

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 684/2016-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) - dedutibilidade de custos - Preços de transferência - Pagamento Especial por Conta.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1 A..., LDA., pessoa coletiva número..., com sede na ..., ...-... ..., veio, aos 118.11.2016, requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante RJAT).

1.2. É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou a ora signatária para formar o Tribunal Arbitral Singular, notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 01 de fevereiro de 2017.

1.4 O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato a decisão da reclamação graciosa apresentada pela Requerente com vista:

«a) à aceitação pela AT da dedutibilidade para efeitos do cômputo do lucro tributável em IRC dos gastos suportados no montante de 510.431,00€;

b) à devolução da importância suportada, no valor de 1.836,92€, acrescida de juros indemnizatórios vencidos e vincendos;

c) à devolução da totalidade do Pagamento Especial por Conta no montante de 21.644,42€;»

A Requerente pede ao Tribunal Arbitral a “*declaração da ilegalidade da referida correção, cujo valor ascende a 510.431,00€, bem como (d) a liquidação adicional de IRC*

e juros compensatórios que resultaram dessa correção” e, em consequência, “a restituição da importância de 1.836,92€, acrescida de juros indemnizatórios vencidos e vincendos”, bem como “devolução da totalidade do Pagamento Especial por Conta no montante de 21.644,42€”.

A Requerente insurge-se contra o facto de não lhe ter sido permitido deduzir aqueles PEC’s entregues em 2008, não obstante ter apresentado “matéria coletável nula” nos quatro exercícios seguintes (2009 a 2012), e pugna a favor da dedutibilidade daqueles custos correspondentes a *management fees* pelas razões ao diante sumariadas, esclarecendo ainda que, além da liquidação adicional de IRC aqui resultante, as correções efetuadas pela AT em sede de procedimento inspetivo originaram outras “correções”, que foram “contestadas” no Tribunal Arbitral, no processo 308/2015-T que correu termos neste CAAD, sustentando que a decisão proferida nesse processo lhe foi favorável.

No que respeita aos *management fees*, a Requerente entende que são dedutíveis na medida em que efetuou “*mensalmente um registo contabilístico referente à sua provisão para gastos associados aos serviços prestados pelo Grupo, conforme contrato celebrado entre as partes*” e que “*no final de cada exercício foi enviada uma fatura de acerto*” e que “*procedeu ao lançamento das respetivas rubricas de resultados*”, pelo que conclui que, ao contrário do entendimento da AT, os gastos estão suficientemente comprovados.

A Requerente entende que as regras do ónus da prova a favorecem e que cabia, portanto, à AT demonstrar que os gastos suportados com os *management fees* em causa não eram essenciais à atividade da Requerente.

Depende, de seguida, vasta argumentação no sentido de explicar a essencialidade do custo, a efetiva comprovação da prestação dos serviços, a “*conformidade metodológica*” da sua contabilização e a não aplicabilidade do artigo 63.º e do artigo 45.º do CIRC.

Entende a Requerente, bem assim, que a nota de liquidação, que se impugna no âmbito da presente petição, resulta ainda de um ato resultante das correções aos resultados fiscais dos exercícios de 2005 a 2011, as quais influenciaram o valor do reporte de prejuízos fiscais considerado como dedutível no ano de 2012, uma vez que tais correções foram

contestadas no processo arbitral número 308/2015-T deste CAAD e que desse processo resultou que os fundamentos da ora Requerente mereceram, na sua maioria, provimento, pelo que ilegalmente as consequências dessa decisão não se encontram vertida, como de direito, na nota de liquidação respeitante ao ano de 2012.

Alega, ainda, a “*deficiente, errónea e contraditória*” fundamentação do ato tributário, do que resulta, no seu entender, vício de falta de fundamentação, fundamento autónomo da respetiva anulação, a que acresce, no seu entender, a falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Termina peticionando a “*anulação das correções*”, a “*anulação da liquidação adicional de IRC*” e a “*anulação da liquidação de juros compensatórios*”, a “*restituição da importância de 1.836,92€*”, “*acrescida de juros indemnizatórios vencidos e vincendos*” e a “*restituição da totalidade do pagamento especial por conta, no valor de 21.644,42€*”.

1.5 O Tribunal proferiu despacho, a 2 de fevereiro de 2017, convidando a Requerente vir aos autos prestar os esclarecimentos necessários à determinação do correto valor do pedido e à competência deste Tribunal, corrigir o valor do pedido de pronúncia arbitral, suplementando simultaneamente a taxa de arbitragem e /ou requerendo o que, a esse propósito, tivesse por conveniente.

