

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 60/2013-T**

**Tema: IRC – Dedutibilidade de Custos; art. 23.º do Código de IRC; tributação autónoma; falta de fundamentação.**

### Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. José Poças Falcão (árbitro presidente), Dr. Fernando José da Costa Matos e Dr. André Festas da Silva (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18 de Junho de 2013, acordam no seguinte:

#### **I - RELATÓRIO**

1. No dia 26/03/2013 a sociedade A... – , Lda., (de ora em diante designada “A...” ou “Requerente) titular do NIPC ..., com sede social na ..., requereu, nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º e al. a), do n.º1 artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral: declare a ilegalidade dos actos de liquidações n.º 2012 ... (IRC-2008), n.º 2012 ... (IRC- 2009) e das liquidações de juros compensatórios e moratórios n.º 2012 ..., n.º 2012 ... e 2012 ..., num total de €232.720,62.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por “AT” ou “Requerida”) nessa mesma data.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente tribunal arbitral colectivo, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

5. A requerida apresentou a sua resposta em 12/07/2013.
6. Em 25 de Setembro de 2013, teve lugar a primeira reunião do Tribunal, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido lavrada acta da mesma, que igualmente se encontra junta aos autos.
7. Nessa reunião, o Tribunal:
  - a) Admitiu os róis de testemunhas apresentados pelas partes;
  - b) Admitiu a alteração ao rol de testemunhas requerido pela requerente;
  - c) Admitiu a prova por declarações de parte requerida pela requerente;
  - d) Notificou as partes para informar quais os factos a ser objecto de prova por declarações de parte e prova testemunhal.
8. Em 11/10/2013 a requerente requereu a junção de novos documentos probatórios, tendo sido admitida a sua junção por despacho de 29/10/2013.
9. Por despacho de 22/11/2013 o prazo para ser proferida a decisão arbitral foi prorrogado por dois meses.
10. Em 22/11/2013 a AT, em resposta à junção dos documentos juntos pela A..., requereu a junção de dois documentos, tendo sido admitida a sua junção por despacho de 29/11/2013.
11. A inquirição das testemunhas e as declarações de parte foram efectuadas, respectivamente, em 12/12/2013 e no dia 20/12/2013.
12. A requerida prescindiu da inquirição da testemunha por si arrolada na resposta.
13. As alegações orais foram realizadas no dia 20/12/2013.

**I.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:**

De forma sintética, a A... pretende que as facturas, designadas como compensação (Factura PT 37, emitida em 31/12/2008, com o valor base de 60.100,00€ (e IVA de 12.020,00€);- Factura PT 38, emitida em 31/12/2088, com o valor base de 95.300,00€ (e IVA de 19.060,00€); Factura PT 39, emitida em 31/12/2008, com o valor base de 90.500,00€ (e IVA de 18.100,00€); Factura PT 40, emitida em 31/12/2008, com o valor base de 66.945,00€ (e IVA 13.389,00€)) emitidas pela B... sejam admitidas e consideradas como gastos (art. 23º, n.º1 do CIRC), para efeitos de apuramento do lucro tributável. Alega

a Requerente que os referidos gastos estão comprovados e são indispensáveis para a realização dos rendimentos.

Mais solicita a contribuinte que, dezasseis faturas designadas como LOG emitidas pela B... sejam admitidas e consideradas como gastos (art. 23º, n.º1 do CIRC), para efeitos de apuramento do lucro tributável. Alega a Requerente que os referidos gastos estão comprovados e são indispensáveis para a realização dos rendimentos.

No que diz respeito aos gastos designados como publicidade, a requerente reclama que €219.989,01 sejam considerados no exercício de 2008 e €43.076,16 sejam considerados no exercício de 2009, por não terem efeitos plurianuais.

De seguida a Requerente insurge-se contra a não admissão de alguns custos referentes a deslocações, representações e viagens, juntando vários documentos (doc. 12 a 19 do requerimento inicial (doravante apenas r.i.) para demonstrar a sua comprovação e indispensabilidade.

A Requerente pede também a anulação da tributação autónoma no valor de €3.188,96 (2008) e €5.136,84 (2009) – despesas de representação. Alega a Requerente que não são despesas de representação, mas sim, despesas de formação dos colaboradores, que não estão sujeitas a tributação autónoma.

Por fim, a A... alega igualmente a falta de fundamentação da decisão proferida pela AT.

### **I.B Na sua Resposta a AT, invocou, em síntese, o seguinte:**

No que diz respeito às facturas designadas como compensação a AT justifica a sua não consideração porque, entre outros argumentos, em nenhuma delas consta a indicação de referência. Mais, na quantidade têm escrito 1,0 e na designação é referido apenas “acerto de preços aos preços apresentados”. Assevera a AT que não é possível aferir a que produtos teria sido efectuado o acerto de preços. Mais alega que o suposto acerto de contas teria sido efectuado nos termos de um acordo celebrado entre a A... e a B... . Desse acordo consta uma fórmula (cláusula décima) para apurar o valor da compensação. Sucede que, a requerente não disponibilizou esse cálculo, nem os documentos de suporte do cálculo, mas apenas um documento elaborado pela própria, sem qualquer correspondência com as facturas cuja compensação supostamente é efectuada.

Quanto às facturas com a designação LOG, alega a AT que a contribuinte não comprovou a veracidade das mesmas, nem a sua indispensabilidade, não sendo por isso aceites como gastos.

Relativamente aos custos com publicidade, a AT menciona que a sua consideração do seu valor correspondente a 1/3, resulta do disposto no Decreto Regulamentar n.º 2 /90 de 12.01. Destarte, na opinião da Requerida, impõe-se por isso a correcção efectuada pela inspecção tributária.

De seguida, a AT justifica a correcção efectuada relacionada com os custos de deslocações, representações e viagens, alegando que os gastos sob apreciação não estão comprovados por documentos emitidos nos termos exigidos pela Lei, nem são indispensáveis para a obtenção de proveitos.

Prossegue a AT, pugnando pela manutenção da tributação autónoma relativamente a despesas que entende serem despesas de representação da empresa.

Por fim, quanto ao vício de falta de fundamentação, a AT refuta a sua alegação, alegando que do r.i. apresentado pela contribuinte se pode inferir que esta compreendeu as razões que determinaram os actos em apreciação não padecendo os actos em apreciação de falta de fundamentação.

