

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 531/2018-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de gastos.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Adelaide Moura e Ricardo Marques Candeias, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

I – RELATÓRIO

1. No dia 25 de Outubro de 2018, A..., Lda., NIPC ..., com sede em ..., ...-... ..., 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 redacção 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 n.º 2018..., de liquidação de juros n.º 2018... e da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., com um valor a pagar de €94.287,98, relativo ao ano de 2015, assim como do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., de liquidação de juros n.º 2018... e da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., com um valor a pagar de €14.830,38, relativo ao período de tributação de 2016.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:
 - i. Vício de violação de lei, por errada aplicação dos n.ºs 1 e 4 do artigo 23.º do Código do IRC;
 - ii. Violação do disposto no artigo 102.º do Código do IRC.
3. No dia 29-10-2018, 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 18-12-2018, 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 09-01-2019.
7. No dia 13-02-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 29-04-2019, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram produzidas declarações de parte e inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.

9. Tendo sido 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.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.
11. 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 2, alínea a), 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 da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, constituída em 28-10-2014, que tem por objecto a produção e comercialização de bebidas e azeite, assim como a consultoria e a prestação de serviços.
- 2- O capital social da Requerente é detido da seguinte forma:

Sócios	Capital Social	%
B...	€38.000,00	76%
C...	€8.000,00	16%

D..., CRL.	€4.000,00	8%
	€50.000,00	100%

- 3- A Requerente celebrou com as sociedades que nela detêm participação, vários contratos:
- A Requerente celebrou com a C..., Lda., em 02-01-2015, 02-01-2016 e 02-02-2017, contratos de prestação de serviços de consultoria comercial;
 - A Requerente celebrou com a B..., CRL, em 02-01-2015, 05-01-2016, 03-01-2017 e 16-01-2018, contratos de prestação de serviços;
 - Em 02-01-2015, a Requerente celebrou com a D..., CRL. contratos de prestação de serviços.
- 4- Os referidos contratos visavam o apoio comercial à Requerente, nomeadamente, na implementação da marca A... no mercado, assim como técnicas e estratégias potenciadoras da eficiência da actividade prosseguida pela Requerente.
- 5- As entidades com quem a Requerente contratou realizaram os serviços contratados.
- 6- Em relação a cada uma das entidades referidas, existiu, em cada momento, apenas um único contrato, a coberto do qual foram prestados os serviços.
- 7- No período de 201512, no Campo 24 da declaração periódica e IVA identificada com o n.º..., foram declaradas pela Requerente, as seguintes deduções:
- 1) Dedução no valor de €69.920,00, titulada pela factura n.º FA 2015/318, emitida em 22-12-2015 pelo fornecedor B..., C.R.L. (NIF...);
 - 2) Dedução no valor de €7.360,00, titulada pela factura n.º 2FD 2EGO/6, emitida em 31-12-2015 pelo fornecedor D... C.R.L.;
 - 3) Dedução no valor de €1.497,70, titulada pela factura n.º FA 2015/1154, emitida em 24-12-2015 pelo fornecedor C..., S.A. (NIF...);
 - 4) Dedução no valor de €14.720,00, titulada pela factura n.º FA 2015/1155, emitida em 24-12-2015, pelo fornecedor C..., S.A;
 - 5) Dedução no valor de €2.075,17, titulada pela factura n.º FA 2015/1182, emitida em 31-12-2015 pelo fornecedor C..., S.A.
- 8- Na factura n.º FA 2015/318, emitida em 22-12-2015 pelo fornecedor B..., C.R.L. constam as seguintes menções:

- Descrição: “Prestação Serviços IVA 23%” e “Engarrafamento de Vinhos ano 2015”;
 - Quantidade: consta a menção do algarismo “1”;
 - Preço unitário: consta a menção do número “1.000.0000”;
 - Valor líquido: conta a menção do número “304.000,00”;
 - Taxa de imposto: consta a menção de “23,00”;
 - IVA liquidado: consta a importância de “€69.920,00”;
 - Total do documento: consta a importância de €373.920,00”;
 - Quanto à data em que os serviços foram realizados, consta o ano de 2015, associado ao descritivo engarrafamento de vinhos.
- 9- Através do Ofício n.º..., de 16-02-2017, foi solicitado à Requerente, no seu ponto 2 que, quanto à referida factura, fosse indicada a unidade de medida, relativa aos adquiridos serviços de engarrafamento, e que fosse indicado o preço de cada unidade de medida desses mesmos serviços.
- 10- Em resposta remetida em 02-03-2018 através de mensagem de correio electrónico, a Requerente informou que a factura *“Compreende os serviços de consultoria e apoio comercial, bem como a cedência da estrutura comercial de venda por grosso dos vinhos produzidos pela B... e de um valor adicional compensatório à estrutura de custos de engarrafamento e produção de vinhos, logística e gestão durante o ano de 2015. O valor total corresponde ao valor de 4,75% sobre o valor das vendas anuais no ano, na empresa A..., tendo como tecto o valor de €304.000, acrescido de IVA à taxa legal em vigor”*.
- 11- Na factura n.º 2FD 2EGO/6, emitida em 31-12-2015 pelo fornecedor D... C.R.L. constam as seguintes menções:
- Descrição: “Serviços de Consultoria e Apoio Comercial”;
 - Quantidade: consta a menção do algarismo “1”;
 - Preço unitário: consta a menção do número “32.000,00”;
 - Valor: consta a menção do número “32.000,00”;
 - Taxa de imposto: consta a menção de “23,00”;

- IVA liquidado: consta a importância de “7.360,00”;
- Total do documento: consta a importância de “€39.360,00”;
- Quanto à data da realização dos serviços, consta a menção de que “Os bens/serviços foram colocados à disposição do adquirente nessa data, de acordo com a alínea f) do n.º 5 do artigo 35.º do CIVA”.

12- Em resposta remetida em 02-03-2018 através de mensagem de correio electrónico, a Requerente informou que a factura “*Compreende os serviços de consultadoria e apoio comercial para a venda de azeites produzidos na cooperativa com a marca ... e criação e implementação da marca própria de azeites “A...” durante todo o ano de 2015*”, e que “*O valor dos referidos serviços resulta de uma percentagem de 0,5% sobre as vendas líquidas totais do ano de 2015 com um máximo de 32.000€*”.

13- Na factura n.º FA 2015/1154, emitida em 24-12-2015 pelo fornecedor C..., S.A., constam as seguintes menções:

- Descrição: “Consultoria comercial”;
- Quantidade: consta a menção do algarismo “1”;
- Preço unitário: consta a menção do número “6.511.720000”;
- Valor: consta a menção do número “6.511,72”;
- Taxa de imposto: consta a menção de “23,00”;
- IVA liquidado: consta a importância de “1.947,70”;
- Total do documento: consta a importância de €8.009,42”;
- Data da realização dos serviços: consta “Novembro de 2015”.

14- Foi solicitado à Requerente que, quanto à identificada factura, fosse indicada qual a unidade de medida dos adquiridos serviços de consultadoria comercial, o respectivo preço unitário, bem como uma cópia da requisição n.º 2015/11, mencionada na factura.