1.6 A Requerente a veio aos autos, a 13 de fevereiro de 2017, esclarecer que a anulação da liquidação adicional que peticiona “*terá um efeito indireto na reposição dos pagamentos especiais por conta nessa liquidação adicional*”, pelo que é nessa medida que peticiona o seu reembolso, e vem corrigir o valor do pedido para 23.481,34€, tendo mostrado, na mesma data, ter pago o diferencial de taxa de justiça correspondente.

1.7. Na mesma data, o Tribunal proferiu despacho para a Requerida contestasse, querendo, e juntasse aos autos o processo administrativo, bem como para que se pronunciasse sobre os esclarecimentos da Requerente e sobre a alteração do valor do pedido.

1.8 A Requerente veio aos 20 de Março de 2017 juntar o processo administrativo e, aos 21 do mesmo mês, a sua resposta.

Defende-se por exceção e por impugnação.

Por exceção, alega que que alguns dos factos alegados pela Requerente, bem como os efeitos peticionados, com estes relacionados, são estranhos ao âmbito das competências da presente jurisdição arbitral.

Sendo que, ainda que possam configurar-se como conexos com as correcções resultantes da referida acção inspectiva, os concretos valores a pagar pela requerente ou a restituir-lhe em consequência da apreciação da legalidade das liquidações aqui controvertidas não podem ser determinados no âmbito do presente processo, pois que, ainda que as pretensões conexonadas pudesse eventualmente decorrer da execução de julgados que viesse a ser efectuada em caso de a decisão arbitral proferida ser de procedência do pedido - o que se concede a título meramente académico – o conhecimento de tais consequências e quantificações extravasa a competência do presente Tribunal, circunscrita que está às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT

Pelo que conclui pela a incompetência material do Tribunal para a apreciação do pedido identificado supra consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto às pretensões em causa, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT

Por impugnação, alega a Requerida que a decisão proferida no âmbito do proc. 308/2015-T não transitou em julgado e, além disso, não diz respeito ao exercício de 2012, aqui em discussão, não vinculando em nada a actuação da Administração Tributária quanto ao presente processo.

No que respeita ao vício de falta de fundamentação, a Requerida alega que que ao longo do processo administrativo, designadamente na resposta ao exercício do direito de audição prévia pela ora Requerente, estão latentes e explícitas as razões que fundamentam a tomada de posição da AT, razões *“que foram amplamente compreendidas e posteriormente referenciadas e atacadas pela Requerente no seu requerimento de pronúncia arbitral pois,*

de outra forma, não o teria apresentado nos termos em que apresentou, nomeadamente rebatendo o relatório final detalhadamente, fundamento a fundamento, mas que, em qualquer caso, sempre podia a lançar mão do mecanismo previsto no artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e solicitar a respectiva notificação ou emissão da certidão em conformidade”.

Mais, alega, “no caso vertente, a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que a Requerente, por via do presente pedido de pronúncia arbitral, e, bem assim, em momento prévio aquando da apresentação da reclamação graciosa, demonstra, em face dos argumentos explanados ao longo dos seus articulados, ter cabalmente compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida, tentando rebater a sua actuação”.

Assim, continua, “mesmo que o acto sub judice padecesse de deficiências ao nível do discurso fundamentador – o que só por mera hipótese académica se admite – tais deficiências degradar-se-iam em meras irregularidades não essenciais, uma vez que, ainda assim, tais deficiências permitem o cabal esclarecimento do seu destinatário, possibilitando-lhe insurgir-se contra elas, como, aliás, fez a Requerente por via do presente pedido de pronúncia arbitral”.

Já no que respeita às correções controvertidas, a AT, depois de genericamente confirmar o que é afirmado pela Requerente quanto às relações de grupo e ao método de contabilização, alega que, porém, “Da análise formal ao documento de suporte dos referidos gastos, verificamos que a “factura rectificativa”, emitida em Dezembro do ano 2012, refere os serviços prestados como “Importe correspondiente al año 2012 según contrato de prestación de servicios entre las partes”, correspondendo o valor anual da prestação de serviços no montante de € 510.431,00, pelo que o documento emitido, apesar de referenciar o contrato de prestação de serviços celebrado entre a “empresa mãe”, não cumpre com o clausulado do contrato, nomeadamente quanto à discriminação dos serviços prestados bem como quanto à sua quantificação e valoração. “.

Mais defende, invocando várias doutrina e jurisprudência, que o ónus da prova da essencialidade do gasto recai sobre a Requerente, que não a fez.

Mais alega que, não tendo a Requerente comprovado os custos nem “ultrapassado o teste da indispensabilidade”, o que pressupunha, em qualquer caso, a cabal comprovação, a situação não se pode colocar, como aquela pretende, em termos de preços de transferência, que, insiste, constitui um “segundo teste legal” que restringe ainda mais a dedutibilidade.

