48	18.935,43
	85.600,00	30.073,33	51.865,00	50.784,48	18.935,43
	85.165,00	30.508,33	51.865,00	50.784,48	18.500,43
	82.750,00	60.024,69	68.250,00	68.250,00	8.155,01
	82.750,00	60.024,69	68.250,00	68.250,00	8.155,01
	43.030,00	6.800,24	9.600,34	9.000,32	2.503,01
	43.030,00	6.800,24	9.600,34	9.000,32	2.503,01
	49.800,00	5.887,33	8.831,00	8.463,04	2.847,78
...	81.000,00	18.834,67	31.168,00	13.811,78	15.299,49
	75.168,00	24.666,67	31.168,00	27.921,33	10.110,83
	75.168,00	24.666,67	31.168,00	27.704,89	9.894,39
	75.168,00	24.666,67	31.168,00	27.704,89	9.894,39
	75.168,00	24.666,67	31.168,00	27.704,89	9.894,39

	81.000,00	18.834,67	31.168,00	58.753,33	15.942,83
	75.168,00	24.666,67	31.168,00	27.921,33	10.110,83
	75.168,00	24.666,67	31.168,00	27.704,89	9.894,39
	75.168,00	24.666,67	31.168,00	27.704,89	9.894,39
	81.000,00	18.834,67	31.168,00	1.454,70	15.942,83
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,65
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	67.452,00	11.131,17	19.002,00	15.043,25	656,31
	85.000,00	1.416,67	8.500,00	-387,50	2.464,48
	85.165,00	34.866,67	51.865,00	51.865,00	16.402,64
	85.165,00	34.866,67	51.865,00	51.865,00	16.402,64
	85.600,00	28.983,75	51.865,00	48.780,00	21.081,92
	75.168,00	25.694,44	31.168,00	27.921,33	9.251,04
	75.168,00	25.694,44	31.168,00	28.137,78	9.467,49
	75.168,00	25.694,44	31.168,00	28.137,78	9.467,48
	75.168,00	25.694,44	31.168,00	27.921,33	9.251,04
	75.168,00	25.694,44	31.168,00	27.921,33	9.251,04
	75.168,00	25.694,44	31.168,00	28.137,78	9.467,48
	75.168,00	25.694,44	31.168,00	27.921,33	9.251,04
	75.168,00	25.694,44	31.168,00	28.137,78	9.467,49
	75.168,00	25.694,44	31.168,00	27.921,33	9.251,04
...	81.000,00	18.834,67	31.168,00	13.811,78	15.299,49
	81.000,00	18.834,67	31.168,00	37.619,78	15.299,49
	81.000,00	18.834,67	31.168,00	37.619,78	15.299,49
	75.168,00	24.666,67	31.168,00	28.137,78	9.467,49
	6.466.690,37	1.601.013,14	2.337.855,05	2.151.301,00	617.599,00

III.2.4 - As aquisições de 2015

Por outro lado, a AT considerou que o mapa de apoio disponibilizado não tinha informação relativamente aos veículos adquiridos antes de 2016.

No entanto, poderiam ter sido feitos alguns apuramentos, analisando os dois modelos 31.

Desde logo, nos 50 veículos de 2015, em que se verifica o seguinte, relativamente ao valor de aquisição, valor amortizável e depreciações contabilísticas e fiscais do primeiro (I) e terceiro modelo 31 (F), para cada matrícula:

