

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 436/2017-T

Tema: IRC – Ónus da Prova e Dedutibilidade de Gastos Fiscais.

Decisão Arbitral

Os árbitros José Baeta de Queiroz (presidente), José Ramos Alexandre e Paulo Ferreira Alves (vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I. Relatório

1. A A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... ..., apresentou, em 20/07/2017, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea a) e dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, contido no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação da legalidade da autoliquidação de IRC de 2014.

2. O Objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na pretensão da ora Requerente *em que seja declarada, quer a ilegalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa, quer a ilegalidade parcial do ato de autoliquidação supra identificado e que seja, consequentemente, anulado, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, mais concretamente no que concerne à parte do referido ato de autoliquidação que reflete a não dedução fiscal no exercício fiscal de 2014, de gasto com tarifas ATR no montante de € 2.032.766,36, e bem assim, no que concerne ao imposto reflexo sobre este excesso de base tributável que no exercício de 2014 ascende a € 138.776,31.*

Requer ainda que seja reconhecido o direito ao reembolso das importâncias de imposto indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, calculados sobre € 138.776,31, contados desde a data do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa, isto é, desde 31 de Maio de 2017.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**

3. O pedido de constituição do Tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 20/07/2017.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do prazo.

Em 08-09-2017 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 25/09/2017.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

4. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

a) A A... é uma sociedade anónima de direito português que se dedica à venda a retalho de gás natural e energia elétrica a consumidores finais, com enfoque nos mercados Português e Espanhol.

b) A A... procedeu à entrega da sua declaração de rendimentos (Modelo 22) do IRC no dia 26 de maio de 2015, com referência ao período de tributação de 2014, findo em 31 de dezembro de 2014, tendo procedido ainda à submissão, a 14 de julho de 2015, de uma declaração de rendimentos (Modelo 22) do IRC de substituição.

- c) *Sucedo que, no decurso dos trabalhos de encerramento de contas do período de tributação de 2015, a A... concluiu pela existência de erros materiais na relevação contabilística de determinados encargos, em particular uma insuficiência no acréscimo de gastos relacionados com tarifas de Acesso de Terceiros à Rede ("ATR") apuradas no período de tributação de 2014, no montante total de € 2.032.766,36.*
- d) *Encontrando-se subavaliados os encargos com tarifas de ATR apurados à data da apresentação da declaração de rendimentos (Modelo 22) do IRC relativa ao período de tributação de 2014, o resultado fiscal apurado pela Requerente nesse exercício não espelha a sua real situação financeira a 31 de dezembro de 2014.*
- e) *Por conseguinte, entende a Requerente que o lucro tributável apurado naquele exercício se revelou excessivo tendo em conta que não foi considerado, no seu cômputo, a totalidade dos gastos operacionais que a este respeitavam.*
- f) *Uma vez que o referido período já se encontrava encerrado, houve a necessidade de reexpressar as contas relativas ao período de 2014 tendo sido incrementada a rubrica de acréscimos de gastos (por contrapartida de resultados) no montante de € 2.032.766,36.*
- g) *O aludido ajustamento originou, para efeitos contabilísticos, uma reexpressão das demonstrações financeiras da A..., com referência a 31 de Dezembro de 2014, tendo o seu impacto conduzido, juntamente com outro ajustamento no valor de € 178.918,45, a um aumento do Passivo e do Resultado Líquido Negativo do Período no montante de € 2.211.684,81 (dos quais € 2.032.766,36 respeitam à insuficiência de gastos com tarifas de ATR, aqui em causa, e € 178.918,45 ao reconhecimento de faturas e notas de crédito da B...), conforme referido no ponto 5.3.3 "Reexpressão das contas de 2014" do Relatório e Contas relativo ao período de tributação de 2015.*
- h) *Atento o princípio da periodização do lucro tributável e da capacidade contributiva, deveriam estes gastos com tarifas ATR ter sido deduzidos fiscalmente no exercício de 2014, e não foram por erro na sua correta determinação.*
- i) *Com efeito, de acordo com o princípio geral de periodização do lucro tributável, consagrado no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC, conclui-se que a aplicação*

desta norma conduz a que os rendimentos e gastos suportados pelos sujeitos passivos devem ser considerados, para efeitos fiscais, no período a que sejam economicamente imputáveis.

- j) No caso concreto está em causa um acréscimo de gastos: não obstante no ano de 2014 e, mais ainda, até ao encerramento das contas de 2014, não terem sido ainda recebidas certas faturas respeitantes a tarifas ATR, a sua dedução fiscal pertence a 2014 porquanto as tarifas em causa dizem respeito ao negócio desenvolvido em 2014, mais concretamente, dizem respeito ao custo de transporte em rede (ou de acesso à rede) de gás vendido pela A.../consumido pelos seus clientes, no exercício de 2014, e não no exercício de 2015 (em que se limitou a ocorrer a emissão da respetiva fatura).*
- k) Os aludidos gastos referentes a tarifas de ATR, no montante de € 2.032.766,36, deverão ser considerados dedutíveis para efeitos fiscais no período de tributação de 2014, por forma não só a ser respeitado o princípio legal da periodização do lucro tributável, mas também o da capacidade contributiva e o da tributação pelo rendimento real.*
- l) Com efeito, está-se perante omissão legalmente indevida de uma dedução fiscal, que consubstancia além do mais uma situação de clara injustiça tributária, mais não seja porque da situação em apreço não resultou qualquer benefício económico para a A..., tendo antes resultado num agravamento significativo e indevido da sua carga fiscal com referência ao período de tributação de 2014.*
- m) Anulando-se parcialmente a liquidação de 2014 em causa, como é de direito, na parte correspondente à não dedução dos gastos supra identificados, deve ser consequencial e simetricamente ajustada para mais a base tributável no exercício de 2015 (apuramento de um menor prejuízo fiscal), conforme a Requerente indicou já à AT em sede de Reclamação Graciosa, e conforme aqui reitera e se pode observar nos quadros síntese infra (onde se contém também as outras consequências no ajustamento para menos do lucro tributável de 2014: apuramento de prejuízo fiscal reportável para exercícios seguintes, menor dedução de benefícios fiscais com consequente maior reporte para diante dos mesmos, menor dedução de PEC com consequente maior reporte de PEC para diante)*

