

[Acórdãos STA](#)**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 01206/17
Data do Acórdão: 28-02-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ANA PAULA LOBO
Descritores: PRESTAÇÕES SUPLEMENTARES
SOCIEDADE
OBJECTO SOCIAL

Sumário:

I - Sendo certo que a impugnante é um sócio da sociedade participada e a ela pode efectuar prestações suplementares, caso preencha os requisitos legais, o que aqui se não mostra em discussão, na sua esfera jurídica a decisão de efectuar a prestação suplementar não é exercício da sua actividade empresarial porque ela não tem por objecto, também, a gestão de participações sociais.

II - O acordo parassocial que celebrou e em cumprimento do qual veio a realizar as prestações suplementares, não altera/amplia o objecto social da impugnante, e, por não obter enquadramento legal neste, não é desenvolvimento da actividade social da impugnante.

III - Não se trata de aferir da bondade dos actos de gestão realizados pela impugnante, mas de verificar que, sejam quais forem as operações financeiras que realize, fora do seu objecto social, não são um acto de gestão da sua actividade empresarial, pelo que não pode aportar a esta os custos que essa operação financeira produza.

i. O reforço do capital da sociedade participada através de prestações suplementares efectuadas pela impugnante não são exercício da actividade empresarial da impugnante, pelo que os custos que incorram com essas ou por causa das realizações de tais prestações não são custos dedutíveis em sede de IRC à luz do art.º 23.º do CIRC.

Nº Convencional: JSTA000P22977
Nº do Documento: SA22018022801206
Data de Entrada: 06-11-2017
Recorrente: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA E A....., SA
Recorrido 1: OS MESMOS
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

[▼ Texto Integral](#)

Texto Integral: RECURSO JURISDICIONAL
DECISÃO RECORRIDA – Tribunal Administrativo e Fiscal de
Leiria
. 26 de Abril de 2017

Julgou parcialmente procedente a impugnação das liquidações adicionais de IRC respeitantes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, com as demais consequências legais;

Indeferiu o pedido de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Sociedade A....., S.A., veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de impugnação n.º 383/13.2BELRA, relativa às liquidações oficiosas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e respetivos juros compensatórios referentes aos anos de 2008, 2009 e 2010, no valor total de € 2.178.429,54, onde colocou como questões a apreciar pelo tribunal recorrido:

- a) *Correcção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis;*
- b) *Custos financeiros capitalizados;*
- c) *Custos com recurso ao crédito não indispensáveis à actividade e,*
- d) *Custos com operações de cobertura – contrato de permuta de taxa de juro, restrito à questão da Correcção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:*

A. O Meritíssimo Juiz a quo não apreciou a questão que se coaduna com o facto da Administração Tributária não ter avaliado um terreno, mas a um edifício, isto a concluir pela fórmula com que foi apurado o VPT de 9.027.990,00 €.

B. Há omissão de pronúncia, nos termos do artigo 615º, nº 1, alínea d), do CPPC, e 125º do CPPT, e nessa medida a sentença é nula, devendo os Venerandos Conselheiros determinar a nulidade da sentença e a conseqüente baixa dos autos à 1ª Instância, ou em substituição conhecer da questão omitida.

C. Ademais, e contrariamente ao consignado na decisão do M. Juiz a quo, a questão prévia colocada e que se encontra concatenada com a própria natureza da realidade avaliada, constante, designadamente, nos artigos 17.º, 31.º e seguintes da p.i. não se encontra coberta pelo regime previsto no artigo 129.º, nº 3, do CIRC, por não contender, como referido, com a prova do preço nas transmissões dos bens imóveis.

D. É uma questão ex ante, porquanto, carecia de ser apreciada e não se encontrava prejudicada a sua análise, conforme decidiu o M. Juiz.

E. Caso assim não se entenda, e Vossas Excelências computem que tal situação não traduz omissão de pronúncia, sempre a mesma levará a erro de julgamento, visto que não valorou as questões supra evidenciadas, desvalorizando, assim, na nossa modesta opinião, uma realidade fáctica que levaria à procedência da impugnação judicial;

F. Ajuizou o M. Juiz a quo, que o referido VPT respeita ao terreno que a recorrente vendeu à Sociedade B..... SA, (cfr. doc. 3), quando na verdade o que foi avaliado, não foi o terreno em si mesmo, mas o terreno e as benfeitorias, conjuntamente, a avaliar pelo modo como foi calculado.

G. Com efeito, tendo o VPT de 9.027.990,00 € sido calculado com base na fórmula prevista no artigo 38º do CIMI e porque comportam os coeficientes de "afectação", "localização" e "qualidade e conforto", são exclusivamente aplicados no cálculo do valor patrimonial tributário dos edifícios, como expressamente refere o Douto Aresto no recurso nº 0824/15, de 20-04-2016, proferido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo, disponível para consulta em www.dgsi.pt e o mais recente Acórdão 0902/16, de 17-05-2017, também ele disponível em www.dgsi.pt.

H. Confirmando o entendimento do Venerando Tribunal, também os autores dos Códigos da Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto de Selo, anotados e comentados, a fls. 132, António Santos Rocha e Eduardo José Martins Brás, são peremptórios a dizer que a fórmula de cálculo do valor patrimonial tributário representada no artigo 45º do CIMI, aplicável aos terrenos para construção, resulta da ponderação de três elementos essenciais, a saber:

- O valor da área de construção autorizada ou prevista;
- A localização geográfica do próprio terreno; e,
- A parte sobranje do terreno, isto é, da área não ocupada pela futura construção.

I. E, se atentarmos em que no referido artigo 45º se não faz referência a "*coeficientes*", mas a "*permilagens*", será, com o devido respeito e salvo melhor opinião, mais uma razão e um reforço para que a Alegante ficasse com a certeza de que não foi avaliado só o terreno, mas o terreno e as benfeitorias, no total de 9.027.990,00 €, visto ser o que efectivamente foi objecto de venda.

Concretizando,

J. A recorrente, na sua modesta opinião, e à falta de melhor entendimento, não pode deixar de considerar, à luz do decidido no citado Douto Aresto e da posição igualmente defendida pelos autores dos referidos Códigos, que os VPTs de 5.218.840,00 € e 9.027.990,00 €, reflectem exactamente a certeza de que o foi avaliado não foi apenas o terreno, mas todo o objecto vendido (terreno e benfeitorias).

K. Nesta medida, a avaliação a que se referem os 9.027.990,00 €, não respeita apenas ao terreno, mas a este e às benfeitorias nele implantadas, conjunto que foi vendido pela recorrente à Sociedade B....., SA, pelo preço de 10.000.000,00 €.

L. Tudo visto parece não haver dúvida alguma de que se fosse apenas o terreno que tivesse sido avaliado e não o todo, como fica provado que foi, nunca ao terreno, isoladamente, lhe poderia ser atribuído o VPT de 9.027.990,00 € como pretende, erradamente, Administração Tributária e,

M. A convicção de que o VPT de 9.027.990,00 €, engloba as duas realidades (terreno e benfeitorias) que sempre a Alegante as indicou nas declarações modelo 1 do IMI e as declarou para efeitos de IMT.

N. Admitindo, sem conceder, que o montante a considerar como termo de comparação para actuação do disposto no artigo 58º-A do CIRC, é só o valor do terreno e não o valor atribuído ao terreno e às benfeitorias (9.027.990,00 €), então, com o devido respeito e salvo melhor opinião, os termos (fichas de avaliação) das avaliações dos VPTs de 5.218.840,00 € e 9.027.990,00 €, deviam ambos eles e cada um, referir que respeitavam apenas ao terreno, o que não aconteceu, deixando sempre a Alegante na certeza de que as avaliações contemplavam o terreno e as benfeitorias que comportava e,

O. Tanto assim que sabendo a Alegante, que o objecto da venda que figurava na Escritura de Compra e Venda dizia

respeito às benfeitorias, conjuntamente com o terreno e que a elas sempre a Alegante se referiu nas citadas declarações modelo 1 e nos referidos termos de declarações, para efeitos de IMT, que outra conclusão podia ter tirado ao ser notificada das referidas avaliações, senão que os VPTs de 5.218.840,00 € e de 9.027.990,00 €, respeitavam ao conjunto vendido e não apenas ao terreno?

P. Nesta medida, parece claro que sabendo a Alegante que tinha vendido terreno e benfeitorias e que este conjunto foi avaliado, primeiro por 5.218.840,00 € e posteriormente por 9.027.990,00 € e, ainda, que o preço de venda tinha sido de 10.000.000,00 €, superior, portanto, aos 9.027.990,00 €, então não podia a Administração Tributária fazer funcionar, como fez, o mecanismo previsto o artigo 58º-A do CIRC e, conseqüentemente, ter provocado a liquidação adicional objecto de recurso.

Requeru que dando provimento ao Recurso seja declarada nula a sentença por omissão de pronúncia com as devidas conseqüências legais;

Se assim não se entender, deve ser revogada a decisão recorrida e proferida nova decisão de mérito, favorável à Recorrente, nesta parte recorrida que declare a anulação dos actos tributários relacionados com esta parte recorrida e daquela que obteve já procedência.

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, na parte que julgou procedente a dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros suportados no exercício de 2009, no valor de € 40.262,57, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Salvo o devido respeito, entendemos que o Tribunal Recorrido não fez uma correcta aplicação da lei ao decidir pela indispensabilidade dos encargos financeiros em questão ao

abrigo do artigo 23.º do CIRC e também quando entendeu que a correcção efectuada representa uma intromissão da AT nas decisões empresariais da Recorrida.

B. No que concerne à indispensabilidade dos custos prevista no artigo 23.º do CIRC, subscrevemos a posição do Tribunal a quo quando refere que “(...) *o gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de proveitos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende somente de uma relação causal e justificada com a actividade da empresa.*”.

C. Ao abrigo daquela definição não se compreende como é que o Tribunal Recorrido considerou como indispensáveis os referidos custos financeiros.

D. Com efeito, a AT através da acção inspectiva que realizou constatou que em virtude da venda do prédio respeitante à obra 21, a Impugnante amortizou algum passivo financeiro, diminuindo, assim os seus encargos financeiros com recurso ao crédito.

E. Sucede que, na mesma data em que recebeu a contrapartida pela venda do imóvel, efectuou prestações suplementares no montante de € 1.750.000,00 à sua participada B....., S.A., ao abrigo do acordo parassocial que celebrou com outros sócios para a criação da referida sociedade, as quais são reguladas nos artigos 210.º e 213.º do Código das Sociedades Comerciais e que se caracterizam pelo facto de serem gratuitas por não vencerem juros (não sendo por isso remuneradas) e de apenas serem restituídas quando a situação líquida da sociedade participada assim o permitir.