Termina defendendo que, sem conceder, o pedido de reembolso deve restringir-se à liquidação adicional e não aos PEC's e, bem assim, que não são devidos juros indemnizatórios, por nenhum erro de facto ou de direito poder ser imputado aos serviços.

A Requerente coloca, bem assim, em causa o valor que atribuído pela Requerente ao pedido de pronúncia arbitral na sequência da notificação do Tribunal.

1.9 O Tribunal proferiu, aos 21 de março de 2017, despacho convidando a Requerente a responder à matéria de exceção aduzida pela Requerida e ambas as partes a dizerem o que tiverem por conveniente quanto à necessidade de realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem como à necessidade de produção de alegações.

1.10 A Requerida veio, aos 24 de março de 2017, declarar que entende dispensável a realização de reunião, bem como a produção de alegações, ainda que requerendo lhe seja concedido prazo sucessivo para as apresentar, caso a Requerida seja admitida a apresentá-las.

1.11 A Requerente veio aos 04.04.2017 responder à matéria de excepção, pugnando pela competência deste Tribunal mercê da conexão entre a liquidação em crise e a devolução dos PEC's peticionada que, diz, a própria Requerida reconhece.

Termina defendendo a desnecessidade de realização a reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, mas pedindo marcação de data para a produção de alegações orais.

1.12 O Tribunal, aos 05.04.2017, proferiu despacho dispensando a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, e, indeferindo o pedido da Requerente, dispensando também as alegações e marcando data para a prolação da decisão arbitral.

1.13. As partes não se pronunciaram.

2. SANEAMENTO

2.1. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e legitimidade processual, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, e estão devidamente representadas.

2.2 A Requerida veio, porém, suscitar a incompetência do Tribunal em razão da matéria quanto ao pedido formulado pela requerente de devolução dos PEC's, nos termos *supra* expostos.

A Requerente pugna, em sentido oposto, pela competência do Tribunal para a apreciação desse pedido.

Cumpre decidir.

De acordo com o estabelecido na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da RJAT (na esteira do preceituado no artigo 100.º do CPPT), deve a administração tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*.

Este preceito está em sintonia com o estatuído no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT], que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da decisão”*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deve entender-se que se compreendem

nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se conforma com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, onde se proclama, como primeira directriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.*”

Como ficou consignado, entre outros, no Acórdão Arbitral, de 16 de Outubro de 2013, emitido no processo n.º 28/2013-T, “*O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º1, da LGT, em que se estabelece que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (...)*”.

Por tudo o que vai exposto, se a liquidação adicional controvertida for anulada com fundamento em ilegalidade, terá a Requerente direito à reposição da “(...) *situação que existiria se o acto tributário objecto de decisão arbitral não tivesse sido praticado*” (neste sentido, *cf.* o Acórdão arbitral de 24/11/2014, processo n.º 367/14-T).

Se essa reposição compreende ou não a devolução dos PEC’s pedidos, é matéria que mais à frente se analisará. A questão não se pode, porém, colocar ao nível da competência do Tribunal.

Termos em que improcede a alegada excepção de incompetência material do tribunal.

Aqui chegados:

2.3 Não existem nulidades que invalidem o processo nem foram suscitadas outras questões, prévias ou subsequentes, prejudiciais ou de excepção, que impeçam a apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal *considera provada a seguinte factualidade*:

- a) A ora Requerente foi constituída pelo Grupo B..., em 1999, resultado de uma parceria entre o Grupo B... e o Grupo C..., operando no sector dos tecidos para revestimento de componentes automóveis.
- b) Desde 2007, a totalidade do capital social da A... é detida pelo Grupo B..., S.A., a “empresa-mãe”;
- c) No âmbito da política de diversificação do Grupo, em 2003, a Requerente introduziu uma nova linha de produção de tecido foamizado para tectos de automóveis.
- d) Em 2008, verifica-se a separação da empresa do Grupo C..., tendo a Requerente assumido o negócio de produção de tecidos foamizados para a linha de tectos de automóveis;
- e) A Requerente procede ao registo contabilístico, designadamente em grande parte das rubricas de gastos e proveitos, com base em estimativas mensais suportadas em documentos internos, procedendo a lançamentos de correcção e/ou rectificação aquando da posse do documento de suporte original, que suporta os lançamentos em contas de “terceiros”;

f) Ainda, no final do ano, procede a vários lançamentos rectificativos em contas de terceiros e gastos, em que os respectivos saldos são transferidos de umas contas para outras;

g) Durante o exercício de 2012 foram identificadas relações especiais, nos termos do disposto nas alíneas a) e b), do n.º 4, do artigo 63.º do Código do IRC, entre a CPT e a seguintes entidades:

h)