- n) *No contexto deste caso a Requerente entende, recorda-se, que o gasto em causa pertence ao exercício de 2014, e peticiona justamente, nesse sentido, mas se, por razão que a Requerente não consegue vislumbrar, for entendido que não, então terá o gasto de ser deduzido o mais tardar no exercício de 2015, não só por absoluta necessidade lógica, mas também por força do princípio da justiça.*
- o) *O princípio da justiça e da prossecução do interesse público (e não à margem dele) impedem que a AT negue a sua dedução fiscal o mais tardar no exercício de 2015, porquanto negando-se a dedução no exercício natural (pertença económica) destes gastos que é 2014, não se concebe a continuação do afastamento dessa dedução em 2015, para mais num contexto em que não há razão para crer estar-se perante omissão de dedução dos gastos em 2014 (pelo contrário, o contribuinte luta por colmatar essa omissão usando para o efeitos dos prazos legais), “voluntária e intencional, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios”.*
- p) *Com respeito em especial a este último ponto é de sublinhar que a não dedução fiscal dos gastos fiscais aqui em causa no exercício de 2014 só traz prejuízo para a Requerente, e ganho para a AT (mais imposto recebido mais cedo, antecipado, sem qualquer juro).*
- q) *Razão pela qual, caso por absurdo fosse rejeitada a dedução destes gastos no exercício económico a que pertencem (2014), sempre teria de ser mantida a sua dedução no exercício fiscal de 2015, por imperativo lógico (se não pertence a 2014, então pertence a 2015; ao vazio é que não pode pertencer) e, adicionalmente, por exigência do princípio da justiça.*
- r) *Os Tribunais têm vindo a firmar, consistentemente, uma linha interpretativa segundo a qual a imputação, a um dado exercício, de gastos referentes a períodos de tributação anteriores (e neste caso a manter-se essa errada imputação não será por vontade da Requerente, que atempadamente pediu e pede a imputação ao exercício correto – o de 2014) não coloca em causa o princípio fundamental da periodização económica, nos casos em que dos mesmos não resulta qualquer prejuízo para a Administração Fiscal.*
- s) *O princípio da justiça e da prossecução do interesse público impedem que a AT negue a sua dedução fiscal o mais tardar no exercício de 2015, porquanto*

negando-se a dedução no exercício natural (pertença económica) destes gastos que é 2014, não se concebe a continuação do afastamento dessa dedução em 2015, para mais num contexto em que não há razão para crer estar-se perante omissão de dedução dos gastos em 2014 (pelo contrário, o contribuinte luta por colmatar essa omissão usando para o efeitos dos prazos legais), “voluntária e intencional, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios”.

- t) A Requerente pagou por referência ao exercício de 2014 imposto em montante superior ao legalmente devido, pelo que, declarada a ilegalidade da (auto)liquidação na parte aqui peticionada, a Requerente tem direito não só ao respetivo reembolso, mas, também, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), a juros indemnizatórios.*
- u) Em suma, “a administração tributária está genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei (artigos 266.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa e 55.º da Lei Geral Tributária), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Dezembro de 2001, Processo n.º 26233).*
- v) E tal imputabilidade no caso de erro na autoliquidação estava mesmo expressamente prevista em 2014 no n.º 2 do artigo 78.º da LGT a propósito da revisão dos atos tributários, estabelecendo o mesmo preceito que “sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação”.*
- w) Assim sendo, dúvidas não restam de que anulada a, ou declarada a ilegalidade da, autoliquidação, na parte que aqui se peticiona, deverá ter-se por verificado erro imputável aos Serviços para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios pelos prejuízos resultantes do pagamento de imposto em excesso.*

5. A Requerida apresentou o articulado de Resposta e posteriormente juntou o Processo Administrativo. No referido articulado invocou, em síntese, o seguinte:

- a) *Para além da explicação genérica sobre a origem dos erros de relevação contabilística que estão na origem do valor dos gastos com tarifas ATR (€2.032.766,36), cuja dedução ao lucro tributável de 2014 é reclamada pela Requerente, não são fornecidos quaisquer detalhes sobre a metodologia adotada, designadamente, para identificar as faturas que contêm valores das tarifas de ATR respeitantes a transporte de gás vendido em 2014, nem os elementos utilizados nos cálculos para expurgar os valores das faturas dos fornecedores.*
- b) *As informações dadas não permitem saber que realidades concretas estão traduzidas no montante em causa, mormente por se desconhecer o processo de identificação e de quantificação dos consumos/vendas realizados em 2014 constantes das faturas emitidas pelos ORD no decurso de 2015.*
- c) *Esta falta de demonstração da substância do montante dos gastos com tarifas de ATR é acompanhada pela falta de clareza do procedimento utilizado na relevação contabilística dos gastos imputáveis a 2014, porquanto não são revelados os lançamentos efetuados, as contas movimentadas e em que data precisa tal ocorreu.*
- d) *A este respeito, refere a Requerente que, por já se encontrarem encerradas as contas relativas ao período de 2014, o ajustamento obrigou a “uma reexpressão das demonstrações financeiras da A..., com referência a 31 de dezembro de 2014”, que consistiu na substituição dos valores de algumas rubricas da demonstração de resultados e do balanço a 2014, para efeitos de dar cumprimento à obrigação de divulgação da Informação comparativa com respeito ao período anterior.*
- e) *Depreende-se das Notas do Anexo transcritas que a solução encontrada para refletir nas contas de 2015 os alegados erros materiais de exercícios anteriores parece ter consistido na transferência para a conta Resultados Transitados, por correção da aplicação do valor reexpresso do resultado negativo de 2014.*
- f) *Ou seja, se bem se entendem as informações dadas no Anexo, as demonstrações financeiras da abertura do exercício de 2015 foram as demonstrações financeiras reexpressas de 2014 apresentadas no ponto 5.3.3 do Anexo, reexpressão que,*

- todavia, não se traduziu em meras reclassificações de certos itens mas, antes, consistiu em refletir de forma retrospectiva o impacto de operações que não foram objeto de registo na contabilidade de 2014, de tal modo que o resultado líquido do exercício registou um significativo agravamento.*
- g) Em suma, os elementos apresentados pela Requerente para fundamentar os ajustamentos dos alegados erros materiais praticados em 2014 não demonstram cabalmente as bases do cálculo do valor das tarifas de ATR imputáveis ao período de tributação de 2014 nem como o montante em causa foi expurgado da faturação dos fornecedores ORD emitida em 2015.*
- h) Por outro lado, como é evidenciado pela Nota 15 do Anexo às Demonstrações financeiras de 2015, o reconhecimento em Resultados Transitados (Conta 56 SNC) no montante de 2.032.766,36 euros, relativo a gastos com ATR's de 2014, efetuado em 2015, parece ter sido efetuado por via da aplicação do resultado líquido (negativo) de 2014, tendo como suporte a deliberação lavrada na ata da assembleia geral de aprovação de contas deste período.*
- i) Deste modo, subsistem dúvidas razoáveis sobre a adequação do procedimento utilizado para refletir na contabilidade os gastos que se pretendia imputar ao período de tributação de 2014, tanto mais que tudo leva a crer que não se processou qualquer registo direto dos gastos na conta de resultados transitados.*
- j) Todavia, na linha da recomendação contida no parágrafo 56 da NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento, para efeitos fiscais, por força do disposto na alínea b) do n.º 3 do art.º 17.º do Código do IRC, conjugado com os números 1 e alínea a) do n.º 2 do art.º 123.º do mesmo Código, todas as operações que originam correções de erros de exercícios anteriores e consequentemente podem traduzir-se em componentes positivas e negativas do lucro tributável devem ser objeto de registos na contabilidade, i.e., ser objeto de lançamentos efetuados nas contas apropriadas, designadamente na conta de resultados transitados.*
- k) Perante as insuficiências referidas e, essencialmente, a que se prende com a ausência da comprovação dos cálculos efetuados para quantificar os “erros materiais” detetados nas contas de 2015, não é possível validar, para efeitos*

fiscais, a correção ao lucro tributável relativo a 2014 que a Requerente reclama, sem juntar qualquer documentação que sustente a sua pretensão.

- l) Efetivamente, por imperativo legal (alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º do Código do IRC, a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais, mas, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código e que, por sua vez, a alínea a) do n.º 2 do artigo 123.º determina que, na execução da contabilidade, “Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário”.*
- m) Deste modo, a falta de documentação de suporte dos ajustamentos contabilísticos efetuados, tudo se limitando a informações e afirmações realizadas pela Requerente sem comprovação bastante dos elementos que, em concreto, foram utilizados para determinar quais os gastos que foram faturados em 2015 mas que tinham por base consumos/vendas realizados em 2014 e que, portanto deveriam ser imputados a este período de tributação de 2014, impossibilita validar e aceitar, para efeitos fiscais, os ajustamentos assim realizados.*
- n) Ora, as deficiências na organização da sua contabilidade, designadamente a inexistência da documentação exigida nos artigos 17.º e 123.º do CIRC, impedem a Requerente de provar a materialidade das operações, bem como de provar a sua pretensão no sentido da anulação da liquidação controvertida.*
- o) Sendo que, a falta de apresentação dos documentos justificativos implica a improcedência da argumentação da Requerente, incumprindo o ónus que sobre si impende de fazer prova cabal do que vem alegar, de acordo com a regra de repartição do ónus da prova prevista no artigo 74.º da LGT.*
- p) Acompanha-se, por inteiro, a interpretação veiculada pela Requerente, o que vale por dizer que se os gastos com tarifas de ATR estão comprovadamente relacionadas, de forma direta e específica, com os consumos reais de gás e as concomitantes vendas de gás aos clientes realizadas em 2014, então, tendo em vista, o balanceamento que, em cada período de tributação, deve ser estabelecido entre os gastos e os réditos das vendas, independentemente da periodicidade da*