## **II. SANEAMENTO**

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

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

Não há quaisquer questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

### **III. – MATÉRIA DE FACTO**

#### **III.1. Factos provados**

1. A Requerente foi objecto de uma acção de inspecção de âmbito geral aos exercícios de 2008 e 2009, tendo sido notificada do Relatório de Inspeção Tributária.
2. No âmbito da referida inspecção os Serviços efectuaram diversas correcções à matéria tributável declarada e ao valor da tributação autónoma, nomeadamente:
  - Correcções aritméticas aos custos declarados pela Requerente, em sede de IRC, no montante de 763.070,84€ relativamente ao exercício de 2008 e 32.677,17€ relativamente ao exercício de 2009; e
  - Correcções em sede de tributações autónomas nos montantes de 318,86€ relativamente ao exercício de 2008 e de 513,68€ relativamente ao exercício de 2009.
3. Decorrente das correcções efectuadas a Requerente foi notificada das liquidações adicionais acima referidas, nas quais se inclui o valor referente a juros compensatórios e de mora, a saber:
  - Liquidação n.º 2012 ..., relativa ao IRC de 2008, da qual resulta um valor a pagar de 409.680,08€, dos quais 29.824,32€ correspondem a juros compensatórios e 7.456,91€ correspondem a juros de mora, com data limite de pagamento em 07/03/2012;
  - Liquidação n.º 2012 ..., relativa a IRC de 2009, da qual resulta um valor a pagar de 26.126,04€, dos quais 325,70€ correspondem a juros compensatórios, com data limite de pagamento em 07/03/2012;
  - Liquidações de juros compensatórios n.ºs 2012 ... a 2012 ... e 2012 ...;
  - Liquidações de juros de mora n.º 2012 ....
4. A Requerente apresentou em 07 de Junho de 2012 reclamação graciosa, à qual foi atribuído o n.º ...2012....
5. A Reclamação graciosa apresentada foi indeferida pelos Serviços.
6. A Requerente foi notificada em 31 de Dezembro de 2012 do indeferimento da reclamação graciosa.

7. A Requerente tem por actividade a importação e comercialização de sistemas de protecção electrónica e respectivos equipamentos, acessórios e consumíveis.
8. Até Fevereiro de 2008, a Requerente actuou em Portugal, em regime de quase exclusividade, como distribuidora dos equipamentos, produtos e sistemas de segurança electrónica da marca C... Security, da empresa produtora C..., com sede na Holanda e detida pela C... com sede nos Estados Unidos da América.
9. Em Fevereiro de 2008, a B... – Security Products Unipessoal, Lda., passou a ser importadora exclusiva da marca C... Security para a Península Ibérica, passando assim a Requerente a adquirir os produtos da C... à B... e não à C..., como o fazia até então.
10. A A... e B... vieram a acordar termos e condições (incluindo preços) de aquisição que incluíam um ajustamento no final do ano de 2008, como consta do contrato de fornecimento então celebrado pelas partes, em especial da sua cláusula 11.<sup>a</sup>:

*Cláusula Décima Primeira*

1. *Até ao dia 2 de Dezembro de 2008, a B... enviará à A... um mapa justificado e com valores aplicados à fórmula indicada na Cláusula anterior, com a indiciação do valor final da compensação, atendendo àquelas que eram as expectativas comerciais da B... no território português para o ano de 2008.*
2. *Após a recepção do mapa referido no número anterior, a A... dispõe de 10 dias corridos para contestar, fundamentadamente, os valores apresentados pela B..., quer em relação aos aplicados à fórmula, que em relação à compensação, apresentando valores que, na sua perspectiva, devem ser fixados.*
3. *Caso a A... aceite os valores indicados pela B..., emitirá até ao dia 31 de Dezembro de 2008 factura ou facturas à ordem da A... com a indicação “Acerto de preços por compensação”, acrescido do IVA à taxa legal em vigor.*
4. *Caso a A... conteste os valores indicados pela B..., ambas as partes deverão submeter comunicação electrónica à C..., até 5 dias após a contestação fundamentada da A..., de onde consta cada uma das propostas apresentadas.*
5. *A C... decidirá em 5 dias corridos, sem possibilidade de recurso por qualquer das partes, o valor da compensação final, justificando-a.*

6. *Com o valor fixado a B... emitirá até ao dia 31 de Dezembro de 2088 factura ou facturas à ordem da A... com a indicação “Acerto de preços por compensação”, e com o valor fixado pela C..., acrescido do IVA à taxa legal em vigor.*
7. *A A... está obrigada a liquidar as facturas até 180 dias após a emissão das facturas.*
8. *Caso a A... não proceda ao pagamento da ou das facturas dentro do prazo estipulado, as Contraentes desde já reconhecem força executiva ao presente contrato, declarando-se, desde já, a A... como devedora do montante apurado e determinado, acrescido de juros correspondentes ao atraso à taxa legal em vigor.*
11. A B... (fornecedor) emitiu no final de 2008 quatro facturas a título de ajustamento:
  - Factura PT 37, emitida em 31/12/2008, com o valor base de 60.100,00€ (e IVA de 12.020,00€);
  - Factura PT 38, emitida em 31/12/2088, com o valor base de 95.300,00€ (e IVA de 19.060,00€);
  - Factura PT 39, emitida em 31/12/2008, com o valor base de 90.500,00€ (e IVA de 18.100,00€);
  - Factura PT 40, emitida em 31/12/2008, com o valor base de 66.945,00€ (e IVA 13.389,00€).
12. A B... emitiu dezasseis faturas (designação LOG n.º1 a 16) com datas de Outubro, Novembro e Dezembro de 2008.
13. As referidas faturas podem-se agrupar em cinco grupos: Embalagem e acondicionamento; Logística; Armazenamento e transporte; Transporte; Formação e formação em gestão de stocks e manuseamento.
14. A contribuinte registou nas contas de publicidade, gastos no valor de €219.989,01 (2008) € 43.076,16 (2009).
15. A contribuinte contabilizou como gasto a quantia de €1.255,00, referente a um pagamento efectuado num restaurante.
16. A contribuinte contabilizou como gasto, referente à reparação de uma jante e aquisição de pneus, a quantia de €1.636,28.

