

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 393/2014-T

Tema: IRC - custos Dedutíveis; essencialidade.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), João Santos Pinto e Nuno Maldonado Sousa, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL¹

I – RELATÓRIO

1. No dia 23 de Maio de 2014, A... SA, NIPC ..., com sede na Rua ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC referente ao ano de 2011, com o n.º 2013..., e respectivos juros compensatórios, no valor de €102.013,98.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que os gastos que foram desconsiderados naquela liquidação adicional foram necessários à manutenção da sua fonte produtiva, sendo como tal dedutíveis. Alega, ainda, incidentalmente, falta de fundamentação do acto tributário.

¹De acordo com a grafia antiga.

3. No dia 27 de Maio, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. 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 a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 14 de Julho de 2014, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 29 de Julho de 2014.
7. No dia 2 de Outubro de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. No dia 30 de Outubro de 2014, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido considerado necessário, foram juntas aos autos, pela Requerente, traduções de documentos juntos em língua estrangeira, com o requerimento inicial.
10. Concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
11. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT.

12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, 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 artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente foi sujeita a uma inspeção levada a cabo pela Direção de Finanças de ..., entre 28.8.2013 e 19.11.2013, visando o IRC de 2011 e que culminou com a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2013....
- 2- Essas correcções foram, entre outras, dos seguintes montantes e reportaram-se aos seguintes fundamentos (na parte relevante para o presente processo de impugnação):
 - a. Encargos (não aceites pela AT) com trabalhos especializados, facturados pela B..., no montante de € 254.612,00;
 - b. Encargos (não aceites pela AT) referentes a publicidade faturados pela C...’s, no montante de €105.621,00;
 - c. Encargos (não aceites pela AT) respeitantes a juros suportados, no montante de €1.106,81;
 - d. Encargos (não aceites pela AT) incidentes sobre terceiros - D... - no montante de €30.000,00;

- e. Encargos (não aceites pela AT) com trabalhos especializados, facturados por E..., no montante de €148.573,42.
- 3- A Requerente procedeu ao pagamento, em 12-02-2014, da liquidação adicional de IRC mencionada supra, na importância de €102.013,98.
- 4- A Requerente é uma sociedade de direito português cujo capital pertencia, à data do facto tributário em questão nos autos, maioritariamente a duas sociedades belgas: a empresa B... e a empresa C...’S. Cada uma destas sociedades possui uma participação de 49,982% na Requerente, sendo os restantes 0,037% do capital social detidos pela própria Requerente.
- 5- Não havia, à data do facto tributário, qualquer relação de capital entre as referidas empresas participantes da Requerente.
- 6- O valor das prestações de serviços desconsideradas pela AT nas liquidações objecto do presente processo ascende a cerca de €600.000,00, equivalendo a pouco mais de 3% do total da facturação da Requerente no ano em causa.
- 7- Os encargos não aceites pela AT referentes a trabalhos facturados pela B... à Requerente, no montante de €254.612,00, reportam-se a um conjunto defacturas, passadas pela B... à Requerente, com os números 13048, de 31.3.2011; 13130, de 30.6.2011; 13175, de 30.9.2011 e 13268, de 29.12.2011, facturas essas objecto de descrição na pp. 8 do Relatório de Inspeção (RIT) que enunciam os serviços prestados a que se reportam, em língua inglesa, através da seguinte expressão “*Settlement of quarterly charge for services rendered by B... Coordination Center on following areas:*”, seguida pela indicação dos seguintes termos, também em língua inglesa: “*General; Purchasing; Production; Marketing; Supply Chain; ...; Accounting, Investments; Human resources; Quality*”, e terminando com o termo, igualmente em língua

inglesa, “*Period*”, seguido da indicação da letra “*Q*” junta a um número entre 1 e 4, assim se referindo ao trimestre do ano a que se reportam.

8- A propósito destas facturas, escreveu-se no RIT, para além do mais, o seguinte:

“Nas facturas , conforme se pode constatar do quadro atrás referido, não consta:

- Em que consistem essas prestações de serviços;
- Agentes que intervieram na realização das prestações de serviços;
- Como se apuraram os valores imputados à A... relativamente a cada uma das prestações de serviços;
- As designações das prestações de serviços mencionadas nas facturas não são perceptíveis, como por exemplo "...", "General";
- Será ainda de referir que, o contrato apresentado pela A... como respeitante a estas prestações de serviços encontra-se redigido na língua inglesa, não sendo igualmente perceptível, nomeadamente pela tecnicidade de alguns termos.

Pelo descrito anteriormente não se conseguiu aferir da indispensabilidade destes encargos, para efeitos do nº 1 do art. 23º do Código do IRC, pelo que se notificou o sujeito passivo em 18/01/2013, aquando das acções de inspecção aos períodos de 2005 a 2008, para “relativamente às facturas de prestações de serviços emitidas, mensalmente, pela entidade B... COORDINATION CENTER, especificar as prestações de serviços nelas enunciadas e o apuramento do respectivo valor para cada uma das prestações”.

No dia 29/01/2013, o sujeito passivo relativamente à questão colocada, respondeu apenas com documentos soltos (cfr. ANEXO 1), entre os quais um quadro anexo às facturas e outro quadro onde constam indicadas diversas entidades. Neste último, na coluna respeitante à A... apenas aparece o algarismo "3" na linha referente à prestação de serviços "TECHNIEK". Esta prestação de serviços não consta do descritivo das facturas .

Do mesmo quadro constam nomes de pessoas e outras prestações de serviços não mencionadas nas facturas, por exemplo: "INTERCO PRICING", "LEGAL", "COST ACCOUNTING ".

Na resposta a esta questão foram também apresentados print's de uma troca de emails entre a A... e o SrF... (Group Financial Director) em língua inglesa, onde é invocada a confidencialidade de algumas despesas incluídas nas prestações de serviços em causa e sendo mesmo afirmado "(...) *It is impossible to link allocation from all points of contract (...)*" e "**I will not give you all the details of the calculation of the B... charge to A... since this calculation is partially including headcount expenses.(...)**" (negrito nosso). Na mesma notificação (18/01/2013), solicitou-se a tradução do contrato respeitante as prestações de serviço em causa. Porém, nem do contrato original em inglês, nem da tradução apresentada em resposta à notificação, é possível fazer a correspondência entre as prestações de serviço aí mencionadas e as mencionadas nas facturas, com excepção das referentes a: "Accounting" (designação que consta nas facturas) - "Accountingandadministrativeservices" (designação que consta no contrato).

Da tradução do contrato extrai-se uma informação relevante, que se transcreve : "A **B...deverá manter registos precisos que cubram os gastos discriminados relacionados com os serviços prestados nos termos deste Contrato e os mesmos estarão acessíveis** à inspecção conduzida pela A...LTDA e seus agentes devidamente habilitados durante a vigência do presente Acordo." (negrito e sublinhado nossos).

Por se considerarem insuficientes os elementos apresentados pelo sujeito passivo e na sequência do trecho do contrato acima transcrito, e tendo ainda em conta que estes encargos se repetiram nos períodos seguintes, notificou-se novamente o sujeito passivo em 08/02/2013, aquando das acções de inspecção aos períodos de 2005 a 2008, do seguinte:

"(..)

- a) Especificar em que consistem as prestações de serviços enunciadas nas facturas, uma vez que da v/resposta a notificação feita por estes serviços em 18/01/2013 não se divisa em que consiste cada uma delas. como é o exemplo da prestação de serviços designada "...";
- b) Apresentar a fórmula/cálculo/apuramento do valor para cada uma das prestações de serviços, uma vez que da v/resposta a notificação feita por estes serviços em 18/01/2013, não foi esclarecido como é feita a repartição dos gastos totais por cada uma das prestações de serviços, tendo em conta que a percentagem de repartição difere consoante a prestação de serviço que se trate;

c) Apresentar os registos a que se refere o parágrafo 5 do ponto II do contrato de prestação de serviços celebrado com a entidade B... COORDINATION CENTER - "A B... deverá manter ***registos precisos*** que cubram os gastos discriminados relacionados com os serviços prestados nos termos deste Contrato e os mesmos estarão acessíveis à inspeção conduzida pela A... LTDA . (.)" (negrito e sublinhado nosso).