- faturação pelos ORD, nada obstará a aceitar a sua imputação a 2014, pois, a isso obriga o princípio da especialização dos exercícios.*
- q) Não obstante, para ser possível atribuir relevância fiscal ao montante dos gastos com tarifas de ATR imputáveis ao resultado fiscal do período de tributação de 2014, devem os mesmos, em primeira linha, passar pelo teste da exigência de comprovação documental, nos termos do n.º 3 do art.º 23.º e n.º 2 do art.º 123.º, do Código do IRC, sendo que, a este respeito, a Requerente não fornece, como supra exposto, quaisquer elementos esclarecedores sobre a aplicação do procedimento interno adotado na avaliação de tais encargos, em particular sobre a seleção das faturas de fornecedores ORD, a forma como foi estabelecida a sua ligação dos gastos ao exercício de 2014, o modo de apuramento e critérios utilizados na sua quantificação.*
- r) A Requerente não logra provar documentalmente os gastos que pretende deduzir à matéria tributável, limitando-se a proferir afirmações genéricas que estão longe de sustentar a sua pretensão.*
- s) Assim, e de acordo com o supra exposto, o pedido de pronúncia arbitral deve ser declarado improcedente, quer quanto à imputação e dedução dos gastos com tarifas de ATR ao resultado fiscal do período de tributação de 2014, uma vez que a Requerente não logrou fundamentar e provar como chegou ao valor destes gastos, incumprindo, deste modo, a exigência legal de comprovação e documentação dos gastos, prevista no n.º 3 do art.º 23.º do Código do IRC e na alínea a) do n.º 2 do art.º 123.º do Código do IRC,*
- t) Bem como no que respeita à imputação e dedução dos gastos com tarifas de ATR ao resultado fiscal do período de tributação de 2015, desconsiderando-se assim a dedução do valor inscrito no campo 775 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, por inobservância do princípio da especialização dos exercícios consagrado no n.º 1 do art.º 18.º do mesmo Código, uma vez que não lhe pode ser aplicável o disposto no n.º 2 deste normativo.*
- u) O direito a juros indemnizatórios implica que se preencham os seguintes requisitos, constantes do artigo 43º da LGT que (i) o Tribunal arbitral determine a existência de erro num ato de liquidação, (ii) que tal erro seja imputável aos serviços da*

Requerida, e (iii) que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

v) *Ora, como cabalmente demonstrado, as decisões sindicadas estão em absoluta conformidade com a lei, não ocorrendo qualquer vício que deva ditar a anulação da autoliquidação, pelo que não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.”*

6. Em 31-10-2017, o Tribunal Arbitral, vistos os factos invocados, a prova documental já junta, por considerar não se ver utilidade na prova adicional requerida, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, convidando as partes a alegar por escrito no prazo de dez dias, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste (vd., artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT).

A Requerente não apresentou alegações, tendo a Requerida optado, também, conforme requerimento, por não apresentar alegações, reiterando os argumentos por si anteriormente expendidos na resposta.

O Tribunal designou o dia 26/01/2018 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

II. Saneamento

7. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (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).

8. O processo não enferma de nulidades. Não foram suscitadas exceções e não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III.Mérito

III.1. Matéria de facto

9. Factos provados

9.1. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) A Requerente apresentou Declaração Mod 22 de IRC de 2014, em 26/05/2015, correspondente ao período de tributação de 1/01/2014/31/12/2014. (Doc.1);
- b) Apresentou também uma Declaração Mod 22 de IRC de Substituição relativa ao mesmo período de tributação, em 2015/07/14. (Doc.2), na qual fez constar uma alteração dos resultados para efeitos fiscais;
- c) A Requerente apresentou, em 31-01-2017, Reclamação Graciosa junto do Serviço de ... contra os actos tributários de autoliquidação de IRC de 2014 e 2015 (conforme o referido no Documento n.º 3 anexo ao pedido de pronúncia arbitral e nas fls. 2 a 16 do Processo Administrativo);
- d) A Administração Fiscal não proferiu qualquer despacho em sede de Reclamação Graciosa dentro do prazo previsto no art.º 57º, nº1 da LGT, isto é, até 31/05/2017.
- e) A Requerente impugnou tanto o indeferimento tácito como a legalidade das liquidações de 2014 e 2015, segundo invoca, porque não foram considerados 2 032 766,36 € no apuramento dos resultados de 2014, dentro do prazo legal.
- f) A Requerente juntou cópias das declarações Mod.22 atrás referidas, que também constam do Processo Administrativo junto pela Requerida, e ainda cópias do Relatório e Contas de 2015 e 2014 e respetivos Anexos.

9.2. Fundamentação da matéria de facto

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes, bem como na análise do processo administrativo remetido pela Requerida.

9.3. Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

III.2. Matéria de Direito

10. Atendendo às posições assumidas pelas partes nos articulados apresentados, o pedido de pronúncia arbitral a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral consiste em apreciar a legalidade do ato de autoliquidação de IRC e Derrama Municipal.

11. A pretensão da Requerente, em síntese, subsume-se à não relevação fiscal no exercício fiscal de 2014, do gasto no montante de € 2.032.766,36 com tarifas de Acesso de Terceiros à Rede. A Requerente pretende que esse gasto seja relevado fiscalmente no período fiscal de 2014 e que seja efectuado o respetivo ajuste ao imposto liquidado. A Requerente alega que o apuramento deste gasto só foi possível nos trabalhos de encerramento de contas do período de 2015, motivados pela existência de erros materiais na relevação contabilística de determinados encargos, nomeadamente, numa insuficiência no acréscimo de gastos relacionados com as tarifas de Acesso de Terceiros à Rede referentes ao período fiscal de 2014.