Matrícula	Valor de Aquisição para efeitos fiscais / contabilísticos F	Mapa Apoio V. Amortizável	Depreciações/amortizações e perdas por imparidade e registadas I	Depreciações/amortizações e perdas por imparidade registadas F	Depreciações /amortizações e perdas por imparidade aceites fiscalmente I	Depreciações/amortizações e perdas por imparidade aceites fiscalmente F	Depreciações/amortizações e perdas por imparidade aceites fiscalmente I > VAm*0,25*3
...	84.000,00	59.000,00	59.000,00	20.403,67	59.000,00	20.403,67	14.750,00
	84.000,00	59.000,00	59.000,00	20.403,67	59.000,00	20.403,67	14.750,00
	84.000,00	59.000,00	59.000,00	20.403,67	59.000,00	20.403,67	14.750,00
	87.550,00	47.050,00	47.050,00	31.881,48	41.822,22	26.653,70	6.534,72
	87.550,00	47.050,00	47.050,00	31.881,48	41.822,22	26.653,70	6.534,72
	84.000,00	40.650,00	40.650,00	26.541,97	36.133,33	22.025,30	5.645,83
	84.000,00	40.650,00	40.650,00	26.541,97	36.133,33	22.025,30	5.645,83
	84.000,00	40.650,00	40.650,00	26.541,97	36.133,33	22.025,30	5.645,83
...	82.200,00	38.700,00	38.700,00	29.712,40	33.056,25	24.068,65	4.031,25
	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83
	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83
	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83
	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83
	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83

	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83
	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83
	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83
	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83
	67.000,00	15.228,00	28.853,05	3.121,48	28.368,83	2.637,26	16.947,83
	84.000,00	0,00	8.600,00	8.600,00	1.970,83	1.970,83	0,00
	79.100,00	43.150,00	43.150,00	26.914,86	38.655,21	22.420,07	6.292,71
	84.000,00	40.650,00	40.650,00	28.854,82	36.133,33	24.338,15	5.645,83
	84.000,00	40.650,00	40.650,00	28.854,82	36.133,33	24.338,15	5.645,83
	87.550,00	47.050,00	47.050,00	33.232,80	41.822,22	28.005,02	6.534,72
	87.550,00	47.050,00	47.050,00	33.232,80	41.822,22	28.005,02	6.534,72
	88.900,00	0,00	35.175,00	37.900,00	26.381,25	29.106,25	0,00
	88.900,00	0,00	35.175,00	37.900,00	26.381,25	29.106,25	0,00
	88.900,00	0,00	35.175,00	37.900,00	26.381,25	29.106,25	0,00
	99.248,26	76.248,26	76.248,26	76.248,26	64.811,02	64.811,02	7.624,83
	99.248,26	76.248,26	76.248,26	76.248,26	64.811,02	64.811,02	7.624,83
	65.950,00	14.424,00	28.848,00	3.126,41	28.347,17	2.625,58	17.529,17
	65.950,00	14.424,00	28.848,00	3.126,41	28.347,17	2.625,58	17.529,17
	65.950,00	14.424,00	28.848,00	3.126,41	28.347,17	2.625,58	17.529,17
	65.950,00	14.424,00	28.848,00	3.081,41	28.347,17	2.580,58	17.529,17
	65.950,00	14.424,00	28.848,00	3.126,41	28.347,17	2.625,58	17.529,17
	65.950,00	14.424,00	28.848,00	3.126,41	28.347,17	2.625,58	17.529,17
...	65.950,00	14.424,00	28.848,00	3.126,41	28.347,17	2.625,58	17.529,17
	65.950,00	14.424,00	28.848,00	3.126,41	28.347,17	2.625,58	17.529,17
	65.950,00	14.424,00	28.848,00	3.126,41	28.347,17	2.625,58	17.529,17
	83.000,00	40.650,00	46.350,00	35.676,02	40.986,46	30.312,48	10.498,96
	83.000,00	40.650,00	31.168,00	38.068,34	25.804,46	32.704,80	0,00
	79.500,00	40.650,00	40.650,00	32.176,04	35.286,46	26.812,50	4.798,96

	83.000,00	40.650,00	31.168,00	38.068,34	25.804,46	32.704,80	0,00
	79.500,00	40.650,00	40.650,00	34.568,34	35.286,46	29.204,80	4.798,96
	79.500,00	40.650,00	40.650,00	34.568,34	35.286,46	29.204,80	4.798,96
	92.500,00	42.500,00	53.750,00	44.500,00	36.927,08	27.677,08	5.052,08
	90.500,00	42.500,00	42.500,00	42.500,00	25.677,08	25.677,08	0,00
	90.500,00	42.500,00	42.500,00	42.500,00	25.677,08	25.677,08	0,00
	90.500,00	42.500,00	42.500,00	42.500,00	25.677,08	25.677,08	0,00
	90.500,00	42.500,00	42.500,00	42.500,00	25.677,08	25.677,08	0,00
	3.938.246,52	1.541.292,52	1.919.470,05	1.147.131,81	1.684.306,60	911.968,36	481.380,37