F. Apurou também a Inspeção que os financiamentos bancários têm “(...) um saldo acumulado que totaliza € 1.796.874,54, ou seja, um valor próximo do das prestações suplementares (...), facto que permitiu concluir que a Recorrida suportou custos em resultado da concessão de financiamento à sua participada, porquanto incorreu em encargos financeiros com a obtenção de empréstimos, os quais tiveram uma influência negativa na determinação do resultado líquido do exercício.

G. Ora, as prestações suplementares efectuadas à sua participada B....., S.A não estão directamente relacionados com a actividade do sujeito passivo, inscrita no seu objecto social, que consiste na construção e venda de

imóveis e não no exercício de actividades do sector financeiro.

H. Logo, os encargos financeiros que a Recorrida está a suportar com os empréstimos em virtude da concessão de financiamento à sua participada, não tem uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa, logo, não revestem carácter de indispensabilidade.

I. Acresce que, os referidos custos financeiros nem indirectamente se podem reportar à realização da actividade da Recorrida na medida em que não se traduzem na obtenção de rendimento e no apuramento de lucro para a própria.

J. Com efeito, as referidas prestações suplementares vão ser utilizadas exclusivamente, como, aliás, confirmado pelas testemunhas da Recorrida, na prossecução do objecto social da B....., S.A., ou seja, no exercício da sua actividade, gerando, em consequência, proveitos na esfera da referida sociedade B..... e não na esfera da Recorrida.

K. Isto é, trata-se de uma operação realizada apenas e só no interesse de terceiros, da sociedade participada, como resulta, indubitavelmente, da cláusula 2.^a, n.º 1, do acordo parassocial, a qual refere expressamente que a realização de prestações suplementares adicionais de capital tem como objectivo “o *financiamento próprio do investimento adicional necessário*”.

L. Pelo que, não se vislumbra qualquer conexão entre esta operação de financiamento da participada e a realização dos proveitos da sociedade recorrida, ou seja, com a prossecução da sua actividade produtiva.

M. Acresce que o acima exposto, não surge prejudicado pelo facto de o Tribunal a quo considerar que a concessão das prestações suplementares a favor da sociedade B..... constituiu condição essencial para a realização do negócio da venda do prédio urbano edificado.

N. E isto porque, as referidas prestações suplementares estão directamente conexionadas com o exercício da actividade da B....., e como tal, os custos em análise não estão relacionados com a actividade produtiva da Recorrida, não se mostrando susceptíveis de gerar proveitos na própria.

O. Pelo que, em face do acima exposto, o Tribunal Recorrido ao considerar que a concessão de financiamento a uma participada a título gratuito configura uma “opção de gestão perfeitamente justificada e dada a sua potencialidade objectiva

de gerar proveitos” incorreu em manifesto erro de julgamento.

P. Assim, não se entrevedo qualquer benefício para a Recorrida com a operação de financiamento à sua participada, é forçoso concluir que se não tivesse procedido à realização de prestações suplementares não teria necessidade de suportar os encargos financeiros com os empréstimos contraídos no valor total de € 40.262,57, conforme declarou na modelo 22, custos que, desta forma, não cumprem o requisito da indispensabilidade constante do artigo 23.º do CIRC.

Q. Sendo que o entendimento da Administração Fiscal sobre a questão controvertida, no sentido de que à luz do artigo 23.º do CIRC não são de considerar como fiscalmente relevantes os custos com encargos financeiros de empréstimos bancários contraídos por uma sociedade e aplicados no financiamento de sociedades suas participadas, coincide com a posição unanimemente defendida em recentes Acórdãos dos Tribunais Superiores, referindo-se, por todos, o Acórdão do TCA Sul de 24-04-2012, proc. n.º 05251/11 e o Acórdão STA de 09-01-2013, proc. n.º 01059/12.

R. Assim sendo, terá, pois, de se concluir, como bem concluiu a Inspeção Tributária, que tais encargos financeiros não estão relacionados com a actividade produtiva da sociedade impugnante, não se mostrando, por um lado, susceptíveis de gerar proveitos e, por outro lado indispensáveis à manutenção da sua fonte produtora, pelo que não podem ser considerados custos do exercício, ao abrigo do artigo 23º do CIRC.

S. Por outro lado, é manifestamente improcedente a argumentação Tribunal a quo atinente à intromissão da Administração Fiscal nas decisões empresariais da Recorrida, porquanto, não foi essa a motivação da correcção controvertida.

T. Com efeito, a posição defendida pela AT suportada, aliás, na jurisprudência e na doutrina citada, não sindic a bondade e a oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa.

U. De facto, o que fundamenta a correcção é, tão só, a falta de indispensabilidade dos custos em análise para a obtenção dos proveitos e manutenção da fonte produtora, constante do artigo 23º do CIRC.

V. Por todo o exposto, entendemos que a Administração Tributaria fez uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo a correcção sub judice de qualquer

ilegalidade, devendo, em consequência, considera-se, salvo o devido respeito, que doutra sentença recorrida padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu anular a liquidação quanto a esta correcção.

Requeru o provimento do Recurso e, conseqüente revogação da sentença revogada na parte recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações. Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando dever o recurso da Fazenda Pública ser julgado procedente e improcedente o recurso apresentado pela impugnante.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes **factos**:

A. A Impugnante dedica-se à atividade principal de construção de edifícios (CAE 41200) e à atividade secundária de compra e venda de bens imobiliários (CAE 68100). - (facto alegado no art.º 3.º da p. i. e confirmado no relatório de inspeção tributária (RIT) a fls. 11 do processo administrativo apenso).

B. Com data de 21-12-2007 a Impugnante celebrou com a sociedade B....., S.A., contrato promessa de compra e venda, constando dos respetivos considerandos, designadamente, que é proprietária de um terreno em Coimbra, com a área de 5.801,51m², sito na Rua, lote ..., em, inscrito na matriz predial sob o artigo U-3173 e no qual está construída a estrutura de um edifício para habitação e escritórios. - (facto alegado no art.º 16.º da p. i. e comprovado pelo doc. de fls. 55 a 59 dos autos).

C. No documento referido na alínea anterior consta ainda, designadamente, que a B..... apenas tem interesse na celebração do contrato, pelo preço de € 10.000.000,00, caso seja possível adaptar o edifício existente a Hotel de 4 estrelas, constituindo a aprovação do projeto de arquitetura pela entidade competente elemento essencial do negócio. - (facto alegado nos artigos 17.º, 19.º e 20.º da p. i. e comprovado pelo doc. de fls. 55 a 59 dos autos).

D. Em 27-02-2009 a Câmara Municipal de Coimbra emitiu o Alvará de Loteamento n.º 615, no qual é concedida à Impugnante licença para alterar o Alvará de Loteamento n.º 492 de 25-11-2002 no sentido do destino da construção do lote 2, passando na sua totalidade a destinar-se a hotelaria e similares em lugar de habitação, comércio e serviços. - (facto alegado no art.º 22.º da p. i. e demonstrado pelo doc. de fls. 70 a 73 dos autos).

E. Em 28-07-2009 foi entregue à AT a declaração Modelo 1 de IMI respeitante ao artigo urbano 3173 da freguesia de Coimbra (.....), constando da respetiva caderneta predial o VPT de € 5.218.840,00, determinado em 05-09-2009. - (facto alegado no art.º 27.º da p. i. e demonstrado pelos docs. de fls. 77 a 80 dos autos).

F. Em 29-07-2009, a ora impugnante apresentou junto do 2.º Serviço de Finanças de Coimbra declaração Modelo 1 para liquidação de IMT, procedendo ao pagamento da quantia de € 16.000,00 sendo o valor do ato de € 10.000.000,00. - (facto resultante dos docs. de fls. 74 a 76 dos autos).

G. Em 03-08-2009, no cartório notarial de, em Lisboa, foi celebrada escritura de compra e venda na qual a Impugnante vendeu a B....., S.A., pelo preço de € 10.000.000,00, o lote de terreno para construção urbana, sito no lote ... da Rua, na freguesia de, concelho de Coimbra, no qual se encontra em construção o B....., correspondendo oito milhões do preço às benfeitorias realizadas. - (facto alegado nos artigos 23.º e 24.º da p. i. e demonstrado pelo doc. de fls. 65 a 69 dos autos).

H. Na mesma data, a Impugnante celebrou um acordo parassocial no qual se vinculou, além do mais, a conceder uma prestação suplementar de € 1.750.000,00 a favor da sociedade B....., S.A. - (facto alegado nos artigos 167 a 170 da p. i. e confirmado pelo doc. de fls. 87 a 116 dos autos).

I. A prestação suplementar mencionada na alínea que antecede foi condição essencial para a realização do negócio da venda do prédio urbano edificado. - (facto alegado no art.º 173.º da p. i. e confirmado pelo depoimento das testemunhas e).

J. Em 23-06-2010 foi entregue à AT a declaração Modelo 1 de IMI respeitante ao artigo urbano 3173 da freguesia de Coimbra (.....), para efeitos de mudança de afetação de prédio e

fixado um VPT de € 9.027.990,00. - (facto alegado nos artigos 28.º e 29.º da p. i. e demonstrado pelos docs. de fls. 81 e 82 dos autos).

K. Com data de 21-07-2010 e respeitante à liquidação de IMT identificada na alínea F) supra, o perito avaliador local do Serviço de Finanças de Coimbra 2, elaborou relatório de avaliação onde consta, designadamente, o seguinte:

"(...) 1 - Âmbito da avaliação

O presente relatório tem por finalidade emitir parecer técnico sobre o valor da aquisição das benfeitorias constituídas sobre o prédio com o artigo de matriz 3173, tendo como finalidade a determinação do valor tributável daquele bem para efeitos de eventual liquidação adicional de IMT ou IS, em conformidade com as disposições legais aplicáveis.

2 - Descrição sumária do bem a avaliar

O bem em análise reporta-se à estrutura do prédio de 8 pisos (6 acima da cota de soleira e 2 abaixo) edificado sobre o artigo atrás identificado, a qual foi realizada em betão armado com a introdução de alguns elementos em perfis metálicos, com fundações em estacaria.

3 - Metodologia utilizada

Para o cálculo do valor das benfeitorias será utilizada uma tabela devidamente aferida pela análise de amostra significativa, normalmente utilizada no âmbito das avaliações imobiliárias.