15- Em resposta, remetida em 02-03-2018 através de mensagem de correio electrónico, informou a Requerente que “*Os serviços foram realizados no decurso de Novembro de 2015, tendo como objectivos: 1. Desenvolvimento de novos produtos; 2. Estratégia promocional; 3. Eficiência Logística; e 4. Sistema de Costeio*” e que “*A consultadoria*

tem por base o preço unitário de 30€/hora, tendo sido a requisição 11/2015, um campo indicativo da factura”.

16- Na factura n.º FA 2015/1155, emitida em 24-12-2015 pelo fornecedor C..., S.A., constam as seguintes menções:

- Descrição: “Prestação de serviços”;
- Quantidade: consta a menção do algarismo “1”;
- Preço unitário: consta a menção do número “64.000.00000”;
- Valor: consta a menção do número “64.000,00”;
- Taxa de imposto: consta a menção de “23,00”;
- IVA liquidado: consta referida a importância de “€14.720,00”;
- Total do documento: consta a importância de €78.720,00”;
- A título de data da realização dos serviços, não consta nenhuma menção, apenas a indicação, no campo titulado Requisição, do ano de 2015.

17- Através do referido Ofício, foi solicitado no seu ponto 7 que, quanto à referida factura, fosse indicada a efectiva natureza dos serviços adquiridos, qual a unidade de medida dos mesmos e o respectivo preço unitário, bem como cópia da requisição número 2015, mencionada na factura.

18- Em resposta, remetida em 02-03-2018, através da mensagem de correio electrónico, a Requerente informou que *“A prestação de serviços resulta do cumprimento de objectivos de vendas, do ano 2015. Dado que a A... ultrapassou o objectivo de vendas do ano de 2015 de 7.000.000,00 euros, ficou definida a aplicação de uma taxa de 0,9% do volume de vendas alcançado, com um valor máximo de 64.000,00”*, e esclareceu ainda que *“A requisição número 2015 trata-se de um campo indicativo com referência ao ano”*.

19- Na factura n.º 2015/1182, emitida em 31-12-2015 pelo fornecedor C..., S.A., constam as seguintes menções:

- Descrição: “Consultoria Comercial”;
- Quantidade: consta a menção ao algarismo “1”;
- Preço unitário: consta a menção do número “9.022,470”;

- Valor: consta a menção do número “9.022,470”;
 - Taxa de imposto: consta a menção de “23,00”;
 - IVA liquidado: consta referida a importância de “€2.075,17”;
 - Total do documento: consta a importância de “€11.097,64”;
 - Data de realização dos serviços: consta a indicação de “Dezembro de 2015”.
- 20- Através do referido Ofício, foi solicitado à Requerente no seu ponto 8 que, quanto à identificada factura, fosse indicada a unidade de medida dos adquiridos serviços de consultoria comercial, o respectivo preço unitário, bem como cópia da requisição n.º 12/2015, mencionada na factura.
- 21- Em resposta, remetida em 02-03-2018, através de mensagem de correio electrónico, a Requerente informou que *“Os serviços foram realizados no decurso de Dezembro de 2015, tendo como objectivos: 1. Desenvolvimento novos produtos; 2. Estratégia promocional; 3. Eficiência Logística; e 4. Sistemas de Custeio”, tendo ainda sido esclarecido que “A consultoria tem por base o preço unitário de 30€/hora, tendo sido a requisição 12/2015, um campo indicativo na Fatura”.*
- 22- A base tributável expressa nas facturas acima referidas foi escriturada numa conta de trabalhos especializados e declarada pela Requerente, como gasto para efeitos do apuramento do resultado líquido do exercício de 2015 e para efeitos do apuramento do lucro tributável.
- 23- No período 201612, no campo 24 da declaração periódica de IVA identificada com o n.º..., foi declarada uma dedução do montante de €14.858,00, a qual se encontra titulada pela factura n.º FA 2016/120, emitida em 30-12-2016, pelo fornecedor B..., CRL.
- 24- A base tributável expressa nessa factura foi escriturada numa conta de trabalhos especializados, e declarada pela Requerente, como gasto para efeitos de apuramento do lucro tributável do ano de 2016.
- 25- Na referida factura constam as seguintes menções:
- Descrição: “Prestação Serviços Logística Gestão Dezembro 2016”;
 - Quantidade: consta a menção do algarismo “1”;
 - Preço unitário: consta a menção do número “1.600.0000”;

- Valor líquido: consta a menção do número “64.600,00”;
- Taxa de imposto: consta a menção “23,00”;
- IVA liquidado: consta a importância de “€14.858,00”;
- Total do documento: consta a importância de “€79.458,00”;
- Data de realização dos serviços: consta a indicação de “Dezembro de 2016”.

26- Através do Ofício n.º..., entre outros, foi solicitado no seu ponto 4 que, quanto à identificada factura, fosse indicada a unidade de medida, relativa aos adquiridos serviços de logística e de gestão, e que fosse também indicado o preço unitário de cada unidade de medida desses mesmos serviços.

27- Em resposta remetida em 02-03-2018, a Requerente informou que os serviços constantes da factura FA 2016/120, *“Compreende os serviços de consultoria e apoio comercial, bem como a cedência da estrutura comercial de venda por grosso de vinhos produzidos pela B... e de um valor adicional compensatório à estrutura de custos de engarrafamento e produção dos vinhos, logística e gestão durante o ano de 2016. O valor total corresponde ao valor de 0,76% sobre o valor das vendas anuais do ano, na empresa A..., tendo como teto o valor de €64.600,00, acrescido de IVA à taxa legal em vigor”*.

28- A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva, de âmbito geral, aos exercícios de 2015, 2016 e 2017, determinada pelas Ordens de Serviço n.º OI2017..., OI2018..., OI2018... e OI2018... .

29- Através do Ofício n.º..., de 12-08-2018, a Requerente foi notificada do projecto de relatório de inspecção e para, querendo, exercer o seu direito de audição prévia.

30- A Requerente exerceu o direito de audição, nos termos do artigo 60.º da LGT e 60.º do RCPIT.

31- Pelo Ofício n.º..., de 12-06-2018, foi a Requerente notificada do Relatório de Inspeção Tributária, do qual consta, para além do mais, o seguinte:

Resultou da análise aos compulsados elementos de contabilidade e de declaração, a verificação das seguintes ocorrências:

1- Períodos de imposto/tributação abrangidos pelo ano civil de 2015:

- a) Foi verificado que, no período de 201512, no Campo 24 da declaração periódica de IVA identificada com o número ..., foi declarada uma dedução, com o valor de € 69.920,00, conforme lançamento contabilístico número 120.003, do diário ..., e com número de documento FD 67, a qual se encontra titulada pela factura número FA 2015/318, emitida em 2015-12-22 pelo fornecedor B..., C.R.L., NIF ...

Foi também verificado que a base tributável expressa nesta factura, foi escriturada numa conta de trabalhos especializados, e declarada pelo sujeito passivo, como gasto para efeitos de apuramento do resultado líquido do exercício de 2015, e, concomitantemente, para efeitos do apuramento do declarado lucro tributável.