Ao questionado, a A... respondeu o seguinte :

"1 - As faturas de prestações de serviços enunciadas, pela entidade "B...CoordinationCenter"

a) Especificação por Item de cada serviço prestado:

- "General" Salário e despesas da Administração (CEO e Assistente Pessoal);

- "Purchasing " - Salário e despesas do Departamento de Gestão Compras (Responsável (...) e Equipa):

- "Production" - Salário e despesas do Departamento de Gestão de Produção (Responsável (...) e Equipa):

- "Marketing" - Salário e despesas do Departamento de Gestão de Vendas e Marketing (Responsável (...) e Equipa, Despesas com Feiras Internacionais, Desenvolvimento de material de Embalamento);

- "SupplyChain" - Salário e despesas do Departamento de Gestão da Cadeia de Fornecedores (Responsável (.../...) e Equipa);

- "... " - Salário e despesas do Departamento de Gestão de Tecnologias de Informação (Responsável e Equipa).

- "Accounting" - Salário e despesas do Departamento Financeiro (Responsável e Equipa, Seguros, Administração do Grupo, Coordenação das Operações entre Empresas do Grupo):

- "Investments " - Salário e despesas do Departamento de Gestão de Projectos de Investimento (Responsável (...) e Equipa (...)):

- "HumanResources " - Salário e despesas do Departamento de Gestão de Recursos Humanos (Responsável (...) e Equipa):

- "Quality" - Salário e despesas do Departamento de Qualidade (Responsável (...) e Equipa).

b) No geral, é repartido tendo em conta as vendas externas do ano n-1 (50%) e o volume de produção orçamentado do ano (50%) e nalguns casos específicos é alocado diretamente à

entidade em questão conforme as suas necessidades (Ex: Se a "A..." construir uma Nova Câmara Frigorífica, suportará mais gastos do Departamento de Gestão de Projetos de Investimento).

Desta forma, o seu cálculo é efetuado tendo em conta o seguinte:

- "General" - Gasto a repartir - 10% CEO e 90% Assistente Pessoal;
- "Purchasing" - Gasto a repartir- 100% ... e Equipa;
- "Production" - Gasto a repartir - 70% ... e Equipa;
- "Marketing" - Gasto a repartir 100 % ..., 100% ..., 100% ..., 100% ..., 92% ...);
- "SupplyChain" - Gasto a repartir - 100% ... e Equipa;
- "... " - Gasto a repartir - 5% Responsável e Equipa;
- "Accounting " - Gasto a repartir- 40% ..., 20% Contabilidade, 80% Legais, 15% Gerais),
- "Investments" - Gasto a repartir - 53% ... e Equipa;
- "HumanResources" - Gasto a repartir- 100% ... e Equipa;
- "Quality " - Gasto a repartir- 100% ... e Equipa."

Em resposta às alíneas a) e b) do ponto 1 da notificação, a A..., como se verifica da transcrição supra, descreve sumária e genericamente em que consistem os itens das prestações de serviços mencionadas nas facturas e identifica a percentagem dos gastos a repartir em cada uma das prestações de serviços a distribuir pelas diversas entidades do grupo .

No que respeita à alínea c) do ponto 1 da notificação, a A... nada respondeu, ou apresentou, até à presente data. Nem sequer apresentou os "(...) **registos precisos** que cubram os gastos discriminados relacionados com os serviços prestados nos termos deste Contrato e os mesmos estarão acessíveis à inspeção conduzida pela A... LTDA., (...)" (negrito e sublinhado nosso), como estabelece, com carácter obrigatório, o contrato de prestações de serviços realizado entre a A... e a B..., e que poderiam esclarecer quanto à indispensabilidade dessas prestações de serviços.

Na situação presente, acresce ainda que a entidade que prestou os serviços em causa é não residente, sem estabelecimento estável no território nacional, não sendo por isso possível a estes Serviços de Inspeção recolher junto dessa entidade informação relativa às ditas prestações de serviços.

Ainda relativamente a estas prestações de serviços facturadas pela B..., a A..., em sede de direito de audição, no âmbito dos procedimentos inspectivos aos períodos de 2005 a 2008, fez uma descrição genérica de cada uma das prestações de serviços identificadas nas facturas emitidas pela B..., tratando-se de definições meramente académicas, susceptíveis de serem aplicáveis a qualquer empresa. Em complemento a estas definições, a A... juntou em anexo o relatório internacional B... 2012 e uma apresentação de produtos da C..., incluindo também uma breve apresentação desta empresa, muito à semelhança da apresentação para a B....

Porém, a partir dos elementos supra identificados, continuou a não ser possível comprovar em que se concretizaram as ditas prestações de serviços, impedindo, por conseguinte, aferir da sua indispensabilidade.

No período de 2010, tal como aconteceu nos períodos de 2005 a 2009, a A..., tem registado na sua contabilidade como gastos do período, encargos da mesma natureza debitados pela B..., pelas facturas identificadas no quadro supra, no montante total de €178.677,00, contendo as mesmas designações das constantes nas facturas que foram emitidas nos anos de 2005 a 2008 pela B.... Desta forma, notificou-se novamente o sujeito passivo, em 02/07/2013, no decorrer do presente procedimento de inspeção ao período de 2010, para informar se as facturas de prestações de serviços emitidas pela B... derivam do mesmo contrato de prestações de serviços apresentado no decurso das acções de inspeção aos períodos de 2005 a 2008.

Como resposta, a A... refere o seguinte, *"As faturas de prestações de serviços emitidas mensalmente, pela entidade "B...CoordinationCenter", derivam do mesmo contrato de Prestação de Serviços apresentado do decurso das acções de inspeção anteriores."*

Assim, mantêm-se as mesmas considerações já tecidas e referentes às notificações efectuadas anteriormente. Verificando-se a falta de documentação relativamente a estes encargos, torna-se inviável a confirmação da indispensabilidade dos mesmos nos termos do nº 1 do art. 23º do Código do IRC, apesar das diversas diligências efectuadas no sentido de levar o sujeito passivo a apresentar os esclarecimentos necessários.

Acresce ainda destacar que, a A..., no período de 2011, tem registado na contabilidade gastos relativos a trabalhos especializados por empresas extra-grupo:

- Prestações de serviços de informática, no valor total de €49.911,24 (extractos de conta 62680108,62683108,62213108,622132208,62214108 e 62217108);
- Prestações de serviços administrativos, no valor total de € 355.062,70 (extractos de conta 62680101, 62680301, 62683101, 62213101, 622132201 e 62214101);
- Prestações de serviços de publicidade, no valor total de € 18.797,55 (extracto de conta 622231);
- Prestações de serviços comerciais, no valor total de € 4.865,99 (extractos de conta 62680103,62683103,62213103,62214103 e 62217103);
- Prestações de serviços agrícolas, no valor total de € 156.449,94 (extractos de conta 62680104,62683104,626832204,62213104,622132204 e 62214104);
- Prestações de serviços de armazém, no valor total de € 1.813,29 (extractos de conta 62682107 e 62613107);
- Prestações de serviços de laboratório, no valor total de € 72.918,21 (extractos de conta 62680102,62683102,626832202,62213102,622132202 e 62214102);
- Prestações de serviços de manutenção, no valor total de € 6.005,68 (extractos de conta 62680105, 62683105, 62213105);
- Prestações de serviços de higiene, no valor total de € 15.449,61 (extracto de conta 62213106);
- Prestações de serviços de investigação e desenvolvimento, no valor total de € 83.500,00 (extracto de conta corrente 62213199).