Ora, analisando aquela informação, retiram-se algumas incongruências, relativamente ao primeiro modelo 31:

- o total de depreciações fiscais no montante de € 1.684.306,60 é superior ao valor amortizável das viaturas (€ 1.541.292,52);
- em várias viaturas a depreciação aceite fiscalmente era de 100% num máximo de três anos;
- noutras viaturas a depreciação fiscal era superior ao valor amortizável;
- pode ser determinado (pelo menos) € 481.380,37 de depreciações fiscais em excesso, a que correspondem depreciações registadas em excesso de € 772.338,24 (€ 1.919.470,05 - € 1.147.131,81).

Donde, uma vez mais, agora relativamente às viaturas de 2015, é flagrante a inconsistência do primeiro modelo 31, apesar da AT sempre o tomar como referencial e a que sujeitou a confirmação de montantes diferentes, quando já parece que o adequado seria antes o inverso.

III.2.5 - As aquisições anteriores a 2015

O Tribunal também identificou algumas incongruências ou falta de informação das viaturas, mas apenas nas adquiridas antes de 2015, sendo de destacar o seguinte, no confronto do primeiro para o terceiro modelo 31:

- em 2014, apenas existe diferença numa viatura (...), com redução na mais-valia contabilística e fiscal de, respetivamente, € 13.351,03 € 13.484,54;

- em 2013, existe redução da mais-valia contabilística e fiscal de, respetivamente, € 191.410,94 em 18 viaturas e € 192.203,46 em 21 viaturas;
- em 2012, existe redução da mais-valia contabilística e fiscal de, respetivamente, € 60.251,91 em 7 viaturas e € 58.850,50 em 12 viaturas;
- em 2011, em 4 viaturas, existe redução da mais-valia contabilística e fiscal de, respetivamente, € 67.584,35 e € 70.287,72.

III.2.6 - Resultado contabilístico versus fiscal

Esta matéria tem duas questões relevantes: a repercussão no resultado líquido das mais e menos-valias contabilísticas e o diferencial entre estas e as mais e menos-valias fiscais.

Ora, a AT apenas analisou a primeira questão, tendo o Tribunal a convicção de que se limitou a tomar como valor de confronto, face aos registos contabilísticos, o evidenciado no primeiro modelo 31.

Mas, do ponto de vista de determinação da matéria coletável, não menos relevante é a dedução correspondente ao diferencial entre as mais e menos-valias contabilísticas e fiscais, que não foi tido em conta pela AT (que é nula ou favorável ao contribuinte). Na verdade, não se trata de receita fiscal mas antes (potencial) despesa fiscal.

Neste âmbito, entre o primeiro e terceiro modelo 31 verificamos que é imaterial a referida diferença, tendo em concreto o aumento de € 9.838,30 (ao passar de € 1.096.443,14 para € 1.106.281,44), resultando a diferença para o incremento do lucro tributável aceite pela Requerente, de € 242.894,71, da desconsideração do montante inicialmente utilizado da dedução de 50% por expressa intenção de reinvestimento do valor de realização correspondente a € 252.733 de mais-valias.

III.2.7 - Conclusões

Por conta das aquisições de 2011 a 2014, do primeiro para o terceiro modelo 31, ocorre a redução da mais-valia contabilística e fiscal de, respetivamente, € 332.598,23 em 30 viaturas e € 334.826,22 em 38 viaturas.

Mas tal, só por si, não significa que seja o primeiro modelo que está certo, mas apenas que foram identificadas aquelas diferenças.

Já a análise da informação sobre as alienações das viaturas adquiridas em 2015 e 2016, ao invés, permitem determinar que o terceiro modelo 31 evidencia uma redução de € 69.851,57

nas depreciações acumuladas, contabilísticas e fiscais, relativamente ao mapa de apoio tomado pela AT como credível para sustentar o confronto da informação.