Na referida factura, constam as seguintes menções:

- ⇒ A título de descrição, consta unicamente "Prestação Serviços Iva 23%" e "Engarrafamento de Vinhos ano 2015";
- ⇒ A título de quantidade, consta a menção do algarismo "1";
- ⇒ A título de "Preço unitário", consta a menção do número "1.000.0000";
- ⇒ A título de valor líquido, consta a menção do número "304.000.00";
- ⇒ A título de taxa de imposto, consta a menção de "23,00";
- ⇒ A título de IVA liquidado, consta a referida importância de € 69.920,00;
- ⇒ A título de total do documento, consta a importância de € 373.920,00;
- ⇒ A título de data em que os serviços foram realizados, o ano de 2015, associado ao descritivo engarrafamento de vinhos.

Através do ofício número ... de 2018-02-16, remetido no âmbito da análise ao identificado pedido de reembolso de IVA, formulado no período de 201710, foi solicitado no seu ponto 2 que, quanto à identificada factura, fosse indicada a unidade de medida, relativa aos adquiridos serviços de engarrafamento, e que fosse também indicado o preço unitário de cada unidade de medida desses mesmos serviços de engarrafamento.

Em resposta, remetida em 2018-03-02 através de mensagem de correio electrónico, remetida por _____@_____.pt, endereço de correio electrónico pertencente ao gabinete de contabilidade do contabilista certificado do sujeito passivo, foi obtida a informação de que a realidade a que esta factura respeita, "Compreende os serviços de consultadoria e apoio comercial, bem como a cedência da estrutura comercial de venda por grosso de vinhos produzidos pela B... e de um valor adicional compensatório à estrutura de custos de engarrafamento e produção dos vinhos, logística e gestão durante o ano de 2015. O valor total corresponde ao valor de 4,75% sobre o valor das vendas anuais do Ano, na empresa A... , tendo como teto o valor de 304.000€, acrescido de IVA à taxa legal em vigor."

Resulta da resposta dada ao remetido ofício, que:

- ⇒ Quanto à denominação usual dos serviços prestados descritos na factura em apreço, é dito que os mesmos compreendem, quer os serviços de engarrafamento mencionados na factura, embora descritos como "(...)valor adicional compensatório à estrutura de custos de engarrafamento e produção dos vinhos (...)", quer os não mencionados "(...) serviços de consultadoria e apoio comercial(...)" e de "cedência da estrutura comercial de venda por grosso de vinhos produzidos pela B... (...)";
- ⇒ Quanto à unidade de medida, associada à quantidade descrita na identificada factura com o algarismo 1, e respectivo preço unitário, é dito que os serviços em causa, respeitam a um valor, calculado mediante a aplicação de uma percentagem de 4,75% sobre a facturação alcançada pelo sujeito passivo no ano de 2015, com um limite de idêntico valor ao da base tributável expressa na factura em apreço.

Considerando que, em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado:

- ⇒ Dispõe a alínea a) do nº 2 do artigo 19º do Código do IVA (CIVA), intitulado "Direito à dedução", que "2 - Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo: a) Em faturas passadas na forma legal;";
- ⇒ Dispõem as alíneas a), c) e f), todas do nº 5 do artigo 36º do CIVA que "5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; (...); c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura."

E considerando que, em sede do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas:

- ⇒ Dispõe o n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC (CIRC), que “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.”;
- ⇒ Dispõem as alíneas a) e b), ambas do n.º 2 do mesmo artigo 23.º que “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;(…)”;
- ⇒ Dispõe o n.º 3 do mesmo artigo 23.º que “3 - Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito. “;
- ⇒ Dispõe a alínea c) do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC que “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: (...) c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;”;
- ⇒ Dispõe o n.º 6 do mesmo artigo 23.º que “6 - Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma”;
- ⇒ Dispõe ainda, a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º - A do mesmo Código que “1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficialmente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º”.

Resulta que, quanto aos realizados serviços de engarrafamento, os únicos que se encontram mencionados no descritivo do documento em apreço, não se apreende, quer do seu exacto teor, quer da fornecida explicação, a quantidade de vinho (litros, hectolitros, etc), que foi objecto dos adquiridos serviços.

Tão pouco se apreende, quer do significado do algarismo 1 que consta na mesma, a título de quantidade, quer dos invocados valor limite de € 304.000,00, e percentagem de 4,75%, sendo certo que, no documento em causa, nenhuma menção consta, relativamente à eventual existência de um qualquer contrato entre as partes, e sendo também certo que, quanto a estes elementos, omissos na factura, não são passíveis de uma qualquer subsequente verificação, nomeadamente, uma comparação entre as litragens adquiridas, e a quantificação que pudesse ser extraída do próprio documento, caso este comportasse o elemento quantidade, exigido pelo CIVA e pelo CIRC.

Ou seja, quer o explicitado valor limite, quer a explicitada percentagem, as quais, é justo assumir, podem constituir uma qualquer legítima quantificação, quando se está em face de realidades que se caracterizam, em parte, pela sua imaterialidade, não justificam, nem a omissão praticada na indicação da denominação usual dos serviços que não constam no descritivo, nem o desvio do aposto descritivo "Engarrafamento de Vinhos ano 2015" para "(...)valor adicional compensatório à estrutura de custos de engarrafamento e produção dos vinhos (...)", o que tem como última consequência, a impossibilidade de se aferir a conexão, quer dos serviços de consultadoria, quer dos serviços de engarrafamento, para com a actividade exercida pelo sujeito passivo.

Acresce ainda que, quanto aos referidos serviços que vêm descritos na factura como "Engarrafamento de Vinhos ano 2015", resulta da realidade que se extrai dos compulsados elementos, conexos com a actividade do sujeito passivo, realidade essa caracterizada pela compra e venda de vinho já engarrafado, ou já acondicionado em sacos (bags), que não se alcança a necessidade desses serviços, posto que as mercadorias que o sujeito passivo adquire ao fornecedor em causa, já têm a incorporação do respectivo serviço de engarrafamento/acondicionamento.

O que sequencia, dada a não operada, mas devida, discriminação na factura, dos efectivos serviços que a sua base tributável compreenderá que, nestas circunstâncias, a AT fica impossibilitada de conhecer a respectiva quota-parte do valor dessa base tributável, imputável a cada um desses mesmos serviços, e, subsequentemente, impossibilitada de aferir quanto a cada um deles, da sua efectiva conexão com a actividade tributada em sede de IRC e em sede de IVA.

Com efeito, não sendo sequer conhecida a parte do valor da base tributável desta factura, que respeita ao único serviço que na mesma vem mencionado, e porque esse mesmo serviço, atento a sua razão de ser, não se afigura como necessário para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nem se afigura como sendo um serviço que foi adquirido para ser utilizado na prática de operações tributáveis em sede de IVA, posto que as mesmas não são constituídas pela compra de vinho a granel, para posterior venda em garrafas/bags, propõe-se:

⇒ Em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e com referência ao período de tributação compreendido entre 2015-01-01 e 2015-12-31, corrigir pelo montante de **€ 304.000,00**, o lucro tributável que foi declarado pelo sujeito passivo na submetida declaração periódica de rendimentos Mod. 22, identificada com o número ... nos termos dos transcritos nºs 1 e 4, ambos do artigo 23º, em conjugação com o também transcrito artigo 23º - A, ambos do CIRC;

⇒ Em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e com referência ao período de imposto de 201512 (Dezembro de 2015), corrigir pelo montante de € 69.920,00, o valor da dedução declarada no Campo 24 da submetida declaração periódica de IVA, identificada com o número ..., nos termos da transcrita alínea a) do nº 2 do artigo 19º do CIVA.