A percentagem obtida será aplicada sobre o prédio edificado, o qual corresponde ao diferencial de valores patrimoniais tributários (VPT) relativos ao valor final do prédio após conclusão das obras e ao valor do terreno.

4 - Valores em análise

Com base nos elementos atrás enunciados resulta:

- VPT do prédio concluído (sem efeito Caj) 28.876.680,00€
- VPT do terreno 9.027.990,00€
- Valor da edificação 19.848.690,00€
- % de obra realizada correspondente à estrutura 34,6%

5 - Conclusão

Adoptando a metodologia referenciada no ponto anterior, sou de parecer que o valor das benfeitorias constituídas sobre o prédio acima indicado, correspondente à estrutura é de 6.867.650,00€. (...)." - (cfr. fls. 99 a 100 do processo administrativo apenso).

L. Em 10-08-2010 o Serviço de Finanças de Coimbra 2 endereçou à Impugnante o ofício n.º 2745 de notificação de avaliação de bens futuros, identificada na alínea que antecede, efetuada na sequência da apresentação da liquidação de IMT

de 29-07-2009, incidente sobre a aquisição de benfeitorias sobre o prédio com o artigo matricial 3173 da freguesia de, na qual foi apurado o VPT de € 6.867.650,00. - (cfr. docs. de fls. 96 a 100 do processo administrativo apenso).

M. Em 12-11-2012 os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Leiria elaboraram relatório final de procedimento inspetivo de âmbito geral efetuado à ora impugnante, relativo aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, onde consta, designadamente, o seguinte:

"(...) II- Objectivos, âmbito e incidência temporal

II.1. Credencial e período em que decorreu a acção

O procedimento de inspecção foi efectuado com base nas ordens de serviço externas com os números OI201100719 emitida em 2011/03/24, relativa ao exercício de 2008, e OI201200868 emitida em 2012/03/20, relativa aos exercícios de 2009 e 2010, cuja actividade de inspecção é a "018 - Acções de controlo da situação tributária global", e teve início em 2012/07/16, data em que, pela primeira vez, nos deslocámos ao gabinete de contabilidade onde se encontra disponível a sua contabilidade.

Os actos de inspecção foram concluídos em 2012/10/22.

II.2. Motivo, âmbito e incidência temporal

No âmbito do acompanhamento permanente o contribuinte foi seleccionado para efeitos de análise da sua situação tributária global.

Decorrente da referida selecção foram emitidas ordens de serviço de âmbito geral para os exercícios de 2008, 2009 e 2010.

II.3. Outras situações

(...)

III - Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria colectável

Com o objectivo de levar a cabo o procedimento inspetivo aos exercícios de 2008, 2009 e 2010 foram analisados os elementos contabilísticos do sujeito passivo.

Sem pôr em causa o princípio da verdade declarativa ínsito no art. 75.º da LGT, a contabilidade da sociedade padece de vícios, alguns deles com implicações fiscais, que vão ser analisados casuisticamente nos pontos seguintes, e na sequência dos quais vão ser efectuadas correcções directas e exactamente comprovadas e quantificadas, em resultado da aplicação das disposições legais aplicáveis, sem necessidade de recurso à avaliação indirecta, esta de carácter excepcional.

III.1. CORRECÇÕES EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE RENDIMENTO

III.1.1. Saldos de terceiros sem movimentos

Da análise às contas de terceiros sem movimentos constatou-

se existiram saldos de fornecedores que não registaram quaisquer movimentos no triénio em análise. Por notificação de 2012/09/28 solicitou-se ao sujeito passivo o esclarecimento que a seguir se transcreve:

2) Pela análise às contas de terceiros constatou-se que no triénio em análise os saldos das contas abaixo indicadas mantiveram-se inalterados.

122111042 C..... -34.331,97

22111227 D..... -249.398,96

22111359 E....., SA - 2.610,32

26927016 F..... - 6.974,50

Questionado o técnico oficial de contas, que tem representado o sujeito passivo no processo inspectivo, o mesmo informou que, de acordo com esclarecimentos da administração, a sociedade não tem qualquer dívida perante estes terceiros.

Agradece-se que esclareçam esta situação e que, caso tenham sido efectuados pagamentos de tais montantes que se encontrem por reconhecer contabilisticamente, juntem evidência comprovativa dos mesmos, sob pena de tais créditos virem a ser considerados como proveitos para efeitos de apuramento do resultado tributável.

122111290 G..... -29.027.60

Por consulta ao diário da república constatou-se que foi proferida declaração de insolvência para a sociedade

G....., Lda com o NIPC em 03 de Julho de 2008.

Caso não provem que procederam ao pagamento do montante em dívida ao fornecedor através de algum documento não reconhecido contabilisticamente, tal montante será reconhecido como proveitos para efeitos de apuramento do resultado tributável.

Os esclarecimentos prestados permitiram apurar que:

- as dívidas aos fornecedores C....., D..... e

G..... foram liquidadas pelo Sr. H..... através da sua conta pessoal; e

- o saldo em dívida à E....., SA encontra-se efectivamente por liquidar.

No que respeita ao saldo credor de € 6.974,5 apresentado pela conta de F..... respeita a um imóvel cuja escritura já se realizou, tendo-nos informado o técnico oficial de contas que o mesmo não corresponde a nenhuma dívida ao terceiro e que o saldo será para regularizar, não tendo sido apresentado qualquer documento que comprove a sua existência.

Dado que o saldo credor da conta 26927016 não está em dívida, tal facto traduz-se num acréscimo ao património da Sociedade A....., SA. Face ao conceito de lucro tributável acolhido pelo CIRC que adoptou uma noção extensiva de rendimento de acordo com a chamada teoria do incremento

patrimonial, a qual está patente no seu art. 20.º que estabelece que se consideram proveitos ou ganhos os derivados de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, deve tal saldo ser considerado para efeitos de determinação do resultado tributável do exercício de 2008.

III.1.2. Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

Por escritura realizada em três de Agosto de dois mil e nove (anexo 1) a Sociedade A....., SA vendeu à B....., SA, pelo preço de dez milhões de euros, o prédio urbano, composto por lote de terreno para construção urbana, sito no lote ... na Rua, na freguesia de Coimbra (.....), concelho de Coimbra, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o número 1630 e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 3173.

O referido prédio correspondia em termos contabilísticos à obra 21 a qual teve início no ano de 1997 com a aquisição dos terrenos em Coimbra pela Sociedade A....., SA. Pela análise aos extractos das contas dos centros de custos à data de 1997/14/31 constatou-se que os referidos terrenos e despesas adicionais representaram um custo total de € 1.137.999,90 conforme expresso na tabela 3. (...)

A Sociedade foi incorrendo em custos ao longo dos anos com a construção do prédio os quais ascendiam no momento em que procedeu à sua venda a € 8.167.082,55 (ver mapa em anexo 2), ou seja, as benfeitorias representam, em termos contabilísticos, cerca de sete milhões de euros.

O valor global da escritura de venda do prédio foi, conforme já referido, de dez milhões de euros, contudo tal montante foi repartido pelo terreno (€ 2.000.000,00) e pelas benfeitorias realizadas no mesmo (€ 8.000.000,00).

(...)

A referida transacção do prédio foi a primeira que ocorreu após a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), determinando o art. 15.º do DL n.º 287/2003 de 12/11 que nestes casos os prédios sejam avaliados de acordo com as regras daquele código.

O sujeito passivo procedeu à entrega da Modelo 1 do IMI em 2009/07/28, a solicitar a avaliação do prédio, ao qual foi atribuído, em 2009/09/05, um valor patrimonial tributário (VPT) de € 5.218.840,00. Este valor foi determinado como se o prédio estivesse afecto à habitação, contudo tal não correspondia à realidade pois através do Alvará de Loteamento n.º 615, de 2009/02/27 o destino da construção foi alterado, passando na sua totalidade a destinar-se a hotelaria e similares, em lugar de habitação, comércio e serviços. À data da transacção

encontrava-se em construção, no prédio identificado, o Hotel

.....

O sujeito passivo foi contactado pelos serviços da inspecção tributária da Direcção de Finanças de Coimbra para regularizar a situação descrita, no que concerne à incorrecta afectação indicada para o imóvel, tendo o mesmo regularizado a situação através da entrega de declaração Modelo 1 de substituição em 2010/06/23, decorrente da qual foi atribuído ao terreno um VPT de € 9.027.990,00, o qual foi notificado à sociedade através do ofício n.º 6887311 de 2010/07/27, conforme resulta da consulta à base de dados do sistema do património, (...).

Em 2010/07/21 foi efectuada a avaliação das benfeitorias com base no VPT estimado para o prédio concluído ponderado pela percentagem de obra já realizada, tendo sido apurado um valor € 6.867.650,00, conforme relatório de avaliação em anexo 3. A avaliação foi notificada à sociedade através do ofício n.º 2745 de 2010/08/10.

Dispõe o art. 58.º-A do CIRC, em vigor à data dos factos, que (...)

Conforme exposto, o terreno foi vendido por € 2.000.000,00, contudo o seu VPT definitivo foi fixado em € 9.027.990,00, o qual foi notificado ao sujeito passivo em 2010/07/27. Tendo em conta o estabelecido no supracitado art. 58.º-A do CIRC, a Sociedade A....., SA deveria ter entregue uma declaração Modelo 22 de substituição relativa ao exercício de 2009, durante o mês de Janeiro de 2011, inscrevendo no campo 257 o montante de € 7.027.990,00.

III.1.3. Custos financeiros capitalizados

Até 2009/12/31 o sujeito passivo tinha como critério afectar os custos financeiros dos empréstimos bancários aos custos do exercício numa base de imputação às obras vendidas na proporção dos seus custos directos e indirectos, diferindo o restante saldo na conta 272902.

Contudo, o critério referido anteriormente não foi seguido de forma consistente ao longo dos anos, na medida em que nos exercícios de 2006 e 2009 foram imputados a custos os encargos financeiros incorridos nos próprios exercícios mais uma proporção de encargos incorridos em anos anteriores, de acordo com o critério de imputação supracitado.

Nos termos do ponto 5.3.3. do Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de Novembro, e citando:

"Considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para produzir e colocar no estado em que se

encontra e no local de armazenagem.

Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção. Os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção."

Desta forma, a metodologia utilizada pela empresa não está de acordo com o estabelecido no POC, dado que imputou às existências e ao custo das obras custos financeiros.

No que respeita ao CIRC, estabelece a alínea a) do n.º 1 do seu art. 26.º que:

"Os valores das existências a considerar nos proveitos e custos a ter em conta na determinação do resultado do exercício são os que resultarem da aplicação dos critérios que utilizem custos efectivos de aquisição ou de produção."