DESIGNAÇÃO	NIF	DOM · FISC AL
D... SA	...	PT
E... (E...)	...	ES
F... (F...)	...	ES
G... (G...) anterior B... (B...)	...	ES

i) Durante o exercício 2012, a A... adquiriu serviços à G... e à D... no valor total de € 511.359 e € 211.724, respectivamente;

- j) Os serviços adquiridos à G... correspondem a serviços de assistência informática e serviços de apoio ao nível da gestão financeira, administrativa e empresarial.
- k) Conforme descrito no *dossier* de preços de transferência, a metodologia de formação dos preços dos serviços adquiridos à G... consiste no débito anual dos gastos incorridos com a prestação de serviços acrescidos de uma margem de remuneração de 7%. A base de gastos considerada para efeitos de apuramento do débito tem em consideração: Gastos com salários e despesas associadas; Alocação de gastos com *overheads* (despesas gerais); Despesas com deslocação (incluindo ajudas de custo diárias); Gastos incorridos por entidades terceiras, às quais a B... recorre por forma a disponibilizar os serviços acordados; Gastos informáticos; Despesas com relações públicas; e outros gastos, ainda que respeitantes à atividade operacional;
- l) Os termos e condições a praticar nestas operações, encontram-se suportados pelos contratos de prestações de serviços celebrados entre a “empresa-mãe” G... e a Requerente, em 20 de Outubro de 1999, com entrada em vigor naquela data e validade por um ano, tacitamente renovável por períodos anuais; em 01 de agosto de 2009, com produção de efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2009, que altera e qualquer Contrato de Prestação de Serviços e Assistência celebrado anteriormente entre as partes, com produção de efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2009 até 31 de Dezembro de 2009, e renovando tacitamente por períodos consecutivos de 12 meses, e em 01 de Janeiro de 2010, com entrada em vigor naquela data e validade por um ano, tacitamente renovável por igual período e revogando os contratos anteriormente existentes;
- m) Em 01 de Janeiro de 2012, é assinado um aditamento ao contrato anterior, cuja alteração com efeitos na A... consiste: “a partir da data do presente aditamento a

A... passa a ser parte integrante do conjunto de atividades a quem a B... presta apoio nos serviços descritos no Anexo 6 do contrato.”;

- n) No exercício de 2012 a Requerente registou gastos na conta 622501500 – “Comissões Grupo”, cujo montante foi alvo de transferência para a conta 622101500 – “Serviços Grupo B...” no final do ano 2012, cujos extractos de conta foram juntos como anexo 6 do RIT (fls. 403 e ss.), relativos a serviços prestados pela “empresa mãe” no valor global de € 510.431,00;
- o) Os referidos gastos encontram-se suportados em documentos internos, registados a débito da referida rubrica de gastos, com a frequência média de um por mês, no montante de € 50.000,00, em contrapartida do crédito numa conta de terceiros 225601500 – “GRUPO B...”, sob a designação “comissões” ;
- p) Os valores registados mensalmente são considerados previsionais, porquanto são objecto de acerto em final de exercício por meio de “factura rectificativa” emitida pela “empresa mãe” e prestadora dos referidos serviços;
- q) Neste documento são feitas referências a facturas parciais emitidas ao longo do exercício, servindo este documento rectificativo para acerto no montante dos serviços prestados a debitar anualmente;
- r) As referidas facturas parciais emitidas localizam-se nos lançamentos contabilísticos registados em conta de terceiros, neste caso, cada factura emitida dá origem a um lançamento (débito da conta 225601500 – Grupo B..., por contrapartida da conta 221201500 – H...), conforme lançamento apostado nas próprias facturas;

- s) A “factura rectificativa”, emitida em Dezembro do ano 2012, refere os serviços prestados como “*Importe correspondiente al año 2012 según contrato de prestación de servicios entre las partes*”, correspondendo o valor anual da prestação de serviços no montante de € 510.431,00;
- t) No exercício de 2008 a A... procedeu à entrega, nos termos do disposto no Código do IRC, dos Pagamentos Especiais por Conta (“PEC”) devido naquele exercício no montante de EUR 21.664,42;
- u) Não obstante, tendo a ora Requerente apurado matéria coletável nula nos aludidos exercícios, bem como nos quatro exercícios seguintes (i.e., 2009 a 2012), não lhe foi possível proceder à dedução dos referidos montantes a título de PEC à coleta apurada em cada exercício;
- v) Em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do Código do IRC, a Copo Têxtil requereu à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) o reembolso dos aludidos PEC não deduzidos à matéria coletável mediante ação de inspeção a efetuar ao exercício de 2012, tendo em conta que os precedentes já haviam sido sujeitos a procedimento inspetivo;
- w) A ora Requerente foi então objeto de um procedimento inspetivo pela Direção de Finanças de ..., o qual teve o seu início em 26.01.2015 (Ordem de Serviço) e teve o seu epílogo no dia 27.07.2015 (notificação da nota de diligência), com vista a dar cumprimento ao pedido de reembolso do pagamento especial por conta (PEC), efetuado nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, por o mesmo não ter sido deduzido