17. A contribuinte contabilizou como gasto, referente a um pagamento a uma unidade hoteleira, no valor total de €2.267,00.
18. A contribuinte contabilizou como gasto a fatura da ... n.º0015/106072, no valor de €468,91.
19. A contribuinte contabilizou como gasto uma viagem a Praga no valor total de €3.020,67.
20. A contribuinte contabilizou como gasto a deslocação à Tailândia no valor total de €16.824,72.
21. A contribuinte contabilizou como gasto a quantia de €1.135,00, referente a um pagamento efectuado numa marisqueira em Peniche.
22. A contribuinte contabilizou como gasto a quantia de €1.611,50 referente a um pagamento efectuado num restaurante em Lisboa.
23. A contribuinte apresentou como gastos as seguintes facturas, referentes a viagens a Espanha:
  - Factura n.º 08/12/00430- €1.018,00
  - Factura n.º 08/12/00429-€1.593,08
  - Factura n.º 08/12/01228-€6.603,00
  - Factura n.º 08/12/00528-€908,00
  - Factura n.º 08/12/00526-€1.308,08
  - Factura n.º 08/12/00527-€527,04
  - Factura n.º 08/12/00361-€1.955,40
  - Factura n.º 08/12/0034-€2.588,39
  - Factura n.º 09/06/2009-€1.905,21
  - Factura n.º 18/12/01752-€1.822,25
24. A contribuinte considerou em 2008, como despesas de deslocação e estadas com a realização do seminário ... a quantia de €3.188,69.
25. Em 2008 a contribuinte tinha 30 trabalhadores.
26. O seminário foi realizado para cerca de 60 pessoas.
27. A contribuinte considerou em 2009, como despesas de deslocação e estadas com a realização do seminário ... a quantia de €4.442,00.



28. Em 2009 a contribuinte tinha 36 trabalhadores.
29. Participaram no seminário 9 colaboradores da A....
30. O almoço buffet foi servido para 60 pessoas, foram servidos 100 coffee breaks e 90 welcome coffees.
31. A contribuinte considerou em 2009, como outros custos com pessoal, a quantia de €694,84 relativos à participação no ... Mobile World Congress.

### **III.2. Factos dados como não provados**

Sendo certo que nesta sede não importa atender aos juízos conclusivos e considerações de direito que oportunamente serão apreciados, o Tribunal considerou como não provados os seguintes factos:

1. Que os produtos indicados no doc.n.º10 do r.i. tenham sido adquiridos à C... ou à B....
2. Que as dezasseis faturas com a designação LOG se refiram a serviços de embalagem, acondicionamento, logística, armazenamento, transporte, formação, formação em gestão de stocks e manuseamento prestados à requerente.

### **III.3. Motivação da matéria de facto**

Na decisão sobre a matéria de facto o Tribunal formou a sua convicção com base na análise global e crítica da prova testemunhal, declarações de parte e prova documental, tendo em conta as regras gerais sobre o ónus da prova.

Quanto à matéria de facto dado como provada, atendeu-se ao seguinte:

Os factos que constam dos números 1 a 6 são dados por assentes por acordo das partes e porque resultam dos documentos n.º 1 a 6 e 21º do r.i..

Os factos que constam do número 7 resultam do doc. n.º7 a n.º8 do r.i..

Os factos que constam dos números 8 e 9 são dados por assentes por acordo das partes.

Os factos que constam do número 10 resultam do doc. n.º9 do r.i..

Os factos que constam do número 11 resultam do anexo 2 do relatório inspectivo.

Os factos que constam dos números 12 e 13 resultam do anexo 4 do relatório inspectivo

(fls. 71 e seguintes do processo administrativo).

Os factos que constam do número 14 resultam do relatório inspectivo e do seu anexo 5.

Os factos que constam do número 15 resultam da página 168, do Anexo 6 do relatório inspectivo.

Relativamente aos factos exarados no número 16, eles foram demonstrados pelas páginas 231 e 232, do anexo 6 do relatório inspectivo.

Os factos que constam do número 17 resultam das páginas 278 e 279, do anexo 6 do relatório inspectivo.

Quanto aos factos que contam do n.º 18 resultam da página 303, do anexo 6 do relatório inspectivo.

Os factos que constam do n.º 19 são considerados provados pela análise da página 315, do anexo 6 do relatório inspectivo.

Os factos que constam do n.º20 resultam da página 316, do anexo 6 do relatório inspectivo.

Os factos que constam do n.º21 resultam da página 343, do anexo 6 do relatório inspectivo.

Os factos que constam do n.º 22 resultam da página 272, do anexo 6 do relatório inspectivo.

Relativamente aos factos que constam como provados no número 23, tal resulta da análise da pág. 256 a 283, 304 e 396 do anexo 6 do relatório inspectivo.

Quanto aos factos que constam do n.º24, a sua consideração resulta do anexo 11 do relatório da inspecção (fls. 432 a 446 do processo administrativo).

Os factos que constam do n.º25, resultam ao anexo 11 do relatório da inspecção (fls. 432 a 446 do processo administrativo) e doc. n.º3 junto pela requerida na sua resposta.

Os factos que constam do n.º 26 são considerados provados pela análise do anexo 11, fl. 442 do relatório inspectivo.

Os factos que constam do n.º 27 são considerados provados pela análise do anexo 12 do relatório inspectivo.

Os factos que constam do n.º 28 são considerados provados pela análise do documento n.º3 junto pela requerida na sua resposta.

Os factos que constam do n.º 29 são considerados provados pela análise do anexo 12 do relatório inspectivo, nomeadamente das fls. 455 e 456 do processo administrativo.

Os factos que constam do n.º 30 são considerados provados pela análise do anexo 12,

nomeadamente das fls. 451 e 452 do processo administrativo.

Os factos que constam do n.º 31 são considerados provados pela análise do anexo 12, fl. 449 do processo administrativo.

Os factos dados como não provados (n.º1 e n.º2) resultam da circunstância das testemunhas e da parte terem prestado depoimentos e declarações genéricos e pelo facto da documentação junta pela requerente ser manifestamente insuficiente para permitir uma decisão diferente. No que diz respeito às facturas de compensação seria necessário disponibilizar todas as facturas susceptíveis de demonstrar as compras efectuadas e a sua ligação/correspondência aos equipamentos indicados no mapa justificativo, o que não ocorreu.

Quanto às faturas com a designação LOG também aqui os depoimentos foram genéricos, não tendo sido precisado em concreto que serviços de facto foram efectuados, em que datas, em que local e quem os prestou. Assim, outra conclusão não pode chegar o Tribunal, considerando tais factos como não provados.