Das prestações de serviços acima enunciadas apresentam-se alguns exemplos que se encontram suportados documentalmente com facturas e outros documentos de apoio e onde as prestações de serviços são devidamente identificadas:

a) Serviços de informática: registo interno nº 04-020379 e nº 04-120302 (...), onde constam os técnicos intervenientes, as horas que imputam, o tipo/motivo de intervenção, o gasto/hora/técnico); registo interno nº 04-080147 (...), em que identifica o serviço de "Avença suporte informático"; e o período a que respeita; registo interno nº 04-110365 (...), respeitante a renting de impressoras, identificando a impressora, o departamento a que pertence e o número/contagem de impressões;

- b) Serviços especializados administrativos: registo interno nº 04-010142 (avença mensal ...); registo interno nº 04-040112 e 04-100354 (...); registo interno nº 04-070174 (Advogada ...);
- c) registo interno nº 06-120046 (processo de reconhecimento de organização de produtores e estudo técnico-económico candidatura QREN);
- d) Serviços de publicidade: registo interno nº 04-010107 e 04-090085, de serviços de Marketing e desenvolvimento marca própria - ...;
- e) Serviços comerciais: registo interno nº 04-010093 (avença mensal de despachante oficial); registo interno nº 04-050303;
- f) Serviços agrícolas: registo interno nº 05-030007 - Instituto Politécnico ... - análises de azoto; registo interno nº 05-110081 - resíduos vegetais - ..., Lda; registo interno nº 05-120124 - serviços de preparação do solo G...;
- g) Serviços de laboratório: registo interno nº 04-020274, de "Controle de prazos e insectoculetores Fev. a Julho 2011" - ...Protecção Ambiental, Lda; registo interno nº 04-020182, de serviços de laboratório de acordo com listagem anexa - ... PORTUGAL - ... SA; registo interno nº 04-040111, de declaração anual embalagens ... - ...; registo interno nº 04-110253, serviços de auditoria de certificação BRC, em que identifica os serviços abrangidos pela certificação, o nº de técnicos e os dias em que ocorreram;
- h) Serviços de higiene: registo interno nº 04-020073, 04-020074, 04-050041, 04-080146 - Sociedade ...-..., SA.

Além destes gastos que rondam os € 750.000,00, a A... suportou no período de 2011 mais cerca de € 450.000,00 com serviços especializados prestados por empresas de grupo, onde se incluem os analisados neste ponto (serviços da B...).

Assim, em face do exposto, a falta de documentação relativamente aos encargos suportados com as prestações de serviço facturados pela B..., no período de 2010², no montante de €254.612,00, torna inviável a confirmação da indispensabilidade dos mesmos, pelo que, nos termos do nº 1 do art. 23º do Código do IRC, não pode ser aceite fiscalmente a dedução desses encargos.”

²Lapso do relatório

9- Os encargos não aceites pela AT referentes a trabalhos especializados facturados pela C... à Requerente, reportam-se à factura n.º 01/212994 de 09/12/2011, no montante de € 105.621,00, passada pela C... à Requerente, com o descritivo “*INTERV PUBLICITAIRE - Facture pour l'intervention publicitaire et frais d'exhibition 2011*”.

10- A propósito desta factura, escreveu-se no RIT, para além do mais, o seguinte:

“Dado que a designação constante da factura que titula essa despesa é muito genérica e não identifica concretamente quais os gastos de publicidade a que se reporta, solicitou-se ao sujeito passivo, aquando das acções de inspecção aos períodos de 2005 a 2008, a apresentação do contrato referente a esses encargos, uma vez que o descritivo das facturas referentes aos períodos de 2005 e 2006 mencionam a existência de um contrato.

Este contrato foi apresentado no decurso das acções de inspecção anteriores e o mesmo refere alguns tipos de despesas com publicidade, como referido na cláusula 1: “*(...)insertion des annonces aux dates régulières dans des revues professionnelles et cela pour ses marches les plus importants (Royaume-Uni, Belgique, France, Allemagne, Pays-Bas, Scandinavie). C... est présente aux salons internationaux e.a. Salon ... - France, ...- Allemagne, ...-France, ...- Allemagne, ...-Pays-Bas, ...-Allemagne-Royaume-Uni, ...*”.

Face ao estabelecido neste contrato, solicitou-se ao sujeito passivo, no decurso das acções de inspecção aos períodos de 2005 a 2008, para “*Apresentar documentos comprovativos dos gastos de publicidade facturados pela entidade C...- NIF: ..., (...) registados no extracto de conta n.º "6223632102", (...)*”.

Em resposta ao solicitado na notificação, a A... apresentou os seguintes elementos :

- Print de email do Sr. F...(Group Financial Director), de 18/01/2013, dizendo que “*Concerning amounts invoiced by C...: it are the same amounts of the marketing expenses invoiced from B... to A...Lda. Logic behind this: both shareholders are making the same efforts to help A... to penetrate the community and external market.*”
- Cópia da factura emitida pela C... e relativa aos gastos de publicidade, já atrás identificada;

- Mapa anexo às facturas emitidas pela B... COORDINATION CENTER (B...) - NIF: ..., referentes a gastos com serviços especializados - B... ;
- Print de email do Sr. F...(Group Financial Director), de 21/01/2013, dizendo que "(.. .) a. Joint-venture agreement: see point 17 for the service invoices . b. Manufacturing agreement: point 6 and 7 describe the pricing mechanism." ; e
- O contrato "*Joint-Venture Agreement between B... and C... , dated 8 November 2004*", onde destacam o ponto 17, cuja tradução apresentada pela A..., diz o seguinte: "(.. .) *As partes concordam que irão cobrar à A... uma compensação pelos gastos e serviços em benefício da A... A B... CC irá apresentar anualmente uma proposta de compensação a ser cobrada pela B... CC e pela C... pelos serviços a serem prestados à A... durante esse ano. As compensações serão discutidas e aprovadas durante a primeira reunião do Conselho de Administração A... a cada novo período financeiro. Qualquer compensação pelos serviços a serem prestados pela B... ou pela C... será numa base equitativa e comercialmente razoável.*"

Acresce que o montante facturado pela C... à A..., referente a publicidade coincide, em valor, ao facturado pela B... COORDINATION CENTER (B...), tal como referido no email de 18/01/2013 do Sr. F..., que o justifica como resultado dos mesmos esforços feitos pelas duas entidades belgas. para integração da A... no mercado comunitário e internacional.

No decurso desta acção ao período de 2011, voltou a notificar-se o SP, em 11/10/2013, para "*Relativamente à factura de prestação de serviços N.º 01/212994, de 09/12/2011, emitida pela entidade C...- NIF: ..., no valor de € 105.621,00, com a descrição de "Facture pour l'intervention publicitaire et frais d'exhibition 2011", registada no extracto de conta corrente "6221321102 - C...(Bélgica)", pelo registo interno n.º 04-120325, informar se a mesma deriva do mesmo contrato de prestação de serviços apresentado no decurso*

das acções de inspecção aos exercícios de 2005 a 2008. Em caso negativo, apresentar o respectivo contrato. Em qualquer caso, apresentar documentos comprovativos dessa prestação de serviços".

Como resposta, a A... refere que "A fatura de prestações de serviços n.º 01/212994, de 09/12/2011, emitida pela entidade "C...", derivam do mesmo tipo de contrato de Prestação de Serviços apresentado do decurso das acções de Inspeção anteriores." E juntou no anexo 3, um contrato de prestação de serviços com a mesma descrição da prestação de serviços do contrato que foi apresentado no decurso das acções de inspeção anteriores, com o valor coincidente ao mencionado na factura (€ 105.621,00), celebrado em 01/07/2012, mencionando no segundo item da cláusula 2 que em cada ano a C...facturará a A... os serviços contratados para o ano civil em curso à data de 30/06, com a descrição de "contributions aux coûts de publicité et de salons pour C... pour l'année civile en cours 2011".

Estes dados agora apresentados não são coerentes com o teor da factura emitida pela C..., com excepção do valor, já que a mesma foi emitida em 09/12/2011 e contém outra descrição: "INTERV PUBLICITAIRE - Facture pour l'intervention publicitaire et frais d'exhibition 2011".

A falta de coerência entre os dados constantes da factura e os constantes do contrato e a falta de apresentação dos documentos comprovativos da publicidade efectuada pela C... à A..., nomeadamente provas das participações nas feiras identificadas no contrato, dos anúncios publicados nas revistas especializadas, dos folhetos publicitários, ou de outras acções de cariz publicitário, em função do estabelecido no contrato entre as duas entidades, não permite a confirmação da indispensabilidade dos encargos de publicidade registados neste período, nos termos do n.º 1 do art. 23.º do Código do IRC, apesar das diligências efectuadas.