nos quatro exercícios seguintes, ação que incidiu somente sobre o exercício de 2012;

x) No relatório final da ação inspetiva, a Administração Tributária, considerou que os montantes suportados pela Requerente a título de *management fees* não se encontravam devidamente comprovados no que respeita à sua indispensabilidade (art.º 23.º do CIRC) e que os custos que serviram de base ao seu cálculo não estariam devidamente documentados (art.º 45.º do CIRC), pelo que entendeu como não aceites para efeitos fiscais o valor total dos *management fees* suportados pela ora Requerente, no montante de € 510.431,00 (quinhentos e dez mil quatrocentos e trinta e um cêntimos);

y) Da ação inspetiva resultaram as seguintes correções à matéria colectável:

IRC Modelo 22	2012			
		declarado	correção	corrigido
Quadro 7 - Apuramento do Lucro				
Resultado líquido do exercício	701	713.470,71		713.470,71
Linha e branco (<i>management fees</i>)	752	0,00	510.431,00	510.431,00
Soma (campos 708 a 752)	753	753.525,02		1.263.956,02
Total a deduzir soma (campos 754 a 775)	776	1.116.033,68		1.116.033,68
Prejuízo para efeitos fiscais	777	-362.508,66		
Lucro tributável	778	0,00		147.922,34

z) A Requerente foi, em 08.10.2015, notificada da demonstração de liquidação de IRC, supra identificada, relativamente ao período de tributação de 2012, da qual resultou uma liquidação adicional de € 1.836,92 (mil oitocentos e trinta e seis euros e noventa e dois cêntimos);

aa) Em 05.02.2016, o Requerente apresentou reclamação graciosa por não concordar com as correções que consubstanciam o ato tributário de liquidação adicional, alegando ainda a compatibilidade dos preços praticados com o disposto no art.º 63.º

do CIRC (preços de transferência, bem como a falta de fundamentação e de base probatória das conclusões do relatório final;

bb) A referida reclamação graciosa veio a ser expressamente indeferida, na sua globalidade, em despacho de indeferimento notificado à Requerente em 01.09.2016.

Factos não provados

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos com relevo para a apreciação do mérito da causa, que não se tenham provado.

Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção sobre a matéria de facto fundou-se nas alegações da_Requerente e da Requerida não contraditadas pela parte contrária, sustentadas na prova documental junta pelas cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

4. MATÉRIA DE DIREITO - QUESTÕES DECIDENDAS

São as seguintes as questões controvertidas, submetidas à apreciação do Tribunal:

- A) Valor do processo;
- B) Ilegalidade, e consequente anulação, da liquidação de IRC do exercício de 2012, no valor de 1.836,92€, resultante das correções efectuadas em sede de inspecção tributária decorrentes da não aceitação pela administração tributária da dedutibilidade para efeitos do cômputo do lucro tributável em IRC dos gastos suportados no montante de 510.431,00€;
- C) Ilegalidade, e consequente anulação, da mesma liquidação de IRC, decorrente de falta ou deficiente de fundamentação;
- D) Devolução da Requerente à daquela quantia, de 1.836,92€;
- E) Devolução da totalidade do Pagamento Especial por Conta no montante de 21.644,42€;
- F) Condenação da Requerida a pagar à Requerente juros indemnizatórios em virtude do pagamento indevido das importâncias *supra* referidas;

Cumprе apreciar.

A)

Em primeiro lugar, no que respeita **ao valor do processo**, dispõe o artigo 296.º, nº 1, do CPC que “*a toda causa deve ser atribuído um valor certo, expesso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido*”.

Resulta, portanto, deste normativo que a “utilidade económica” imediata do pedido, expressa em dinheiro, constitui o critério geral para a determinação do valor da causa ¹.

¹ Vide FREITAS, Lebre de, in “Código de Processo Civil anotado, vol. I, pág. 543.

Aliás, as disposições sobre o valor da causa que consagram critérios especiais representam a concretização e adaptação desse critério geral, em função da modalidade do pedido formulado.

Há, porém, que ter em conta que o pedido se funda sempre na causa de pedir, que o explica e o delimita.

Dela não abstrai o critério da utilidade económica imediata do pedido, pelo que este não é considerado abstractamente, mas sim em confronto com a causa de pedir, para apuramento do valor da causa. Tal como o pedido desligado da causa de pedir não basta à determinação do valor da acção, também a causa de pedir, por si, não o determina ².