#### **IV.DO ENQUADRAMENTO JURÍDICO SUBJACENTE AOS PRESENTES AUTOS**

Face à factualidade em análise nos presentes autos e aos articulados das partes, são as seguintes as questões que se impõe conhecer:

- a) Quanto à não aceitação como custos dedutíveis das facturas de compensação da “B...” por parte da AT;**

Deparamo-nos, no presente processo, essencialmente, com a análise jurídica do que se dispõe no art.º 23.º, n.º1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, (adiante abreviadamente designado pelo sigla CIRC), o qual passamos a transcrever, com a redacção em vigor à data dos factos:

***Artigo 23.º***

***Custos ou perdas***

*1 - Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a*

*realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:*

- a) Encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação;*
- b) Encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias;*
- c) Encargos de natureza financeira, como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de acções, obrigações e outros títulos e prémios de reembolso;*
- d) Encargos de natureza administrativa, tais como remunerações, ajudas de custo, pensões ou complementos de reforma, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social;*
- e) Encargos com análises, racionalização, investigação e consulta;*
- f) Encargos fiscais e parafiscais;*
- g) Reintegrações e amortizações;*
- h) Provisões;*
- i) Menos-valias realizadas;*
- j) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.*

Dita o citado preceito que, para que um determinado gasto de uma pessoa colectiva, possa ser deduzido em sede de IRC, terão de verificar-se dois pressupostos:

- a) A comprovação desse gasto;
- b) A indispensabilidade do mesmo para o exercício da actividade da pessoa colectiva em questão.

Nesta primeira *quaestio decidenda* estamos perante facturas emitidas pela sociedade “B...” referentes a uma compensação. Debruçamo-nos aqui, sobre as facturas PT37, PT38, PT39 e PT40.

Quanto a estas facturas, a AT pronunciou-se no sentido da sua não aceitação como custo dedutível em sede de IRC.

Conforme se retira da argumentação da AT, a contribuinte não foi capaz de demonstrar neste processo nem as mercadorias concretas relativamente às quais as compensações operaram nem os respectivos valores.

Convém ter presente que o acordo/contrato a que a contribuinte alude no seu articulado menciona, como bem nota a AT, que as compensações serão efectuadas com base na aplicação da fórmula que consta na Cláusula Décima.

Sendo que essa fórmula seria preenchida com recurso a um mapa justificativo, a elaborar pela “B...” e a enviar à “A...” até 2 de Dezembro de 2008 – Vide Cláusula Décima Primeira - que conteria os valores pelos quais a “B...” esperaria transaccionar as mercadorias no território português e os valores pelos quais efectivamente as transaccionou, sendo a compensação resultante da diferença desses valores.

Sucedo que, como refere a AT, e ficou patente neste processo, esse mapa nunca “apareceu”, pelo que não há forma de controlar a veracidade dos valores mencionados na compensação.

Por outro lado, as facturas acima mencionadas emitidas pela sociedade “B...” não cumprem os requisitos, previstos, à data dos factos, no art.º 35.º do CIVA (actual art.36º), designadamente os do seu n.º 5, visto que delas não consta a quantidade nem a denominação usual dos bens transmitidos, tendo apenas a explicação de acerto de preços aos preços apresentados.

Nenhuma das mencionadas facturas refere quais as mercadorias relativamente às quais se está a realizar a compensação. Mais, as facturas não fazem referência ao acordo de distribuição e compensação, nem a qualquer possível listagem anexa.

A este propósito é importante ter presente o que dispunha este artigo 35.º, n.º5 do CIVA (actual art. 36º), pelo que aqui o transcrevemos:

### *Artigo 35.º*

#### *Prazo de emissão e formalidades das facturas e documentos equivalentes*

*(...)*

*5 - As faturas ou documentos devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:*

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;*
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;*
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;*
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.*

*No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.*

*(...)*

Ora, tendo nós presente que em sede de IRC as exigências formais para apresentação de justificativos de custos não são iguais àquelas que são exigidas para a emissão de facturas em sede de IVA, a verdade é que é exigível um mínimo de formalismo, pelo menos passível de algum controlo por parte da AT.

Essa desnecessidade de um formalismo extremo deriva do facto de em IRC se estar perante uma questão de mera prova das despesas, ao contrário do IVA, pelo que qualquer elemento probatório serve para o efeito, inclusive a prova testemunhal.

Porém, essa abertura da lei terá de ser devidamente balizada e sopesada com outros princípios constitucionalmente garantidos, nomeadamente o interesse público de combate à fuga e evasão fiscal, ele mesmo subjacente às exigências de forma que a lei faz.

Acresce que, se a contribuinte opta – como optou - por utilizar como documento probatório facturas que não passariam o crivo do art.º 35.º do CIVA, ter-se-á de colmatar essa lacuna com recurso a algum outro elemento probatório.

No caso em apreço, o meio probatório utilizado pela contribuinte foi um documento que esta juntou, a par das facturas, para justificar as compensações, mas que, ao contrário do que se mencionava no contrato – em que se referia que seria a B... a elaborar o mapa justificativo – é elaborado pela própria contribuinte e nem identifica de forma detalhada os produtos alvo da compensação.

Quanto à prova testemunhal oferecida pela contribuinte, a mesma não foi de molde a confirmar a veracidade destes custos, sendo as declarações de parte desprovidas de valor por não ser genérica e não ser acompanhada por qualquer outro elemento de prova.

Ora, perante esta factualidade, é pertinente chamar à colação alguma da mais representativa jurisprudência acerca deste assunto:

*“I – Em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº1, e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, uma vez que a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova.*

*II – Se a recorrente, além de não ter apresentado documentos externos identificadores das principais características das transacções, se limita a apresentar notas internas contabilizadas referindo-se a compras, carne, peixe, ovos, e a meros talões de compras, sem identificação das principais características das operações efectuadas, tais como, o objecto, o adquirente, o fornecedor e o preço, não podem*

*relevar como documentos comprovativos dos respectivos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº 1, alínea a), e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, preceito segundo o qual para o efeito da determinação do lucro tributável só relevam os encargos devidamente documentados.*

*III – As exigências formais em sede de comprovação de custos visam propiciar à Administração Fiscal um eficaz controlo das relações económicas quer do lado do adquirente quer do fornecedor, uma vez que, como ficou dito, à revelação de um custo para um agente, contrapõe-se um proveito para o outro, e não se tratando de uma prática isolada, mas de uma prática reiterada e que envolve vários agentes económicos, com e sem contabilidade organizada, aceitar tais notas como documento idóneo a comprovar os respectivos custos, seria fazer tábua rasa da obrigação que impende sobre a recorrente quanto às exigências de contabilidade organizada e, ao mesmo tempo, convidar a ficarem fora do sistema fiscal, múltiplos agentes económicos.*