De referir ainda que, sendo a entidade que prestou os serviços em causa não residente, sem estabelecimento estável no território nacional, não é possível a estes Serviços de Inspeção recolher junto dessa entidade informação relativa às ditas prestações de serviços.

Assim, conclui-se que nos termos do n.º 1 do art. 23.º do Código do IRC não pode ser aceite fiscalmente a dedução dos encargos com publicidade facturados pela C... à A..., no montante de € 105.621,00."

- 11- A cada factura referida nos pontos 7 e 9*supra*, corresponde um fluxo financeiro devidamente registado pela contabilidade da A..., que foi pago mediante transferência bancária.
- 12- A B..., em 2011, detinha o *knowhow* ao nível das produções industriais, constituindo todo o suporte operacional das suas unidades espalhadas pela Europa, através de uma estrutura central, designada por B... COORDINATION CENTER (B...), que fornecia o conhecimento e assistência técnicas, formação, *merchandising* e assumiu também as acções de vendas nos mercados internacionais.
- 13- Na B... reuniam os administradores delegados das várias unidades produtivas do grupo, para definirem as estratégias de mercado, elaborarem os orçamentos anuais e para analisarem as performances das diferentes unidades produtivas.
- 14- A Requerente especializou-se na produção de certo tipo de bens alimentares, em particular o pimento, que era, em 2011, maioritariamente comercializado no exterior através das suas acionistas belgas.
- 15- Foi celebrado um acordo denominado "*Joint venture agreement between B... and C...*", datado de 8.11.2004, onde no seu número 17 consta que: "*As partes concordam que irão cobrar à A... uma compensação pelos custos e serviços prestados em benefício da A... A B... CC irá apresentar anualmente uma proposta de compensação a ser cobrada pela B... CC e pela C... pelos serviços a serem prestados à A... durante esse ano*".
- 16- Foi celebrado também um contrato entre aquela a C... e a A..., onde aquela se comprometeu a efectuar despesas com publicidade em mercados como o inglês, o belga e o francês, e assegurar a presença num conjunto de feiras identificadas no contrato, bem como a publicação de anúncios aos produtos por ela transacionados.

17- A B... tem poder de decisão sobre o volume e especificidade da produção da Requerente e acompanha de forma muito próxima os seus processos de compras, produção, controlo de qualidade, divulgação comercial, acompanhamento do mercado, cadeia de fornecimentos, actividades financeiras e gestão de recursos humanos.

18- O descritivo das facturas da B..., supra-indicadas, refere-se a serviços prestados nas seguintes áreas:“; *Purchasing; Production; Marketing; SupplyChain; ...; Accounting, Investments; Humanresources; Quality*”

- i. "*General*": comparticipação da Requerente no salário e despesas da Administração (Director Geral e Assistente Pessoal) da B...;
- ii. "*Purchasing*":comparticipação da Requerente no salário e despesas do Departamento de Gestão de Compras (Responsável e Equipa) da B...;
- iii. "*Production*":comparticipação da Requerente no salário e despesas do Departamento de Gestão de Produção (Responsável e Equipa) da B...;
- iv. "*Marketing*":comparticipação da Requerente no salário e despesas do Departamento de Gestão de Vendas e Marketing (Responsável e Equipa, Despesas com Feiras Internacionais, Desenvolvimento de material de Embalamento) da B...;
- v. "*SupplyChain*":comparticipação da Requerente no salário e despesas do Departamento de Gestão da Cadeia de Fornecedores (Responsável e Equipa) da B...;
- vi. "...":comparticipação da Requerente no salário e despesas do Departamento de Gestão de Tecnologias de Informação (Responsável e Equipa) da B...;
- vii. "*Accounting*":comparticipação da Requerente no salário e despesas do Departamento Financeiro (Responsável e Equipa, Seguros, Administração do Grupo, Coordenação das Operações entre Empresas do Grupo) da B...;

- viii. "*Investments*": participação da Requerente nos salários e despesas do Departamento de Gestão de Projectos de Investimento (Responsável e Equipa) da B...;
- ix. "*Human Resources*": participação da Requerente nos salários e despesas do Departamento de Gestão de Recursos Humanos (Responsável (...) e Equipa) da B...;
- x. "*Quality*": participação da Requerente nos salários e despesas do Departamento de Qualidade (Responsável e Equipa) da B....

19- A Requerente teve ao seu dispor, no ano de 2011, os serviços da B... descritos no número anterior, tendo beneficiado dos mesmos quer ao nível da produção, em Portugal, quer ao nível da venda no exterior, e beneficiou da divulgação dos seus produtos pela C..., ao nível das suas vendas no exterior, sendo que das vendas contabilisticamente relevadas pela Requerente, no ano de 2011, 36% do total foram para a B... e 21% do total foram para a C..., e que a facturação da Requerente que se realizou no mercado nacional rondou, naquele ano, 38% do total.

20- Os gastos não aceites pela AT relativos a encargos considerados como incidindo sobre terceiros, referem-se ao saldo do extracto de conta corrente de fornecedores "22131220374 - G..., Lda", sociedade constituída pela A... em 2009, que apresentou ao longo do ano de 2011 um saldo devedor derivado do facto de a A... lhe entregar, entre Fevereiro e Dezembro, montantes variáveis, que no seu total ascenderam a € 530.000,00.

21- A este propósito desta factura, escreveu-se no RIT, para além do mais, o seguinte:
"Conforme o Relatório de Gestão de 2011 do SP, "No início de 2009, a A... constituiu uma nova sociedade "G... - ..., Lda.", cuja actividade está relacionada com o cultivo e comercialização de produtos agrícolas, bem como, com vários processos envolventes, nomeadamente, a produção de plantas em viveiro e sua comercialização, a compra e venda de produtos agro químicos e fitossanitários, a prestação de serviços diversos a empresas agrícolas, entre outros."

No período em análise, a A... tem relações comerciais com a sua associada, a G..., Lda, quer a montante (compras), quer a jusante (vendas). Segundo resposta dada à notificação efectuada no decurso deste procedimento de inspecção, a A... refere que a G...:

"-Vende matéria-prima e produtos fitofármacos à D...", que por sua vez vende aos seus associados, incluindo-se a "A...";

- Compra, através da "D...", de serviços, plantas e sementes à A..." (...)

Questionou-se a A... em sede de notificação se existe algum contrato de financiamento para a G..., Lda, tendo em conta este montante avultado de "adiantamentos". Em resposta, a A... veio dizer: *"Não se tratou de qualquer adiantamento, mas sim de entregas para suprir necessidades imediatas de tesouraria (..), embora não exista qualquer contrato. Quer a referência a adiantamentos, quer as contas utilizadas para o registo contabilístico, configuram erros determinados pela parametrização dos Sistemas de Gestão Comercial e de Tesouraria."*

Ora, salvo o devido respeito por opinião diversa *"suprir necessidades imediatas de tesouraria"*, mais não é do que um "financiamento", tanto que existindo também vendas da A... para a G..., Lda não se verificou movimentos de encontros de contas entre os extractos de contas de fornecedores e de clientes.

Assim, independentemente da formalização ou não de um contrato de financiamento, os factos dão conta de que a A... financiou a G..., Lda durante o ano de 2011, no montante de €530.000,00, conforme se constata no extracto de conta corrente acima identificado.

Por sua vez, a A... recorre a financiamentos à empresa mãe "B... COORDINATION CENTER (B...)" - NIF: ..., não só para o exercício da sua actividade, mas também para o financiamento à G..., Lda atrás referido, incorrendo em gastos com juros.

Estes gastos com juros foram contabilizados no extracto de conta corrente *"691121101 - Juros Suportados Empresa Mãe."*, no montante total de € 521.648,60, sendo que € 328.264,54 respeita a juros de empréstimos de curto prazo, conforme os seguintes registos: (...)

