

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 658/2024-T

Tema: IRC de 2012 – Caducidade. Artigo 23º do CIRC

SUMÁRIO:

A prova dos gastos dedutíveis nos termos do artigo 23º do CIRC pode ser feita documentalmente em processo de impugnação judicial, mesmo que não tenham sido antes considerados na contabilidade do sujeito passivo.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Regina de Almeida Monteiro (Presidente), José Coutinho Pires e Augusto Vieira (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 30 de Julho de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A... - ESTUDOS E PROJECTOS IMOBILIÁRIOS, LDA., NIPC n.º ..., com sede na Rua ..., ... - ... - ..., ..., ... Lisboa, adiante designada como “Requerente”, notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2017 ..., de 20-03-2017, demonstrações de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2017 ... e 2017 ..., e a demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... referente ao período de tributação de 2012, emitidas na sequência de procedimento inspetivo e das quais resultou um total a pagar de € 199.838,35, sendo € 173.981,32 de imposto e € 25.857,03 de juros compensatórios, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral para pronúncia

arbitral com vista à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação acima referidos, e sua consequente anulação, foi antecedido da apresentação da impugnação judicial-

Termina pedindo que o Pedido de Pronúncia Arbitral seja *“julgado procedente, por provado, e nessa conformidade, ser declarada a ilegalidade das liquidações de IRC e juros acima identificadas, por vício de caducidade, por violação do disposto no art. 2 45. 2 da LGT, e consequentemente anuladas. Subsidiariamente, caso assim não se entenda, o que apenas se concebe, sem conceder, deverão as liquidações de IRC e juros acima identificadas ser anuladas, em virtude de se sustentarem naquela, ser anuladas, por erro nos pressupostos, por errónea quantificação da matéria colectável. Tudo com as legais consequências”*.

De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 30 de Julho de 2024, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 30-09-2024 e não juntou PA referindo que porque se trata de *“Processo Migrado ao abrigo do artº 268º da Lei nº 82/2023, de 29 de dezembro, o Processo Administrativo já se encontra junto aos autos, não obstante, a AT mostra a sua disponibilidade para a junção aos autos de quaisquer outros elementos que o Tribunal considere relevantes para a boa decisão da causa”*.

Em 05-10-2024, o Tribunal Arbitral proferiu despacho no qual dispensou a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e convidou as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, direito que a Requerida exerceu em 29-10-2024 e a Requerente em 30-10-2024.

A Requerida apresentou alegações em 29.10.2024 reiterando o que foi dito em sede de Resposta e a Requerente em 30.10.2024.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

II.1. Da Requerente

Caducidade do direito à liquidação - a Requerente invoca em primeiro lugar a **caducidade do direito à liquidação** referindo em resumo que *“Através da consulta ao processo administrativo ... constatou ... do mesmo, a ordem de serviço ...2016... assinada pelo seu contabilista certificado, em 23.11.2016 ... desconhece, sem ter a obrigação de conhecer, se o seu contabilista (à data) recebeu a referida nota de serviço, ou se a recebeu na data de 23.11.2016, conforme consta do processo inspectivo. Porém o referido documento foi assinado pelo contabilista na "qualidade de contabilista certificado/representante da cessação de IVA".*

Porque a *“a figura e a função do legal representante não se confunde com a figura e função do contabilista certificado”*, conclui que, porque *“a liquidação impugnada diz respeito a IRC do ano de 2012, tratando-se, pois, da liquidação de um imposto periódico, cujo facto tributário ocorreu em 31/12/2012”*, *“na data em que a liquidação impugnada foi notificada à Requerente (21/03/2017), já haviam decorrido mais de 4 (quatro) anos sobre a data em que ocorreu o facto tributário”*, uma vez que *“a Requerente não recebeu a notificação a que se refere o n.º 1 do art. 46.º da LGT e o art.º 49º do RCPITA, nem teve qualquer conhecimento da existência do processo inspectivo, antes de 2017, inexistindo, pois, qualquer acto da parte da AT, susceptível de originar a suspensão do prazo de caducidade”*.

Conclui que *“o direito de liquidação do IRC, relativo ao ano de 2012, caducou em 31/12/2016, porquanto a ausência de notificação que aqui se aponta não se reconduz a uma mera irregularidade que possa ser sanada pelo decurso do processo”*.

Quanto ao rendimento tributável da facturação ao cliente B... - € 656 533,30 – discorda a Requerente que tenha auferido este valor/rendimento, referindo que declarou um total de vendas e prestações de serviços de € 246.945,00 valor este que corresponde a vendas a clientes, registados contabilisticamente, na conta 21.1.1.10004 – C..., LDA: € 2.578,50; na conta 21.1.1.10006 – D..., LDA: € 104.365,58; e na conta 21.1.1.10005 – B..., LDA: € 140.000,92, valores que foram aceites pela AT;

Quanto aos “custos de pessoal em obra” - € 224.712,06 – refere que na base da correcção efectuada, a AT teve em consideração os valores efectivamente recebidos pela REQUERENTE em 2012 do cliente B..., no montante global de € 571.822,16, em resultado da análise efectuada

aos extractos bancários e por outro lado a AT aceitou que a Requerente facturou o total de € 796.534,22, correspondente a mercadorias fornecidas à B... Assim, Teria que ter em consideração o débito efectuado pela B..., *correspondente a custos de pessoal em obra*, imputados à REQUERENTE, no montante de € 224.712,06, uma vez que se trata de um encargo previsto no contrato de empreitada, designadamente na sua Cláusula Sétima; Pelo que, o lucro tributável, imputável ao cliente B... no ano de 2012, não é de € 656 533,30, mas apenas de € 571.822,16 ($796\ 534,22 - 224\ 712,06 = 571\ 822,16$).

Consequentemente, a correcção efectuada à matéria colectável, deveria ter em consideração o valor mencionado anteriormente, bem como o valor de € 140.000,92, já declarado pela Requerente na Declaração Modelo 22 relativo a 2012, sendo, pois, o lucro tributável do cliente B..., apenas o montante de € 431.821,24 ($571\ 822,16 - 140\ 000,92 = 431\ 821,24$).

Quanto a outros custos indispensáveis não considerados pela AT - € 203 657,07 – refere a Requerente que exercício da sua actividade, em 2012, a REQUERENTE adquiriu junto dos seus fornecedores, vários materiais e mercadorias, e serviços aduaneiros, e serviços de aluguer operacional, indispensáveis para a execução da empreitada contratada com a B..., e que se discriminam no quadro infra:

Fornecedor	Montante
E	82,43
F	12 752,82
G	13 259,37
H	42 390,50
I	1 635,09
J	3 499,20
K	78 005,03
L	2 424,00
M	22 439,82
N	12 081,39
O	7 990,42
P	6 052,00
Q	1 045,00
	203 657,07

Juntou as facturas respectivas (Documentos 19 a 72 em anexo ao PPA) concluindo que: “todas as despesas ... dizem respeito ao ano de 2012, foram efectivamente suportadas pela REQUERENTE, e revelaram-se essenciais para a execução da empreitada contratada com o cliente B..., encontrando-se, ainda, estas despesas devidamente documentadas com os respectivos extractos contabilísticos e facturas, as quais podem ... ser confirmadas pela análise aos extractos bancários da REQUERENTE, constantes do ANEXO 16 do RIT”

Acrescentando que “para efeitos do disposto no artº 23º do CIRC, a demonstração dos gastos pode ser feita por qualquer meio idóneo”.