Na medida em que o código não define o conceito apresentado no art. 26.º e porque o art. 17.º do CIRC determina que o lucro tributável seja apurado com base na contabilidade, a qual deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística, o custo das existências deve ser determinado conforme previsto no POC (até 2009/12/31).

Face ao exposto, conclui-se que o sujeito passivo não cumpriu o critério valorimétrico fiscalmente definido para as existências, o qual é coincidente com o definido pelas regras contabilísticas. Os custos financeiros deveriam ter sido reconhecidos no exercício a que respeitam, em cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, consagrado quer para efeitos contabilísticos quer para efeitos fiscais.

Em termos fiscais, determina o n.º 1 do art. 17.º do CIRC que uma das componentes do lucro tributável é o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade, o qual resulta de uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (custos ou perdas), o qual deve ser determinado de acordo com o critério da competência económica, nos termos do art. 18.º do CIRC. Ou seja, os proveitos e custos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, devem ser imputados ao exercício a que respeitam, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, o qual visa tributar a riqueza gerada em cada exercício, pelo que os respectivos proveitos e custos devem ser contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorra. Tal princípio resulta da segmentação da vida das empresas em períodos económicos, que no caso da Sociedade A....., SA corresponde ao ano civil, com vista a tributar a riqueza efectiva gerada em cada exercício.

Face ao exposto, devem ser considerados como custos do exercício os encargos que economicamente lhe sejam

imputados. Apenas se admite a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores se tal não resultar de omissões voluntárias e intencionais, que tenham por objectivo levar à transferência de resultados entre exercícios. Neste sentido dispõe o n.º 2 do art. 18.º do CIRC que (...)

Assim, custos e proveitos imputados a exercício diferente daquele a que respeitam devido a erro contabilístico ou outro do próprio contribuinte não são considerados imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Tal só se verifica se a sua não consideração no exercício a que respeitam resultar de situações externas ao sujeito passivo e que o mesmo não possa controlar. Na situação em apreço a sociedade não só conhecia os custos, pois os mesmos estavam registados contabilisticamente na conta dos custos diferidos, como os registou com o objetivo de transferir resultados entre exercícios, sendo prova disso o facto de não ter procedido à sua imputação a resultados de forma consistente ao longo dos anos.

Da análise efectuada aos extractos das contas 68 e 27, verificou-se que os montantes de custos financeiros foram imputados a resultados conforme expresso na tabela 5, realçando-se que nos exercícios de 2006 e 2009 foi seguido um critério diferente do aplicado nos demais exercícios. (...)

Face ao exposto, importa analisar em que medida o diferimento dos custos financeiros beneficiou o contribuinte e, conseqüentemente, se traduziu num prejuízo para a administração fiscal.

" Impacto nos resultados até 2009/12/31

Tendo em conta o objectivo anteriormente definido, foram determinados os resultados tributáveis que teriam sido apurados se os encargos financeiros tivessem sido imputados de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, os quais estão reflectidos na linha (4) da tabela 6.

Tabela 6

Rubrica/Exercício	2005	2006	2007	2008	2009
(1) Resultado Fiscal Apurado	212.477,98	73.569,07	63.612,48	29.503,39	52.211,38
(2) Saldo Final da conta 68	124.583,00	849.784,31	336.775,99	169.370,99	1.520.895,84
(3) Saldo final da conta 68 antes deferimentos (custos exercício)	580.084,93	521.518,08	786.078,94	734.765,73	401.598,80
(4) Resultado Fiscal Corrigido (1+2-3)	(243.023,95)	401.835,30	(385.690,47)	(535.891,35)	1.171.508,42

Conforme se constata, os resultados apurados pelo contribuinte nos exercícios de 2005, 2007 e 2008, e sobre os quais liquidou

imposto, foram superiores aos que teriam sido apurados caso os custos financeiros tivessem sido considerados, pelo que, a administração fiscal não teve prejuízo decorrente desta situação nos anos referidos.

Nesta matéria é importante ter em conta o direito à dedução ao lucro tributável dos prejuízos obtidos em anos anteriores para efeitos de apuramento da matéria colectável [alínea 1) da alínea a) do n.º 1 do art. 15.º do CIRC] nos termos estabelecidos no art. 47.º do CIRC, em vigor nos anos em causa, o qual dispunha no seu n.º 1 que:

"Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, (...), são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores."

Face ao disposto na norma anteriormente enunciada, ao resultado de 2006 a sociedade poderia deduzir o prejuízo apurado em 2005 e ao resultado de 2009 teria direito a deduzir os prejuízos que teriam sido apurados em 2007 e 2008. Neste sentido, no exercício de 2009 a sociedade deveria ter declarado uma matéria colectável de € 249,926,60, conforme expresso na tabela 7, a qual é superior em € 197.715,22 à matéria colectável declarada de € 52.211,38.

Tabela 7

Unidade: €

(1) Resultado fiscal declarado	52.211,38
(2) Resultado fiscal corrigido (ver tabela 6)	1.171.508,42
(3) Dedução do prejuízo de 2007 que teria sido apurado	-385.690,47
(4) Dedução do prejuízo de 2008 que teria sido apurado	-585.891,35
(5) Matéria coletável de 2009 que teria sido apurada (1+2+3)	249.926,60
(6) Diferença (5-1)	197.715,22

Em suma, decorrente do não cumprimento do princípio da especialização dos exercícios no reconhecimento dos custos financeiros, o sujeito passivo obteve uma vantagem patrimonial no exercício de 2009 que se traduziu em apurar matéria colectável inferior à devida no montante de € 197.715,22.

" Impacto nos resultados após 2009/12/31

Em 2009/12/31 a conta "272902 - Encargos Financeiros a reportar" apresentava um saldo devedor € 1.840.380,62, o qual respeitava a custos que deveriam ter sido imputados aos resultados dos exercícios de 2005, 2007 e 2008 (...)

Quando da transição para o SNC, que entrou em vigor em 2010/01/01, os referidos custos financeiros foram imputados aos inventários na proporção dos saldos das respectivas contas (...)

Tratando-se de um saldo devedor da conta 27, o mesmo era

apresentado no balanço da empresa como elemento integrante do seu ativo até 2009/12/31 e continuou a influenciar o valor apresentado no activo após 2010/01/01 mas integrando a classe dos inventários.

O DL 158/2009, de 13/07 procedeu à revogação do POC e à aprovação do novo normativo contabilístico. Conforme estabelece a norma da adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF 3) as primeiras demonstrações financeiras de acordo com o novo normativo têm que incluir pelo menos um ano de informação comparativa, pelo que as sociedades tiveram de reexpressar as suas demonstrações financeiras a 2009/12/31, aprovadas e preparadas nos termos previstos no POC, de acordo com as NCFR, o que implicou a elaboração de um balanço de abertura para efeitos de SNC, a 2010/01/01.

Na preparação do referido balanço de abertura as sociedades tiveram que ter em atenção quatro regras, das quais se destaca, por ter implicações na questão em análise, o desreconhecimento de todos os activos e passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal.

O SNC inclui uma estrutura conceptual que contém um conjunto de conceitos a ter em conta na preparação das demonstrações financeiras, estabelecendo a alínea a) do § 49 que um "activo é um recurso controlado pela entidade proveniente de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros."

Face a este conceito, uma entidade só deve reconhecer como activos os elementos que, para além de conseguir mensurar com fiabilidade, cumpram os três requisitos enunciados, ou seja deve ser:

- Um recurso controlado pela empresa;*
- Resultante de acontecimentos passados; e*
- Do qual se esperam obter benefícios económicos no futuro.*

Face ao enunciado, os custos diferidos relativos aos custos financeiros incorridos em anos anteriores não cumprem os critérios de reconhecimento de um activo para efeitos do SNC, na medida em que os mesmos não vão proporcionar à sociedade quaisquer benefícios económicos futuros. Por este facto, na preparação do balanço decorrente da transição do POC para o SNC o montante de € 1.840.380,62 deveria ter sido desreconhecido.

Contudo, na medida em que a existência de custos diferidos a influenciar o ativo da sociedade decorre de um erro no reconhecimento contabilístico dos custos financeiros, deve atender-se à norma das políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NCRF 4) que no seu § 5 define erros como as "omissões e incorrecções nas demonstrações financeiras de uma entidade de um ou mais

períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorrecto, de informação fiável que:

Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

Poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tais erros, se materiais, ou seja, se respeitarem a "omissões ou incorrecções que, individual ou colectivamente, podem influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras" devem ser corrigidos pelas entidades nos termos da NCRF 4.

Face à dimensão e natureza da incorrecção, enquadrada na concreta realidade da sociedade consideramos tratar-se de um erro material pois o mesmo estava a provocar uma sobrevalorização do activo da sociedade em € 1.840.380,62 criando a expectativa nos utentes das demonstrações financeiras que seriam gerados benefícios económicos futuros de tal montante.

Face ao exposto, determina a NCRF 4 que tais erros devem ser corrigidos retrospectivamente, ou seja, reexpressando as quantias comparativas para os períodos anteriores apresentados e reexpressando os saldos de abertura do Balanço para o período mais antigo, como se o erro nunca tivesse existido. Em termos de registo contabilístico, tal traduz-se no desconhecimento da quantia apresentada no activo por contrapartida da conta de resultados transitados.

A correcção dos custos diferidos por contrapartida de resultados transitados traduz-se numa variação patrimonial negativa, pelo que, em termos fiscais deve atender-se ao estabelecido no art. 24.º do CIRC, o qual determina que:

"Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação excepto:

As que consistam em liberalidades ou não estejam

relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;

As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;

As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;

As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;

As relativas a impostos sobre o rendimento."

Sempre que uma realidade esteja registada como variação patrimonial negativa (por regra: débitos na conta "56 - Resultados transitados), tem de se atender a qualquer regime específico do CIRC aplicável à mesma realidade quando registada como um gasto do exercício (débito da classe 6), pelo que, mesmo que a sociedade tivesse desreconhecido correctamente os custos financeiros diferidos por contrapartida de resultados transitados deveria atender-se ao princípio da especialização do exercício e a todas as implicações que decorrem da sua aplicação, já anteriormente referidas. Face à análise da situação em apreço efectuada até 2009/12/31, os custos que venham a afectar resultados dos anos posteriores, por via do reconhecimento do custo das mercadorias vendidas ou da determinação da variação da produção, quando da venda dos prédios, não devem ser considerados para efeitos de determinação do resultado tributável, na medida em que a matéria colectável do exercício de 2009, no montante de € 249.926,60 foi corrigida considerando que o reconhecimento dos custos cumpriu o princípio da especialização dos exercícios e que os mesmos afectaram os resultados fiscais dos anos em que foram incorridos.