O financiamento à G..., Lda fez incorrer a A... na necessidade de financiamento na mesma medida do financiamento concedido, o que originou que suportasse mais gastos do que os indispensáveis para a sua actividade, o que não é aceite fiscalmente nos termos do n.º 1 do art. 23º do Código do IRC.

Assim sendo, há que expurgar dos gastos incorridos com juros de financiamentos à A..., o valor correspondente aos juros calculados sobre o valor do financiamento da A... à C..., Lda.”

22- No período de tributação de 2011, existiram investimentos superiores aos financiamentos obtidos pela Requerente, entre os quais se encontram as aquisições de activos fixos tangíveis no montante €9.424.691, que superaram os financiamentos obtidos até Dezembro de 2011 (€ 9.000.000).

23- Os gastos não aceites fiscalmente referentes a encargos que incidam sobre terceiros, descritos no RIT, foram facturados pela entidade H..., Lda (NIPC: 504370910), e reconhecidos pela Requerente no exercício de 2011, no extracto de conta corrente "62680101 - Outros Serviços - Administrativos", no valor de €30.000,00, dizem respeito a gastos relativos ao processo de reconhecimento como organização de produtores de uma sociedade.

24- A este propósito desta factura, escreveu-se no RIT, para além do mais, o seguinte:

“Questionou-se o SP, por notificação efectuada em de 11/10/2013, para "(...) apresentar os documentos comprovativos dos serviços descritos nas facturas n.º(s) 312010, (...) e 14/2011, emitidas pela H..., Lda (NIPC: 504 370 910), bem como justificar, para efeitos do n.º 1 do artigo 23º do CIRC, a indispensabilidade desses gastos”.

Na resposta o SP anexou *"(...) documentos comprovativos de entrega (na Direcção Regional de Agricultura e Pescas de Lisboa e Vale do Tejo e na AICEP - Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal) dos descritos nas facturas n.(s)º 31201, 1112011 e 1412011, emitidas pela entidade "T..., Lda"*

Os referidos documentos anexos consistem em:

- um registo de consulta no PAS (Plataforma de Acesso Simplificado) acerca do projecto QREN (factura n.º 11/2011, de 28/06/2011). onde se identifica a A... como entidade promotora;
- uma carta de 30/09/2011, dirigida pela D...-..., Lda ao Director Regional da Agricultura e Pescas de Lisboa e Vale do Tejo, apresentando o seu programa operacional para o triénio 2012-2014;
- uma carta de 30/09/2011, dirigida pela D...- ..., Lda ao Director Regional da Agricultura e Pescas de Lisboa e Vale do Tejo, requerendo o reconhecimento como Organização de Produtores.

Constata-se que apenas os gastos documentados com a factura 11/2011 respeitam à A.... Os gastos relativos às facturas 3/2010 e 14/2011, porque se tratam de encargos que incidem sobre terceiros, no caso a D..., Lda não constituem encargos fiscalmente dedutíveis, conforme previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 45º do Código do IRC. Assim, é de acrescentar ao resultado declarado pela A... o montante de € 30.000,00, referente a esses encargos, por violação dos artigos 23º, n.º 1 e 45º, n.º 1, alínea c), ambos do Código do IRC.”

- 25- As facturas a que se referem os n.ºs antecedentes foram passadas pela sociedade H..., ao abrigo de um contrato celebrado entre a A... e esta entidade, contrato esse celebrado em 08-03-2010, onde, no seu artigo 1º, se diz expressamente o seguinte:
- "O objecto do presente contrato é a prestação pela H... de um conjunto de serviços no quadro do Projecto Processo de Reconhecimento como Organização de Produtores e Elaboração do Respectivo Plano Operacional da sociedade I... tal como descrito na PROPOSTA".
- 26- Da proposta anexa ao contrato, consta que se pretendia que a I... (que, a final, veio a designar-se D...) viesse a ser uma empresa sediada em Portugal, sendo reconhecida como organização de produtores, em cuja estrutura se inseririam diversas empresas, como a própria A..., a G..., empresa detida pela A..., e outras.

- 27- Mais consta da mesma proposta que: “com este novo enquadramento, a A... e o grupo de empresas onde está inserida pretende potenciar definitivamente as mais-valias decorrentes do processo de concentração da oferta e de concertação da estratégia produtiva e comercial, institucionalizando-a internamente e de uma forma perceptível e valorizada pelo mercado”.
- 28- A D... assumiu a missão, entre outras, de adquirir matéria-prima aos diferentes produtores, vendendo, posteriormente, à A... os produtos que a esta lhe interessam para que os mesmo sejam seguidamente comercializados.
- 29- Os encargos não aceites pela AT referentes a trabalhos especializados - Administrativos - facturados pela “E...”, foram objecto de registo interno maioritariamente no extracto de conta corrente "622132201 - Trabalhos Especializados - Administrativos", mas também noutros extractos de gastos identificados no RIT, referentes a "Prest. Serv. - IterimManagem" e "FraisGénéraux", conforme descrição das facturas emitidas pela entidade E..., NIF: ..., totalizando o valor de €148.573,42, conforme evidenciado no RIT.
- 30- A este propósito desta factura, consta no RIT, para além do mais, o seguinte:
- “No que concerne às despesas denominadas de "FraisGénéraux", o valor facturado corresponde ao de uma listagem de despesas com estadias, refeições, viagens de avião, locação de viaturas, gasóleo, portagens, estacionamento, em anexo às respectivas facturas, mas não apresentam quaisquer documentos de suporte para estas despesas, com excepção das referentes ao registo interno nº 04-060103, correspondente à factura nº 01-000007, de 28/06/20111, no valor de € 2.582,16. No que respeita a este registo interno verifica-se que os gastos foram incorridos com trabalhadores da empresa (ex. ..., ..., ..., ...) e com um vogal do Conselho de Administração (...E...), de acordo com os documentos de suporte juntos à factura. Por este motivo, estas despesas são aceites fiscalmente.
- No que respeita aos registos internos discriminados no quadro acima, considerando não existir outra informação além da citada no parágrafo anterior, notificou-se o SP

para "Relativamente ao extracto de conta corrente "622132201 - Trabalhos Especializados - Administrativos", esclarecer em que consistiram os serviços constantes das facturas reconhecidos nos registos internos n.º 04-020062, 04-030070, 04-040055, 04-050098, 04-060102, 04-060103, 04-080048, 04-080371, 04-090195, 04-110001, 04-110129 e 04-120215 e apresentar os respectivos documentos comprovativos."

Em resposta, a A... refere que "Os serviços constantes das faturas, reconhecidos nos registos internos n.º (...) estão relacionados com a Gestão Interna da Empresa, onde resumidamente desempenha as seguintes funções:

- *Gestão Geral:*

- *Informar periodicamente a Administração através da apresentação de elementos de apreciação da gestão da empresa e de relatórios;*
- *Supervisionar e coordenar as atividades dos colaboradores;*

- *Área Agrícola*

- *Validar o planeamento das sementeiras, plantações e condução de culturas;*
- *Validar as áreas contratadas, preços e condições em conformidade com as necessidades do grupo:*
- *Acompanhar a evolução e decorrer das culturas;*

- *Área Produtiva*

- *Assegurar os meios necessários às produções planeadas, nomeadamente ao nível do investimento em equipamentos e infra-estruturas;*
- *Supervisionar o funcionamento e alertar para falhas e melhorias a realizar.*

- *Área de Manutenção e Automação*

- *Monitorizar a disponibilidade e conservação dos equipamentos e alertar para melhorias necessárias;*
- *Assegurar a existência de meios e tempo para a correta execução do plano de manutenção;*

- *Área Financeira:*

- *Participar, em colaboração com a Administração do Grupo, na política financeira;*

- *Participar, em colaboração com a Administração do Grupo, na definição dos objetivos gerais da empresa, na determinação de prioridades de investimento (com base em estimativas de custos e rentabilidade), na elaboração do plano de investimentos e meios de financiamento necessários;*
- *Preparar Planos de Expansão da Empresa, solicitando a aprovação da Administração do Grupo;"*

Nesta resposta a A... apresentou um resumo do que considera tratar-se as prestações de serviços constantes das facturas, com a designação de "Prest. Serv. InterimManagem", sem que tenha apresentado qualquer documento em que estejam manifestadas as várias acções constantes do resumo, ou seja, não apresentou, por exemplo, relatórios, validação de planeamentos de sementeiras, validação de contratos, alertas para falhas e melhorias, planos de expansão da empresa.