Face ao exposto, a Requerente, discordando da AT, refere que: “a matéria colectável corrigida, com recurso a operações meramente aritméticas, deverá fixar-se em € 228.164.172 conforme discriminado no quadro infra:

Rubrica	Valor declarado (1)	Correção (2)	Valor corrigido (1)+ (2)
Vendas + Prestações de Serviços (1)	246 945,00 €	656 533,30 €	903 478,30 €
Variação nos inventários da produção (2)			
Outros Rendimentos e Ganhos (3)	1 214,04 €		1 214,04 €
Total dos rendimentos (4) = (1) + (2) + (3)	248 159,04 €	656 533,30 €	904 692,34 €
Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas (5)	106 600,15 €	203 657,07 €	310 257,22 €
Fornecimentos e Serviços Externos (6)	74 863,88 €	224 712,06 €	299 575,94 €
Gastos com o Pessoal (7)	58 514,07 €		58 514,07 €
Gastos de Depreciação e Amortização (8)	784,55		784,55
Outros Gastos e Perdas (9)	1 175,00 €		1 175,00 €
Gastos e Perdas de Financiamento (10)	0,00		0,00
Total dos gastos (11) = (6) + (7) + (8) + (9) + (10)	241 937,65 €	428 369,13 €	670 306,78 €
Resultado antes de Impostos (12) = (4 - 11)	6 221,39 €	228 164,17 €	234 385,56 €
IRC (13)	1 648,67 €		1 648,67 €
Resultado líquido/Resultado contabilístico (14) = (12) - (13)	4 572,72 €	228 164,17 €	232 736,89 €
Acréscimos quadro 07 Mod. 22 (15)	1 648,67 €	0,00	1 648,67 €
Deduções quadro 07 Mod. 22 (16)	0,00	0,00	0,00
Resultado fiscal = (14) + (15) - (16)	6 221,39 €	228 164,17 €	234 385,56 €

Recurso a métodos indirectos – Refere a Requerente que a “AT, ao optar por desconsiderar os custos acima referidos, não diligenciou no sentido de apurar o lucro real, violando, pois, o regime previsto no artº 58º da LGT e do nº 2 do art.º 104º da CRP”, o que “conduziu à fixação de um resultado líquido da REQUERENTE correspondente a 73% do volume de negócio, algo que se revela inverosímil e incompatível com os rácios de rentabilidade económica do sector da construção civil”. Pelo que “perante os resultados totalmente desproporcionais com a realidade, a que a AT chegou no seu relatório de inspecção, deveria ter recorrido à determinação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos, nos termos do artº 88º da LGT”.

II. 2. Da Requerida

A AT começa por referir que: “a única correção efetuada em sede inspetiva, e agora mediamente contestada, resulta do facto de os SIT terem concluído que as faturas emitidas para o cliente B... no valor de € 656.533,30, devem ser consideradas como rendimentos para efeitos fiscais, nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 20º do CIRC e tendo em conta a alínea a) do nº 3 do artº 18º do CIRC”.

E que “não foi atendido o argumento do sujeito passivo de que não considerou este valor em rendimentos (nem no ano 2012, nem no ano de 2013) pois os bens que totalizavam este valor ficaram em posse da B... a título de indemnização, pois nos termos da alínea e) do nº 1 do artº 45º do CIRC

(legislação à data, actual artº 23º-A), as indemnizações por eventos seguráveis não são consideradas para efeitos fiscais conforme fundamentação subjacente expressa no relatório de inspeção tributária (RIT) realizado para o efeito pelos SIT”.

Quanto à caducidade do direito à liquidação – refere que ao caso se deve aplicar o regime da suspensão do prazo de caducidade prevista no nº 1 do artigo 46º da LGT em vigor até 31.12.2016 (Lei 64-B/2011 de 30.12) que ocorre com a notificação, nos termos legais, da Ordem de Serviço do despacho de início da acção de inspecção interna. Ora,

“A notificação do início de inspeção efectuada na pessoa do contabilista certificado/ representante de cessação em IVA produz efeitos em relação à Sociedade A... – ESTUDOS E PROJETOS IMOBILIÁRIOS, LDA.” Sendo que “sendo representante de cessação em IVA sempre teria competência, nessa qualidade, para em nome da requerente receber quaisquer notificações ou assinar a ordem de serviço”.

Acrescenta que “não pode colher o argumentado pela Requerente quando afirma que não teve conhecimento dos atos de inspeção antes da notificação do projeto de relatório, pois dos autos verifica-se que o Contabilista Certificado/Representante de cessação, não tendo a contabilidade na sua posse, teve de solicitá-la ao único socio gerente – R..., que segundo declarações do Contabilista Certificado, se encontrava a residir na Nigéria, portanto, este sempre teve conhecimento de que estava a decorrer o procedimento inspetivo, tendo, inclusivamente colaborado no mesmo, por exemplo, disponibilizando os elementos de contabilidade ao Contabilista Certificado para este apresentar aos SIT, pois em 23-11-2016, este assumiu não os possuir porquanto estavam na posse dos gerentes da sociedade”.

Por outro lado, refere que “cumprе destacar o plasmado no artº 51º do RCPITA, quando refere que, ainda que a ordem de serviço não se encontrasse assinada, tal facto não invalida o procedimento inspetivo, sendo que, no caso, o sujeito passivo teve conhecimento do mesmo e, tendo inclusivamente participado ao disponibilizar elementos e ao exercer o direito de audição”.

E conclui que “a notificação do início de inspeção efectuada na pessoa do contabilista certificado/ representante de cessação em IVA produz efeitos em relação à Sociedade A... – ESTUDOS E PROJETOS IMOBILIÁRIOS, LDA, não existindo caducidade do direito à liquidação aqui contestada”.

Rendimento Tributável – faturação ao cliente B... - € 656 533.30 - refere em primeiro lugar a Requerida que *“de acordo com o RIT, foram detetados, em 2012, movimentos a débito na conta 727103 – Proveitos a reconhecer, que totalizaram € 656.533,30, alegando a Requerente naquela sede referir-se ao valor de materiais que não foi aplicado na obra no ano de 2013 e foi retido pelo cliente, a título de indemnização pelos atrasos na obra (argumento que não vem alegar no presente Pedido de Pronúncia Arbitral)”*.

Perante as declarações de S... (TOC da Requerente) constates do RIT e face ao mencionado nos pontos 10 e 11 do RIT conclui que *“atendendo a que a sociedade considera que em 31-12-2012 já não era proprietária de quaisquer existências, não constando do seu ativo, concluiu-se que, inequivocamente, já se verificou a transmissão das mesmas, pelo que, o total das faturas emitidas em 2012 respeitantes à venda destes bens/materiais ao cliente B..., que, tendo sido registadas em rendimentos pelo montante de € 656.533,30, foram simplesmente “anuladas” sem que tenha sido relevado o correspondente ativo em inventários, por exemplo, “obras em curso”, devem ser considerados rendimentos nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 20º do CIRC”*.

Notando que, segundo a contabilidade da Requerente a facturação à B... *“em 2012 ficou reduzida a €140.000.92 (796.534,22 – 656.533,30), mesmo tendo a Requerente comprovadamente recebido do cliente o montante de € 571.822,16”*.

E conclui que:

- a) *“no caso sub judice, importa salientar que a liquidação que está aqui a ser contestada resulta da ação inspetiva efetuada ao exercício de 2012, em que os SIT apenas procederam à correção do lucro tributável, no valor de € 656.533,30, em resultado do desconhecimento indevido de rendimentos naquele montante, sendo que tudo o mais ficou conforme o declarado pela Requerente e que resulta da sua contabilidade”*.
- b) *“Ou seja, não foram efetuadas pelos SIT quaisquer correções aos gastos relevados contabilística e fiscalmente pela Requerente”*.
- c) *“Salientamos desde já que, se a Requerente entendia que a mesma não refletia corretamente o seu resultado contabilístico e consequentemente fiscal, deveria, caso ainda estivesse em tempo e cumprisse com os requisitos previstos, ter acionado os mecanismos legais que visassem repor o que entende não estar correto (revisão da autoliquidação de IRC)”*.
- d) *“Além do mais, não existem elementos que permitam aferir com certezas que alguns dos gastos que a Requerente vem agora alegar ter suportado juntando meras cópias (referente a outros custos indispensáveis não considerados pela AT, no valor de € 203.657,07 conforme §§*

84º a 144º do PPA) já não estão refletidos na contabilidade, ou que estão contabilizados noutra exercício, ou até mesmo que foram objeto de regularização, por exemplo através de notas de crédito”.

e) “Nos termos do artº 74º da LGT, era à Requerente que impunha fazer essa prova, e apresentar dados que permitissem alterar a decisão da AT, a qual, salientamos, teve por base a contabilidade, por si elaborada”.

f) “De referir que a posição agora assumida pela sociedade contraria os elementos anteriormente apresentados na contabilidade, ou seja, foi alegado inicialmente que parte das faturas emitidas para a sociedade “B...” não seriam de considerar como rendimentos para efeitos fiscais, argumentando que parte do valor faturado à “B...”, não foi pago e que os materiais ficaram com o cliente a título de indemnização por atrasos na realização de uma obra. Após receber o Projeto de Relatório e tendo em conta os argumentos apresentados pela AT para considerar como rendimentos os valores faturados à “B...” (valores efetivamente recebidos do cliente muito superiores aos valores declarados pela Requerente como rendimentos), o Sujeito Passivo no direito de audição já não contesta a qualificação como rendimentos destas **faturas limitando-se a referir agora que deveriam ser considerados como gastos fiscais, notas de débito e faturas de compra que não constam da contabilidade nem foram notas de débito e faturas de compra que não constam da contabilidade nem foram apresentadas pelo Sujeito passivo, argumentação que vem reiterar no presente PPA**”.