- b) Para o mesmo valor declarado no mesmo Campo 24 da identificada declaração periódica de IVA submetida com referência ao período de 201512, concorreu uma dedução, com o valor de € 7.360,00, conforme lançamento contabilístico número 120.007, do diário 78001, e com número de documento FD 71, a qual se encontra titulada pela factura número 2FD 2EGO/6, emitida em 2015-12-31 pelo fornecedor D...

Foi também verificado que a base tributável expressa nesta factura, foi escriturada numa conta de trabalhos especializados, e declarada pelo sujeito passivo, como gasto para efeitos de apuramento do resultado líquido do exercício de 2015, e, concomitantemente, para efeitos do apuramento do declarado lucro tributável.

Na referida factura, constam as seguintes menções:

- ⇒ A título de descrição, consta unicamente "Serviços de Consultadoria e Apoio Comercial";
- ⇒ A título de quantidade, consta a menção do algarismo "1";
- ⇒ A título de "Preço unitário", consta a menção do número "32.000,00";
- ⇒ A título de valor, consta a menção do número "32.000,00";
- ⇒ A título de taxa de imposto, consta a menção de "23,00";
- ⇒ A título de IVA liquidado, consta a referida importância de € 7.360,00;
- ⇒ A título de total do documento, consta a importância de "€ 39.360,00";
- ⇒ A título de data de realização dos serviços, consta a menção de que "Os Bens/Serviços foram colocados à disposição do adquirente nesta data, de acordo com a alínea f) N.º 5 Art.º 35.º do CIVA".

Em resposta, remetida em 2018-03-02 através da referida mensagem de correio electrónico, foi obtida a informação de que "Compreende os serviços de consultadoria e apoio comercial para a venda de azeites produzidos na cooperativa com marca ... e criação e implementação da marca própria de azeites "A..." durante todo o ano de 2015.", e que "O valor dos referidos serviços resulta de uma percentagem de 0,5% sobre as vendas líquidas totais do ano de 2015 com um máximo de 32.000€."

Dada a resposta ao remetido ofício, e dada a transcrita legislação, resulta:

- ⇒ Que quer a descrição que consta no descritivo da factura, quer a explicitação que lhe é dada caracterizam-se pela sua generalidade, e em nada esclarecem sobre a efectiva substância, e dimensão, das operações em causa;
- ⇒ Que se verifica uma não concordância entre a quantidade aposta na factura (1), e a quantidade que decorre da explicitada percentagem e do explicitado valor limite, sendo razoável afirmar que não existe nenhuma razão válida para que, quer a explicitada percentagem, quer o explicitado valor limite, não constem no teor do documento em apreço;
- ⇒ Que se verifica uma não concordância entre a data de realização dos serviços, aposta na factura, correspondente à sua data de emissão, e a explicitada data de realização dos serviços, a qual se reporta a "todo o ano de 2015".

Pelo que, decorrendo, quer do teor da factura, quer da dada explicitação, que não é quantificável, nem verificável, qual a parte da sua base tributável que respeita aos genericamente descritos serviços de consultadoria e apoio comercial para a venda de azeites, e qual a parte dessa mesma base, que respeita ao registo, e à implementação, da marca A... , dados os inexistentes requisitos, conexos, quer com a denominação habitual dos adquiridos serviços, propõe-se:

- ⇒ Em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e com referência ao período de tributação compreendido entre 2015-01-01 e 2015-12-31, corrigir pelo montante de € 32.000,00, o lucro tributável que foi declarado pelo sujeito passivo na identificada declaração periódica de rendimentos Mod. 22, nos termos dos transcritos n.ºs 1 e 4, ambos do artigo 23.º, em conjugação com o também transcrito artigo 23.º - A, ambos do CIRC;
 - ⇒ Em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e com referência ao período de imposto de 201512, corrigir pelo montante de € 7.360,00, o valor da dedução declarada no Campo 24 da identificada declaração periódica de IVA, submetida com referência ao período de imposto de 201512, nos termos da transcrita alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA.
- c) Para o valor declarado no mesmo Campo 24 da identificada declaração periódica de IVA submetida com referência ao período de 201512, concorreu uma dedução, com o valor de € 1.497,70, conforme lançamento contabilístico número 120.009, do diário , e com número de documento FD 74, a qual se encontra titulada pela factura número FA 2015/1154, emitida em 2015-12-24 pelo fornecedor

C...

S.A. NIF ...

Foi também verificado que a base tributável expressa nesta factura, foi escriturada numa conta de trabalhos especializados, e declarada pelo sujeito passivo, como gasto para efeitos de apuramento do resultado líquido do exercício de 2015, e, concomitantemente, para efeitos do apuramento do declarado lucro tributável.

Na referida factura, constam as seguintes menções:

- ⇒ A título de descrição, consta "Consultadoria Comercial";
- ⇒ A título de quantidade, consta a menção do algarismo "1";
- ⇒ A título de "Preço unitário", consta a menção do número "8.511.720000";
- ⇒ A título de valor, consta a menção do número "8.511,72";
- ⇒ A título de taxa de imposto, consta a menção de "23,00";
- ⇒ A título de IVA liquidado, consta a referida importância de € 1.497,70;
- ⇒ A título de total do documento, consta a importância de "€ 8.009,42";
- ⇒ A título de data de realização dos serviços, consta "Novembro de 2015".

Através do referido ofício, foi solicitado no seu ponto 6 que, quanto à identificada factura, fosse indicada qual a unidade de medida dos adquiridos serviços de consultadoria comercial, o respectivo preço unitário, bem como cópia da requisição número 2015/11, mencionada na factura.

Em resposta, remetida em 2018-03-02 através da referida mensagem de correio electrónico, foi obtida a informação de que "Os serviços foram realizados no decurso de Novembro 2015, tendo como objetivos: 1. Desenvolvimento novos produtos; 2.Estratégia promocional; 3. Eficiência Logística; e 4. Sistema de Custeio.", e que "A consultadoria tem por base o preço unitário de 30€/Hora, tendo sido a requisição 11/2015, um campo indicativo na Fatura."

Dada a resposta ao remetido ofício, e dada a transcrita legislação, resulta:

- ⇒ Que nem a descrição que consta no descritivo da factura, dada a sua generalidade, nem os não mencionados quatro explicitados objectivos, que, acrescenta-se, são igualmente genéricos, esclarecem a efectiva substância, e dimensão, das operações em causa;
- ⇒ Que se verifica uma não concordância entre a quantidade aposta na factura (1), e a quantidade que decorre do indicado preço unitário dos explicitados serviços (€ 30,00), sendo razoável afirmar que não existe nenhuma razão válida para que, quer o explicitado preço unitário, quer a concomitante, e exigível, quantidade, não constem no teor do documento em apreço.