Tendo em conta a distribuição dos encargos financeiros efectuada pelo sujeito passivo a 2010/01/01 (ver documento em anexo 4) foi elaborado o quadro que se junta em anexo 5 no qual, para além do confronto entre os bens que constam do inventário do sujeito passivo com os que estão registados no sistema do património da administração fiscal, constam os encargos financeiros imputados a cada item do inventário. Atendendo a que a obra 45 deu origem a vinte e duas frações que vão ser vendidas separadamente, foi repartido o valor dos encargos imputados a esta obra (€ 239.426,06) pelas vinte e duas frações, tendo em conta o valor atribuído a cada uma pelo sujeito passivo (...).

Tendo por base os montantes apresentados (...) e os encargos financeiros imputados às fracções da obra 45 (...) determinaram-se os encargos imputados aos prédios vendidos no exercício de 2010, os quais ascendem a € 95.208,44 (...).

Tendo em conta os argumentos apresentados, deveria ter sido acrescido para efeitos de determinação do resultado tributável de 2010, o montante de € 95.208,44, pois respeitam a custos de exercícios anteriores. Considerados para efeitos de determinação da matéria coletável do exercício de 2009, por respeito ao princípio da especialização do exercício consagrado no art.º 18.º do CIRC.

III.1.4. Custos com recurso ao crédito não indispensáveis à atividade.

III.1.4.1. Exercício de 2009

A sociedade tem recorrido ao crédito bancário para se financiar, quer através de empréstimos de médio e longo prazo quer de contas correntes caucionadas, os quais atingiram, em termos acumulados, no quadriénio 2007-2010, os montantes expressos na tabela 12. (...)

Conforme se constata, no exercício de 2009 o montante em dívida aos bancos diminuiu substancialmente face ao exercício anterior (47,74%), pois decorrente dos cash inflows que resultaram da venda do prédio respeitante à obra 21, que deram entrada em depósitos à ordem (conta n.º s/ BTA) no dia 2009/08/04 foi amortizado algum do passivo financeiro o que se traduziu numa diminuição dos encargos com recurso ao crédito.

Contudo, na mesma data em que recebeu os referidos cash inflows a Sociedade A..... SA efetuou prestações suplementares no montante de € 1.750.000,00 para reforço do capital da sua participada B....., SA, na qual detinha uma participação de € 1.749.000,00 correspondente a 34,98% do capital da sociedade. As prestações suplementares foram liquidadas através do cheque n.º 1809 s/ Banco SantanderTotta, descontado em 2009/08/04 (extrato bancário em anexo 6).

Face à participação de 34,98% detida, existem relações especiais, nos termos definidos pela alínea a) do n.º 4 do art.º 63.º (anterior 58.º) do CIRC entre a Sociedade A....., SA e a B....., SA, estabelecendo o n.º 1 do mesmo artigo que nestas situações as condições praticadas nas operações entre estas sociedades devem ser equiparadas às que se praticam no mercado entre entidades independentes.

Uma das características das prestações suplementares, reguladas nos artigos 210.º a 213.º do CSC (Código das Sociedades Comerciais), é o facto de não vencerem juros (n.º 5 do art. 210.º do CSC), pelo que a realização de prestações suplementares foi efectuada a título gratuito, não se traduzindo a sua atribuição na obtenção de ganhos para a Sociedade A....., SA.

Tendo em conta os financiamentos bancários expressos na tabela 11, chama-se a atenção para as contas 251113011, 251113101 e 251113141 (a sombreado). As três contas referidas não registaram quaisquer movimentos no quadriénio em causa e o seu saldo acumulado totaliza € 1.796.874,54, ou seja, um valor próximo do das prestações suplementares aludidas anteriormente, condições que nos permitem fazer uma análise mais objectiva dos custos que empresa está a suportar pelo facto de ter realizado prestações suplementares, daí terem sido seleccionadas estas contas para análise dos juros de financiamento.

No exercício de 2009 os empréstimos reflectidos nas referidas

contas geraram custos financeiros (juros), que influenciaram negativamente a determinação do resultado líquido, no montante de € 100.596,48, conforme apresentado na tabela 13, elaborada a partir das linhas de movimentos contabilísticos extraídas do Ficheiro Normalizado de Exportação de Dados SAF-T(PT), relativo ao exercício de 2009, e da verificação dos respectivos documentos. (...)

Tal como já foi referido anteriormente, o n.º 1 do art. 17.º do CIRC estabelece que uma das componentes do lucro tributável é o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade, o qual resulta de uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (custos ou perdas).

No que respeita aos elementos negativos, estabelece o art. 23.º do CIRC um critério geral definidor para que os mesmos sejam fiscalmente dedutíveis, nos termos do qual só são relevantes para efeitos de determinação do resultado tributável os custos ou perdas que cumpram, cumulativamente, as seguintes condições:

Estejam devidamente documentados;

Sejam indispensáveis à realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Face à análise anteriormente apresentada, não está em causa a existência real e efetiva dos juros expressos na Tabela 12, o seu correto suporte documental nem o facto de terem sido suportados pela Sociedade A....., SA mas sim se se verifica em relação a eles o requisito da indispensabilidade, condição necessária para a sua aceitação como custos dedutíveis em sede de IRC, na medida em que é fundamental averiguar da verdadeira necessidade da existência dos empréstimos para a actividade da empresa, pois a relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado, sendo que a falta dessas características põe em causa a sua conexão com a actividade operacional e, conseqüentemente, a sua dedutibilidade como componente negativa do resultado tributável, nos termos do n.º 1 do art. 18.º do CIRC e do n.º 1 do art. 23.º do mesmo código.

Conforme já descrito, as prestações suplementares foram realizadas em 2009/08/04, ou seja, no exercício de 2009 a Sociedade A....., SA cedeu € 1.750.000,00 à B....., SA durante 150 dias, aos quais correspondem € 40.262,57 de juros, (...).

Conjugando as situações descritas, comprova-se que se o sujeito passivo não tivesse procedido à realização de prestações suplementares não teria necessidade de suportar o montante de € 40.262,57 de custos no exercício de 2009.

Considerando tudo o que ficou dito e sobretudo que o CAE principal pelo qual se encontra inscrita a sociedade,

corresponde à construção de edifícios (CAE 41200), e não a gestão de participações sociais ou concessão de crédito os custos aludidos não se inserem no âmbito da actividade da empresa, no seu escopo social e em ordem, directa ou indirectamente, à obtenção de lucros.

Ora estabelecendo o art.º 23.º do CIRC um requisito de indispensabilidade para a consideração fiscal dos custos, requisito este que se não se encontra clarificado na lei, pelo que se recorre habitualmente, quanto a esta matéria, à doutrina e jurisprudência existentes, das quais decorre unânime que a indispensabilidade de um custo depende da sua conexão com a atividade desenvolvida pela empresa e a sua necessidade para a efectivação da mesma. In casu, não se verifica uma relação de causalidade económica entre os custos incorridos e a obtenção dos resultados pelo que o requisito da indispensabilidade consagrado no art. 23.º do CIRC não se mostra cumprido. No fundo, pode-se afirmar que, se a sociedade, em lugar de emprestar € 1.750.000,00 à sua participada tivesse pago os referidos empréstimos não incorreria nos custos financeiros em causa.

III.1.4.2 Exercício de 2010

Tal como já foi referido, em 2010/01/01 entrou em vigor o SNC. A norma dos inventários (NCRF 18) prevê no § 17 que, de acordo com as condições estabelecidas na norma dos custos de empréstimos obtidos (NCRF 10), tais custos poderão ser incluídos no custo dos inventários. Assim, é permitida a capitalização dos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à produção ou construção de inventários que exijam um período substancial de tempo para os pôr numa condição vendável (§ 6 da NCRF 10).

O CIRC acolheu o novo tratamento contabilístico ao estabelecer no seu n.º 2 do seu art. 26.º que:

"No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável."

Embora o sujeito passivo não contrate empréstimos específicos para determinado activo, entende que todos os empréstimos se destinam a financiar os imóveis em construção para venda, pelo que, no exercício de 2010, imputou aos custos indirectos dos produtos e trabalhos em curso neste ano, através do centro de custos "9009969 - Gastos e perdas de financiamento", os gastos com empréstimos obtidos, os quais são afectos às obras na proporção dos seus custos directos.

Os juros de financiamentos obtidos totalizaram em 2010 o montante de € 214.397.75 (saldo da conta 6911), dos quais €

100.211,95 correspondem a financiamentos equivalentes a € 1.750.000,00, conforme apurado na tabela 15, elaborada a partir das linhas de movimentos contabilísticos extraídas do Ficheiro Normalizado de Exportação de Dados - SAF-T(PT), relativo ao exercício de 2010, e da verificação dos respectivos documentos.

Atendendo às condições do art. 23.º do CIRC, amplamente analisadas supra, estes custos não são indispensáveis à actividade, pelo que não concorrem para a formação do resultado tributável. (...)

Atendendo a que tais custos foram integrados nas existências finais de produtos e trabalhos em curso e conseqüentemente na variação da produção, apenas têm implicações na determinação dos resultados dos exercícios em que os prédios a que foram imputados sejam vendidos.

No que respeita ao exercício de 2010, tendo por base o apuramento do custo das obras efetuado pelo sujeito passivo, conforme mapa em anexo 7, os juros dos financiamentos suportados neste exercício foram imputados às obras conforme expresso na tabela 16, evidenciando a coluna 4 os encargos não indispensáveis à actividade por respeitarem aos juros correspondentes a financiamentos bancários no montante de € 1.750.000,00.

(...)

No que respeita às vendas do exercício de 2010 salienta-se que foram vendidas fracções das obras 27 (artigos 2964 e 2965) e 45 (artigo 6790-B e artigo 6791-E), pelo que importa determinar o montante de encargos não indispensáveis à actividade que afectou o resultado deste exercício.

Tendo em conta o montante dos juros não indispensáveis à actividade imputado a cada obra (coluna 4 da tabela 16) e o apuramento do custo das fracções/lotes efectuado pelo sujeito passivo em 2010/12/31, foi repartido o valor dos gastos não aceites pelas respectivas fracções, na proporção do valor que cada uma tem face ao total do valor da obra (tabelas 17 e 18).