Dos “custos de pessoal em obra” – €224.712,06 (§73º a § 80º do PPA) - refere a Requerida que “este montante (€ 224.712,06) foi apurado pela AT, e corresponde ao valor em dívida a 31-12-2012 pela B... , resultante da diferença entre o valor total faturado pela A... ao cliente que ascende a € 796.534,22 (e onde se inclui o montante faturado de €656.533,30 e posteriormente desreconhecido em rendimentos de 2012), e o somatório dos pagamentos efectuado pela B..., apurado pela análise às contas bancárias da Requerente (€571.822,16)” e acrescenta que “a AT apurou esse valor em dívida de € 224.712,06, mas, de acordo com a carta do gerente, o valor a receber, deste cliente, em 31-12-2012, afinal ascendia a € 450.044,81. O que coloca outras questões, mormente eventual omissão no registo contabilístico de outros rendimentos para além dos € 796.534,22, matéria que não se encontra em análise”.

E conclui: “não pode o montante de € 224.712,06 ser considerado como gasto fiscalmente dedutível nos termos do art.º 23.º do CIRC, porquanto e comprovadamente, não se encontra registado

contabilisticamente, a que que acresce o facto de a Requerente não ter apresentado qualquer documento comprovativo do alegado encargo §75º do PPA)”.

E acrescenta: “no decurso da ação inspetiva, o contabilista certificado entregou os documentos e elementos contabilísticos relativos às contas de 2012, não se encontrando, nos documentos juntos, refletidos os custos/gastos que a Requerente afirma ter tido com custos de pessoal no valor de € 224.712,06”.

Outros custos indispensáveis não considerados como gastos pela AT, no valor de € 203.657,07 (§§ 84º a 144º do PPA) - refere que a Requerente *“alega que, por mera falha na sua contabilidade, não estavam refletidos na Modelo 22 e que em sede de ação inspetiva deveriam ter sido considerados pela AT (§84º do PPA)”.*

Acrescenta que a Requerente “reduziu os seus rendimentos registados contabilisticamente mediante um mero movimento a débito das contas de rendimentos, alegando inicialmente que materiais naquele valor teriam ficado em poder do seu cliente a título de indemnização, mas agora vindo alegar que, afinal, existem gastos não relevados contabilisticamente e que pretende ver considerados para efeitos de apuramento do resultado fiscal de 2012. Ou seja, aparentemente, vem agora ... alegar ter incumprido com os normativos contabilísticos, não relevando contabilisticamente diversas operações, mas pretendendo que mesmo assim, os seus efeitos sejam considerados no apuramento do resultado tributável”.

Conclui a AT que não pode proceder a pretensão da Requerente porque “a determinação do lucro tributável no regime geral, nos termos do disposto pelo artigo 17º e seguintes do CIRC, tem como ponto de partida o resultado líquido do exercício apurado pelo sujeito passivo de acordo com os princípios contabilísticos. A este valor serão acrescidas ou deduzidas as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado sendo ainda aquela parcela eventualmente corrigida nos termos do CIRC que acolhe o princípio constitucionalmente consagrado no art.º 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), que se consubstancia, no caso das empresas, na tributação fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Da aplicação de métodos indirectos – refere a AT que *“O art.º 81.º da LGT, estabelece como regra de avaliação, a utilização da avaliação direta como meio de determinação da matéria tributável. Face a esta regra, impõe a mesma norma o consequente carácter subsidiário da avaliação indireta,*

conforme especificamente imposto pelo n.º 1 do art.º 85.º da LGT, à qual a AT só pode recorrer dentro dos condicionalismos e nos casos estritamente previstos na lei, mormente no artº 87º da LGT”.

Pelo que conclui: “face ao quadro legal que regula o recurso à avaliação indireta, os SIT não poderiam proceder à aplicação de métodos indiretos porquanto, na base destes, está a ficção de um valor para a matéria coletável, face a irregularidades e anomalias verificadas na execução da contabilidade, que se consubstanciam na impossibilidade desta não permitir a quantificação direta e exata dos elementos necessários ao apuramento dessa matéria coletável” uma vez que “no caso sub judice não foram ficcionados quaisquer valores, porquanto os montantes das correções efetuadas estão devida, comprovada e perfeitamente identificados/quantificados com base nos elementos disponibilizados/utilizados na análise e verificação dos elementos contabilísticos”.

Em sede de alegações a Requerente, veio reiterar o que já referiu em sede de PPA e quanto ao tema da caducidade do direito à liquidação veio concretizar o seguinte:

- (1) “Como se constata, esta conclusão da AT tem exclusivamente por fonte as declarações do contabilista da Requerente que, conforme foi alegado, não correspondem à verdade, tendo sido por este prestadas no âmbito da acção inspectiva à revelia da Requerente, que desconhecia em absoluto tal intervenção, bem como a existência do referido processo inspectivo.*
- (2) Nenhuma prova foi feita quanto à veracidade de tais declarações, sendo certo que, à luz das regras da experiência e do senso comum, facilmente se conclui que as mesmas não correspondem à verdade, porquanto, estando o gerente da Requerente a residir na Nigéria, seria no mínimo estranho que os documentos da contabilidade não estivessem na posse do contabilista!!!*
- (3) Importa aqui reiterar que é absolutamente falso que a Requerente, ou qualquer um dos seus gerentes ou sócios, tivessem recebido qualquer comunicação da parte do seu contabilista relativamente à acção inspectiva.*
- (4) Na verdade, a inusitada intervenção do contabilista da Requerente tem origem no pedido de reembolso do IVA, relativo ao primeiro trimestre de 2016, por este apresentado e que foi acompanhado pela Equipa 23 - Divisão II da Direcção de Finanças de Lisboa, o qual veio a culminar na instauração do processo inspectivo.”*

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos dados como provados

Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial, cuja atividade principal – 71110 – “Atividades de Arquitetura” e secundária 71120 - Atividades de Engenharia e Técnicas Afins”, no ano de 2012, a atividade efetivamente exercida consistia maioritariamente na exportação de materiais de construção para Angola e Moçambique para aplicar em obras nesses países e em sede de IRC está enquadrada no regime geral de tributação e em sede de IVA, esta cessada desde 28-03-2016, tendo sido nomeado, nessa data, como representante de cessação S..., que também era contabilista certificado nesse exercício, com domicílio fiscal na Rua ..., nº ... - ..., ... Lisboa – **conforme páginas 6 e 7 do RIT e artigos 10º a 12º da Resposta da AT face à posição vista no seu conjunta da Requerente no PPA;**
- b) Consta da aplicação SGRC, como representante de cessação, desde 30-04-2017 T... (nova Contabilista Certificada) – **conforme artigo 13º da Resposta da AT**
- c) No exercício de 2012, constavam como gerentes R... e U..., tendo este último renunciado à gerência em 27-05-2014 – **conforme ponto 3 do RIT e artigo 14º da Resposta da AT;**
- d) Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, a coberto da ordem de Serviço externa nº, OI2016..., promoveram uma acção inspectiva externa de âmbito parcial (IRC) visando o controlo declarativo do exercício de 2012, ordem de serviço que foi aberta na sequência de um pedido de reembolso de IVA respeitante ao período de 2016