Pelo exposto, e com fundamento nos inexistentes requisitos conexos, quer com a denominação habitual dos prestados serviços, quer com a respectiva quantificação, propõe-se:

- ⇒ Em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e com referência ao período de tributação compreendido entre 2015-01-01 e 2015-12-31, corrigir pelo montante de € 6.511,72, o lucro tributável que foi declarado pelo sujeito passivo na identificada declaração periódica de rendimentos Mod. 22, nos termos dos transcritos nºs 1 e 4, ambos do artigo 23º, em conjugação com o também transcrito artigo 23º - A, ambos do CIRC;
 - ⇒ Em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e com referência ao período de imposto de 201512, corrigir pelo montante de € 1.497,70, o valor da dedução declarada no Campo 24 da identificada declaração periódica de IVA, submetida com referência ao período de imposto de 201512, nos termos da transcrita alínea a) do nº 2 do artigo 19º do CIVA.
- d) Para o valor declarado no mesmo Campo 24 da identificada declaração periódica de IVA submetida com referência ao período de 201512, concorreu uma dedução, com o valor de € 14.720,00, conforme lançamento contabilístico número 120.008, do diário _____, e com número de documento FD 73, a qual se encontra titulada pela factura número FA 2015/1155, emitida em 2015-12-24 pelo fornecedor _____ C... S.A..

Foi também verificado que a base tributável expressa nesta factura, foi escriturada numa conta de trabalhos especializados, e declarada pelo sujeito passivo, como gasto para efeitos de apuramento do resultado líquido do exercício de 2015, e, concomitantemente, para efeitos do apuramento do declarado lucro tributável.

Na referida factura, constam as seguintes menções:

- ⇒ A título de descrição, apenas consta "Prestação de Serviços";
- ⇒ A título de quantidade, consta a menção do algarismo "1";
- ⇒ A título de "Preço unitário", consta a menção do número "64.000.00000";
- ⇒ A título de valor, consta a menção do número "64.000,00";
- ⇒ A título de taxa de imposto, consta a menção de "23,00";
- ⇒ A título de IVA liquidado, consta a referida importância de € 14.720,00;
- ⇒ A título de total do documento, consta a importância de € 78.720,00;
- ⇒ A título de data de realização dos serviços, nenhuma menção, mas apenas a indicação, no campo intitulado Requisição, do ano de 2015.

Através do referido ofício, foi solicitado no seu ponto 7 que, quanto à identificada factura, fosse indicada a efectiva natureza dos adquiridos serviços, qual a unidade de medida dos mesmos e o respectivo preço unitário, bem como cópia da requisição número 2015, mencionada na factura.

Em resposta, remetida em 2018-03-02 através da referida mensagem de correio electrónico, foi obtida a informação de que "A prestação de serviços resulta do cumprimento de objetivos de vendas, do ano 2015. Dado que a A... ultrapassou o objetivo de vendas no ano de 2015 de 7.000.000,00 euros, ficou definida a aplicação de uma taxa de 0,9% do volume de vendas alcançado, com um valor máximo de 64.000,00 euros.", tendo ainda sido esclarecido que "A requisição número 2015 trata-se de um campo indicativo com referência ao ano."

Dada a resposta ao remetido ofício, e dada a transcrita legislação, resulta:

- ⇒ Que a explicitação dada ao teor desta factura, não esclarece a efectiva natureza dos serviços que a mesma titulará, e sendo que não existe razão válida para que essa natureza não conste no descritivo do documento em questão, a que acresce o facto de, recorrentemente, ter sido emanada doutrina administrativa, através da qual, não só se sufragou a não utilização, a título de denominação usual dos bens transmitidos e/ou dos serviços prestados, de descrições genéricas, de cuja abrangência pudesse resultar a não exacta identificação da substância das operações em apreço, como se dispôs expressamente a proibição da utilização de expressões como "diversos" ou "prestação de serviços";
- ⇒ Que, mesmo a explicitação dada, quanto à natureza dos serviços que esta factura titulará, para além de não verificável, sugere, no mínimo, a prévia existência de um contrato estipulado entre as partes, sendo que, se porventura foi esse o caso, também não existe razão válida para que, desse contrato, a existir, não tenha sido feita sua menção, no documento em apreço;
- ⇒ Que, uma vez mais, se verifica uma não concordância entre a quantidade aposta na factura (1), e a dada explicitação, sendo também razoável afirmar que não existe nenhuma razão válida para que, quer a indicada percentagem, quer o indicado valor limite, não constem no teor do documento em apreço, nos termos em que o foram explicitados;
- ⇒ Que se verifica a ausência, na factura em apreço, da expressa indicação da data da realização dos serviços, apenas constando a mera indicação do ano de 2015.

Pelo exposto, com fundamento nos inexistentes requisitos, conexos, quer com a denominação habitual dos prestados serviços e com a respectiva quantificação, quer com a não expressa indicação da data de realização dos adquiridos serviços, propõe-se:

- ⇒ Em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e com referência ao período de tributação compreendido entre 2015-01-01 e 2015-12-31, corrigir pelo montante de € 64.000,00, o lucro tributável que foi declarado pelo sujeito passivo na identificada declaração periódica de rendimentos Mod. 22, nos termos dos transcritos nºs 1 e 4, ambos do artigo 23º, em conjugação com o também transcrito artigo 23º - A, ambos do CIRC;
 - ⇒ Em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e com referência ao período de imposto de 201512 (Dezembro de 2015), corrigir pelo montante de € 14.720,00, o valor da dedução declarada no Campo 24 da identificada declaração periódica de IVA, submetida com referência ao período de imposto de 201512, nos termos da transcrita alínea a) do nº 2 do artigo 19º do Código do IVA.
- e) Ainda para o valor declarado no mesmo Campo 24 da identificada declaração periódica de IVA submetida com referência ao período de 201512, concorreu uma dedução, com o valor de € 2.075,17, conforme lançamento contabilístico número 120.011, do diário e com número de documento FD 78, a qual se encontra titulada pela factura FA 2015/1182, emitida em 2015-12-31 pelo fornecedor C... S.A.

Foi também verificado que a base tributável expressa nesta factura, foi escriturada numa conta de trabalhos especializados, e declarada pelo sujeito passivo, como gasto para efeitos de apuramento do resultado líquido do exercício de 2015, e, concomitantemente, para efeitos do apuramento do declarado lucro tributável.

Na referida factura, constam as seguintes menções:

- ⇒ A título de descrição, apenas consta "Consultadoria Comercial";
- ⇒ A título de quantidade, consta a menção do algarismo "1";
- ⇒ A título de "Preço unitário", consta a menção do número "9.022,470";
- ⇒ A título de valor, consta a menção do número "9.022,47";
- ⇒ A título de taxa de imposto, consta a menção de "23,00";
- ⇒ A título de IVA liquidado, consta a referida importância de € 2.075,17;
- ⇒ A título de total do documento, consta a importância de "€ 11.097,64";
- ⇒ A título de data de realização dos serviços, a indicação de "Dezembro de 2015".

Através do referido ofício, foi solicitado no seu ponto 8 que, quanto à identificada factura, fosse indicada a unidade de medida dos adquiridos serviços de consultadoria comercial, o respectivo preço unitário, bem como cópia da requisição número 12/2015, mencionada na factura.