*IV – No caso concreto, considerando que os princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real não são absolutos, antes têm como limites outros valores constitucionalmente protegidos, e que o princípio da justiça não cobre situações como as dos autos, numa ponderação global dos interesses em presença, mediada pelo princípio da proporcionalidade, deve dar-se prevalência à protecção do interesse público no combate à fuga e evasão fiscal, subjacente às exigências de natureza formal.*

*V – Se as amortizações são o processo contabilístico de distribuir, de forma racional e sistemática, o custo de um activo que se deprecia pelos diferentes exercícios abrangidos pela sua vida útil, e se visam dar tradução à regra básica de que “aos proveitos de um exercício deduzem-se os custos que, nesse exercício, se tornou necessário suportar para obter aqueles”, elas só podem ser aceites quando contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam, segundo o art.1º, nº 3, do Decreto-Regulamentar nº 2/90, e por exigência do princípio da especialização dos exercícios.*

*VI – Se a recorrente não elaborou um plano de amortizações de acordo com as partes do edifício que foram ficando aptas a utilizar pelo público, de forma a*



*contabilizar em cada exercício a correspondente parcela de depreciação, antes contabilizou para efeitos de amortizações toda a empreitada em exercícios em que não era possível que toda a obra estivesse apta a entrar em funcionamento, tais amortizações não podem ser aceites como custos dos exercícios.*

*VII – No contexto do caso concreto, o interesse público da prevenção e combate da evasão fiscal, subjacente à prevenção da manipulação do princípio da especialização dos exercícios, deve prevalecer sobre os princípios da justiça e da tributação pelo rendimento real.”*

In Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05.07.2012, processo n.º 0658/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Também nesse sentido *vide* António Moura Portugal in “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, Coimbra Editora, respectivamente páginas 110, 195 e 204:

*“Porém, em casos excepcionais, (...) os custos não documentados podem ser valorados no processo de apuramento do rendimento, desde que o contribuinte alegue e prove a existência e o montante gasto, o que poderá fazer por recurso a outros meios de prova ao seu dispor.”*

*“Numa palavra, a exigência de prova documental, nesta sede, não se confunde nem se esgota na existência de factura”*

*“Resumindo, o entendimento presente nas decisões sumariamente transcritas leva-nos a reconhecer a evidente preponderância que assume a prova documental em sede de custos.*

*Porém, tal não significa que este meio de prova seja o único admissível, para justificar a realidade dos custos, o que bem se percebe se tivermos presente a essencialidade da exigência de documentação do custo e respectivas razões justificativas, para além, claro, das exigências decorrentes do princípio da capacidade contributiva neste domínio, pois caso se não pudesse provar a*

*verificação do custo através dos meios de prova legalmente admitidos, estar-se-ia a sacrificar este valor em detrimento da conveniência da Administração Fiscal.”*

Pelo todo o exposto, uma vez que o elemento probatório oferecido pela contribuinte – o tal documento interno – foi elaborado em contradição com os termos do acordo e também ele não supre a lacuna identificativa dos bens transmitidos, na ausência de outros credíveis meios de prova, entendemos que não são de aceitar os valores destas facturas de compensação como custo por não estarem devidamente comprovados.

**b) Quanto à não aceitação como custos dedutíveis das facturas “LOG” emitidas pela sociedade B... por parte da AT;**

Mais uma vez, e também quanto a esta segunda questão, trata-se aqui de averiguar acerca da verificação, ou não, dos pressupostos do art.º 23.º do CIRC conforme acima referido.

Ou seja, impõe-se averiguar por um lado se as despesas estão devidamente comprovadas e, num segundo momento, se as mesmas são indispensáveis, ou não, à actividade da contribuinte.

Versamos aqui sobre as facturas de formação em gestão de stocks e manuseamento; acondicionamento/embalagem/logística e transporte, com as designações LOG 1 a LOG 16, num valor total de €210.000,00, acrescido de IVA à taxa de 20% (€ 42.000,00), assim num total de € 252.000,00 que a AT propõe, no seu relatório final de inspecção, corrigir.

Em primeiro lugar, após análise das referidas facturas, constatamos que a descrição dos serviços prestados é extremamente vaga, o que poderá acarretar problemas de apuramento e controlo da taxa a aplicar.

Não obstante, não está *sub judice* a apreciação de actos de liquidação de IVA.

Cabe, ainda assim, apurar se se verifica o pressuposto da indispensabilidade exigido pelo art.º 23.º do CIRC e, assim, determinar se este custo pode ser deduzido pela contribuinte em sede de IRC.

Ora, a indispensabilidade de determinado custo, nos termos do art.º 23.º do CIRC, depende de uma tarefa de qualificação jurídica desses custos, correlacionando-os com o escopo social da contribuinte.

Trata-se, pois, de uma análise que cabe ao julgador e à qual a contribuinte deve colaborar procurando enquadrar esse custo com a sua actividade, explicando a motivação inerente à realização do custo e os objectivos que se propõe atingir com ele.

Nesse sentido, *vide* António Moura Portugal, *In Op. Cit.*, página 275.

*“Começamos por deixar expresso o nosso entendimento: a invocação do ónus da prova em questões relacionadas com a necessidade do custo, não tem qualquer pertinência, dado que o que está em discussão é uma questão de qualificação de um gasto como indispensável. Trata-se de um juízo ou operação de qualificação (questão de direito) que os Tribunais têm de decidir, sem que para tal possam repousar apenas no papel mais ou menos activo do contribuinte.*

*E o que se retira das decisões jurisprudenciais analisadas? Que não basta ao contribuinte provar a realidade do gasto e respectiva contabilização.”(...)*

E,

*“Daí que manifestemos a nossa concordância com as palavras de Vítor Faveiro, quando refere a necessidade de comprovação não se reporta à indispensabilidade dos custos mas sim à efectividade da realização destes. A indispensabilidade não é, pois, susceptível de prova”*

*Por isso mesmo, na nossa opinião, faz mais sentido falar aqui num dever de motivação ou “explicação acerca da congruência económica da operação”, em vez de verdadeiro ónus da prova”*

*Vide Op. Cit, pg. 276*

Ou seja, afigura-se-nos que o mero facto de um dado custo estar alegado pelo contribuinte, e existir um suporte documental, não pode determinar, por si só, a sua aceitação como custo dedutível.