(OI2016...), em que se detetaram movimentos a débito, no ano de 2012, na conta 727103 – Proveitos a reconhecer, configurando uma anulação de rendimentos, no montante de € 656.533,30, tendo sido referido pelo representante da sociedade que este valor não foi considerado como rendimentos, uma vez que houve uma rescisão unilateral por parte do cliente moçambicano B..., Lda. – **conforme artigos 6º e 7º da Resposta da AT, artigo 6º do PPA e ponto III-1 do RIT, face à posição vista no seu conjunta da Requerente no PPA;**

e) Tendo em conta que a sociedade Requerente se encontrava cessada em sede de IVA desde 28-03-2016 e que o Sócio-gerente Sr. R... é residente na Nigéria, a notificação do Projeto de Relatório foi efetuada através dos seguintes Ofícios: (1) Por ofício ..., de 20/01/2017, registo dos CTT RD ... 5 PT - Enviado para o Sr. V..., na qualidade de Representante Fiscal do Sr. R... Sócio-Gerente da sociedade "A..." (2) Por Ofício ..., de 20/01/2017, registo dos CTT RD ... 0 PT - Enviado para o Dr. S..., na qualidade de Representante de Cessação em IVA/Contabilista Certificado da sociedade "A..." (3) Por Ofício ..., de 20/01/2017, registo dos CTT RD ... 3 PT - Enviado para o domicílio fiscal da sociedade "A..." – **conforme Ponto IX página 14 do RIT e artigo 5º do PPA;**

f) Em 07.02.2017 a Requerente exerceu o direito de audição e a AT, através do Ofício nº ..., de 13.03.2017, da Direcção de Finanças de Lisboa, recebido pela Requerente em 31.03.2017, foi esta notificada do Relatório Final da acção inspectiva que confirmou a correcção da matéria tributável de IRC do exercício de 2012, no valor de € 656.533.30, com recurso a operações meramente aritméticas, única correcção em sede inspectiva – **conforme artigo 8º do PPA , artigo 8º da Resposta da AT e teor do RIT;**

g) Consta do RIT a seguinte fundamentação:

*“III — Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria tributável
III.1 - Em sede de IRC*

... na sequência da análise de um pedido de reembolso de IVA respeitante ao período 2016/03T, foram detetados movimentos a débito na conta 727103 — Proveitos a Reconhecer que totalizaram € 656.533,30, tendo sido referido pelo representante da sociedade que este valor acabou por não ser considerado como rendimentos uma vez que houve uma rescisão unilateral por parte do cliente moçambicano "B..., Lda.", tendo sido aberta a presente ordem de serviço com o objetivo de analisar esta operação.

A sociedade encontra-se cessada em sede de IVA e apresenta como Representante de Cessação o também "CC" Dr. S... pelo que o contactámos para dar início à ação inspetiva. Através de contato telefónico disse-nos que não possuía a contabilidade da "A..." e que se deslocaria aos Serviços de Inspeção Tributária para dar início à ação inspetiva.

No dia 23-11-2016 o Dr. S... deslocou-se aos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, tendo-se iniciado a ação inspetiva, através da assinatura da ordem de serviço.

Foram recolhidas as declarações do Dr. S..., na qualidade de "CC" /Representante da Cessação em IVA, (anexo 8), tendo-lhe sido colocadas as seguintes questões:

- 1- Quem eram os Sócios-Gerentes da sociedade no ano de 2012?*
- 2- Quem são atualmente os Sócios-Gerentes da sociedade "A..."?*
- 3- Tem na sua posse a contabilidade da sociedade "A..." de 2012?*
- 4- Atualmente a sociedade tem atividade?*

Tendo dado as seguintes respostas:

"1. No ano de 2012 eram Sócios-Gerentes da sociedade os Srs. R..., NIF ..., e U..., NIF

2- Atualmente é Sócio-Gerente da "A..." o Sr. R..., residente na Nigéria.

3- Não tenho a contabilidade da sociedade do ano de 2012 em meu poder. Está na posse dos Gerentes da sociedade,

4 — Atualmente está sem atividade. Já não existem contratos de eletricidade, água, etc. em nome da empresa".

Em face do exposto notificou-se o Dr. S... na qualidade de "CC"/Representante de Cessação em IVA para no dia 05/12/2016 apresentar os seguintes elementos:

- 1. “Apresentar a contabilidade respeitante ao ano de 2012, devidamente organizada nos termos da lei comercial e fiscal, hem como os documentos de suporte aos registos efetuados (balancetes, contas correntes, respetivos documentos de suporte da contabilidade, inventário).*
- 2. Apresentar o dossier fiscal respeitante ao ano de 2012.*
- 3. Fornecer em suporte informático adequado os ficheiros SAFT a que se refere o n° 8 do art° 123° do CIRC (Portaria n° 321-A/2007, de 26.3) respeitantes ao ano de 2012”.*

No dia 05-12-2016 elaborou-se um termo de declarações do representante da sociedade ... relativamente aos elementos solicitados na notificação bem como relativamente à contabilização do valor de € 656.533,30 respeitante a faturação emitida à sociedade moçambicana “B...” e contabilizada a débito na conta 727103 — Proveitos a Reconhecer/Diferimentos, tendo dito o seguinte:

“Este valor foi contabilizado no ano de 2012 nesta conta 727103 por contrapartida da conta 282200 — Proveitos Diferidos, de acordo com o art° 19° do CIRC e com o documento dado pela Gerência,

contabilizado na OD 11.7, no qual era informado que os materiais daquele valor seriam incorporados só em 2013, apesar dos mesmos já estarem na posse do cliente e em Moçambique, conforme faturas e documentos de exportação.

No ano de 2013 em novembro, existe um acordo de rescisão por parte do cliente B..., devido ao incumprimento do contrato de empreitada.

Neste documento era dito o valor da rescisão e o valor que ainda a A... iria realizar de obra, com os materiais que estavam em obra.

Contabilisticamente o que se fez foi anular os proveitos diferidos da conta 28, por uma conta de proveitos e considerar custo o valor da indemnização deduzidos dos trabalhos efetuados.

Entrego o dossier com os documentos contabilísticos originais do ano de 2012, por não possuir instalações onde seja possível tirar fotocópias, sendo que os que se conhecem que estão em falta estão no processo de reembolso do IVA, não havendo conhecimento da falta de outros excepto de alguns documentos de exportação para os quais, relativamente às faturas 27 a 30 de 2012. comprometo-me a solicitar à Despachante Oficial/ H... cópia das mesmas, uma vez que o Gerente, Sr. R..., não está em Portugal. Os documentos originais ser-me-ão devolvidos logo que possível.

Entreguei nesta data balancetes, contas correntes extratos de conta e diários, bem como o ficheiro SAFT da contabilidade do ano de 2012.

Quanto ao dossier fiscal não me foi entregue pela A... no entanto na pasta da contabilidade estão as cópias do documento de apuramento de IRC, de inventário e da acta”.

De salientar que os documentos alfandegários comprovativos das exportações respeitantes às faturas 27 a 30 foram posteriormente enviados por email.

Tendo por base os documentos entregues procedeu-se à análise da contabilidade da sociedade, tendo-se constatado que no ano de 2012 a sociedade "A..." apresentava vendas para a sociedade moçambicana "B..." no valor de € 796.534,22 (... Conta 21 1.1.10005 — B...).