Em resposta, remetida em 2018-03-02 através da referida mensagem de correio electrónico, foi obtida a informação de que "Os serviços foram realizados no decurso de Dezembro de 2015, tendo como objectivos: 1.Desenvolvimento novos produtos; 2. Estratégia promocional; 3. Eficiência Logística; e 4. Sistema de Custeio.", tendo ainda sido esclarecido que "A consultadoria tem por base o preço unitário de 30€/Hora, tendo sido a requisição 12/2015, um campo indicativo na Fatura."

Dada a resposta ao remetido ofício, e dada a transcrita legislação, resulta:

- ⇒ Que uma vez mais, nem a descrição que consta no descritivo da factura, dada a sua generalidade, nem os não mencionados quatro explicitados objectivos, que, acrescenta-se são igualmente genéricos, esclarecem a efectiva substância, e dimensão, das operações em causa;
- ⇒ Que uma vez mais se verifica uma não concordância, entre a quantidade aposta na factura (1) e a quantidade que decorre do indicado preço unitário dos explicitados serviços (€ 30,00), sendo razoável afirmar que não existe nenhuma razão válida para que, quer o explicitado preço unitário, quer a concomitante, e exigível, quantidade, não constem no teor do documento em apreço;
- ⇒ E ainda que, dada a existência da já referida factura número FA 2015/1154, emitida pelo mesmo fornecedor, relativa a um mesmo descritivo, mas reportada ao mês de Novembro de 2015, soçobram ainda as questões, quanto à indispensabilidade destas duas aquisições, relativas à inexistência de idênticos serviços, prestados pelo identificado fornecedor, nos demais dez meses do ano de 2015, e relativa ao porquê daqueles dois meses em concreto, e não de quaisquer outros dois, e em que, a respeito dos quatro explicitados quatro objectivos, é legitimamente questionável:

1. Que a respeito do objectivo identificado como "Desenvolvimento novos produtos", dada a exercida actividade do sujeito passivo, caracterizada pela prática da venda por grosso de mercadorias fornecidas, e produzidas, pelo menos, pelo já identificado fornecedor, B...
C.R.L., se ponha em causa a necessidade, ou utilidade, para com a referida exercida actividade, na aquisição de serviços com o explicitado propósito do desenvolvimento de novos produtos.

Ou seja, se porventura se se estivesse perante um operador, cuja actividade fosse, por exemplo, a produção de vinhos para venda, aí sim, já faria algum sentido a aquisição de serviços com aquele explicitado propósito.

Não é esse o caso, posto que o sujeito passivo exerce uma actividade que se subsume à mera compra e venda de bens, pelo que não se vislumbra, conjugadamente com as já explicitadas insuficiências, patentes na construção das duas identificadas facturas, que as mesmas permitam operar a conexão da substancia das operações que as mesmas titularão, para com a actividade tributada, exercida pelo seu adquirente.

2. Que a respeito do objectivo identificado como "Estratégia promocional", sendo admissível que, com o óbvio propósito de fomentar as vendas do sujeito passivo junto dos seus clientes, sejam encetadas acções visando o aumento das vendas de mercadorias, resulta que a necessidade, ou utilidade, para com a exercida actividade, da aquisição desses serviços é novamente posta em causa pelo simples facto de que, nem do teor das duas identificadas facturas, nem da explicitação que lhes foi dada, se consegue alcançar qual a natureza das operações que terão constituído a execução material dessa estratégia promocional. Ou seja, se porventura, a mesma consistiu, por exemplo, na produção e distribuição de folhetos, ou de anúncios, ou ainda na participação promocional em feiras, essas ocorrências, se verificadas, ainda mais legitimam a constatação, quanto aos quesitos denominação usual e quantidade, da não conformidade dos documentos em causa.

Mais. Quer quanto a este fornecedor, quer quanto aos também já identificados fornecedores

B... C.R.L. e D...

C.R.L., entidades relativamente às quais se verifica serem, simultaneamente, sócias participantes no capital do sujeito passivo, suas gerentes, e também suas clientes, resulta do explicitado objectivo promocional, que não se alcança, atento a exercida actividade, e dadas as descritas insuficiências no descritivo, na esfera de quem é que os eventuais, e naturais, efeitos dessa estratégia promocional, se verificam.

Com efeito, posto que, se o *core business* da actividade exercida pelo sujeito passivo, é a compra e venda por grosso de vinho e, residualmente, de outras bebidas alcoólicas, e também de azeite, as descritas insuficiências no descritivo, impedem que os documentos em causa demonstrem, como, quando e onde, foi essa estratégia promocional concretizada, posto que aquelas três identificadas entidades, são também fornecedoras dos bens que são meramente comercializados pelo sujeito passivo.

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas - IRC:

Tendo sido declarado pelo sujeito passivo, na declaração periódica de rendimentos Mod. 22, identificada com o número ..., submetida com referência ao exercício de 2015, um lucro tributável, sujeito ao regime geral, com o valor de € 55.955,35, resulta da soma aritmética do valor das descritas correcções com recurso a avaliação directa, num total de € **415.534,19** (€ 304.000,00 + € 32.000,00 + € 6.511,72 + € 64.000,00 + € 9.022,47), que se propõe, nos termos do n.º 3 do artigo 16.º do CIRC, a quantificação de um lucro tributável, corrigido, com o valor de € 471.489,54 (€ 55.955,35 + € 415.534,19):

Quadro 07 da DR Mod. 22 - ... - Apuramento do lucro tributável do exercício de 2015:				
Número:	Descrição:	Declarado	Correcção	Corrigido
701	Resultado líquido do exercício	44.761,17	0,00	44.761,17
708	Soma (701 a 707)	44.761,17	0,00	44.761,17
724	IRC, Inc. trib. aut. e out. imp. (art. 23.º-A, n.º 1 al.a)	11.156,22	0,00	11.156,22
728	Multas, coimas e dem. enc. (art.º 23.º-A n.º 1 al. e)	37,96	0,00	37,96
752	Outras correcções	0,00	415.534,19	415.534,19
753	Soma (708 a 752)	55.955,35	415.534,19	471.489,54
776	Soma (754 a 775)	0,00	0,00	0,00
778	Lucro tributável	55.955,35	415.534,19	471.489,54

32- No Relatório de Inspeção Tributária a AT efectuou as seguintes correcções à matéria tributável em sede de IRC:

EXERCÍCIOS:	LUCRO TRIBUTÁVEL		
	Declarado:	Correcção:	Corrigido:
2015	55.955,35	415.534,19	471.489,54
2016	57.838,85	64.600,00	122.438,85

33- A Requerente foi notificada dos actos de liquidação adicional de IRC n.º 2018 ... e n.º 2018 ..., referentes, respectivamente, ao exercício de 2015 e 2016.

34- A Requerente foi também notificada das liquidações de juros n.º 2018 ... e n.º 2018 ..., relativas aos períodos de tributação de 2015 e 2016.

35- A Requerente apresentou garantia bancária para suspensão do processo de execução fiscal instaurado em virtude do não pagamento voluntário das liquidações supra-referidas.