É necessária uma subsequente tarefa, por parte do julgador, de apuramento sobre se esse custo é ou não indispensável à actividade prosseguida pelo contribuinte.

Também nesse sentido *vide* Rui Duarte Morais, In “Apontamentos ao IRC”, Editora Almedina, páginas 88 a 90:

*“Já vimos que a questão da “indispensabilidade” de um custo é um problema de qualificação (questão de direito), pelo que, rigorosamente, aqui não se coloca um qualquer problema de ónus da prova.(...)”*

*(...) De seguida, salientaremos que a recusa, pela administração, da aceitação fiscal de um determinado custo pela invocação de ser desnecessário não põe em causa a verdade da escrita do sujeito passivo, mas apenas a qualificação por ele feita (em sede de apuramento do lucro) desse custo (que se aceita ter, realmente, existido). Daí que tal não aceitação não legitime o recurso a métodos de avaliação indirecta, mas tão só aquilo que, normalmente, se chama de “correções técnicas” da matéria colectável declarada.(...)”*

*(...) E aqui, segundo entendemos, cabe-lhe o ónus da alegação até porque, de outra forma, tais factos dificilmente serão conhecidos.”(...)”*

Também, em sentido concordante, *vide* Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10-02-2009, processo n.º 02469/08, disponível [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), página 13:

*“Sendo assim, a questão do ónus da prova da indispensabilidade do custo passa ao lado da presunção de veracidade da escrita correctamente organizada (arts. 78º do CPT e 75º da LGT) pois não se questiona a veracidade (existência e montante) da despesa contabilizada mas a sua relevância, face à lei, para efeitos fiscais, no caso, da sua qualificação como custo dedutível.”(...)”*

Finalmente, também no mesmo sentido, *vide* Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 04-06-2013, processo n.º 06478/13, disponível [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt):

*“IV) Competindo ao contribuinte ónus da prova da veracidade das operações em causa, não lhe basta criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso o art. 100º do CPPT não tem aplicação.”(...)”*

Sucedo que, no caso em apreço, a AT avança indícios acerca da não indispensabilidade destes custos que a contribuinte não logrou afastar, sendo que lhe cabia esse ónus.

Designadamente, fica sem explicação cabal o facto de a contribuinte aludir à existência de um contrato, relativo a serviços de logística / embalagem / acondicionamento / armazenagem / transporte / formação / formação em gestão de stocks / manuseamento, que nunca junta; de não existir qualquer requisição de pessoas para desempenhar as funções mencionadas nas facturas; o facto da empresa “B...” não ter qualquer estrutura, nomeadamente não tendo qualquer trabalhador contratado ou subcontratado; o facto de existir um email do gerente da “B...” do qual decorre a inexistência de indispensabilidade destes custos para a formação dos proveitos da contribuinte; o facto de a realização destes custos aparentar tratar-se de uma mera compensação à “B...” por prejuízos que este terá sofrido e que se decidiu diminuir.

Todos estes indícios, apesar das tentativas da contribuinte em afastá-los, mantêm-se actuais e pertinentes na data presente.

A prova deste facto cabia à requerente. Nos termos do art. 414º do CPC, em caso de dúvida, resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita.

Pelo exposto, não tendo a contribuinte conseguido afastar os indícios aludidos, não podemos aceitar que os custos relacionados com estas facturas possam ser aceites como dedutíveis em sede de IRC.

**c) Quanto à não aceitação como custos dedutíveis das facturas de publicidade por parte da AT**

Quanto a esta questão em particular convém notar que a contribuinte lança estes custos com publicidade que realizou no mesmo exercício, defendendo, por seu turno, a AT que os mesmos deveriam ter sido repartidos por 3 exercícios.

Trata-se, como é bom de ver, de uma questão meramente jurídica que passamos a analisar. Aqui, verificamos que o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, no seu artigo 17.º, n.º 4, alínea d), impunha a obrigatoriedade de repartição dos custos fiscais com publicidade no período mínimo de 3 anos, norma essa que estava em vigor à data.

*“(...) 4. Embora não sendo imobilizações incorpóreas, devem, contudo, ser consideradas como custos, em partes iguais, em mais do que um exercício, as despesas ou encargos de projecção económica plurianual, sendo aquela repartição feita durante um período mínimo de 3 anos em relação às seguintes:*

*(...)*

*d) Encargos com campanhas publicitárias”*

Revelador que a norma impunha esse período mínimo de 3 anos é o facto de a referida norma ter sido entretanto revogada com a entrada em vigor do Dec. Reg. 25/2009, de 14 de Setembro, o qual, no seu preâmbulo, explica precisamente que:

*“(...) e elimina-se a exigência de diferimento, durante um período mínimo de três anos, das diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com os activos e correspondentes período anterior à sua entrada em funcionamento, **dos encargos com companhas publicitárias** e das despesas com emissão de obrigações.”* O sublinhado é da nossa autoria

Acresce que a AT qualifica estas despesas como despesas de publicidade e refere-o expressamente.

A contribuinte entende, porém, que houve aqui falta de justificação pela AT. Sucede que resulta da contabilidade da contribuinte a qualificação destas despesas como de publicidade, limitando-se a AT a “aproveitar” uma qualificação da contribuinte aposta nos seus próprios documentos, por si elaborados.

O facto de a contribuinte alterar agora a qualificação destas despesas, quando não o fez em sede própria, sem que demonstre efectivamente que essa alteração é verdadeira não pode, assim, ser por nós aceite.

Motivos pelos quais, por todo o exposto, entendemos que estas despesas com publicidade não podiam ter sido lançadas como custo da forma que o foram pela contribuinte, não merecendo reparo a correcção proposta pela AT.

É, pois, de aceitar a correcção proposta pela AT e, assim, aceitar que apenas 1/3 dos custos efectivamente suportados com publicidade sejam deduzidos naqueles exercícios de 2008 e 2009, respectivamente, nos valores de € 73.322,34 e € 14.357,28, mantendo-se, assim, a correcção proposta de € 146.666,67 quanto ao exercício de 2008 e € 28.718,88 quanto ao exercício de 2009.

#### **d) Não aceitação pela AT de custos de deslocação/representação e viagens**

Novamente, estamos aqui perante a questão, já anteriormente abordada, da análise se estarão verificados os pressupostos previstos no art.º 23.º do CIRC para que estes custos possam ser deduzidos nos respectivos exercícios em sede de IRC.