O anexo 12 é constituído pelas faturas emitidas para a sociedade B...", que se indicam ... no mapa seguinte:

Doc. Interno	Data Fatura	Data vencimento	N.º Fatura	Valor
3.4	26-03-2012	26-03-2012	2012000005	22.320,00
4.3	30-04-2012	30-04-2012	2012000009	48.588,09
4.4	30-04-2012	30-04-2012	2012000010	48.375,15
5.3	07-05-2012	07-05-2012	2012000013	6.428,09
5.4	07-05-2012	06-06-2012	2012000014	48.452,00
5.5	07-05-2012	07-05-2012	2012000015	20.214,35
5.6	09-05-2012	09-05-2012	2012000016	2.980,98
5.7	09-05-2012	09-05-2012	2012000017	20.735,56
5.8	09-05-2012	09-05-2012	2012000018	2.352,00
5.9	09-05-2012	09-05-2012	2012000019	86.513,32
5.10	09-05-2012	09-05-2012	2012000020	2.107,50
5.11	11-05-2012	11-05-2012	2012000021	11.676,38
5.12	13-05-2012	13-05-2012	2012000022	36.125,80
5.13	13-05-2012	13-05-2012	2012000023	33.188,94
5.14	13-05-2012	13-05-2012	2012000024	18.728,30
5.15	15-05-2012	15-05-2012	2012000025	21.376,44
5.16	15-05-2012	15-05-2012	2012000026	6.729,13
5.17	15-05-2012	15-05-2012	2012000027	34.915,71
5.18	15-05-2012	13-06-2012	2012000028	23.249,85
6.1	05-06-2012	05-07-2012	2012000029	124.740,00
6.2	05-06-2012	05-07-2012	2012000030	147.582,41
6.3	05-06-2012	05-07-2012	2012000031	8.678,42
6.4	05-06-2012	05-07-2012	2012000032	4.371,88
6.5	13-06-2012	13-07-2012	2012000033	670,00
6.6	13-06-2012	13-07-2012	2012000034	17.422,92
Total				796.534,22

As faturas anteriormente identificadas foram contabilizadas como rendimentos na conta 72.1.1.00 — Prestações de Serviços — Isentas, a qual totaliza € 903.478,30.

Parte do valor faturado à "B..." foi diminuído aos rendimentos de 2012 através da contabilização do montante de € 656.533,30 a débito na conta 72.7.1.03 - Prov. a Reconhecer/Diferimento ... por contrapartida da conta 28.2.2.00 Prov. Diferidos-Angola ...

O representante da sociedade justificou esta contabilização com a carta que lhe foi entregue pelo Sr. R..., Gerente da "A..."..., referindo como assunto "Informação sobre a posição da obra em Moçambique".

Nessa carta era referido que a obra sita em Moçambique, cujo cliente é a "B..." encontra-se bastante atrasada apesar de muitos dos materiais já terem sido exportados e faturados, que no decorrer do ano de 2012 não iriam fazer qualquer trabalho nessa obra, que apenas iria ser retomada no ano de 2013. Refere que materiais faturados ao cliente "B...", no valor de € 656.533,30, não foram aplicados na obra, apesar de estarem em poder do cliente em Moçambique, e que só deverão ser aplicados no decorrer de 2013.

É referido que o montante de € 656.533,30 não foi aplicado na obra no ano de 2013 e que foi retido pelo cliente a título de indemnização por atrasos na obra.

Das diligências efetuadas verificámos o seguinte:

As faturas emitidas, constantes do anexo 12, quanto ao prazo de pagamento, umas estipulam o pagamento a pronto e outras o pagamento a 30 dias.

Da análise das contas bancárias da sociedade "A..." do ano de 2012 ... conjugadas com a conta corrente do cliente "B..." ... constata-se que uma parte significativa do montante total faturado pela "A...", que totalizou € 796.534,22, encontra-se pago no ano de 2012, conforme se demonstra no mapa seguinte:

Conta bancária	Valor	Descrição
45422814875 –	30.448,22	B
45391077251 –	119.208,24	B
45391077251 –	25.929,65	B
45391077251 –	48.427,00	B
45391077251 –	23.226,85	B
45391077251 –	16.704,30	B
45391077251 –	14.914,78	B
45391077251 –	147.507,41	B
45391077251 –	34.890,71	B
45391077251 –	110.565,00	B
Total	571.822,16	

O valor dos pagamentos da "B..." que se detetaram nas contas bancárias da "A..." totalizaram € 571.822,16.

O valor faturado pela "A..." totalizou € 796.534,22.

Pelo exposto não foram detetados pagamentos relativamente ao valor de € 224.712,06 = € 796.534,22 - € 571.822,16.

Constata-se que não foram registados na conta corrente do cliente "B..." ... todos os valores recebidos do cliente e que constam dos extratos bancários da "A..."

Verifica-se que os valores contabilizados na conta corrente do cliente "B..." como pagamentos tiveram por base uma carta enviada ao "CC" pelo Gerente, Sr. R..., em que é referido que se encontra por receber deste cliente o montante de € 450.044,81 ..., o que contraria o que se encontra expresso nos extratos bancários ..., em que foram detetados pagamentos da "B..." no montante de € 571.822,16, não tendo sido detetados pagamentos para o valor € 224.712,06 do montante total faturado.

Verificou-se igualmente que os bens constantes das faturas foram exportados para Moçambique, tendo-se solicitado os documentos alfandegários respeitantes à saída dos bens do território nacional.

Da análise efetuada não se encontra justificação para a sociedade "A..." não ter considerado como rendimentos do ano de 2012 (nem em qualquer outro ano) o valor das faturas emitidas para o seu cliente "B...", conforme se passa a justificar,

Conforme referido foram emitidas faturas a pronto pagamento e outras faturas com prazos de pagamento a 30 dias.

Da análise das contas bancárias foram detetados recebimentos para a maioria do valor faturado, o que contraria as indicações do Gerente, Sr. R..., através da carta que constituiu o anexo 17 em que indica como valor em dívida no ano de 2012 o montante de € 450.044,81.

Os bens foram exportados para Moçambique tendo como destinatário o cliente "B...", tendo sido apresentados para as faturas solicitadas os correspondentes documentos alfandegários comprovativos das exportações.

Em novembro de 2012 é enviada carta pelo Gerente, Sr. R... ao CC" indicando que materiais no valor de € 656.533,30 faturados à sociedade "B..." ainda não foram aplicados na obra, apesar de já estarem em poder do cliente, em Moçambique Por este motivo o "CC" não considerou este valor como rendimentos no ano de 2012, debitando a conta 72 7 1.03 — Proveitos a Reconhecer/Diferimentos Antes tinha creditado a conta 72.1.1 00 — Prestações de Serviços - Isentas.

No entanto a sociedade através de carta enviada pelo Gerente, Sr. R.... ao seu "CC" ... considera que não possui quaisquer bens em inventário no final de 2012, não tendo igualmente registado na declaração anual de 2012 qualquer valor em inventário ...

Não é igualmente mencionado qualquer valor nos inventários de produção ..., sendo estes inventários utilizados quando são realizadas obras/construções que se prolongam em mais do que 1 exercício económico (obras plurianuais contratos de construção).

Pelo exposto a sociedade considera que em 31/12/2012 já não é proprietária de quaisquer existências, ou seja, considera que as mesmas já foram transmitidas.

As faturas emitidas respeitantes às vendas de materiais de construção consideram-se rendimentos nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 20º do CIRC.

O artº 16º nº 3, alínea a) do CIRC considera que os réditos relativos a vendas consideram-se realizados na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes, ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade.

Tendo em conta os descritivos das faturas a sociedade vendeu bens (materiais de construção) para a sociedade moçambicana "B...". Os bens foram exportados para Moçambique para a sociedade "B..." e encontram-se na sua posse.

No final de 2012 a sociedade não considera estes bens sua propriedade uma -vez que os mesmos não são considerados em inventário.

Assim encontram-se reunidos os requisitos estabelecidos na alínea a) do nº 3 do artº 18.º do CIRC para considerar as referidas faturas (enquadradas como rendimentos nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 20º do CIRC) como vendas realizadas no ano de 2012, devendo ser considerado nesse ano o correspondente rédito no montante de € 656.533.30.

Refira-se ainda que a sociedade no ano de 2013 não considerou o referido valor como rendimentos alegando que existiu uma rescisão unilateral do contrato e que o valor das existências entregues ao seu cliente e supostamente não incorporadas na obra foram atribuídas à "B..." a título de indemnização.