Também não apresentou quaisquer documentos de suporte referente às despesas constantes dos registos internos supra mencionados no quadro, sob a denominação de "FraisGénéraux".

Com este procedimento, a A... não justificou documentalmente as suas afirmações, não tendo apresentado os respectivos documentos de suporte, quer das prestações de serviços designadas por "Prest. Serv. InterimManagem", quer das designadas por "FraisGénéraux", com o que inviabilizou a confirmação da indispensabilidade destes encargos, não podendo os mesmos ser aceites fiscalmente e procedendo-se ao seu acréscimo ao resultado líquido do período declarado pelo SP, no montante de €148.573,42, por não se considerarem os mesmos devidamente documentados, conforme dispõe o n.º 1 do art. 23º e a alínea g), do n.º 1 do art. 45º, ambos do Código do IRC.”

- 31- As facturas a que se reportam os números que antecedem consistem em prestações de serviços, que se desdobram em duas vertentes: uma primeira (“*Interim Management*”), correspondente a 11 facturas, no valor de €12.803,00 cada uma, perfazendo um valor total de €140.833,00; e uma segunda designada de

“*Frais Généraux*”, de montante variável, totalizando a soma de 11 faturas o valor final de €7.740,42.

32- As primeiras correspondem ao pagamento dos serviços que a empresa de...E... prestou à A..., designadamente enquanto vogal do conselho de administração da sociedade.

33- Quanto às restantes faturas, no valor de €7.740,42, apresentadas pela E... à A..., referentes despesas efetuadas por aquela no âmbito dos serviços que prestou à última (A...), a AT não aceitou como justificadas um total de €5.158,32.

34- As facturas não aceites corresponde a despesas facturadas à A..., relativas à prestação de serviços anteriormente referida, com viagens, deslocações e estadas de...E... de, para e em Portugal.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados nos pontos 1 a 10, 12, 13, 20 e 21.

Os factos elencados nos pontos 11 a 14 e 17 a 19, 28, 32 e 34 tiveram também em consideração a prova testemunhal que, de forma coerente com toda a documentação constante do PA, e demais junta ao processo, elucidou ou tribunal sobre os termos de que se revestia o relacionamento entre a Requerente e as suas accionistas, bem como, de maneira detalhada, sobre o teor dos serviços a que se reportavam as facturas questionadas no processo.

O facto a que se refere o ponto 19, teve ainda em consideração um juízo de normalidade, decorrente da abrangência da situação apresentada ao Tribunal, que integra uma empresa portuguesa detida por duas multinacionais (que, não tendo relações entre si, conciliam na Requerente interesses convergentes mas contrapostos, na medida em que a despesa da Requerente a favor de uma, prejudica necessariamente a outra) e que orienta a sua produção para escoamento maioritário através da exportação, no âmbito da qual não possui qualquer estrutura própria.

B. DO DIREITO

Essencialmente, está em causa nos autos apurar se, como alega a Requerente, o acto de liquidação adicional relativo ao ano de 2011, objecto do presente processo, enferma, parcialmente, de erro nos respectivos pressupostos, sendo que, sem autonomizar expressamente a formulação de tal questão, suscita, ainda, a falta de fundamentação de tal acto (artigos 28.º e 109.º do requerimento inicial).

Não tendo sido arguidos vícios que conduzam à nulidade ou inexistência dos actos impugnados, nem tendo sido expressamente requerido que, na apreciação das questões suscitadas, o Tribunal siga uma ordem determinada, cumprirá conhecer, nos termos do artigo 124.º do CPPT, do vício “*cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*”, o que no caso será o alegado erro nos pressupostos do acto impugnado.

*

Em causa nos autos estão cinco situações distintas, a saber:

- i. Encargos (não aceites pela AT) com trabalhos especializados, facturados pela B..., no montante de € 254.612,00;
- ii. Encargos (não aceites pela AT) referentes a publicidade faturados pela C..., no montante de €105.621,00;
- iii. Encargos (não aceites pela AT) respeitantes a juros suportados, no montante de €1.106,81;
- iv. Encargos (não aceites pela AT) incidentes sobre terceiros - D... - no montante de €30.000,00;
- v. Encargos (não aceites pela AT) com trabalhos especializados, facturados por E..., no montante de €148.573,42.

Transversalmente em causa nas questões colocadas, está de saber se, relativamente às despesas indicadas, estão, ou não verificados os pressupostos do artigo 23.º/1 do CIRC, cujo teor desde já se transcreve:

“Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

- 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 efetivo 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 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 e consulta;
- f) De natureza fiscal e parafiscal;
- g) Depreciações e amortizações;
- h) Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;
- i) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;
- j) Gastos resultantes da aplicação do 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.”.

*

Relativamente à questão que nos ocupa, alega a AT, em suma, que “*Não foi possível à AT apurar comprovadamente em que consistiram as prestações de serviços referidas nas respectivas facturas, para efeitos de determinação da sua dedutibilidade fiscal.*”³, dado que “*os esclarecimentos obtidos, (...) se apresentam vagos e genéricos, não permitindo identificar o serviço concretamente prestado, quanto à sua origem, natureza, destino e montante, para efeitos de apuramento da sua dedutibilidade fiscal.*”⁴.

Entende, a AT, que seria imprescindível⁵, para “*comprovar em que se concretizaram as prestações de serviços*” e “*aferir da sua indispensabilidade*”, conhecer “*nomeadamente:*

- *Os agentes que intervieram na realização das prestações, (...);*
- *O apuramento dos valores imputados à A... relativamente a cada uma das prestações de serviços (...);*
- *As entidades terceiras (clientes, fornecedores, financiadores, organizações empresariais,*

³Ponto 14 da Resposta. Embora sejam considerações tecidas a propósito das facturas emitidas pela B..., a sua filosofia está igualmente subjacente à desconsideração das facturas da C... e da E.....

⁴Ponto 21 da Resposta.

⁵Ponto 27 da Resposta.

entidades subcontratadas, etc) intervenientes nas ditas prestações de serviços (...);

• Os contratos, acordos, parcerias, documentos em que sejam definidas estratégias do grupo, acções comerciais e de marketing, comprovativos de exposições e feiras, comprovativos de exposições e feiras, comprovativos da intervenção em auditorias e reports, da implementação de novos projectos e tecnologias, de visitas regulares às unidades, de processos de recrutamento de quadros superiores (...).”

Conclui, sumariando, a AT, que “*No caso dos autos a AT pôs em causa, fundamentadamente diga-se, a relevância fiscal de determinados montantes, contabilizados como custos do exercício.*”, pelo que “*Cabia (...) à Requerente a prova dessa indispensabilidade*”⁶.

Oferecetambém a AT que “*não está em causa que tenham sido prestados os serviços facturados*”⁷, que “*Não se trata (...) de pôr em causa a veracidade das facturas*”⁸.

*

Posto isto, o principal problema que se levanta no presente processo é o de saber, não se terão existido os encargos documentados pelas facturas da B..., da C...e da E..., acima identificadas, cuja efectividade, aliás, nem sequer é posta em causa, como se viu, pela Requerida,mas tão-só saber se a informação prestada pela Requerente é suficiente para sustentar a essencialidade desses custos tal como é exigido pelo artigo 23.º do CIRC. Os documentos relativos aos custos em causa, são reputados como suficientes para mostrar que a requerente incorreu nos encargos a que se reportam, o que, de resto, também não é contestado pela AT.

Com efeito, e por exemplo, como se escreveu no Ac. do STA de 05-07-2012, proferido no processo 0658/11⁹, “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

⁶Pontos 99. e s. da Resposta.

⁷Ponto 11 da Resposta.

⁸Ponto 32 da Resposta.