Por sua vez, preceitua o artigo 297.º, nº 1, - sob a epígrafe “critérios gerais para a fixação do valor” - que “se pela acção se pretende obter qualquer quantia certa em dinheiro, é esse o valor da causa, não sendo atendível impugnação nem acordo em contrário; se pela acção se pretende obter um benefício diverso, o valor da causa é a quantia em dinheiro equivalente a esse benefício”. Tal normativo explicita, assim, o critério geral definido no citado artigo 296.º.

Ora, postas estas considerações e subsumindo-as ao nosso caso em apreço, diremos que, face ao pedido formulado pela Requerente, a utilidade económica do pedido é a correspondente à soma do valor relativo à liquidação cuja ilegalidade invoca, que ascende a 1.836,92€, e do montante dos Pagamentos Especiais por Conta, de 21.644,42€, cujo reembolso entende ser consequência da anulação da liquidação e, como tal, também peticiona.

² *Idem, ibidem.*

Foi, aliás, nessa medida que, na sequência de notificação do Tribunal, veio concretizar o pedido formulado e alterar o valor inicialmente atribuído.

A Requerida põe em causa este valor, por entender não ser este Tribunal competente para apreciar o pedido de reembolso dos PEC's. Sobre isso, já houve supra pronúncia, no sentido de julgar improcedente essa invocada excepção.

Motivos pelos quais se fixa o valor do pedido de pronúncia arbitral em **o valor do processo em €23.481,34€ (vinte e três mil quatrocentos e oitenta e um euros e trinta e quatro cêntimos)**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 296.º do C.P.C.

B)

A Requerente sustenta a ilegalidade com base no facto de não se terem considerado dedutíveis os pagamentos das prestações de serviços intragrupo ("management fees").

Vejamos:

No que respeita aos "management fees" suportados pela Requerente e por ela entendidos como custos indispensáveis à formação do rendimento, a Requerida coloca em causa duas questões essenciais à sua aceitação como custo fiscal. Por um lado, diz, para serem fiscalmente dedutíveis, tais gastos deveriam cumprir o requisito de indispensabilidade. Por

outro, sustenta, uma vez ultrapassado o requisito da indispensabilidade, deveriam estar comprovados com documentos emitidos nos termos legais.

Com efeito, de acordo com o estipulado no artigo 23º do Código do IRC (na versão em vigor à data dos factos), “*consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*”.

Tem sido amplamente debatida, quer pela doutrina, quer na jurisprudência do CAAD e dos Tribunais superiores, a questão da indispensabilidade dos gastos subjacente a esta norma. Tem sido uniformemente entendido ³ que tal questão deve ser vista num quadro de nexos causal entre o gasto incorrido e o fim gestor e económico da empresa que o suporta.

Veja-se a esse propósito o decidido pelo do TCA Sul ⁴, referindo-se a serviços técnicos e de gestão adquiridos por um sujeito passivo a uma empresa relacionada: “*um custo, para ser relevante fiscalmente, tem de ser afecto à exploração, no sentido de que deve existir uma relação causal entre tal custo e os proveitos da empresa. Mas isso não quer dizer, como se salienta no aresto cuja fundamentação vimos seguindo, que essa relação é uma relação de causalidade necessária, uma genuína conditio sine qua non ou de resultados concretos obtidos com o acto, mas antes tendo em conta as normais circunstâncias do mercado, considerando o risco normal da actividade económica, em termos de adequação económica do acto à finalidade da obtenção maximizada de resultados*”.

Acrescenta o aresto que é “*no conceito de indispensabilidade insito no art.º 23.º do CIRC que radica a questão essencial da consideração fiscal dos custos empresariais e que assenta a distinção fundamental entre o custo efectivamente incorrido no interesse*

³ Vide, entre outros, os processos 91/2012T e 39/2013T do CAAD e os Acórdãos 049/11 e 0779/12 do STA, Acórdão 03369/09 do TCA Sul.

colectivo da empresa e o que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios ou do seu conjunto e que não pode, por isso, ser considerado custo. Este é uma despesa com um fim empresarial o que não quer dizer que tenha desde logo um fim imediata e directamente lucrativo, mas que tem, na sua origem e na sua causa, um fim empresarial, concedendo a lei à AT poderes bastantes para recusar a aceitação como custo fiscal de despesas que se não possam considerar compatíveis com as finalidades a prosseguir pela empresa - cf. J. L. Saldanha Sanches, Os Limites do Planeamento Fiscal, pág. 214.”