12. A Requerida, sinteticamente, contra-argumenta invocando que não são fornecidos pela Requerente quaisquer detalhes sobre a metodologia adoptada, designadamente, para identificar as facturas que contêm valores das tarifas de Acesso de Terceiros à Rede respeitantes a transporte de gás vendido em 2014, nem os elementos utilizados nos cálculos para expurgar os valores das facturas dos fornecedores. Com efeito, os alegados erros materiais praticados em 2014 não demonstram cabalmente as bases do cálculo do valor das tarifas de Acesso de Terceiros à Rede imputáveis ao período de tributação de 2014 nem como o montante em causa foi expurgado da faturação dos fornecedores Operadores de Rede de Distribuição emitida em 2015. Perante as insuficiências referidas e,

essencialmente, a que se prende com a ausência da comprovação dos cálculos efetuados para quantificar os “*erros materiais*” detectados nas contas de 2015, não é possível validar, para efeitos fiscais, a correção ao lucro tributável relativo a 2014 que a Requerente reclama, sem juntar qualquer documentação que sustente a sua pretensão.

13. Perante o exposto, e entrando na fundamentação de direito da presente decisão arbitral, compete em primeiro lugar efetuar uma prévia análise do regime jurídico, doutrina e jurisprudência dos gastos.

14. Diz-nos o artigo 23.º do CIRC, que “*para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”.

15. Conforme se irá demonstrar, para análise da necessidade e dedutibilidade dos gastos invocados pela Requerente, é primeiro necessário julgar se as operações elencadas respeitam os preceitos legais que a tributação do rendimento societário deve obedecer.

16. Nestes termos, e perante a matéria de facto assente, a questão central prende-se com ónus da prova e comprovação documental de gastos, conforme a moldura jurídico-fiscal prevista nos artigos art. 31.º LGT, artigo 23.º, 23.º -A e 123.º do CIRC, em vigor até 31 de Dezembro de 2014.

17. Prescrevem os referidos artigos que para se verificar a dedutibilidade fiscal dos gastos é necessário a demonstração da respectiva existência, a qual, como regra, envolve a sua **comprovação mediante documento fiscalmente relevante e devidamente contabilizado**.

18. Senão, vejamos. Resulta do artigo art. 31.º, n.º 2 da LGT, que constituem obrigações acessórias do sujeito passivo “*as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de*

declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevante, incluindo a contabilidade ou escrita". (nosso negrito)

19. Seguindo a linha orientadora da Lei Geral Tributaria, estabelece o artigo 23º do CIRC, que a comprovação dos gastos é elemento necessário para sua dedutibilidade fiscal:

“1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

- a. Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;*
- b. Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;*
- c. De natureza financeira, tais 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 obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;*
- d. De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem*

como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;

- e. Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento;*
- f. De natureza fiscal e parafiscal;*
- g. Depreciações e amortizações;*
- h. Perdas por imparidade;*
- i. Provisões;*
- j. Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;*
- k. Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;*
- l. Menos-valias realizadas;*
- m. Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.*

3 — Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito. (nosso negrito)

4 - No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

- a. Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;*
- b. Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de*

- entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;*
- c. Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;*
- d. Valor da contraprestação, designadamente o preço;*
- e. Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.”*

20. Em consonância, o artigo 23.º-A n.º 1, al. b), estabelece que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: **b) As despesas não documentadas.**

21. E seguindo esta linha legislativa, o CIRC impõe obrigações contabilísticas das empresas no seu artigo 123.º que as entidades sujeitas a esta tributação obrigações de registo de factos patrimoniais:

1 — As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável.

2 — Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte:

- a. Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário;*

b. *As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos.*

3 — *Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.*

4— *Os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 12 anos.*

5 — *Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação referida no número anterior é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.*

6 — *Os documentos de suporte previstos no n.º 4 que não sejam documentos autênticos ou autenticados podem, decorridos três períodos de tributação após aquele a que se reportam e obtida autorização prévia do director-geral dos Impostos, ser substituídos, para efeitos fiscais, por microfilmes que constituam sua reprodução fiel e obedeçam às condições que forem estabelecidas.*

7 - *É ainda permitido o arquivamento em suporte electrónico das facturas ou documentos equivalentes, dos talões de venda ou de quaisquer outros documentos com relevância fiscal emitidos pelo sujeito passivo, desde que processados por computador, nos termos definidos no n.º 7 do artigo 52.º do Código do IVA.*

8 — *As entidades referidas no n.º 1 que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros nos termos e formatos a definir por portaria do Ministro das Finanças.*

9 — *Os programas e equipamentos informáticos de facturação dependem da prévia certificação pela Direcção-Geral dos Impostos, sendo de utilização obrigatória, nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças.*

22. A conjugação da moldura jurídico-fiscal supra referida, e em resultado da própria letra da lei, e em harmonia com princípio da praticabilidade (os custos têm de estar devidamente documentados) surgem dois requisitos necessários para que os gastos das empresas sejam dedutíveis do ponto de vista fiscal.

23. Requisitos esses:

- a. que sejam comprovados com documentos emitidos nos termos legais;
- b. e que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos.

24. Estas exigências, quando não preenchidas, resultam da indedutibilidade sobre o rendimento, conforme já decidiu a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, (ver Acórdão de 5.7.2012, proc. n.º 0658/11):

“No caso em apreço, está apenas em causa a verificação dos requisitos formais exigidos para a comprovação dos custos e cuja violação implica a sanção da indedutibilidade sobre o rendimento. As exigências formais compreendem a vertente interna e a externa. Os documentos internos são elaborados na empresa, normalmente para uso exclusivo interno (folhas de férias e as notas de lançamento). Os documentos externos são aqueles que provêm ou se destinam ao exterior, como as facturas, recibos e notas de débito) e são estes que normalmente cabem no conceito de “documentos justificativos”, que acompanham todo e qualquer gasto.”