⁹Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem fonte.

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.”.

Assim, contrariamente ao que se passa no IVA (art. 36.º, n.º 5), o conceito de documento comprovativo, não tem obrigatoriamente de corresponder à fatura emitida com o detalhe que é exigido no CIVA. No domínio do IRC as exigências serão menores, bastando que o documento comprovativo explicita de forma clara, as principais características da operação, isto é, os sujeitos, o preço, a data e o objecto da transacção, admitindo-se mesmo que a comprovação do custo não tenha de ser feita de modo exclusivo através de documento escrito.

Como se escreveu no Ac. do STA de 16-03-2005, proferido no processo 00340/03:

“1. Nas despesas devidamente documentadas há que presumir a veracidade do custo para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC, razão pela qual compete à A.Fiscal alegar a existência de elementos susceptíveis de pôr em causa essa veracidade, designadamente pela enunciação de indícios objectivos, sólidos e consistentes, que traduzam uma probabilidade elevada de que esses documentos não titulam operações reais.
2. Nas despesas indocumentadas ou insuficientemente documentadas recai sobre o contribuinte o ónus de comprovar o respectivo custo, como lhe impõe o art. 23º do CIRC, pela demonstração de que as operações se realizaram efectivamente, sendo-lhe possível para o efeito recorrer a outros meios de prova (designadamente a meios complementares de prova documental e prova testemunhal) para o demonstrar e convencer da bondade do correspondente lançamento contabilístico e da ilegalidade da correcção que a A.Fiscal tenha levado a efeito por virtude dessa falta ou insuficiente documentação.”.

No mesmo sentido, no Ac. do TCA-Sul, de 20-04-2010, proferido no processo 03632/09, pode ler-se: “Assim, a ineficácia probatória da escrituração não impede o seu suprimento por outros meios de prova admitidos em direito e adequados a fundamentar a justeza do lançamento pela comprovação da operação comercial subjacente ao deficiente registo ou suporte documental desse registo contabilístico.”.

Não deixa de ser relevante observar que na recente reforma do IRC o legislador tenha vindo a fixar exigências acrescidas nos documentos comprovativos, muito semelhantes às do IVA (23.º n. 4) o que permite inferir, por um lado, que estas exigências

antes não existiam e, por outro, que tais exigências não eram – como não são – tão apertadas no IRC como no IVA.

Aqui chegados, crê-se não ser de conceder razão à AT quando entende que seria imprescindível, para “*comprovar em que se concretizaram as prestações de serviços*” e “*aferir da sua indispensabilidade*”, conhecer “*nomeadamente*”:

- *Os agentes que intervieram na realização das prestações, (...);*
- *O apuramento dos valores imputados à A... relativamente a cada uma das prestações de serviços (...);*
- *As entidades terceiras (clientes, fornecedores, financiadores, organizações empresariais, entidades subcontractadas, etc) intervenientes nas ditas prestações de serviços (...);*
- *Os contratos, acordos, parcerias, documentos em que sejam definidas estratégias do grupo, acções comerciais e de marketing, comprovativos de exposições e feiras, comprovativos de exposições e feiras, comprovativos da intervenção em auditorias e reports, da implementação de novos projectos e tecnologias, de visitas regulares às unidades, de processos de recrutamento de quadros superiores (...).”,* uma vez que tal carece, desde logo, de fundamento legal.

Por outro lado, também não se subscreve o entendimento da AT, segundo o qual a mesma “*pôs em causa, fundamentadamente (...) a relevância fiscal de determinados montantes, contabilizados como custos do exercício.*”, correspondentes às facturases em questão.

Com efeito, objectivamente, a AT não recolheu ou apresentou qualquer prova, positiva, que levante algum tipo de dúvida sobre a utilidade ou necessidade das despesas em que a Requerente, reconhecidamente, incorreu. Antes, limita-se a AT a fazer cair sobre aqueles encargos uma dúvida cartesiana, demandando uma prova *a outrance*, para aceitar a sua dedutibilidade.

Como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 30-01-2007, proferido no processo 01486/06:

“IV.- É no conceito de indispensabilidade ínsito no artº 23º do CIRC que radica a questão essencial da consideração fiscal dos custos empresariais e que assenta a distinção fundamental entre o custo efectivamente incorrido no interesse colectivo da empresa e o

que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios ou do seu conjunto e que não pode, por isso, ser considerado custo.

V.- Este, é uma despesa com um fim empresarial o que não quer dizer que tenha desde logo um fim imediata e directamente lucrativo, mas que tem, na sua origem e na sua causa, um fim empresarial, concedendo a lei à AT poderes bastantes para recusar a aceitação como custo fiscal de despesas que se não possam considerar compatíveis com as finalidades a prosseguir pela empresa.”

Como se vê ali, a prova da essencialidade de um gasto comprovadamente incorrido, passa, não por uma demonstração microscópica da anatomia do gasto, mas, antes, pela ligação, sob um ponto de vista de razoabilidade, ao “interesse colectivo da empresa”, pela evidenciação de uma causa e origem empresarial.

Assim, e para além do mais, o artigo 23.º/1 do CIRC, elenca nas suas alíneas uma série de situações exemplificativas do requisito erigido no seu corpo, que não deverão, na linha do que o Prof. Teixeira Ribeiro entendia à luz do CCI¹⁰, ser entendidas de outra maneira que não a de que quando os custos ou perdas estão especificamente elencados no artigo 23.º, presume-se a sua essencialidade, dispensando-se, correspondentemente, o contribuinte da correspondente prova, sendo, precisamente esse o propósito da enumeração (retirado, para além do mais, da utilização da expressão «nomeadamente»).

Ora, como se afere dos factos dados como provados, os gastos em questão nos autos enquadram-se nas diversas alíneas do artigo 23/1 do CIRC, reconduzindo-se essencialmente a gastos relativos à produção (al. a)) e distribuição e venda de produtos, incluindo publicidade (al. b)), incluindo ainda gastos relativos a despesas de natureza administrativa (al. d)) bem como análises, racionalização, investigação e consulta (al. e)).

Para além, e independentemente, disso, o certo é que resulta da prova produzida, consolidada nos factos dados como provados, que a Requerente utilizou efectivamente os serviços facturados, sendo que tais serviços não só são, objectivamente e pela sua natureza, potencialmente geradores de ganhos, como a Requerente deles retirou benefícios concretos, traduzidos na sua produção e vendas.

Ora, tudo isto é quanto baste para que se considere demonstrada a essencialidade dos gastos em questão. E, demonstrada esta, não será lícito o raciocínio de que a não

¹⁰Comentário ao acórdão do Supremo de 9 de Outubro de 1985, RLJ n.º3743, p. 39-43.

comprovação da forma de cálculo do concreto montante do gasto – e o seu eventual exagero – implica a sua desconsideração como um todo.

Como se escreveu no processo 91-2012-T do CAAD¹¹:

“Perante a inviabilidade de apurar quais os serviços prestados e a sua indispensabilidade, a administração tributária notificou a Requerente para, além do mais, concretizar, datar e quantificar esses serviços.

A Requerente prestou esclarecimentos, mas, depois de profunda análise não conseguiu apurar quais os serviços prestados intra-grupo nem a sua quantificação, nem a sua data.

Na sequência desta inviabilidade de apuramento a administração tributária entendeu que foi desrespeitado o art. 23.º do CIRC, por a Requerente não comprovar a indispensabilidade dos custos referidos na realização dos proveitos nem na manutenção da fonte produtora e concluiu que tinha de dar uma resposta negativa à questão de saber «se houve efectivamente uma prestação de serviços intra-grupo»

(...)

No caso em apreço, tendo a administração tributária concluído que não se podia apurar que serviços foram efectuados e sua quantificação, adoptou um entendimento que se reconduz a que nenhum dos serviços prestados, que desconhecia, era necessário para realização dos rendimentos ou manutenção da fonte produtora.

Este entendimento não tem correspondência com a realidade, pois foram prestados alguns serviços, como resulta da matéria de facto fixada, pelo que os actos de liquidação relativos aos anos de 2007 e 2008, na parte em que assentaram nas correcções relativas aos «Managementfees», enfermam de erro nos pressupostos de facto.