Mas também está evidenciado, face à mesma fonte de informação, que o primeiro modelo 31 tem depreciações contabilísticas e fiscais em excesso de € 1.463.850,43 em 2016.

Portanto, se a AT utilizou os mapas de apoio da Requerente para contestar a credibilidade da informação do terceiro modelo 31 também terá de estender a análise ao primeiro modelo.

Por outro lado, relativamente a 2015, a mera análise do primeiro modelo 31 permite determinar € 481.380,37 de depreciações fiscais em excesso, a que correspondem depreciações registadas em excesso de € 772.338,24.

Ora, resulta evidente que, a colocar em causa os modelos 31, tal resulta inequívoco mas relativamente ao primeiro, que apura a referida diferença total de € 1.463.850,43 de depreciações em excesso em 2016 e mais de € 481.380,37 em 2015.

Sendo que temos de ter ainda presente que esta constatação de depreciações em excesso, **traduzem-se em igual montante de mais-valia excedentária**, permitindo que o Tribunal fique com a convicção que não foi efetuada a devida análise ao primeiro modelo 31, desde logo de forma consistente, porque teriam de ser constatadas tão significativas discrepâncias.

Donde, mesmo que se coloque em causa o terceiro modelo 31, o que não pode ser feito é, alternativamente, fixar como definitivo o primeiro modelo.

Ou seja, questionando a AT o terceiro (e segundo) modelo, relativamente às viaturas adquiridas de 2011 a 2014, teria de proceder à liquidação com base em valores que apurasse, e, muito menos, poderia para a integralidade dos veículos pesados, assumir o primeiro modelo 31, porque neste os erros identificados em 2015 e 2016 são muito mais significativos e evidentes e, portanto, nunca poderia ser a fundamentação para a liquidação.

Face ao exposto, considera o Tribunal que:

- a Requerida procedeu à inventariação das mais e menos valias contabilísticas registadas na contabilidade por confronto com o evidenciado na primeira declaração modelo 31 e sem ter efetuado a aferição relevante destes valores;
- relativamente às aquisições de 2011 a 2014, do primeiro para o terceiro modelo 31, ocorre a redução da mais-valia contabilística e fiscal de, respetivamente, € 332.598,23 em 30 viaturas e € 334.826,22 em 38 viaturas mas tal, só por si, não significa que seja o primeiro modelo que está certo, mas apenas que foram identificadas aquelas diferenças e nenhum está provado que tenha sido fundamentado;

- a primeira declaração modelo 31 encontra-se comprovadamente incorreta, relativamente à esmagadora maioria dos veículos em causa e, sobretudo, do montante de mais-valia apurado, tendo sido justificados os motivos que originaram aqueles lapsos, nomeadamente pela inquirição às testemunhas;
- das aquisições de 2016, relativamente à informação das 90 viaturas questionadas pela AT, foi identificado que o primeiro modelo 31 tem um excesso de depreciações fiscais nunca inferior a € 1.004.684,72 e € 1.463.850,43 de depreciações contabilísticas e fiscais em excesso, relativamente ao mapa de controlo disponibilizado pela Requerente e tomado como referencial para não aceitar o terceiro modelo, por este ter uma redução de € 69.851,57;
- o primeiro modelo 31 tem € 481.380,37 de depreciações fiscais em excesso de aquisições de 2015, a que correspondem depreciações registadas em excesso de € 772.338,24;
- a AT aceitou o terceiro modelo 31 em 127 veículos, incluindo todos os 74 ligeiros (“PC”);
- ficaram integralmente comprovadas as alterações nos valores de aquisição e alienação de 39 viaturas pesadas (“T&B”) indicados no terceiro modelo 31;
- o montante de € 509.279,01 de mais-valia contabilística, identificado na contabilidade pela Requerida, é acomodado com estas conclusões.

O que, por tudo, determina que não tem fundamento a correção ao lucro tributável promovido pela Requerida em € 1.940.058,37, que tem por base o evidenciado na primeira declaração modelo 31, nem, conseqüentemente, a correspondente liquidação adicional.