Impõe-se, pois, determinar se os custos estão por um lado devidamente comprovados e, de seguida, se eram indispensáveis à procura de obtenção de proveitos pela contribuinte.

Impõe-se, quanto a este aspecto, analisar os documentos de suporte destas despesas oferecidos pela contribuinte um a um, apurando-se, em concreto, relativamente a cada uma, da sua admissibilidade, ou não, como custo dedutível. Assim,

#### Jantar de Natal de 2008

Quanto a esta despesa, liminarmente convém notar que a contribuinte não junta para a comprovação desta despesa uma factura, mas um mero talão. Do talão não consta a denominação da requerente, nem o seu NIF. Daí resulta, a nosso ver, a dificuldade evidente de comprovação de que este custo foi efectivamente realizado pela sociedade no âmbito da ocasião que a contribuinte alude.

A requerente tentou demonstrar este custo através das declarações de parte do seu gerente e através do documento n.º 12 do r.i.. Quanto às declarações de parte, não foi relevado o seu depoimento, nesta parte, porque foi genérico, não tendo confirmado de forma espontânea e convincente o local e a data deste evento.

O documento n.º.12 do r.i. corresponde a uma suposta troca de emails para a reserva de um jantar. Sucede que, a documentação padece de uma incoerência temporal. Na primeira

folha, parte final, consta uma referência à seguinte data: 13 de Mar 2012. Ora, o suposto jantar ocorreu em 2008.

Deste modo, na ausência de meios de prova credíveis, entendemos não aceitar o valor desta factura como custo, por não estar devidamente comprovada.

#### Despesas com jantes e pneus

Quanto a esta despesa, uma vez que as facturas apresentadas pela contribuinte não indica, nos campos de preenchimento informático, a matrícula da viatura alvo da intervenção a AT e, necessariamente, o presente Tribunal arbitral não está em condições de aferir se estes custos estão, ou não, relacionados com algum veículo propriedade da empresa.

Da prova produzida (declarações de parte) nada nos permite concluir que os bens e serviços que constam nestas facturas dizem respeito à intervenção numa viatura da requerente.

Assim, não tendo sido comprovada a indispensabilidade deste custo para a prossecução do escopo social da sociedade, não estando verificados, portanto, os pressupostos previstos no artigo 23.º do CIRC, estes custos, no valor de € 1.636,28, não poderão ser aceites.

#### Acção de formação em Hotel em Peniche

Relativamente a esta despesa, face aos documentos juntos pela contribuinte aos autos, designadamente o programa da acção de formação e os emails justificativos (doc. 14 do r.i.), afigura-se-nos que esta despesa está efectivamente relacionada com o objecto social, logo temos por demonstrada a indispensabilidade deste custo nos termos do art.º 23.º do CIRC.

Referir ainda que a despesa em causa diz respeito ao alojamento, não estando em causa, como alega a AT, relacionada com um jogo de *paintball*, embora esta actividade constasse do programa, sendo, porém, meramente acessória da formação e inserida no seu âmbito. De notar até que a referida actividade implicava o dispêndio de cerca de 3 horas num programa de 3 dias de formação pelo que a alegação da AT não nos parece de acolher.



Assim, é de rejeitar a correcção proposta pela AT nesta sede no valor de €2.267,00. Por estar devidamente comprovada e ser indispensável para a realização dos rendimentos da requerente (art.23º, n.º1 do CIRC), esta despesa deve ser aceite como gasto.

#### Produtos adquiridos na ...

Relativamente a estas despesas, a contribuinte não fez qualquer referência, nos documentos de suporte das mesmas, à data em que ocorreu a feira/salão internacional que teria estado na origem da necessidade efectuar aqueles gastos. Mais uma vez, as declarações de parte foram de tal forma genéricas que, nesta parte, nada elucidaram o Tribunal.

Acresce que as facturas com indicação dos produtos cuja dedutibilidade se solicita é composta, na sua maioria, por bebidas (por exemplo Moscatel, Ice Tea, Coca-cola, Sumol, Compal) não constando, porém, de nenhuma das fotografias anexas como documento justificativo da despesa – fotos essas da “banca” da sociedade no aludido salão internacional – as aludidas, ou quaisquer outras, bebidas (doc. n.º15 do r.i.).

Assim sendo, não foi demonstrada a indispensabilidade deste custo, motivo pelo qual não se aceita a factura aludida como custo com fundamento no disposto no art.º 23.º do CIRC.

#### Deslocação a Praga

A contribuinte justifica esta despesa com a alegação de que a mesma estava relacionada com um encontro de vendas organizado por outra empresa – denominada C....

Sucedo que, conforme se retira dos artigos 64.º e 65.º do articulado da contribuinte, em 2008 a contribuinte deixou de ter acesso à formação da C..., passando a ter formação prestada pela “B...”.

Ora, não é verosímil a contribuinte alegar que foi participar num encontro de vendas promovido por uma empresa com a qual deixou de ter formação em data anterior a esse evento.

Mais, é inverosímil o afirmado em sede de declarações de parte pelo gerente da requente, de acordo com o qual, a requerente passou a ter formação dada pela B..., a quem pagava,

mas ao mesmo tempo ia a meios de formação dados pela C..., a quem já não podia comprar directamente os produtos.

Para além do que, na factura junta pela contribuinte para justificar esta despesa, indica-se o nome de, pelo menos, duas pessoas que não eram trabalhadores daquela.

Assim sendo, não foi demonstrada a indispensabilidade deste custo, motivo pelo qual não se aceita a factura aludida como custo, com fundamento no disposto no art.º 23.º do CIRC, devendo, pois, operar a correcção proposta pela AT.

### Viagem à Tailândia

Relativamente a esta despesa, a contribuinte anexa o Doc. 17 para a sua justificação.

Sucedem que esse documento, um email, nada permite elucidar. A contribuinte junta ainda uma carta de Agosto de 2009 onde é feita referência a um encontro anual a realizar na Tailândia. Sucedem que a viagem aludida ocorreu em Março de 2009...

Sendo a carta aludida de Agosto de 2009, não podemos admitir que venha a mesma justificar uma viagem que ocorreu no passado.

Assim, mais uma vez, cabendo à contribuinte demonstrar a indispensabilidade da despesa como custo para a sociedade, não tendo logrado fazê-lo, não pode esta ser admitida como custo, devendo operar a correcção proposta pela AT, novamente com fundamento no art.º 23.º do CIRC.