Ainda sobre a mesma questão decidiu o STA ⁵ que “*o requisito de indispensabilidade de um custo tem de ser interpretado como um conceito indeterminado de necessário preenchimento casuístico, em resultado de uma análise de perspectiva económica empresarial, na percepção de uma relação de causalidade económica entre a assunção de um custo e a sua realização no interesse da empresa, atento o objecto societário do ente comercial em causa, sendo vedadas à Administração Fiscal actuações que coloquem em crise o princípio de liberdade de gestão e autonomia da vontade do sujeito passivo”.*

No caso *sub judice*, os gastos cuja indispensabilidade foi posta em causa pela Autoridade Tributária referem-se a serviços devidamente elencados e prestados de acordo com o contratualmente estabelecido, materialmente suportados em vasta documentação. A

Atenta a relação de grupo estabelecida, considera-se comum e justificada a natureza dos serviços prestados e a sua concentração ao nível superior da relação de participações do Grupo.

⁴ Acórdão 03369/09.

⁵ No Acórdão 049/11.

Com efeito, de acordo com as regras de experiência, a gestão de empresas exige actualmente, e por força de conjunturas agravadas, além de permanente acompanhamento e controlo, um conjunto diverso, amplo e, de certa forma, globalizado de serviços complementares.

Não é razoável que numa relação de grupo, os últimos responsáveis pela gestão, que não coincidem necessariamente com os responsáveis de uma só entidade jurídica, não definam, não delimitem, não normalizem, não controlem, não centralizem um conjunto de serviços que em última análise, mas de primeira importância estão no núcleo do sucesso económico da actividade da sociedade participada.

O valor suportado pela Requerente correspondeu ao custo da prestação dos serviços apurado pelo Grupo acrescido de uma margem convencionada, prática que o Grupo aplica relativamente a outras associadas.

Existindo efectivamente os serviços, o que a Requerida jamais pôs em causa, põe-se a questão de saber se os mesmos foram prestados no interesse do sócio da Requerente ou no interesse da própria Requerente.

Ora, como referido, os serviços em análise visam o acompanhamento e controlo da actividade da CTA, a optimização da sua gestão, o seu sucesso económico, logo, em última análise, a maximização dos seus resultados.

Se não fossem por ela adquiridos à empresa-mãe, teriam de o ser a entidades externas, subcontratando consultoria de gestão, ou internalizados, via contratação de colaboradores qualificados para o efeito.

Entendeu a administração da empresa, exercendo o seu direito de autonomia e liberdade de gestão, que tais serviços seriam prestados pelo Grupo, celebrando, assim, contrato para o efeito.

A opção pela contratualização dos serviços necessários à boa gestão com a empresa-mãe não significa que se pretenda descapitalizar a empresa portuguesa. Significa, sim, que a empresa, e também o Grupo que, igualmente, pretende a maximização do lucro das empresas que o constituem, optou por um modelo de controlo de gestão centralizado, hoje denominado vulgarmente por “serviços partilhados”.

Não pode a Administração Tributária limitar a liberdade contratual de organização dos sujeitos passivos e imiscuir-se nas decisões de gestão e organizacionais das empresas, manifestamente quanto, como no caso, não está em causa a substância económica dos factos tributários ⁶.

Assim, os custos suportados com a manutenção desse modelo, por serem indispensáveis à realização de rendimentos, pois são custos inerentes e necessários à gestão, principalmente nas condições de conjuntura económica actuais, devem ser considerados fiscalmente dedutíveis.

No que respeita à questão do suporte documental dos gastos, refere a alínea h) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC (redacção à data) que “não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável (...)” “os encargos não devidamente documentados”.

⁶ Convicção que já expressámos noutros locais. Vide *A Substância Económica dos Factos Tributários: As Normas Anti Abuso e os Limites da Licitude do Planeamento Fiscal*, Universidade do Porto, Centro de Investigação Jurídica e Económica, Revista Electrónica de Direito, 2015, n.º 3, ISSN 2182-9845, URL: <http://www.cije.up.pt/content/substancia-economica-dos-factos-tributarios-normas-anti-abuso-e-os-limites-da-licitude-do-pl>

Também sobre esta questão se têm pronunciado os Tribunais, designadamente, no sentido de que o documento comprovativo e justificativo dos gastos para efeitos das normas do CIRC se limita a um “*documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação*”⁷.

O suporte às despesas relativas às operações intragrupo incorridas pela Requerente consubstancia-se nas facturas do Grupo, bem como nos já referidos contratos celebrados entre as duas entidades que enumeram o conjunto de serviços de direcção geral, financeiros, jurídicos, fiscais, de tesouraria e de apoio informático prestados pelo Grupo à Requerente.

Não obstante, as facturas, como alega a Requerida, não cumprirem um dos requisitos exigidos pelos contratos que é a discriminação os serviços prestados, a verdade é que remetem para o contrato de prestação de serviços celebrado entre as partes, de tal forma que é, por confronto com os acordos celebrados, perfeitamente possível identificar os serviços a que se referem, sendo que a veracidade da prestação dos serviços facturados não foi colocada em causa.