No que respeita à obra 27, atente-se à tabela 17, que nos permite concluir que foram imputados encargos não indispensáveis à actividade aos lotes AU e AV no montante global de € 205,08, os quais influenciaram negativamente a determinação do resultado de 2010 por via da diminuição da variação da produção, pelo que deveriam ter sido acrescidos para efeitos de determinação do resultado tributável. (...)

No que respeita à obra 45, a tabela 18 permite-nos concluir que foram imputados encargos não indispensáveis às fracções vendidas em 2010 montante global de € 2.159,21, os quais influenciaram negativamente a determinação do resultado de 2010 por via da diminuição da variação da produção, pelo que deveriam ter sido acrescidos para efeitos de determinação do

resultado tributável. (...)

Tendo em conta todos os factos apresentados relativamente ao exercício de 2009, comprova-se que se o sujeito passivo não tivesse procedido à realização de prestações suplementares não teria necessidade de suportar o montante de € 100.211,95 de gastos no exercício de 2010 pelo que se conclui que estes não têm um nexo de causalidade com o objeto social da empresa, não se verificando quanto a eles o requisito da indispensabilidade consagrado no art. 23.º do CIRC. Atendendo a que destes gastos influenciaram negativamente o resultado deste exercício € 2.364,29, deveriam os mesmos ter sido acrescidos para efeitos de determinação do lucro tributável.

III.1.5. Custos com operações de cobertura - Contrato de permuta de taxa de juro

No exercício de 2009 foram registados a débito da conta "6888 - Custos e perdas financeiras - outros não especificados" custos no montante de € 162.455,84 decorrentes de um contrato de permuta de taxa de juro celebrado entre a Sociedade A....., SA e o Banco Santander Totta.

Para além do princípio geral da dedutibilidade dos custos consagrado no n.º 1 do art. 23.º do CIRC, já amplamente exposto no ponto anterior, há que ter em conta, no que a esta matéria diz respeito, à norma específica do art. 78.º do CIRC, em vigor à data dos factos, que nos permite concluir que o legislador definiu exaustivamente o que são operações de cobertura para fins fiscais e elencou as que não são fiscalmente aceites como tal. Para este efeito estabelece aquela disposição legal, para as operações não efectuadas em bolsa, como é o caso da realizada pelo sujeito passivo, que (...)

Conforme se constata o legislador condicionou a aceitação como custo fiscal à identificação das operações simétricas em modelo apropriado, que deverá integrar o processo de documentação fiscal, definindo o n.º 10 do art. 78.º o que se entende por operações simétricas.

Atendendo a que o dossier fiscal que nos foi facultado para análise não continha qualquer informação relativa à operação em causa, notificou-se o sujeito passivo, em 2012/09/28 para suprir a falta de informação requerida pelo n.º 9 do art. 78.º anteriormente enunciado.

Na medida em que não foi provado que os referidos custos respeitam a operações simétricas, definidas como tal no CIRC, os mesmos não são aceites para efeitos de determinação do resultado tributável. Neste sentido, o sujeito deveria ter acrescido ao quadro 07 da declaração Modelo 22 do exercício de 2009 o montante de € 162.455,84.

(...)

IX - DIREITO DE AUDIÇÃO

O sujeito passivo foi notificado pessoalmente em 23 de Outubro

de 2012, na pessoa do seu técnico oficial de contas, para exercer o direito de audição no prazo de 15 dias, nos termos do artigo 60º da LGT e artigo 60º do RCPIT. No prazo estipulado não exerceu esse direito, pelo que se tornam definitivas as correcções apuradas.

Assim, para efeitos de liquidação adicional de IRC, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, procedemos à elaboração dos respectivos documentos de correcção. (...)." - (cfr. fls. 6 a 34 do processo administrativo apenso).

N. Em 19-11-2012 os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Leiria notificaram a Impugnante do teor do relatório de inspeção descrito na alínea que antecede. - (cfr. fls. 52 e 533 do processo administrativo apenso).

O. Em 21-11-2012 a AT emitiu em nome da Impugnante a liquidação de IRC n.º 20128310051290 relativa ao exercício de 2009 e dos respetivos juros compensatórios, com o valor a pagar de € 2.093,33. - (cfr. docs. de fls. 46 a 48 dos autos).

P. Na mesma data a AT emitiu em nome da Impugnante a liquidação de IRC n.º 20128610051258 relativa ao exercício de 2008 e dos respetivos juros compensatórios, com o valor a pagar de € 2.162.257,40. - (cfr. docs. de fls. 49 a 51 dos autos).

Q. Com a mesma data a AT emitiu em nome da Impugnante a liquidação de IRC n.º 20128310051299 relativa ao exercício de 2010 e dos respetivos juros compensatórios, com o valor total a pagar de € 18.815,66. - (cfr. docs. de fls. 52 a 54 dos autos).

Encontra-se ainda provado com interesse que:

R. Em 31-08-2005 a impugnante celebrou com o Banco Santander Totta um contrato de permuta de taxa de juro, nos termos e condições que constam a fls. 126 a 152 dos autos.

Questão objecto de recurso:

- 1- Omissão de pronúncia
- 2- Correcção ao valor de transmissão do imóvel
- 3- **Dedutibilidade dos encargos financeiros suportados pela impugnante com a realização de prestações complementares a empresa participada.**

- 1- Omissão de pronúncia

Vem imputada à sentença recorrida o vício de nulidade por omissão de pronúncia com o entendimento que não apreciou ela a questão suscitada pela impugnante de que a Administração Tributária, erradamente, avaliou apenas o terreno para construção tendo em conta as benfeitorias nele existentes, fazendo crer à impugnante que tal avaliação se reportava ao terreno com as benfeitorias nele existentes à data da avaliação.

O tribunal tem o dever de tomar conhecimento de todas as questões que lhe sejam colocadas pelas partes, tal como estabelece o art.º 608.º do Código de Processo Civil, incorrendo em nulidade, por omissão de pronúncia, não cumprindo tal dever – art.º 615º, n.º 1, d) do Código de Processo Civil, ambos aqui aplicáveis por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Sobre a referida questão, o tribunal recorrido disse que:

«Correção ao valor de transmissão de imóvel (exercício de 2009).

No entender da Impugnante os SIT incorrem em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, porquanto partem do pressuposto errado de que o que foi objeto de alienação foi um terreno para construção quando o que é objeto de promessa e posterior venda é um terreno e a estrutura do edifício para habitação e escritórios no mesmo construído.

Invoca que a AT ao efetuar a avaliação fixa o VPT do terreno em € 9.027.990,00, sem qualquer fundamentação e já contemplando este a edificação.

Conforme resulta do contrato de compra e venda junto aos autos a alienação foi realizada por € 10.000. 000, 00, em valor superior ao VPT de € 9.027.990,00, pelo que deve ser anulada a correção no montante de € 7.027.990,00, por inexistência do facto tributário.

Ora, de acordo com a matéria de facto provada, em 03-08-2009

a Impugnante vendeu à sociedade B....., S.A., pelo preço de dez milhões de euros, o prédio urbano, composto por lote de terreno para construção urbana, sito no lote ... na Rua, na freguesia de Coimbra (.....), concelho de Coimbra, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo 3173, respeitando o preço de € 2.000.000,00 ao terreno e o de € 8.000.000,00 às benfeitorias realizadas, ou seja, um edifício em construção.

Tratando-se da primeira transmissão daquele prédio na vigência do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), impõe o art.º 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12-11 (Reforma do Património) que o mesmo seja avaliado de acordo com as regras estabelecidas naquele código, o que veio a ocorrer em consequência da entrega da respetiva declaração modelo 1 do IMI, tendo-lhe sido atribuído, em 03-08-2009, um valor patrimonial tributário de € 5.218.840,00, considerando que o prédio estava afeto à habitação, comércio e serviços.

Pelo Alvará de Loteamento n.º 615, de 27-02-2009, emitido pela Câmara Municipal de Coimbra, o destino da construção foi alterado, passando na sua totalidade a destinar-se a hotelaria e similares.

Por consequência, a Impugnante, em 23-06-2010 entregou declaração Modelo 1 de IMI de alteração, tendo sido atribuído ao terreno um VPT de € 9.027.990,00, avaliação esta que se tornou definitiva.

Portanto, nesta sede impugnatória de correções à matéria coletável efetuadas em procedimento inspetivo, não pode a impugnante vir invocar quaisquer irregularidades ou ilegalidades respeitantes ao procedimento de avaliação do imóvel, com o qual se conformou após ter sido notificada do respetivo teor, dado que não reagiu graciosamente ou judicialmente contra o mesmo.

Dispõe o art.º 58.º-A do Código do IRC, em vigor à data, (atual artigo 42º), sob a epígrafe “Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis” que “1 – Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

2 – Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao

valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

3 – Para aplicação do disposto no número anterior:

A) O sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do exercício a que é imputável o proveito obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato; (...)

4 – Se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do exercício a que respeita a transmissão, os sujeitos passivos devem entregar a declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos. (...).”

Com a publicação desta disposição legal, pretendeu o legislador estabelecer obrigações contabilísticas e declarativas em sede de IRC atinentes ao valor a considerar na transmissão de imóveis, determinando que os sujeitos passivos deste imposto, alienantes ou adquirentes, devem declarar para efeitos de determinação do lucro tributável o valor patrimonial tributário, caso o valor da transação tenha sido inferior. Assim, deverão ser adotados nas transmissões onerosas de bens imóveis, os valores normais de mercado, que não poderão ser inferiores ao VPT definitivo, apurado nos termos dos artigos 37.º e seguintes do CIMI.

Caso o sujeito passivo proceda à autoliquidação com base num valor inferior ao VPT definitivo, deverá entregar uma declaração de substituição, nos termos do n.º 3 do art.º 58.º-A, do Código do IRC, efetuando uma correção, no quadro 07 da Modelo 22, pelo montante correspondente à diferença entre o VPT e o valor do contrato.

Mesmo que o VPT definitivo não esteja determinado até ao final do prazo estabelecido para entrega da Modelo 22 relativa ao exercício da realização do proveito decorrente da transação, deve ser apresentada declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos, nos termos do n.º 4 do art.º 58.º-A, do Código do IRC.

O que quer dizer que o critério acolhido pelo legislador como valor a adotar na determinação do lucro tributável é o valor normal de mercado em detrimento do valor efetivo da transação, e pela prevalência do VPT quando este é superior

aos montantes declarados.