### Jantar em Óbidos em 2009

Quanto a este jantar, que a contribuinte lança como custo da sociedade, desde logo notar que a referida despesa não se mostra comprovada por qualquer factura, limitando-se a contribuinte a proceder à junção de uma agenda de trabalho da qual não consta a realização de nenhum jantar incorporado no programa (doc. 18º do r.i.).

Aliás, note-se que, relativamente ao almoço, ao contrário do jantar, consta expressamente do programa que faz parte do evento.

Assim, mais uma vez, face à inexistência de quaisquer outros elementos probatórios, cabendo à contribuinte demonstrar a indispensabilidade da despesa como custo para a

sociedade, não tendo logrado fazê-lo, não pode esta ser admitida como custo, devendo operar a correcção proposta pela AT, novamente com fundamento no art.º 23.º do CIRC.

#### Jantar de Natal de 2009

Quanto a esta despesa, tal como relativamente ao jantar de 2008, liminarmente convém notar que a contribuinte não junta para a comprovação desta despesa uma factura, mas um mero talão.

Do talão não consta a denominação da requerente, nem o seu NIF. Daí resulta, a nosso ver, a dificuldade evidente de comprovação de que este custo foi efectivamente realizado pela sociedade no âmbito da ocasião que a contribuinte alude.

A requerente tentou demonstrar este custo através das declarações de parte do seu gerente e através do documento n.º 19 do r.i.. Quanto às declarações de parte, não foi relevado o seu depoimento, nesta parte, porque foi genérico, não tendo confirmado de forma espontânea e convincente o local e a data deste evento.

O documento n.º.19 do r.i. corresponde a um suposto email de uma funcionária da requerente para os demais colegas, a informar que o jantar de Natal iria ser no restaurante X. É de realçar que o nome do restaurante aludido no email não coincide com o nome do restaurante que consta no talão (Y).

Deste modo, na ausência de meios de prova credíveis, entendemos não aceitar o valor desta factura como custo, por não estar devidamente comprovada.

#### Viagens a Espanha

Quanto a estas viagens lançadas pela contribuinte como custos, sendo lacónicos os documentos juntos pela mesma para as justificar – veja-se por exemplo o Doc. 20 que nada mais são do que uma série de emails, todos de Outubro de 2010, assim desfasados no tempo com a realização destas viagens – nada elucidam quanto à indispensabilidade desse custo.

Na verdade, a contribuinte entra em contradição ao alegar, para justificar estas viagens, que as mesmas eram motivadas pelo incremento das relações comerciais com Espanha, quando

ao mesmo tempo junta documentos referentes a Outubro de 2010 – assim bastante posteriores ao ano em questão - que nos dizem que, ainda estava a ser delineado o plano de negócios nesse país.

Não nos parece, pois, credível, que em data muito anterior já se mostrassem necessária a realização da várias viagens a Espanha realizadas, com custos a ascender, em 2008 a € 16.500,99 e em 2009 a € 3.727,46.

Desta forma, não tendo sido demonstrada a indispensabilidade destas despesas, nos termos do art.º 23.º do CIRC, as mesmas não podem ser aceites.

#### **e) Da tributação autónoma**

Cabe, agora, proceder à análise da tributação autónoma que a AT fez incidir sobre determinadas despesas da contribuinte por entender tratarem-se de despesas de representação.

Sobre esta matéria importa ter presente o que dispõe o art.º 81.º, n.º3, al. a) e n.º7 do CIRC, na versão em vigor à data dos factos:

#### ***Artigo 81.º***

#### ***Taxas de tributação autónoma***

*(...)*

*3 - São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica:*

*a) À taxa de 10 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; (...)*

*(...)*

*7 - Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no*

*País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.*

*(...).*

Quanto a esta “rubrica”, aderimos à argumentação expendida pela AT no seu articulado, designadamente ao que consta nos artigos 244.º a 263.º.

Com efeito, é evidente a contradição entre os documentos juntos pela contribuinte e a sua argumentação no articulado.

Quanto ao ano de 2008, a contribuinte alega tratar-se de uma acção de formação para colaboradores internos, juntando depois documentos que comprovam que a acção era dirigida a 60 pessoas, isto quando a contribuinte tinha ao seu serviço, no total, cerca de 30 pessoas.

Acresce que, como bem nota a AT, dessas 30 pessoas, certamente que nem todas iriam estar presentes nessa acção formativa.

Quanto ao ano de 2009 a situação é ainda mais evidente. Decorre dos documentos juntos pela contribuinte que esta tinha inscritas 9 pessoas, suas trabalhadoras, no seminário, sendo que as despesas deduzidas dizem respeito a almoços, buffets, coffee breaks, welcome coffees e afins para 60 e, por vezes, 100 pessoas.

Assim, não nos restam dúvidas de que as despesas em causa são efectivamente despesas de representação, sujeitas, pois, à taxa de tributação autónoma prevista no art.º 88.º, n.º 7 do CIRC.

#### **f) Da falta de fundamentação**

Quanto a este argumento avançado pela contribuinte, cumpre-nos referir que é patente do articulado da contribuinte que a mesma compreendeu, na íntegra, os diversos motivos fácticos que determinaram as correcções aritméticas propostas pela AT no Relatório de Inspeção.

Na verdade, as divergências existentes entre a AT e a contribuinte, são, como resulta do processo, questões de Direito.

Desta feita, não nos parece ocorrer aqui qualquer vício de falta de fundamentação, tendo a AT expresso, de forma clara, o percurso lógico, fáctico e jurídico, que determinou as correcções que propôs.

Improcede, pois, este argumento aduzido pela contribuinte.

## V. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa exposto, decide-se julgar parcialmente procedente a impugnação da liquidação n.º 2012 ... (IRC 2008), n.º 2012 ... (juros compensatórios), n.º 2012 ... (juros compensatórios) e n.º 2012 ... (juros de mora), devendo ser admitido como gasto a deduzir, a quantia de €2.267,00 correspondente à factura emitida pela empresa ..., (lançamento 28000203) e totalmente improcedente a impugnação das liquidações n.º 2012 ... (IRC 2009) e n.º 2012 ... (juros compensatórios).

Fixa-se o valor do processo em € 232.720,62 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a*), do CPPT, aplicável por força do das alíneas *a*) e *b*) do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas na importância de €4.284,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerente e requerida, na proporção de 98% e 2% respectivamente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento, considerando os valores dos respetivos decaimentos.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Dezembro de 2013

José Poças Falcão

Fernando José da Costa Matos

André Festas da Silva

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do Regime de Arbitragem Tributária.