As exigências formais em sede de comprovação de gastos visam propiciar à Administração Fiscal um eficaz controlo das relações económicas, facto devidamente esclarecido em acórdãos superiores, como o acima citado. Não obstante, tais exigências não podem servir de presunção à não ocorrência de operações quando demais factos são suficientes para concluir pela sua observância.

Assim, consideram-se cumpridos os requisitos de legalidade dos documentos de suporte aos serviços prestados.

⁷ Vide o Acórdão do STA n.º 658/2011.

Parece-nos, finalmente, que também não é possível afastar a irracionalidade económica dos gastos suportados em sede de preços de transferência.

Com efeito, conforme dispõe o artigo 63º do CIRC (à data), o regime fiscal dos preços de transferência limita-se a garantir que nas operações comerciais efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. Ora, pelo acima exposto, o que foi praticado indicia exactamente o contrário ao que seria celebrado entre partes independentes, no exercício normal das condições associadas à compra e venda.

Entendemos, portanto, que os custos suportados pela Requerente com os *management fees* são fiscalmente dedutíveis, o que impõe a ilegalidade das correcções efectuadas e da liquidação de imposto em crise, que delas resultou, fundamento da respectiva anulação.

C)

Fica prejudicada a análise do vício de falta ou deficiente fundamentação da liquidação invocado pela Requerente.

C)

No que respeita ao pedido de reembolso da quantia suportada pela Requerente em virtude de tal ilegal liquidação, é incontornável que a consequência da declaração da ilegalidade da

liquidação é a condenação da Requerida ao reembolso do respectivo valor, quando tenha sido pago pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, uma vez que tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”.

Decorre, por outro lado, do n.º 1 do artigo 43.º da LGT que “*quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

No caso dos autos, no que concerne aos juros indemnizatórios resulta claro que a ilegalidade parcial do acto de liquidação impugnado é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal, padecendo de vício de errada interpretação da lei.

Consequentemente a Requerente tem igualmente direito a juros indemnizatórios, a ser pagos desde a data em que efectuou o respectivo pagamento do imposto em causa até ao integral reembolso do montante pago, às taxas legais.

D)

Já no que se refere ao pedido de reembolso dos PEC’s, não se afigura possível ao Tribunal a condenação da Requerida pretendida pela Requerente.

Com efeito, a ilegalidade da liquidação aqui declarada terá, eventualmente, consequências ao nível da liquidação do imposto relativo àquele exercício e a eventual devolução dos PEC's. A verdade, porém, é que demais concretos valores a restitui à Requerente em

consequência da apreciação da legalidade das liquidações aqui controvertidas, para além do já apreciado reembolso da quantia paga, não podem ser determinados pelo Tribunal, competindo, antes, o seu apuramento e liquidação aos serviços da administração tributária.

Tal circunstância determina a improcedência do pedido de reembolso dos PEC's e de juros indemnizatórios quanto a este valor, naturalmente sem prejuízo dos direitos que assistem à Requerente em sede de execução de julgados.

IV. Decisão

Nestes termos, o Tribunal decide:

- a) julgar improcedente a invocada excepção de incompetência material do Tribunal;
- b) julgar procedente o pedido de anulação dos actos de liquidação adicional de imposto (IRC) e respectivos juros compensatórios, correspondentes ao exercício de 2012, no valor de 1.836,92€;
- c) julgar improcedentes os pedidos relativos ao reembolso dos PEC's, no valor de 21.644,42€, e respectivos juros indemnizatórios, sem prejuízo dos direitos que assistem à Requerente em sede de execução de julgados;
- d) Condenar a requerida a *restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*, designadamente, a reembolsar-lhe aquela quantia de 1.836,92€, bem quaisquer outras quantias que, mercê da anulação da liquidação ilegal, se mostrem devidas à Requerente, todas acrescidas de juros indemnizatórios calculados de acordo com o disposto no artigo 43.º da LGT, às taxas legais aplicáveis.

* * *

Já supra se ficou, com a motivação expendida, o **valor do processo em 23.481,34€ (vinte e três mil quatrocentos e oitenta e um euros e trinta e quatro cêntimos)**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em **1.224,00€ (mil duzentos e vinte e quatro euros)** ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, **a cargo da Requerente no valor de 1.128,28€ (mil centos e vinte e oito euros) e, da Requerida no valor de 95,72€ (noventa e cinco euros e setenta e dois cêntimos)**, respeitada a proporção de 92,18% e de 7,82%, respectivamente, correspondente aos respectivos decaimentos e de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de Maio de 2017,

O Árbitro

(Eva Dias Costa)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.