25. A doutrina nacional também defende a posição de que é necessário um documento justificativo, por regra, um suporte externo e formal com uma certa densidade, embora a doutrina possa divergir nos requisitos legais desse documento. Realçamos, (Cfr. SALDANHA SANCHES, “Custos mal documentados e custos não-documentados: o seu regime de dedutibilidade”, Anotação ao Acórdão do STA

de 16 de Fevereiro de 2000, recurso nº 24.133, *Fiscalidade*, nº 3, Julho de 2000, p. 86.) estas exigências formais embora criadas para o IVA devem aplicar-se «*ao conjunto das relações tributárias por corresponderem às boas práticas contabilísticas*» e, além do mais, tais «*requisitos das facturas são os que permitem à escrita da empresa desempenhar todas as funções como instrumento de registo e de informação verificável que é chamada a desempenhar*».

26. No entanto, segundo outros autores, a noção de «documento justificativo» é mais ampla do que a noção de fatura, podendo abranger uma qualquer forma externa de representação da operação, sem as específicas solenidades da fatura, “desde que explicita, de forma clara, as principais características da operação (os sujeitos, o preço, a data e o objecto da transacção)” (Cfr. TOMÁS CASTRO TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 396, pp. 123 ss.)

27. Todavia, a **Requerente não juntou nenhum documento externo que comprovasse documentalmente os gastos invocados.**

28. A respeito da prova documental e o respetivo ónus da prova, importa realçar a jurisprudência sobre este tema, a qual subscrevemos, veja-se o Acórdão Arbitral, Processo 236/1014-T de 4 de Maio de 2015, do Doutor Jorge Lopes de Sousa, Professor Doutor António Martins e Dr. João Menezes Leitão:

“Ora, a contabilidade geral ou patrimonial visa, como se sabe, dar a conhecer a situação de uma entidade económica segundo diversas ópticas. Numa óptica económica, apura-se o resultado líquido, a partir do confronto entre custos e proveitos. Numa óptica patrimonial, observa-se, no balanço, a constituição do activo, do passivo e da situação líquida.

Para facultar esta – e outra – informação, a contabilidade regista factos patrimoniais. Dois requisitos são necessários para que se proceda a estes

registos: uma base documental que possibilite a quantificação do facto a evidenciar; e a utilização de contas apropriadas que, entre nós, constam do normativo contabilístico em vigor.

A base documental dos registos pode ser de natureza externa ou interna. Será de natureza externa, no caso de as operações a registar serem realizadas entre entidades diversas. Assim, as vendas de mercadorias a clientes, o pagamento de juros a um banco, são documentalmente baseados em facturas, notas de débito, ou outros documentos que são emitidos por uma entidade e remetidos à outra.

Casos existem, porém, relativamente aos quais os factos a registar pela contabilidade financeira ou patrimonial, respeitando a operações puramente internas, não se podem basear em documentos externos emitidos por terceiros ou a eles destinados. Será o caso, por exemplo, da deterioração de existências, ou do cálculo e registo como custo num determinado exercício dos valores referentes a encargos com férias e subsídios de férias cujo direito se constituiu nesse exercício, mas que apenas se pagarão no seguinte.

Em tais situações, o suporte documental dos registos contabilísticos é geralmente constituído por elementos elaborados internamente, nos quais se baseiam depois as notas de lançamento que evidenciam as contas movimentadas.

Todavia, em matéria de gastos que resultem – ou se contabilizem em decorrência – de relações com terceiros, eles deverão, por regra, ser apoiados ou baseados em documentos de terceiras entidades (v.g., facturas, recibos, extractos, notas de débito, contacorrente, contratos), exigindo-se, pois, que tais gastos sejam comprovados, em primeira linha, por tais documentos”.

29. No mesmo sentido, a síntese do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5.7.2012, no âmbito do processo n.º 0658/11, bastante clara e objetiva, e que subscrevemos:

“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 a 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.1.º, 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.”

30. Ainda no âmbito da jurisprudência relevante para a decisão da presente causa, remetemos para análise ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5.7.2012, no âmbito do processo n.º 0658/11, efetuada no Acórdão Arbitral, Processo 236/1014-T de 4 de Maio de 2015, que passamos a transcrever **“Como se sublinha neste Acórdão, é pacífico que, em sede de IRC (tendo em atenção as regulações aplicáveis racione temporis), o formalismo dos documentos probatórios dos gastos não tem de atingir as exigências do CIVA. Mas as operações com terceiros têm de evidenciar, ao menos, base documental que se julgue como elemento mínimo de suporte, eventualmente reforçado por outro tipo de prova, que esclareça ou complemente o indício de que uma certa entidade**

incorreu num custo. Se forem documentos internos, têm de conter informação bastante para que a informação neles expressa sobre as transações seja testada, no confronto com as entidades que deles constam como contrapartes. Outros meios de prova, como a testemunhal, servirão fulcralmente, via de princípio, como elementos auxiliares ou de comprovação suplementar, caso a prova documental permita suscitar ou indagar esse tipo de comprovação adicional ou supletiva”.

31. Perante o exposto, e aplicando a mesma lógica interpretativa ao presente caso, resulta que as operações com terceiros, tem de ser suportadas por uma base documental, embora a mesma não necessite de preencher os requisitos do CIVA (caso da fatura), mas pode ser comprovada com outros elementos auxiliares, como é o caso da prova testemunhal.