Para justificar não considerar como rendimento no ano de 2013 o valor de € 656.533,30 alegando que foi atribuído à sociedade "B..." a título de indemnização, foi apresentado um documento intitulado "Acordo de Pagamento Final"...

Desse documento salienta-se o seguinte:

“É estabelecido o presente acordo de rescisão unilateral e pagamento dos valores finais relativos aos trabalhos efectuados na obra do Hospital do ..., em Moçambique, constituído por uma Maternidade Clínica, Bloco Operatório, Cozinha, Casa de Banho Comunitária, e Edifício da Rádio Comunitária”

Na cláusula 4, ponto 3 é estabelecido: “Pelo prejuízo causado nas obras identificadas na clausula 1ª do não cumprimento de prazos e da não execução dos trabalhos acordados, sem prejuízo do estipulado no número da presente cláusula, os materiais, já faturados e não aplicados em obra ficam como indemnização a favor da B... Lda, sendo que os valores dos mesmos ascendem a 581.761,21 (quinhentos e oitenta e um mil setecentos e sessenta e um euros e vinte e um cêntimos) dos quais 30.993,93 (trinta mil novecentos e noventa e três euros e noventa e três cêntimos) serão incorporados na obra peja “A...”.

Relativamente a este documento salientam-se algumas incoerências: Desde logo é indicada como uma “rescisão unilateral” de contrato, no entanto encontra-se assinada por todas as partes.

Por outro lado, é referido tratar-se de trabalhos de subempreitada (construção), no entanto as faturas emitidas pela “A...” dizem apenas respeito ao fornecimento de bens, não constando igualmente das declarações anuais de 2012 e de 2013 qualquer referência a “trabalhos em curso”.

É indicado que o montante de € 581.761,21 é respeitante a materiais já faturados e não incorporados na obra e que ficam como indemnização a favor da “B...”, no entanto, conforme se verificou da análise das contas bancárias da sociedade F A...”, o valor que se encontrava por pagar é muito inferior ao valor de € 581,76121.

De salientar também que nos foi apresentado o contrato de empreitada entre a “B...” e a “A...”.

A alínea b) do número 1 da cláusula décima quinta do contrato de empreitada estabelece o seguinte:

“1 O Subempreiteiro/Fornecedor fica obrigado a constituir contratos de seguros para as seguintes situações:

a) ...

b) Seguro de responsabilidade civil, em que abranja o incumprimento do contrato até ao valor total da obra, acrescido de 10%”

Pelo exposto verifica-se que a alegada indemnização paga pela “A...” à “B...” não pode ser considerada como encargo dedutível para efeitos fiscais uma vez que a alínea e) do nº 1 do artº 45º do CIRC estabelece que as indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável não são fiscalmente dedutíveis.

Conclusão

Pelo exposto, as faturas emitidas para o cliente “B...” são consideradas como rendimentos para efeitos fiscais, nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 20º do CIRC, e, tendo em conta a alínea a) do nº 3 do

artº 18º do CIRC considera-se o valor de € 656.533,30 como vendas realizadas no ano de 2012, devendo ser consideradas nesse mesmo ano como rendimento.

O argumento utilizado pelo Sujeito Passivo de que o montante de € 656.533,30 não foi considerado como rendimento (nem no ano de 2012, nem no ano de 2013) pois os bens que totalizam esse valor ficaram na posse do cliente "B..." a título de indemnização, também não é válido uma vez que nos termos da alínea e) do nº 1 do artº 45º do CIRC, as indemnizações por eventos seguráveis não são consideradas para efeitos fiscais.

Apresenta-se no mapa seguinte uma demonstração de resultados corrigida respeitante ao ano de 2012:

Rubrica	Valor declarado (1)	Correção (2)	Valor corrigido (1)+(2)
Vendas+Prestações de Serviços (1)	246.945,00	656.533,30	903.478,30
Variação nos Inventários da produção (2)			
Outros Rendimentos e Ganhos (3)	1.214,04		1.214,04
Total dos rendimentos (4)=(1)+(2)+(3)	248.159,04	656.533,30	904.692,34
Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas (5)	106.600,15		106.600,15
Fornecimentos e Serviços Externos (6)	74.863,88		74.863,88
Gastos com o Pessoal (7)	58.514,07		58.514,07
Gastos de Depreciação e Amortização (8)	784,55		784,55
Outros Gastos e Perdas (9)	1.175,00		1.175,00
Gastos e Perdas de Financiamento (10)	0,00		0,00
Total dos gastos (11)=(6)+(7)+(8)+(9)+(10)	241.937,65		241.937,65
Resultado antes de Impostos (12)=(4)-(11)	6.221,39	656.533,30	662.754,69
IRC (13)	1.648,67		1.648,67
Resultado líquido/Resultado contabilístico (14)=(12)-(13)	4.572,72	656.533,30	661.106,02
Acréscimos quadro 07 Mod. 22 (15)	1.648,67	0,00	1.648,67
Deduções quadro 07 Mod. 22 (16)	0,00	0,00	0,00
Resultado fiscal = (14)+(15)-(16)	6.221,39	656.533,30	662.754,69

...

IX — Audição prévia

Para cumprimento do artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) notificou-se o Sujeito Passivo "A..." para, querendo, exercer o direito de audição prévia, relativamente ao projeto de relatório da Inspeção Tributária,

Tendo em conta que a sociedade encontra-se cessada em sede de IVA desde 28-03-2016 e que o Sócio-Gerente Sr. R... é residente na Nigéria, a notificação do Projeto de Relatório foi efetuada através dos seguintes Ofícios:

- Ofício ..., de 20/01/2017, registo dos CTT RD ... 5 PT - Enviado para o Sr. V..., na qualidade de Representante Fiscal do Sr. R..., Sócio Gerente da sociedade "A..."
- Ofício ..., de 20/01/2017, registo dos CTT RD ... 0 PT - Enviado para o Dr. S..., na qualidade de Representante de Cessação em IVA/Contabilista Certificado da sociedade "A..."
- Ofício ..., de 20/01/2017, registo dos CTT RD ... 3 PT - Enviado para o domicílio fiscal da sociedade "A..."

No prazo estipulado a sociedade exerceu o direito de audição ... referindo o seguinte:

"Perante os resultados apresentados por vós e analisada a situação, constatámos erros e omissões na contabilização de faturas, nomeadamente nas contas 31. 1. 100 e 31 1.1.23.

O que provocou uma situação, que é manifesta patente e irreal de rácios propostos como rentabilidades fiscais da ordem dos 73% e margens brutas de 88%.

Estas margens só foram possíveis de obter uma vez que se constatou omissões nas compras. Facilmente se constataria que nenhuma atividade exercida em território nacional poderá com um custo de mercadorias vendidas de 106.600,15 € dar origem a um volume de negócios de 903,478,30 €.

A AT ao optar por uma avaliação direta, deveria corrigir aritmeticamente, quer as componentes a favor da Administração Tributária, quer as componentes sinal contrário a favor do sujeito passivo. Estas componentes a favor do sujeito passivo facilmente constatáveis pela análise das contas bancárias constantes da contabilidade, deveriam no limite serem consideradas na avaliação direta.

Ao considerar que era possível a quantificação direta e exata do lucro tributável deveria, em nossa opinião considerar como custo do exercício todos aqueles que atrás se referiram. Caso assim não o entendesse, restaria socorrer-se da avaliação indireta, uma vez que não conseguiu quantificar todos os custos da atividade".

Relativamente aos argumentos apresentados pela sociedade "A..." no exercício do direito de audição prévia deve referir-se o seguinte:

A sociedade não identificou nem apresentou as faturas de fornecedores relativamente às quais terão supostamente existido erros e omissões na sua contabilização nas contas 31.1.100 e 31.1.123.

O Sujeito Passivo refere que através da análise das contas bancárias a AT poderia identificar pagamentos a fornecedores e considerar esses pagamentos como gasto fiscal.

Quanto a este ponto constata-se que da análise dos pagamentos/saídas de dinheiro das contas bancárias não é possível determinar que tipo de despesas estão a ser pagas e quem são os beneficiários. No entanto mesmo que fosse possível identificar os beneficiários como fornecedores não seria possível validar estas saídas de dinheiro como gasto fiscal pois não seria possível associá-las à aquisição de bens indispensáveis à realização da atividade, nos termos do artº 23º do CIRC.