Sem prejuízo da possibilidade do sujeito passivo socorrer-se do procedimento previsto no art.º 129.º do Código do IRC (atual artigo 139º), para provar que o preço efetivamente praticado na transmissão foi inferior ao VPT, afastando assim a aplicação do disposto no referido art.º 58.º- A.

No caso em apreço, como já mencionado, a Impugnante alienou, em agosto de 2009, o prédio urbano, composto por lote de terreno para construção urbana, sito no lote ... na Rua, freguesia de Coimbra (.....), concelho de Coimbra pelo preço de dez milhões de euros, correspondendo o valor € 2.000.000,00 ao terreno, e os restantes € 8.000.000,00 às benfeitorias realizadas no mesmo.

Assim, sendo o valor do terreno para construção de € 2.000.000,00 e o VPT definitivo de € 9.027.990,00, a diferença no valor de € 7.027.990,00 deveria ter sido declarada na modelo 22 de substituição relativa ao exercício de 2009, a entregar em janeiro de 2011, de acordo com o estipulado no art.º 58.º-A do Código do IRC, cuja aplicabilidade não foi afastada pelo procedimento previsto no art.º 129.º do CIRC.

Portanto, estando aqui em causa apenas a questão de saber qual o valor a atender para efeitos de determinação do lucro tributável no exercício em que o imóvel foi alienado e não as relativas à fixação do VPT, os vícios invocados pela Impugnante relativos à avaliação do imóvel revelam-se inconsequentes.

Com efeito, nos termos do art.º 76.º do Código do IMI pode o sujeito passivo, caso não concorde com o resultado da avaliação direta dos prédios, promover a segunda avaliação, sendo o ato de fixação do VPT suscetível de impugnação nos termos dos artigos 77.º do Código do IMI e 134.º do CPPT, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Conforme refere Jorge Lopes de Sousa a este respeito “Estes actos, assim, quando inseridos num procedimento de liquidação de um tributo são actos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa. Tratando-se de actos destacáveis e inexistindo tal restrição relativa às ilegalidades que podem ser objecto de impugnação contenciosa, os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado com base naquele, já que a atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente, autonomizar, os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa. Sendo assim, não haverá possibilidade de

apreciação da correcção do mesmo acto em impugnação do acto de liquidação, tendo aí de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação”.

Assim, como já se disse, tendo a Impugnante optado por não contestar o resultado da avaliação do imóvel, o mesmo consolidou-se na ordem jurídica tornando-se definitivo, não podendo por isso ser aqui sindicado.

Conforme refere o Digno Magistrado do Ministério Público no seu parecer “Estando em causa o valor do direito real inerente ao imóvel transmitido é evidente que se verificou aquela diferença, a qual só poderia vir a não ser considerada, para efeitos de tributação do lucro tributável, se a impugnante tivesse demonstrado que o preço declarado no contrato tivesse sido inferior àquele da avaliação, como prescrevem os art. s 58º, nº s 1 e 2 e 129º, nºs 1 e 2 do CIRC, o que não fez.

Sufragando o entendimento da AT expressado nas várias peças procedimentais e processuais, não lançando mão, a impugnante, nem do mecanismo legal previsto nesse art. 129º nem da 2ª avaliação do imóvel, nos termos do art. 76º do CIMI, o VPT tornou-se definitivo.

Pretende, a impugnante, valer-se do valor de € 10 000 000,00, integrando as benfeitorias, mas sem razão, porquanto o valor de € 9 027 990,00 corresponde apenas ao valor do terreno (cfr. fls. 80 do PI), enquanto o VPT do prédio construído ascendeu a € 28 876 580,00 (fls. 41 do PI).”.

No caso vertente, tendo o terreno para construção sido vendido pelo preço de € 2.000.000,00, e sendo o seu VPT definitivo de € 9.027.990,00, de acordo com o estabelecido no citado art.º 58.º-A do Código do IRC, a Impugnante deveria ter entregue uma declaração Modelo 22 de substituição relativa ao exercício de 2009, durante o mês de janeiro de 2011, inscrevendo o montante resultante da diferença de valores, ou seja, de € 7.027.990,00, conforme apurado pelos SIT.

Por conseguinte, sem necessidade de mais considerações, tendo os serviços inspetivos corrigido a matéria coletável da Impugnante em conformidade, a sua atuação não nos merece censura.

Improcede, por isso, nesta parte, a presente impugnação.»

Assim, verifica-se, sobretudo pelas partes a negrito, que o tribunal recorrido considerou as questões suscitadas pela impugnante, mas, considerou que na falta de requerimento de segunda avaliação ou de recurso ao

mecanismo constante do art.º 129 do CIRC, o VTP tornou-se definitivo e, por isso nada poderia mais ser determinado quanto aos critérios empregues para sua determinação. Não estamos, pois, em presença de qualquer omissão de pronúncia que gere nulidade da sentença. Pronúncia houve, ainda que indirecta, apontando a razão pela qual não podia tomar conhecimento da questão suscitada.

2- Correcção ao valor de transmissão do imóvel

Na leitura do recurso apresentado admite-se, numa impressão de primeira aparência, que a impugnante e, aqui recorrente, possa ter sido induzida em erro pela Administração Tributária ao ter sido notificada do resultado da avaliação de um imóvel que a Administração Tributária considerava ser do terreno para construção e a impugnante, por verificar que tinha tido em conta os coeficientes próprios dos imóveis construídos tomou, como sendo o resultado da avaliação do terreno e das benfeitorias nele edificadas. Porém, analisada a matéria de facto verifica-se não ser legítima tal confusão. Com efeito, está em causa um imóvel - um terreno em Coimbra, com a área de 5.801,51m², sito na Rua, lote, em, inscrito na matriz predial sob o artigo U-3173 e no qual está construída a estrutura de um edifício para habitação e escritórios – que a recorrente prometeu vender à sociedade B....., S.A.. Em 03-08-2009, no cartório notarial de, em Lisboa, foi celebrada escritura de compra e venda na qual a Impugnante vendeu

a B....., S.A., pelo preço de € 10.000.000,00, o lote de terreno para construção urbana, sito no lote ... da Rua, na freguesia de, concelho de Coimbra, no qual se encontra em construção o Hotel, correspondendo oito milhões do preço às benfeitorias realizadas.

A referida transacção do prédio foi a primeira que ocorreu após a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), e a impugnante procedeu à entrega da Modelo 1 do IMI em 2009/07/28, a solicitar a avaliação do prédio, ao qual foi atribuído, em **2009/09/05**, um valor patrimonial tributário (VPT) de € 5.218.840,00. Este valor foi determinado como se o prédio estivesse afecto à habitação, contudo tal não correspondia à realidade pois através do Alvará de Loteamento n.º 615, de 2009/02/27 o destino da construção foi alterado, passando na sua totalidade a destinar-se a hotelaria e similares, em lugar de habitação, comércio e serviços.

Em 23-06-2010 foi entregue à AT a declaração Modelo 1 de IMI respeitante ao artigo urbano 3173 da freguesia de Coimbra (.....), para efeitos de mudança de afetação de prédio na sequência da qual foi atribuído ao **terreno** um VPT de € 9.027.990,00, o qual foi notificado à sociedade através do ofício n.º 6887311 de **2010/07/27**.

Em 2010/07/21 foi efectuada a avaliação das **benfeitorias** com base no VPT estimado para o prédio concluído ponderado pela percentagem de obra já realizada, tendo sido apurado um valor € 6.867.650,00, conforme relatório de

avaliação em anexo 3. A avaliação foi notificada à sociedade através do ofício n.º 2745 de **2010/08/10**.

Assim se ao receber a notificação da avaliação em 27/07/2010 é defensável que a impugnante/recorrente pudesse admitir que se tratava da avaliação do terreno acrescida da avaliação das benfeitorias, já em 10/08/2010, 14 dias depois, quando foi notificada do resultado da avaliação das benfeitorias, não poderia manter-se no equívoco, e estava na posse de todos os elementos para requerer uma segunda avaliação, caso discordasse dos valores obtidos, dado que estava em curso o prazo para requerer a segunda avaliação relativamente à avaliação do terreno (a 1.ª que lhe fora notificada).

A recorrente não requereu segunda avaliação nem relativamente ao terreno, nem relativamente às benfeitorias. Porventura lamentará agora a sua inércia, tanto mais que, entretanto, a jurisprudência veio a considerar que há coeficientes que não podem ser tidos em conta na avaliação dos terrenos para construção, que foram utilizados na avaliação daquele terreno, como, à data era regra em todas as avaliações do mesmo tipo. Porventura considerará agora que, não fora a utilização de tais coeficientes, que poderia ter contestado, o VTP atribuível ao terreno seria diverso e mais favorável aos seus interesses financeiros, nomeadamente de alteração do valor de transmissão do imóvel relevante para efeitos fiscais, mas, neste momento, e, na data em que deduziu oposição já não havia qualquer

possibilidade de contestar judicialmente os VTP fixados, como concluiu, acertadamente a sentença recorrida.

Tratava-se de facto de uma questão que antecedia todas as outras que suscitou na impugnação, mas que não pode, pelas razões indicadas ser conhecida.

Em conclusão, a este propósito, também a sentença recorrida não enferma de erro de julgamento, pelo que improcede, totalmente o recurso apresentado pela impugnante/recorrente.

3- Dedutibilidade dos encargos financeiros que suportou com a realização de prestações suplementares a empresa participada.

Passando a analisar o recurso interposto pela Fazenda Pública circunscrito à questão da dedutibilidade dos encargos financeiros suportados pela impugnante com o financiamento de prestações suplementares que efectuou a empresa participada tomaremos como ponto de partida o objecto social da impugnante por ele balizar os custos dedutíveis em sede de IRC.

Em causa estão os custos financeiros pela impugnante suportados no exercício de 2009, no montante de 1750000,00€ que disponibilizou a título de prestações suplementares à sua participada. Como se analisa na sentença recorrida, «*defende a Impugnante que pese embora a atividade de financiamento não constitua seu objeto social, a verdade é que para obter proveitos obrigou-se a realizar as prestações suplementares, referidas na*

cláusula 1.^a, ponto 4 do acordo parassocial junto aos autos, à sociedade B....., S.A, sendo que o negócio de compra e venda do imóvel só se realizou porque tinha como condição a realização de prestações suplementares, o que constitui uma prática regular no mercado imobiliário.

Por isso a AT não podia fazer o juízo de valor que fez, ao afirmar que não teria incorrido nos custos financeiros em questão se não tivesse disponibilizado o montante de € 1.750.000,00 à sua participada, o que implica estar a imiscuir-se na gestão privada da empresa, o que lhe é vedado.»