Para além disso, tendo efectuado aplicação do regime do art. 23.º do CIRC a uma situação em que ele não é aplicável, aqueles actos enfermam de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito.”

A argumentação da AT nesta matéria, acaba assim por denotar alguma contradição, na medida em que por um lado assume não pôr em causa que os serviços foram prestados e, por outro, declara desconhecer tudo o que tem a ver com aqueles (“*origem, natureza, destino e montante*”), sendo caso para perguntar que serviços são esses, então, que a AT admite que tenham sido prestados...

¹¹Disponível em www.caad.org.pt.

Também a própria *alusão*, sem daí tirar as devidas consequências – designadamente ao nível da tributação autónoma – à eventual ocorrência de despesas confidenciais, feita no RIT e replicada na Resposta da AT já em sede arbitral, denota essa referida incompreensão. Com efeito, a recusa de um fornecedor em revelar o seu modo de fixação do preço de um bem, ou serviço, efectivamente fornecido não é susceptível de tornar a despesa confidencial. Esta foi feita pelo bem ou serviço efectivamente prestado, no montante demonstradamente pago ao destinatário identificado, sendo por isso conhecidos todos os elementos para que as mesmas não se reconduzam a despesas confidenciais.

Questão distinta da que vem de se abordar, será a da razoabilidade da sua quantificação. Tratar-se-ia aí de saber se sendo os serviços comprovadamente prestados “*indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*”, como no caso inquestionavelmente são, foi o valor fixado e pago como contrapartida, adequado, ou não.

Esta questão - que resvalaria para o domínio dos preços de transferência – não foi, todavia, suscitada pela AT.

*

Grande parte do que vem de se dizer aplica-se, *mutatis mutandis*, aos encargos não aceites pela AT, considerados como incidentes sobre terceiros (D...) no montante de €30.000,00, na medida em que o fundamento legal da sua desconsideração foi, também, o artigo 23.º/1 do CIRC.

Relativamente a esta situação, acrescenta-se, ainda, que conforme resulta dos factos dados como provados, os pagamentos em questão foram feitos ao abrigo de um contrato celebrado entre a Requerente e a entidade emitente da factura, sendo certo que nada indicia, pelo contrário, que a referida realidade contratual esteja desprovida de substância económica.

Com efeito, revela-se que a constituição da entidade representativa de produtores foi constituída em grande medida, no interesse e proveito económico da Requerente, sendo, como tal, as respectivas despesas objectivamente justificáveis à luz do critério da indispensabilidade, já analisado.

*

Por fim, relativamente aos encargos, não aceites pela AT, respeitantes a juros suportados, no montante de €1.106,81, essencialmente está em causa saber se as entregas de dinheiro feitas pela Requerente à sua participada se reportam, ou não, a um financiamento, em segundo lugar, se tal financiamento é relacionável com os custos financeiros suportados pela própria Requerente e, em terceiro lugar, sendo esse o caso, se estes custos, na medida em que forem relacionáveis com o financiamento surpreendido, são ou não dedutíveis.

A resposta à primeira questão, considera-se não poder deixar de ser afirmativa.

Com efeito, as entregas em dinheiro com obrigação de restituição, serão sempre, e em todo caso, independentemente da forma jurídica que se lhes dê, um financiamento.

Quanto à questão do relacionamento de tal financiamento com os custos financeiros suportados pela própria Requerente, também haverá, julga-se, de concluir pela afirmativa.

De facto, ao contrário do que a Requerente alega, a circunstância de, no período de tributação de 2011, terem existido investimentos superiores aos financiamentos obtidos pela Requerente que superaram os financiamentos obtidos até Dezembro de 2011, não será relevante, dada a fungibilidade própria da natureza do dinheiro.

Com efeito, e naturalmente, se a Requerente não tivesse efectuado os financiamentos em questão, ter-lhe-ia sido possível financiar-se em montantes menores, suportando, conseqüentemente, custos financeiros inferiores.

Aqui chegados, colocar-se-á a questão de saber se os encargos de financiamento adicionais suportados pela Requerente, neste contexto, são ou não dedutíveis, por indispensáveis à manutenção da fonte produtora de rendimentos.

Diga-se, desde já, que se considera que tal questão deverá ser objecto de uma resposta em concreto, não resultando da própria natureza das coisas que um financiamento não remunerado a uma sociedade participada tenha de se considerar como dispensável à manutenção da fonte produtora de rendimentos.

Assim, deverá ser em função das circunstâncias do caso concreto que se terá de apurar se os encargos financeiros relacionados com o financiamento da participada preenchem, ou não, o requisito da indispensabilidade.

Ora, *in casu*, nada se apura a este respeito. Ou seja, nenhuma justificação se encontra nos factos dados como provados, para sustentar a indispensabilidade destes gastos, para a manutenção da fonte produtora da Requerente.

Assim, fazendo apelo à doutrina do Ac. do STA de 30-11-2011, proferido no processo 0107/11, entende-se que no caso concreto “*À luz do art. 23º do CIRC, não são de considerar como fiscalmente relevantes os custos com juros e imposto de selo de empréstimos bancários contraídos por uma sociedade e aplicados no financiamento gratuito de sociedades suas associadas.*”, não sendo, correspondentemente, de considerar fiscalmente relevantes os gastos da Requerente relacionados com o financiamento à G..., nada havendo como tal, a censurar ao actoobjecto dos presentes autos, nesta parte.

Uma vez que, relativamente a esta situação, não foi arguida a violação do dever de fundamentação da decisão, que de resto, está objectivamente, no caso, cumprido, não cumpre, nesta parte, colocar tal questão.

*

Enfermando, deste modo e por tudo o que vem de se dizer, a liquidação objecto dos presentes autos, do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, nas seguintes partes:

- i. Encargos (não aceites pela AT) com trabalhos especializados, facturados pela B..., no montante de € 254.612,00;
- ii. Encargos (não aceites pela AT) referentes a publicidade faturados pela C..., no montante de €105.621,00;
- iii. Encargos (não aceites pela AT) incidentes sobre terceiros - D... - no montante de €30.000,00;
- iv. Encargos (não aceites pela AT) com trabalhos especializados, facturados por E..., no montante de €148.573,42.

deverá a mesma ser parcialmente anulada, procedendo nesta parte o pedido arbitral, e ficando, por isso, prejudicado o conhecimento do vício de forma concomitantemente arguido nos pontos 28.º e 109.º do Requerimento inicial.

*

Cumula a Requerente com o pedido anulatório do acto tributário objecto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que a ilegalidade do acto de liquidação, cuja quantia a Requerente pagou, é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento efectuado, e calculados com base no respetivo valor, até à sua integral devolução à Requerente, à taxa legal, nos termos dos artigos, artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º do CPPT e 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (sem prejuízo das eventuais alterações posteriores da taxa legal).

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) anular parcialmente o acto tributário objecto dos presentes autos, na parte relativa às seguintes correcções:
 - i. Encargos com trabalhos especializados, facturados pela B..., no montante de € 254.612,00;
 - ii. Encargos referentes a publicidade faturados pela C..., no montante de €105.621,00;
 - iii. Encargos incidentes sobre terceiros - D... - no montante de €30.000,00;
 - iv. Encargos com trabalhos especializados, facturados por E..., no montante de €148.573,42.
- b) Condenar a AT a restituir à Requerente o imposto indevidamente pago, decorrente daquelas correcções, acrescido de juros indemnizatórios;
- c) Julgar improcedente a presente acção arbitral na parte restante;

- d) Condenar a AT e a Requerente nas custas do processo, nos montantes, respectivamente, de €3.026,35 e €33,65, tendo-se em conta o já pago.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €102.013,98, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT e pela Requerente, na proporção do respectivo decaimento (€3.026,35/€33,65), uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, 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.

Notifique-se.

Lisboa

03 de Março de 2015

O Árbitro Presidente
(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal
(João Santos Pinto)

O Árbitro Vogal
(Nuno Maldonado Sousa)