Por outro lado, a ausência de faturas inviabiliza a aceitação dos referidos pagamentos como gasto fiscal nos termos do artº 45º do CIRC uma vez que o nº 1 alínea b) não considera como fiscalmente dedutíveis "Os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ..." e o nº 1, alínea g) não considera como gastos fiscalmente dedutíveis "Os encargos não devidamente documentados".

De referir que a posição agora assumida pela sociedade contraria os elementos anteriormente apresentados na contabilidade, ou seja, foi assumido pela sociedade que parte das faturas emitidas para a sociedade "B..." não seriam de considerar como rendimentos para efeitos fiscais, argumentando

que parte do valor faturado à “B...”, não foi pago e que os materiais ficaram com o cliente a título de indemnização por atrasos na realização de uma Obra.

Após receber o Projeto de Relatório e tendo em conta os argumentos apresentados pela AT para considerar como rendimentos os valores faturados à “B...”, o Sujeito Passivo no direito de audição não contesta a qualificação como rendimentos destas faturas limitando-se a referir que deveriam ser considerados como gastos fiscais faturas de compra que não constam da contabilidade nem que foram apresentadas pelo SP.

O Sujeito Passivo considera ainda que não sendo possível apurar a totalidade dos gastos deveria a AT aplicar métodos indiretos para apurar o rendimento sujeito a IRC. Quanto a esta situação deve-se referir o seguinte:

A correção efetuada pela AT prende-se com o facto da sociedade não considerar como rendimentos faturas por si emitidas. alegando que bens no valor de € 656.533,30 teriam ficado em poder do seu cliente moçambicano “B...” a título de indemnização. Tendo a AT, da análise efetuada a esta operação, concluído que as referidas faturas deveriam ter sido consideradas como rendimentos no ano de 2012 estamos perante correções técnicas e não de correções por métodos indiretos.

Importa ainda chamar a colação o acórdão nº 04397/2012 do TCAS datado de 03/07/2012, que refere o seguinte:

“A tributação por métodos indirectos não só não constitui o meio normal, como a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente a admite, verificados que estejam determinados pressupostos (cfr. artºs.81, nº 1, 87º e 88º, da L. G. Tributária). O que vale por dizer que nem a Fazenda Pública, nem o contribuinte, podem, de seu livre alvedrio, optar pela tributação indiciária, ainda que aquela cuide assim arrecadar receita major, ou este acredite furtar-se a uma tributação mais pesada. Por outras palavras, O apuramento alternativo pela A. Fiscal deve ser feito, sempre que possível, com recurso a métodos directos ou correcções técnicas, isto é, pela determinação da matéria colectável através dos elementos da própria contabilidade do sujeito passivo, e só pode haver recurso a métodos presuntivos quando aquele apuramento directo se mostre de todo inviável, não gozando a Fazenda Pública de qualquer margem de discricionariedade relativamente à opção do método (directo ou indirecto) de avaliação da matéria tributável. Em suma, o recurso aos métodos indiciários só é legalmente possível quando o apuramento da matéria colectável através de correcções técnicas se revele, de todo, impraticável, pois que a fixação da matéria tributável por tais métodos deve revestir a natureza de “última ratio fisci” e exigir uma cuidada fundamentação quanto à opção pela sua utilização”.

Conclusão:

Em face do exposto o Sujeito Passivo no exercício do Direito de Audição não contestou que as faturas emitidas à sociedade "B..." fossem consideradas como rendimentos do ano de 2012, pelo que se mantêm as correções propostas no projeto de relatório".

- Conforme relatório de inspeção junto com o PPA como Documento nº 2

h) Na sequência do RIT foi a Requerente notificada, em data não apurada, da liquidação adicional de IRC nº 2017 ..., de 20-03-2017, demonstrações de liquidação de juros compensatórios nºs 2017 ... e 2017 ..., e a demonstração de acerto de contas nº 2017 ... referente ao período de tributação de 2012, emitidas na sequência de procedimento inspetivo e das quais resultou um total a pagar de 199.838,35 (sendo € 173.981,32 de imposto e € 25.857,03 de juros compensatórios), valor que se não se encontra regularizado, dando origem à instauração do processo de execução fiscal (PEF) nº ...2017... – **conforme artigo 1º da Resposta da AT; artigos 9º a 11º do PPA que não aludem ao pagamento o valor liquidado e documentos nºs 5 a 8 em anexo ao PPA;**

i) A REQUERENTE apresentou junto do Tribunal Tributário de Lisboa, uma acção de Impugnação judicial, que deu origem ao processo nº .../17.6BELRS da 3ª Unidade Orgânica daquele tribunal, no âmbito do qual foi peticionada a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação do IRC de 2012 atrás indicados e sua anulação e por requerimento datado de 22/04/2024, apresentou o pedido de extinção da instância, ao abrigo do disposto no artº 268º da Lei nº 82/2023, de 29 de dezembro, tendo em vista a remessa do processo para a arbitragem – **conforme artigos 2º e 3º do PPA e Documento nº 1 em anexo ao PPA;**

j) No exercício da sua actividade, em 2012, a REQUERENTE adquiriu junto de fornecedores, vários materiais e mercadorias e serviços, para a execução da empreitada contratada com a B..., e que se discriminam no seguinte quadro:

Fornecedor	Montante
E	82,43
F	12 752,82
G	13 259,37
H	42 390,50
I	1 635,09
J	3 499,20
K	78 005,03
L	2 424,00
M	22 439,82
N	12 081,39
O	7 990,42
P	6 052,00
Q	1 045,00
	203 657,07

- conforme artigos 85º a 137º do PPA e Documentos nºs 19 a 72 juntos com o PPA e Anexo 16 do RIT;

k) Os documentos referidos no ponto anterior são relativos ao fornecimento dos seguintes bens/serviços:

E... – equipamentos eléctricos; F... – equipamentos eléctricos; G... – equipamentos eléctricos; H... – serviços aduaneiros; I... – equipamentos eléctricos; J... – Equipamentos para a empreitada; K... – Equipamentos para a empreitada; L... - Equipamentos para a empreitada; M... – Equipamentos para a empreitada; N... – Equipamentos para a empreitada; O... - Equipamentos para a empreitada; P... - Equipamentos para a empreitada; Q... - Equipamentos para a empreitada - **conforme artigos 86º a 184º do PPA e Documentos nºs 19 a 72 juntos com o PPA;**

l) Em 20 de Maio de 2024 a Requerente apresentou no CAAD o presente PPA – **conforme SGP do CAAD.**

B. Factos dados como não provados

1. O Tribunal não considerou provados os factos alegados pela Requerente relativos aos alegados custos de pessoal em mão de obra, por falta de prova documental, o que aliás é reconhecido no artigo 75º do PPA.

2. Por outro lado, não é prova suficiente a alegação de que o encargo esteja previsto no contrato de empreitada, sendo necessário comprovar a realização em concreto da despesa, titulada pelo documento comprovativo e válido em termos fiscais.

C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na 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 aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

É pacífico na doutrina e jurisprudência que *“Nos casos em que os elementos probatórios tenham um valor objectivo (como sucede, na maior parte dos casos, com a prova documental) a revelação das razões por que se decidiu dar como provados determinados factos poderá ser atingida com a mera indicação dos respectivos meios de prova, sem prejuízo da necessidade de fazer uma apreciação crítica, quando for questionável o valor probatório de algum ou alguns documentos ou existirem documentos que apontam em sentidos contraditórios”* (cf. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e comentado, II volume, Áreas Editora, 6ª edição, 2011, p. 321 e, entre outros, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 05.03.2020, processo n.º 19/17.2BCLSB).

V. DO DIREITO

A. Caducidade do direito à liquidação

Resulta da matéria de facto provada que consta do RIT o seguinte:

“A sociedade encontra-se cessada em sede de IVA e apresenta como Representante de Cessação o também “CC” Dr. S... pelo que o contactámos para dar início à ação inspetiva. Através de contato

telefónico disse-nos que não possuía a contabilidade da "A..." e que se deslocaria aos Serviços de Inspeção Tributária para dar início à ação inspetiva.