Duas notas mais.

É pacífico o reconhecimento da possibilidade de o sujeito passivo vir, em sede de reclamação graciosa/impugnação judicial, alegar e provar outros factos (no caso, factos não disponíveis no momento da elaboração da versão final do RIT) destinados a pôr em causa a fundamentação de uma liquidação. Nem poderia ser de outro modo atento o *princípio da verdade material* que subjaz à aplicação do Direito Fiscal.

A segunda nota refere-se ao ónus da prova. Transcrevemos do ac. do TCAN de 03/02/2022:

I – Perante correções meramente aritméticas não baseadas na contabilidade do contribuinte, é à AT que compete demonstrar os factos constitutivos do direito à liquidação a que se arroga, de acordo com a regra geral que decorre do artigo 74.º, n.º 1, da LGT.
II – Nesta situação, cabia à Impugnante /Recorrida, fazer a contraprova a respeito dos mesmos factos, isto é, da quantificação dos seus rendimentos apurada pela AT, destinada a torná-los

duvidosos e, conseguindo-o, a questão deve ser decidida contra a parte onerada com a prova - esta é a regra que se extrai do artigo 346.º do Código Civil. III - Nos termos do artigo 100.º, nº 1, do CPPT, sempre que da (contra)prova produzida pelo contribuinte resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.

As conclusões que este tribunal extraiu da análise da documentação junta aos autos coincidem quase integralmente, para mais, com o que consta da reclamação graciosa.

Assente que a correção á matéria coletável que deu origem à liquidação ora impugnada não pode subsistir, por manifesta falta de fundamento factual, importa agora ponderar sobre as consequências relativamente à liquidação impugnada.

Temos presente que a liquidação é, hoje, considerada como sendo um ato divisível, pelo que é possível (é normal) o uso da possibilidade de anulação parcial. Cremos que esta é uma questão resolvida desde, pelo menos, a unificação de jurisprudência a que procedeu o Pleno do STA no ac. 0436/18 de 30/01/2019, de cujo sumário transcrevemos o seguinte: *Não impede a anulação parcial do acto a necessidade de um ulterior acertamento por parte da AT, de modo a conformar a parte remanescente do acto com os termos da decisão judicial anulatória, como o impõe no caso a diminuição ao valor da matéria colectável apurada em sede de acção inspectiva do valor respeitante às correcções que foram julgadas ilegais pelo tribunal.*

No presente caso, o tribunal está em condições de validar a quantificação da matéria coletável feita pelo sujeito passivo no terceiro mapa mod. 31 apresentado (com a reclamação graciosa) no tocante às viaturas ligeiras, mas não o pode fazer, em parte, no tocante às viaturas pesadas.

Porém, não é possível ao tribunal definir com um mínimo de precisão qual concreta a parte da correção à matéria coletável de anular, por falta de elementos documentais para tal, ou seja, a divisibilidade do ato tributário em análise nos presentes autos não é *“materialmente realizável, por simples operação aritmética”*⁴.

Assim, sendo, a solução que se imporia seria a da anulação total da liquidação de imposto impugnada.

Porém, a Requerente, na decorrência do recálculo que efetuou do seu lucro tributável – que este tribunal pelas razões expostas, não pode validar na totalidade, muito embora admitindo como provável a sua predominante exatidão - invoca⁵ a anulação parcial da liquidação impugnada sendo considerada apenas uma correção no montante de € 242.894,71.

⁴ Cfr. ac. do STA de 5 de dezembro de 2018, processo n.º 888/05.

⁵ Subsidiariamente, em caso de improcedência da causa de pedir “caducidade do direito à liquidação”.

Encontrando-se o poder de decisão limitado pelo princípio do pedido⁶, a decisão anulatória deste tribunal tem que se circunscrever ao peticionado.