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 actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* 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, bem como a prova testemunhal e por declarações de parte produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Em especial, os factos dados como provados sob os pontos 4 a 6 tiveram em consideração as declarações de parte e os depoimentos das testemunhas apresentadas pela Requerente, que, relativamente às empresas ao serviço das quais trabalhavam confirmaram a realidade e a efectividade das operações comerciais em questão nos autos, tendo ainda sido considerada a prova documental de suporte (contratos e facturas), bem como a circunstância de, em momento algum a AT ter colocado em questão estar-se perante operações inexistentes ou simuladas.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

B. DO DIREITO

Essencialmente, está em causa nos presentes autos de processo arbitral apurar se, como alega a Requerente, o acto de liquidação adicional relativo ao ano de 2015, objecto do presente processo, enferma de vício de violação de lei, nomeadamente dos n.ºs 1 e 4 do artigo 23.º do Código do IRC e/ou do disposto no artigo 102.º do mesmo Código.

A questão está relacionada com a desconsideração, como custo, das seguintes facturas, melhor descritas na matéria de facto:

- FA2015/318, emitida em 2015-12-22 pelo fornecedor B..., C.R.L., NIF...;
- 2FD 2EGO/6, emitida em 2015-12-31 pelo fornecedor D... C.R.L.;
- FA 2015/1154, emitida em 2015-12-24 pelo fornecedor C..., S.A. NIF...;
- FA 2015/1155, emitida em 2015-12-24 pelo fornecedor C..., S.A.;
- FA 2015/1182, emitida em 2015-12-31 pelo fornecedor C..., S.A.;
- FA 2016/120, emitida em 2016-12-30 pelo fornecedor B..., C.R.L.

Cumpre, face à fundamentação externada pela AT no relatório inspectivo, que sustenta os actos tributários sindicados, apurar então se, relativamente às despesas tituladas pelas facturas indicadas, estão, ou não verificados os pressupostos de que o artigo 23.º do CIRC aplicável, cujo teor desde já se transcreve:

“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 documentalmentemente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

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.

5 — (Revogado).

6 - Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.

7 - Os gastos respeitantes a ações preferenciais sem voto classificadas como passivo financeiro de acordo com a normalização contabilística em vigor, incluindo os gastos com a emissão destes títulos, são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável da entidade emitente”.

Directamente relacionado com esta regulamentação, estão o regime do art.º 23.º-A do mesmo Código, cuja alínea c) do n.º 1, invocada igualmente no RIT, dispõe o seguinte:

“1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...)

c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;”.

Também mencionado no RIT, com relevância na matéria, dispõe o art.º 36.º, n.º 5, do CIVA, que:

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

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

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

*

Relativamente à questão que nos ocupa, alega a AT, em suma, que as facturas apresentadas pela Requerente, como suporte documental dos gastos desconsiderados, não cumprem o disposto no art.º 23.º/4 e 6 do CIRC, e 36.º/5 do CIVA, aplicáveis, não colocando em causa, todavia, que tenham sido prestados os serviços facturados, nem a veracidade das facturas.

*

Matéria análoga à discutida nos presentes autos, foi objecto de apreciação no âmbito do processo arbitral 217/2018-T do CAAD², em cuja decisão final se pode ler que:

“A clarificação das condições de dedutibilidade dos gastos fiscais foi um dos pontos sobre que incidiu a Reforma do IRC, concretizada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, referindo o seu Anteprojecto[8] o propósito de eliminar divergências interpretativas sobre a questão da prova documental dos gastos contabilizados e inerente litigância. Assim, o princípio geral de que são dedutíveis os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC é modelado por requisitos formais, devendo o sujeito passivo possuir documentos que os comprovem que devem conter os elementos essenciais de identificação das operações, seus intervenientes, valor e data, e, tratando-se de operações que

² Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=37&id=3804>.

suscitem a obrigação de emissão de uma fatura nos termos do Código do IVA, esses documentos devem revestir essa forma [de fatura].

O problema que se coloca é o da consequência para o sujeito passivo do incumprimento dos requisitos formais, que no caso da fatura, depende da respetiva emissão por terceiro, o prestador de serviços, assumindo a AT a posição de que, perante a falta desse documento, o gasto será desconsiderado no apuramento da matéria coletável de IRC, por incumprimento de um requisito formal.

Convém recordar que na situação em apreço o Requerente demonstrou a materialidade das operações que não vem questionada pela AT. Estas existiram efetivamente e geraram os fluxos financeiros no exato valor por que foram objeto de registo contabilístico a crédito na conta de rendimentos (comissões debitadas aos F...) e a débito na mesma conta das deduções aos rendimentos (pagamento do valor correspondente a 80% daquelas comissões à B...). Acresce que as operações estão documentalmente suportadas no Acordo celebrado, em avisos de lançamento emitidos que sustentam os registos contabilísticos e nos documentos usuais da prática bancária: os extratos de conta.

Do conjunto dos documentos referidos resultam os elementos essenciais de informação exigidos pelo artigo 23.º, n.º 4 do Código do IRC, pelo que não assiste razão à AT quando refere que os gastos não seriam dedutíveis, por incumprimento do disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, sendo que o n.º 3 admite que a comprovação documental se efetue por qualquer meio, i.e., “independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito”.

A questão que se coloca é, pois, uma só: a de saber se as operações cuja existência material ficou demonstrada, e que estão documentadas nos moldes referidos contendo os elementos de identificação essenciais, pelo facto de não se encontrarem tituladas por faturas emitidas pelo prestador dos serviços (a B...), como postula o artigo 29.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA, não são fiscalmente dedutíveis por aplicação do artigo 23.º, n.º 6 do Código do IRC.

A norma em apreço foi introduzida com a Reforma do IRC para resolver interpretações divergentes a propósito de questões de “documentação probatória”, como refere o Anteprojeto da Reforma, passando a ser obrigatória a posse de uma fatura para efeitos de dedução dos gastos em IRC. Não obstante, afigura-se que a inclusão deste novo requisito formal – a posse de uma

fatura – que passou a constar do artigo 23.º, n.º 6 do Código do IRC, se coloca no plano da comprovação das operações, ad probationem, e não no dos seus pressupostos materiais, ad substantiam, e tem por finalidade complementar as medidas de combate à fraude e evasão fiscais.

Deste modo, cremos que se mantêm válidas as considerações de Rui Morais anteriores à Reforma do IRC no sentido de que, para comprovação documental dos gastos, “o sujeito passivo deve ser admitido a complementar a prova da existência do custo através do recurso a quaisquer meios admitidos em direito”, pois “a não aceitação, por razões de índole meramente formal, da dedutibilidade de um custo que efetivamente foi suportado, corresponderia à tributação por um lucro que não existe, a um imposto a que não subjaz a correspondente capacidade contributiva.” – cf. Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, pp. 79-80. No mesmo sentido aponta a jurisprudência do STA, como, a título ilustrativo, a constante dos Acórdãos de 5 de julho de 2012, processo n.º 658/11, e de 14 de setembro de 2011, processo n.º 433/11.