32. Sobre a prova testemunhal como meio de prova dos gastos fiscalmente dedutíveis, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.1.2014, proc. n.º 01632/13, já se pronunciou, e considerou-se que *“apesar de lei tributária fazer depender a dedutibilidade do gasto/custo da respectiva comprovação (art. 23º nº 1 e art. 45º nº 1 al. g) do CIRC), não a restringe à resultante da respectiva inscrição contabilística e documento externo de suporte, aceitando-se que, na insuficiência destes, seja, para este efeito (em sede de IRC), feita a prova da ocorrência do custo e da respectiva afectação empresarial, por outros meios de prova [sendo certo, embora, que aquela prova documental se deve ter como preponderante na documentação do custo e na sua consequente dedutibilidade, não é, todavia, a única, face, até, à prevalência do princípio da capacidade contributiva. (Cfr., sobre a questão da relevância, ou não, de outros tipos de prova, para além da documental, António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, pp. 201 e ss..E sobre a admissibilidade de outros meios de prova, incluindo a prova testemunhal, para suprir a falta de documentos externos, como demonstração da justeza do lançamento efectuado e como demonstração do montante gasto, cfr. ainda, Freitas Pereira, Parecer do CEF, nº 3/92, de 6/1/92, CTF nº 365, págs. 343/352, e Tomás de Castro Tavares, CTF nº 396, pp. 7/177.)]”.*

33. A questão dos meios alternativos da prova de gastos registados foi alvo de apreciação, por parte do Tribunal Central Administrativo Norte, no Acórdão de 14 de Julho de 2014, no processo 02390/05.0BEPRT, em que se decidiu o seguinte: *“na ausência de documento externo, que comprove o custo em causa, tem de ser admitida a prova da realização do custo por qualquer meio, desde que adequado a demonstrar as principais características da transacção, o que implica a clara definição das operações em causa e a produção da necessária prova no sentido de ultrapassar a dificuldade apontada relacionada com a falta de documento externo...”*, considerando-se ainda que: *“Nesta medida resulta elementar que (...) cabia à Recorrida desenhar todo o processo em apreço, especificando as principais características de cada uma das transacções em causa”, “impondo-se evidenciar o processo a montante, ou seja, aquilo que foi contratado entre as partes, as condições fixadas, (...) de forma a tornar clara a leitura do conjunto de situações discutidas nos autos”*.

34. Na doutrina fiscal, a importância da prova documental dos gastos é também sublinhada. Relevamos o entendimento de António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, 2004, refere (p. 109): *“Em matéria de custos, o meio de prova mais importante é, sem dúvida, o documental, por motivos que se reconduzem a uma maior adequação à exigência de praticabilidade e às específicas características do contencioso tributário, isto para além da destacada importância que este meio de prova assume na prática usual do comércio e das transacções económicas”*. Prossegue o Autor sublinhando que (p. 195): *“A jurisprudência não acolhe como regra única o princípio da equiparação entre facturas e documento justificativo do custo... Numa palavra, a exigência de prova documental, nesta sede, não se confunde nem se esgota na exigência de factura”*.

35. Mais nos diz o referido autor, no que diz respeito à questão de saber se o documento justificativo é o meio de prova exclusivo para a “comprovação” do custo, *“A corrente jurisprudencial maioritária vai no sentido de se admitir o*

recurso a outros meios de prova (designadamente a prova testemunhal) para se comprovar que certo lançamento se reporta a um custo...”.

36. Por fim, sobre a relação entre prova documental e prova testemunhal, escreve ainda o citado Autor (p. 202): *“O STA já teve oportunidade de se pronunciar sobre este tema, separando as questões da substituição de factura por prova testemunhal (não admitida por lei) dos casos em que a prova testemunhal funciona como mero complemento dessa prova documental”.*

37. Perante o exposto resulta claramente que, é necessário um documento idóneo externo, pelo que a prova testemunhal isolada não é suficiente.

38. Podem ser utilizados meios alternativos ou complementares à comprovação documental, de modo a que não fique indeterminação sobre as características materiais das operações.

39. Contudo, a prova testemunhal pode e deve ser utilizada para elucidação e demonstração da materialidade e quantificação das operações subjacentes.

40. Aliás, sem tais documentos não se pode fazer uma análise da sua indispensabilidade para obter os rendimentos do sujeito passivo.

41. Desta feita, cabe agora apreciar o respetivo ónus da prova dos gastos aqui em apreço.

42. Conforme sublinha SALDANHA SANCHES, quanto ao ónus da prova e deveres de cooperação, *“Quando se fala em ónus da prova numa relação, como a relação jurídica tributaria, em que a atividade da administração fiscal se faz no estrito cumprimento de uma habilitação legal, termos de falar sempre em ónus da prova em sentido material, o qual representa uma mera extensão dos deveres de cooperação que a lei atribui ao contribuinte, tendendo, por vezes, a confundir-se com eles”.* Mais refere *“sempre que esteja em duvida a necessidade de uma certa despesa, o sujeito passivo deverá colaborar com a Administração*

fiscal, para fornecer elementos que ponham fim a essa duvida”. (Saldanha Sanches, pag. 388, Manual de Direito Fiscal, 3.º Ed.)

43. A regra geral do ónus da prova recai sobre quem os invoque nos termos dos artigos 74.º n.º 1 da LGT e 342.º n.º 1 do CC.