No dia 23-11-2016 o Dr. S... deslocou-se aos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, tendo-se iniciado a ação inspetiva, através da assinatura da ordem de serviço.

Foram recolhidas as declarações do Dr. S..., na qualidade de "CC"/Representante da Cessação em IVA, (anexo 8), tendo-lhe sido colocadas as seguintes questões:

1- Quem eram os Sócios-Gerentes da sociedade no ano de 2012?

2- Quem são atualmente os Sócios-Gerentes da sociedade "A..."?

3- Tem na sua posse a contabilidade da sociedade "A..." de 2012?

4- Atualmente a sociedade tem atividade?

Tendo dado as seguintes respostas:

"1. No ano de 2012 eram Sócios-Gerentes da sociedade os Srs. R..., NIF ..., e U..., NIF

2- Atualmente é Sócio-Gerente da "A..." o Sr. R..., residente na Nigéria.

3- Não tenho a contabilidade da sociedade do ano de 2012 em meu poder. Está na posse dos Gerentes da sociedade,

4 — Atualmente está sem atividade. Já não existem contratos de eletricidade, água, etc. em nome da empresa".

Ora, no dia 23-11-2016, foi a Requerente notificada, pessoalmente, na pessoa do seu TOC, do início do procedimento. A notificação pessoal é uma das formas pelas quais se podem levar factos ao conhecimento de uma pessoa (artigo 35º do CPPT), tanto que, no caso, o sócio-gerente da Requerente era "residente na Nigéria" e a sociedade estava sem actividade, como foi referido pelo TOC da empresa e como consta do RIT.

Este Tribunal não vislumbra qualquer óbice legal de que possa resultar inválida ou ineficaz, perante a Requerente, a notificação para o início do procedimento de inspeção nas circunstâncias, de facto, que se verificavam com a Requerente e relatadas pelo TOC da empresa.

Ora, assim sendo, em 23.11.2016 ocorreu a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação por força do nº1 do artigo 46º da LGT.

O procedimento de inspeção iniciou-se em 23.11.2016 e terminou em 13.01.2017. Em 31.03.2017 a Requerente foi notificada do RIT e posteriormente foi validamente notificada das liquidações aqui impugnadas.

Não procede, pois, a invocada caducidade do direito à liquidação.

B. Quanto aos “custos de pessoal em obra” - € 224.712,06

Como resulta da matéria de facto dada como assente, este Tribunal não considerou provados os factos que permitissem considerar a procedência da pretensão da Requerente.

Na verdade, ocorre falta de prova documental, o que aliás é reconhecido no artigo 75º do PPA, pelo que não foi cumprido o ónus da prova a que alude o artigo 74º da LGT.

Por outro lado, não constitui prova suficiente a alegação de que o encargo esteja previsto no contrato de empreitada, sendo necessário comprovar a realização em concreto da despesa, titulada pelo documento comprovativo e válido em termos fiscais.

Improcede, pois, o PPA nesta parte.

C. Quanto a outros custos indispensáveis não considerados pela AT - € 203 657,07

A Requerente reconhece que não contabilizou estes custos e não os refletiu no Modelo 22 de 2012.

No entanto, analisados os documentos apresentados pela Requerente, quer no processo que correu o Tribunal do Estado, quer agora no CAAD, é possível extrair que os mesmos configuram preencher os requisitos da sua dedutibilidade à luz do regime do artigo 23º do CIRC (comprovação, prova documental, indispensabilidade vs. contrato de empreitada, ligação ao exercício contabilístico e efectividade).

Ou seja, o requisito do registo contabilístico não ocorreu anteriormente, enquanto elemento de prova face ao seu valor probatório, mas ocorreu agora em sede de processo de impugnação.

E isto porque caso estes gastos tivessem sido regularmente contabilizados e considerados na declaração de rendimentos, configura-se que a AT iria aceitá-los como tal.

A AT no RIT refere, além do mais, a propósito da reconciliação da contabilidade com os movimentos ad conta bancária “...da análise dos pagamentos/saídas de dinheiro das contas bancárias não é possível determinar que tipo de despesas estão a ser pagas e quem são os beneficiários. No entanto mesmo que fosse possível identificar os beneficiários como fornecedores não seria possível

validar estas saídas de dinheiro como gasto fiscal pois não seria possível associá-las à aquisição de bens indispensáveis à realização da atividade, nos termos do artº 23º do CIRC”.

Na Resposta a AT vem esclarecer porque não concedeu esta pretensão à Requerida (artigos 76º a 80º da Resposta): *“também estes alegados gastos no total de €203.657,07, não terão sido relevados na contabilidade da Requerente para efeitos de apuramento do resultado líquido e concomitantemente para efeitos de apuramento do resultado tributável”* e mais adiante *“vem agora a Requerente alegar ter incumprido com os normativos contabilísticos, não relevando contabilisticamente diversas operações, mas pretendendo que mesmo assim, os seus efeitos sejam considerados no apuramento do resultado tributável”*.

Assim a pergunta que se coloca é a de saber se, nestas circunstâncias, as despesas/gastos titulados pelos documentos apresentados, reúnem os requisitos da sua dedutibilidade e se o Tribunal as deve considerar como tais, independentemente das sanções aplicáveis à Requerente pelo incumprimento das obrigações contabilísticas e de reporte.

Relativamente ao princípio do inquisitório como “modelo do sistema”, refere Nuno Bastos em “O princípio do inquisitório no processo tributário” CEJ – 2017: *“O n.º 1 do artigo 99.º ... diz-nos ... qual é o objetivo prosseguido com o princípio do inquisitório: o conhecimento da verdade. Daqui deriva, desde logo, que o propósito fundamental do processo judicial tributário não é o de resolver um litígio entre os contribuintes e a administração tributária e de alcançar, por esta via, a pacificação social e a consolidação das relações jurídico-tributárias (ainda que seja um resultado alcançado com a decisão) mas o de chegar à verdade dos factos relevantes para a decisão e de neles apoiar a solução jurídica para o litígio. Mas que verdade é essa? A doutrina observa que, em certo sentido, se pode aludir a duas verdades: uma verdade exclusivamente formal ou processual (a que se provou no processo) e uma verdade empírica, histórica ou material (a que converge com o que efetivamente sucedeu). Ora, a natureza pública dos interesses tributários, a inderrogabilidade das normas tributárias e a indisponibilidade dos direitos que as normas de direito material tributário consagram apontam inequivocamente para o objetivo de apurar a verdade material”*.

O apuramento da “verdade material” tem ainda respaldo no princípio constitucional do n.º 2 do artigo 104.º da CRP (apuramento do rendimento real”.

Nestes termos, procede o PPA nesta parte.

D. Recurso a métodos indirectos.

No caso aqui em apreciação configura-se que a AT se limitou a quantificar de forma directa e exacta os elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável.

A AT limitou-se a aplicar um singelo cálculo aritmético para determinar a matéria colectável que deu origem à liquidação adicional, como se refere no RIT “facturas emitidas para o cliente “B...””, inconsiderando a alegação de que o seu valor deveria ser considerado “indenização”, posto que o evento que a ela daria origem era susceptível de contratualização de um seguro. Assim, neste caso, não estão reunidos os requisitos de recurso à avaliação indirecta. Pelo que improcede esta pretensão.

VI. DECISÃO.

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

1. Julgar improcedente a excepção de caducidade do direito à liquidação.
2. Julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação referida na alínea H) dos factos provados, na parte em que não considerou como gasto/custo dedutível o valor indicado nas alíneas J) e K) dos factos provados.
3. Julgar improcedente o PPA na parte remanescente.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 199 838,35** nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 3 672,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente na proporção de 52,46% (€ 1 926,33) e pela Requerida na proporção de 47,54% (€ 1 745,67) em função dos decaimentos, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2025

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(José Coutinho Pires - Adjunto)

(Augusto Vieira - Adjunto e Relator)