III.2.8 – Considerações finais

A requerente formulou os **seguintes pedidos**:

“Nestes termos, e nos mais de Direito que V. Exa. suprirá, deverá ser julgado procedente, por provado, o presente pedido de pronúncia arbitral, ordenando-se o seguinte:

- i) A anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e da decisão de indeferimento (tacitamente presumida) do recurso hierárquico, aqui impugnados;
- ii) A anulação dos atos de liquidação de IRC e Juros Compensatórios sob impugnação, com fundamento na caducidade do direito à liquidação e na violação das normas acima elencadas;
- iii) Subsidiariamente, a anulação parcial daqueles atos de liquidação, em resultado da anulação também parcial da correção efetuada ao resultado tributável da Requerente, sendo considerada apenas uma correção no montante de € 339.351,40, em resultado da desconsideração dos montantes relacionados com as mais e menos-valias contabilísticas e fiscais, bem como do reconhecimento da possibilidade de dedução do montante referente às depreciações excessivas associadas às viaturas alienadas, tendo por referência a adoção da aludida Ficha Doutrinária;
- iv) O reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescidos do pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos do disposto nos artigos 43.º da LGT e do n.º 4 do artigo 61.º do CPPT, tudo com as demais consequências legais aplicáveis”.

O Tribunal tem em consideração que:

- o que releva para a decisão é apenas o pedido formulado neste processo, não podendo ser considerado o peticionado em sede de reclamação graciosa/recurso hierárquico;
- em processo de impugnação (em contencioso de mera anulação) o tribunal não tem poder para, ele próprio fixar oficiosamente o valor da matéria coletável sobre o qual deve incidir a liquidação adicional impugnada;

⁶ O excesso de pronúncia pressupõe que o julgador vai além do conhecimento que lhe foi pedido pelas partes. Por outras palavras, haverá excesso de pronúncia, sempre que a causa do julgado não se identifique com a causa de pedir ou o julgado não coincida com o pedido (ac. do STA de 04-12-2024, proc. 0306/16).

-
- tendo concluído pela procedência do pedido, não pode ir além do peticionado – que foi, expressamente, ser “considerada apenas uma correção no montante de € 339.351,40” –, sob pena de a decisão arbitral resultar viciada por excesso de pronúncia.

Em resultado do exposto, fica ainda prejudicado o conhecimento de outras causas de pedir invocadas pela Requerente, nomeadamente o relativo à aplicação do regime de transferência de ativos fixos tangíveis para inventários.

IV- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente peticiona o pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao montante de imposto indevidamente pago.

Resulta do antecedente o preenchimento do disposto no nº 1 do art. 43º da LGT, ou seja, erro imputável aos serviços (está em causa uma liquidação oficiosa), determinado em processo de impugnação arbitral, de que resultou o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Tal erro consubstanciou-se no indeferimento da reclamação graciosa, pois, perante os elementos com ela apresentados, a AT deveria ter anulado parcialmente a liquidação de imposto reclamada.

Nos termos do nº 5 do art- 61º do CPPT, tais juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

Ora, tendo a Requerente comprovado o montante e a data em que procedeu ao pagamento do imposto, concretamente € 568.662,38 a 19/04/2022, apurará a AT o valor devido, em sede de execução do ora decidido.

V – DECISÃO ARBITRAL

Termos em que:

- a) Se dá provimento ao pedido (subsidiário) formulado pela Requerente, anulando-se parcialmente as liquidações impugnadas.
- b) Deve a liquidação adicional de imposto ser reformulada, considerando apenas uma correção à matéria coletável, desfavorável à Requerente, no montante de **€ 339.351,40**.

- c) A liquidação de juros compensatórios é também anulada parcialmente, devendo ser reformulada de acordo com o prescrito na alínea anterior.
- d) Tudo com as demais consequências legais, nomeadamente no tocante ao indeferimento total da reclamação graciosa e ao silêncio administrativo em sede recurso hierárquico.
- e) Reconhece-se o pedido relativo a juros indemnizatórios.

Valor: € 568.662,38.

Custas arbitrais, no montante de € 8.568,00, a cargo da Requerida uma vez que o pedido impugnatório, tal como delimitado pela Requerente, procedeu na totalidade

03 de abril de 2025

Os árbitros,

Rui Duarte Morais

Luís Cupertino Ferreira

Sofia Quental