44. Conforme enumerado o 74.º n.º 1 da LGT *“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”*, e no mesmo sentido o 342.º n.º 1 do CC 1. *“Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.”*

45. Sobre o ónus da prova dos gastos fiscalmente dedutíveis nos termos aqui em apreço, o Acórdão Arbitral, Processo 236/1014-T de 4 de Maio de 2015, do Doutor Jorge Lopes de Sousa, Professor Doutor António Martins e Dr. João Menezes Leitão, já decidiu sobre questão idêntica:

“Em consequência, cabe à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua actuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido. Pelo seu lado, cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca..” (...) *“Como tal, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT, cabe à Requerente a demonstração das bases e situações fácticas em que se sustentam os ajustamentos, desreconhecimentos e regularizações que, por ela, foram promovidos e cuja relevância e consistência tributárias afirma, recaindo, pois, sobre a Requerente o ónus de esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa e sua justificação. Isto mesmo, aliás, é expressamente reconhecido pela Requerente que, nas suas alegações (n.º 3), assume que “sobre a Requerente impendia o ónus de prova dos factos constitutivos do direito alegado”.*

Nesta sequência, deve, ainda, assinalar-se que resulta do artigo 75.º, n.º 1 da LGT que as declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, se presumem verdadeiras. Porém, esta presunção cessa nomeadamente se essas declarações, contabilidade ou escrita, ou os respectivos dados de suporte, apresentarem omissões, erros e inexactidões ou forem recolhidos indícios fundados de que não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo (art. 75.º, n.º 2, al. a) da LGT). Recorde-se ainda que, nos termos do n.º 3 do art. 75.º da LGT, “[a] força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar”. (...) Ora, sempre que se aplique a al. a) do n.º 2 do art. 75.º da LGT, “será sobre o contribuinte que recai o ónus de prova dos factos declarados ou inscritos na sua contabilidade ou escrita sobre que existam dúvidas probatórias”, pelo que “as dúvidas que no processo judicial subsistam sobre a matéria de facto, não podem considerar-se dúvidas fundadas” para os efeitos do n.º 1 do art. 100.º do CPPT (vd. assim Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, vol. II, 6ª ed, 2011, p. 133).

Daí que incida sobre a Requerente o ónus da demonstração efectiva dos factos inscritos e das razões na base dos ajustamentos realizados na contabilidade, não bastando ficar a dúvida sobre a viabilidade da respectiva justificação, porquanto o disposto no n.º 1 do art. 110.º do CPPT tem a sua aplicação fulcral quando é a Administração Tributária a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação (cfr., assim, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11). Deste modo, a prova produzida deve assegurar, com a certeza exigível, que as regularizações e ajustamentos realizados possuem consistência e materialidade bastante em face das justificações que lhe presidem.

46. O referido Acórdão é bastante esclarecedor quanto a responsabilidade do ónus da prova.

47. Como tal, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT, cabe à Requerente o ónus de esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa. Cabe-lhe demonstrar e justificar a sua relevância consistência tributárias, recorrendo a meios de prova documental e se necessário complementar testemunhalmente os elementos fáticos que sustentam a sua correção, pois foram pela Requerente promovidos.

48. Neste sentido, *“sempre que esteja em duvida a necessidade de uma certa despesa, o sujeito passivo deverá colaborar com a Administração fiscal, para fornecer elementos que ponham fim a essa duvida”*. (Saldanha Sanches, pág. 388, Manual de Direito Fiscal, 3ª Ed.)

49. Perante o exposto, e em consonância com a moldura legal prevista nos artigos, art.º 31º LGT, artigo 23.º, 23.º-A e 123.º do CIRC e no n.º 1 do art.º 74.º da LG, cabe à Requerente a comprovação dos custos. Face à prova produzida pela Requerente, os gastos por esta invocados no presente pedido de pronuncia arbitral no valor de e € 2.032.766,36 referentes a alegadas tarifas de Acesso de Terceiros à Rede, não possuem a base necessária documental que constitua prova suficiente para que se considerem comprovados.

50. Nestes termos, na situação em apreço, as despesas apresentadas no montante de € 2.032.766,36 não são aceitáveis como um custo fiscal, dada a ausência de documentação de suporte das operações subjacentes.

51. Em conclusão, por tudo o que vai exposto, no caso em análise, à Requerente cabia o ónus da prova, e como tal, apresentar prova e os documentos justificativos dos gastos incorridos, uma vez que as notas internas contabilizadas e a prova documental e testemunhal apresentada, porque não constitui documentos externos, e por não identificar as principais características das operações efetuadas, designadamente, o objeto da operação, o adquirente, o fornecedor e o preço,

consideram-se inconceptíveis de relevar como suporte documental idóneo a comprovar os respetivos custos, para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº 1, alínea a), e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, preceito que exige para o efeito de determinação do lucro tributável que os encargos estejam devidamente documentados.

52. É, improcede, deste modo, a pretensão da Requerente.

53. Finalmente, dado que se considera improcedente o pedido de anulação do imposto, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios por estes estarem dependentes da existência daquele.

IV. Decisão

Termos em que acorda o presente Tribunal em:

Julgar improcedentes o pedido de declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento Coletivo e Derrama Municipal, n.º ...-... -..., referente a declaração de substituição de IRC de 2014, que fixou um imposto global a pagar de 138.776,31€ (cento e trinta e oito euros e setecentos e setenta e seis euros e trinta e um cêntimos).

V. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €138.776,31.

VI. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em 3.060,00€ (três mil e sessenta euros), a cargo da Requerente de

acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.º s 5.º, nº 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2018

Os Árbitros

José Baeta de Queiroz

José Ramos Alexandre

Paulo Ferreira Alves