Consta da alínea a) da matéria de facto provada que:

«A Impugnante dedica-se à atividade principal de construção de edifícios (CAE 41200) e à atividade secundária de compra e venda de bens imobiliários (CAE 68100). - (facto alegado no art.º 3.º da p. i. e confirmado no relatório de inspeção tributária (RIT) a fls. 11 do processo administrativo apenso).»

A sentença recorrida, a este propósito referiu o seguinte:

«Dito de outra forma, o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa e foram incorridos não para a prossecução dos seus fins, mas para outros interesses alheios.

Como se referiu, o juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos é exclusivo do empresário. Se ele decide fazer despesas tendo em vista a obtenção de lucros, mas é mal sucedido e essas despesas se revelam, afinal, improfícuas, não deixam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilize como custo e se mostre estranho ao fim da empresa não é custo fiscal, porque não é indispensável.

Assim, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a AT só pode excluir gastos não diretamente afastados pela lei fundada numa forte motivação que convença

de que tais gastos foram incorridos para além do objetivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, o que não sucedeu no caso vertente.

Neste contexto, apenas não será de aceitar como custos fiscais relevantes e, por isso, dedutíveis, aqueles que, independentemente de corresponderem a uma correta ou incorreta atuação de gestão, não forem, objetivamente, adequados ao desenvolvimento da atividade da empresa, cabendo ao sujeito passivo o ónus de alegação dos factos justificativos da necessidade do custo.

Ora, conforme vem alegado e resulta do probatório, a Impugnante celebrou um acordo parassocial no qual se vinculou, além do mais, a conceder uma prestação suplementar de € 1.750.000,00 a favor da sociedade B....., S.A., a qual, de acordo com a prova testemunhal produzida constituía condição essencial para a realização do negócio da venda do prédio urbano edificado.

Por conseguinte, concluir como faz a AT que a realização de prestações suplementares no valor de € 1.750.000,00 em vez de proceder ao pagamento do saldo acumulado dos empréstimos bancários no valor de € 1.796.874,54, conforme tabela 14 do RIT, constitui um ato gerador de encargos financeiros que não estão relacionados com a atividade produtiva da Impugnante, não se mostrando suscetíveis de gerar proveitos e indispensáveis à manutenção da sua fonte produtora, constitui uma ingerência intolerável na atividade empresarial desta.

Destarte, sendo uma opção de gestão perfeitamente justificada e dada a sua potencialidade objetiva de gerar proveitos, à luz dos critérios acima descritos, não se pode afastar a indispensabilidade dos custos inerentes no valor de € 100.596,48, à luz do disposto no art.º 23.º do Código do IRC. Procede, assim, nesta parte a presente impugnação.»

A impugnante não prossegue o fim social de detenção e gestão de participações sociais. Assim, as operações de financiamento seja das empresas suas participadas seja de qualquer outra empresa são assuntos que dizem respeito a essas sociedades participadas e empresas, não integrando o fim social da impugnante. O seu objecto social abrange actividades imobiliárias e, não a detenção e gestão de participações sociais.

A legislação comercial, art.º 210.º do CSC, permite que os sócios realizem prestações suplementares, desde que tal esteja previsto no contrato de sociedade, mediante deliberação para esse efeito da assembleia geral, podendo admitir-se que igual faculdade se encontra prevista no art.º 287.º do CSC para as sociedades anónimas, ao referir-se a prestações acessórias.

O legislador fiscal, contempla, sem distinção entre sociedades por quotas e sociedades anónimas, a realização de prestações suplementares, cujo regime de tributação consta do art.º 45.º do CIRC, na redacção em vigor à data da tributação. Ali, optou por considerar como categorias diversas, as prestações suplementares, e, as “partes de capital” (ações e quotas), isto é, separou as partes de capital, de outras componentes de capital próprio, como as prestações suplementares.

As prestações suplementares como define Luís Brito Correia, in *Direito Comercial*, 2.º vol., 1989, p. 297 “*são entradas em dinheiro que podem ser realizadas pelos sócios de sociedade por quotas para reforço do património desta, para além do capital social, não vencendo juros e podendo ser-lhes restituídas, as quais não se incluem no capital social da sociedade*”.

A validade da deliberação dos sócios que imponha a realização de prestações suplementares depende dos seguintes requisitos:

1- Que o objecto da prestação seja dinheiro,

2- Que se encontre previsto no pacto social:

a. o montante global das prestações suplementares,

b. os sócios que ficam obrigados a efetuar tais prestações,

c. o critério de repartição das prestações suplementares entre os sócios a elas obrigados.

Tais prestações, por força do disposto no art.º 213.º do CSC, podem ser restituídas aos sócios desde que a situação líquida não fique inferior à soma do capital e da reserva legal, o sócio já tenha liberado a sua quota, e não tenha sido declarada a insolvência da sociedade. Este regime assegura os interesses dos credores por a restituição do seu valor não ocorrer se ou enquanto não permanecer ou não estiver reconstituído o capital social e, os interesses dos sócios que as realizam de as poderem vir a reaver. Enquanto que a realização do capital social é obrigatória, as prestações suplementares têm carácter facultativo e dependem de expressa deliberação dos sócios, sendo também nesta medida clara a diferenciação entre as prestações suplementares e a obrigação de entradas para o capital social, como decorre, entre outros dos artigos 25.º a 30.º, 176.º n.º 1, al. a), 178.º e 179.º; 202.º a 208.º, 277.º e 285.º e 286.º do CSC. Assim, constituindo quer o capital social quer as prestações suplementares contribuições dos sócios para o reforço do património da sociedade, estamos face a obrigações intrinsecamente distintas. Tal conclusão sai ainda reforçada pela análise do

direito contabilístico que com ela absolutamente se conforma, pese embora não ser este o ramo adequado à análise de institutos jurídicos. O direito contabilístico não tem como função a definição de conceitos ou institutos jurídicos, por o seu escopo ser servir de instrumento para proporcionar aos utilizadores económicos informação sobre a posição e desempenho financeiro das entidades ou empresas, que estes tomarão em linha de conta na tomada de decisões económicas ou de gestão. As demonstrações financeiras da realidade patrimonial de uma determinada entidade são elaboradas tendo como objetivo permitir a um qualquer utilizador conhecer a respetiva posição e desempenho financeiros da empresa, com uma imagem verdadeira e apropriada da respectiva realidade patrimonial. No Sistema de Normalização Contabilística, é clara, a autonomização dos conceitos de partes de capital – reportado ao capital social - e capital próprio, como decorre, entre outros, dos arts. 6º-3/a) e b) e 4; 7º-3/a) e b) e 8º-3/b) 11º 1/c) e 2.

O regime aplicável do ponto de vista do direito comercial nenhuma influência reveste para definirmos se podem tais prestações de capital apresentarem-se como custos dedutíveis ao lucro tributável em sede de Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas.

A questão que aqui cumpre dirimir é saber se uma sociedade ao obter fundos (e pagar juros) para os entregar a uma sociedade participada sem qualquer remuneração causal e direta está ainda a exercer adequadamente a sua

atividade com um ânimo lucrativo.

O Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que, quando está em causa uma SGPS, serão aceites como custo fiscal os encargos financeiros referentes a crédito obtido para, com ele, a SGPS realizar empréstimos gratuitos às participadas.

O objecto social de gestão de participações sociais significa que uma empresa adquire ou aliena participações sociais de uma outra empresa e exerce actividade comercial, utilizando única e exclusivamente o poder de decisão sobre «*a vida da empresa participada*» que o valor das acções de que é titular lhe possam conferir. Isto é, se a empresa participada deve adquirir acções de outra sociedade, se deve contrair empréstimos para realizar tais aquisições, a SGPS tem o poder de concordar, votando favoravelmente tais decisões. Isto insere-se no objecto social de uma SGPS.

A actividade empresarial da impugnante, desenvolve-se através de múltiplas operações decorrentes do uso e gestão dos seus recursos (*que significam o capital e o seu rendimento*). Nos seus recursos inscrevem-se os seus **activos** - *os valores patrimoniais positivos, representativos de créditos, direitos ou bens de que a empresa é titular ou tem direito de vir a ser investido na titularidade* - e os seus **passivos** que correspondem aos valores patrimoniais negativos, representativos de dívidas, obrigações, compromissos ou responsabilidades que, como dois pratos da balança contabilística permitem revelar o

património da empresa. No desenvolvimento da actividade empresarial qualquer acto de gestão desencadeia uma operação que altera os elementos do património da empresa fazendo oscilar a posição relativa dos seus activos em face dos seus passivos.

Sendo certo que a impugnante é um sócio da sociedade participada e a ela pode efectuar prestações suplementares, caso preencha os requisitos legais, o que aqui se não mostra em discussão, na sua esfera jurídica da a decisão de efectuar a prestação suplementar não é exercício da sua actividade empresarial porque ela não tem por objecto, também, a gestão de participações sociais.

O acordo parassocial que celebrou e em cumprimento do qual veio a realizar as prestações suplementares, não altera/amplia o objecto social da impugnante, e, por não obter enquadramento legal neste, não é desenvolvimento da actividade social da impugnante.

Não se trata de aferir da bondade dos actos de gestão realizados pela impugnante, mas de verificar que, sejam quais forem as operações financeiras que realize, fora do seu objecto social, não são um acto de gestão da sua actividade empresarial, pelo que não pode aportar a esta os custos que essa operação financeira produza.

O legislador fiscal não pretende permitir que a Administração Tributária sindique a bondade das decisões empresariais, mas coloca às empresas o limite de que os ganhos as perdas em que incorram apenas serão relevantes para

a determinação do lucro tributável se forem gerados no exercício competente/incompetente da sua actividade empresarial, estritamente balizada pelo fim social inscrito no seu contrato de sociedade.

O reforço do capital da sociedade participada através de prestações suplementares efectuadas pela impugnante não são exercício da actividade empresarial da impugnante, pelo que os custos que incorram com essas ou por causa da realização de tais prestações não são custos dedutíveis em sede de IRC à luz do art.º 23.º do CIRC.

A sentença recorrida fez, pois, uma correcta interpretação do preceito, mas uma incorrecta aplicação ao caso concreto, pelo que enferma de erro de julgamento a determinar a sua revogação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Pública, revogar a decisão recorrida na parte recorrida e, em negar provimento ao recurso interposto pela impugnante, confirmando, nessa parte a sentença recorrida, e, em substituição julgar improcedente a impugnação.

Custas pela recorrente

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º nº 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2018. – Ana Paula Lobo (relatora) – António Pimpão – Ascensão Lopes.