Tendo-se chegado na situação concreta à conclusão, inequívoca, de que os gastos foram efetivamente incorridos pelo Requerente no exercício da sua atividade, estão suportados por documentos (embora não por faturas) e que inexiste risco de fraude afigura-se que os mesmos se devem considerar dedutíveis.

Desde logo, por um argumento literal, pois o artigo 23.º, n.º 6 do Código do IRC não estatui a indedutibilidade dos gastos por falta de fatura. Por outro lado, o artigo 23.º-A, que enumera os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, opera uma remissão, na alínea c) do seu n.º 1, para os n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, mas não para o n.º 6 que prevê a obrigatoriedade da fatura, o que não pode deixar de significar uma distinção no tratamento e efeitos que merecem os gastos não devidamente documentados, no sentido daqueles aos quais faltam elementos essenciais de identificação das transações (enumerados no n.º 4), e os gastos que estão comprovados por via documental com menção a todos esses elementos, mas não suportados em fatura, como sucede neste caso.

Conclusão similar é válida no domínio do IVA, no qual está há muito cristalizada a obrigação de faturação e enraizado o “caráter sacramental” da fatura. A jurisprudência constante do tribunal europeu nesta matéria é a de que “o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais

estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v., neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58, 59 e jurisprudência aí referida).” – cf. Acórdão de 15 de setembro de 2016, C-516/14, Barlis.

Veja-se, a este respeito, a síntese da interpretação que tem vindo a ser feita pelo TJ que consta da decisão do CAAD no processo n.º 96/2018-T, de 30 de outubro de 2018:

“[...] o TJ conclui que o artigo 178.º, alínea a) da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º 6 desta diretiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos – cf. Acórdão Barlis, n.º 43 e dispositivo.

Esta posição já tinha sido anteriormente sufragada nos Acórdãos de 30 de setembro de 2010, Uszodaépito kft, C-392/09; de 21 de outubro de 2010, Nidera, C-385/09; de 1 de março de 2012, Kopalnia (ou Polsky Trawertyn), C-280/10; de 27 de setembro de 2012, VSTR, C-587/10; de 8 de maio de 2013, Petroma, C-271/12; de 18 de julho de 2013, Evita-K EOOD, C-78/12; de 6 de fevereiro de 2014, SC Fatorie, C-424/12 e de 11 de dezembro de 2013, Idexx Laboratories, C-590/13. Esta jurisprudência constante do TJ afirma que, sem prejuízo da importante função documental da fatura, na medida em que pode conter dados controláveis, conquanto estejam cumpridos e demonstrados os requisitos substantivos, a não observância das formalidades não pode, em princípio, levar à supressão do direito à dedução do IVA, reforçando que este «garante a neutralidade na aplicação do IVA, pelo que não poderá ser recusado somente porque os sujeitos passivos negligenciaram certos requisitos formais, quando os requisitos substantivos tenham sido cumpridos» – cf. Acórdão Uszodaépito kft, n.º 38).

Na interpretação do TJ, a exigência de dispor de fatura em todos os pontos conforme com as disposições da Diretiva IVA teria uma consequência inaceitável: a de pôr em causa o direito à dedução do sujeito passivo, quando os dados podem ser validamente comprovados através de outros meios que não sejam uma fatura – cf. n.º 48 do Acórdão Kopalnia.

Acresce, neste ponto, e conforme referido na decisão arbitral n.º 3/2014-T, de 6 de dezembro de 2016, convocar o Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS Bulgária, C-284/11, «que coloca a questão dos efeitos associados ao incumprimento de formalidades no domínio sancionatório e não no plano (bem distinto) dos efeitos impeditivos ou extintivos do exercício do direito (substantivo) à dedução».

O referido entendimento tem sido reforçado em jurisprudência posterior, designadamente no Acórdão de 15 de novembro de 2017, Rochus Geissel, C-374/15, que recorda que o direito à dedução do IVA não pode, em princípio, ser limitado, e que o regime de deduções visa libertar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, pelo que a dedução do IVA pago a montante deve ser concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (n.ºs 40 a 46 do Acórdão Rochus Geissel).

De igual forma, o Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, reitera a anterior posição antiformalista e perfilha o entendimento de que, caso ocorra a retificação de faturas que contenham erros (ou omissões), a mesma produz efeitos (retroativos) à data em que as faturas foram inicialmente elaboradas – Acórdão Senatex, n.ºs 35 a 43 e dispositivo.

Porém, em situações de fraude, por exemplo, quando a violação das «exigências formais tiver por efeito impedir a prova certa de que as exigências materiais foram observadas», o TJ confirma a admissibilidade, à luz do direito europeu, da recusa do direito à dedução. Neste caso, é necessário que se demonstre que o sujeito passivo «não cumpriu fraudulentamente, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a maior parte das obrigações formais que lhe incumbiam para poder beneficiar deste direito.» – cf. Acórdão de 28 de julho de 2016, Giuseppe Astone, C-332/15, n.º 42 e ponto 2 do dispositivo.

A doutrina nacional é parametrizada pela jurisprudência europeia. Segundo Sérgio Vasques, «[a] complexidade que reveste o regime das faturas e a margem de liberdade que ainda é deixada aos estados-membros nesta matéria têm levado à multiplicação de litígios junto do

TJUE relativos aos requisitos formais para o exercício do direito à dedução do IVA. Nas suas decisões o tribunal, reiterando embora a função da fatura como suporte do direito à dedução, em correspondência com o artigo 178.º da Diretiva, tem permitido que sobre este requisito de forma prevaleça a substância das operações, sempre que isso se mostre necessário para garantir a neutralidade do IVA e não coloque risco demasiado» – cf. O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2015, pp. 340-345 (excerto de p. 341).

Miguel Durham Agrellos e Paulo Pichel, também com apoio na jurisprudência comunitária, consideram que os vícios formais apenas são passíveis de impedir o direito à dedução se puserem «razoavelmente em causa a capacidade de cobrança correta do imposto e de fiscalização pelas autoridades tributárias, de tal modo que esta não está em condições de conhecer a realidade material subjacente, em face dos elementos apresentados pelo sujeito passivo» – cf. “Jurisprudência do TJUE sobre Exigências de Forma das Facturas e Direito à Dedução do IVA”, Cadernos IVA 2015, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2015, pp. 191-211 (o excerto de p. 194).

Também Cidália Lança refere que «de acordo com a jurisprudência daquele Tribunal [TJ], o princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA seja concedida se os requisitos substantivos tenham sido cumpridos, mesmo se os sujeitos passivos tiverem negligenciado certos requisitos formais» – cf. Anotação ao artigo 36.º do Código do IVA: Código do IVA e RITI Notas e Comentários, Coord. e Organização Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, 2014, p. 340.

Se é assim para efeitos de IVA, imposto em que a fatura é fundamental, pois é nela que se procede à liquidação do imposto, à repercussão (jurídica) ao destinatário, e é a base do exercício do direito à dedução (“um cheque sobre o Tesouro”), sendo o método subtrativo indireto do IVA denominado de “método da fatura”, por maioria de razão o há de ser em IRC.

Nestes termos, tendo o Requerente comprovado a materialidade das operações inseridas no desenvolvimento da sua atividade, relativamente às quais possui um acervo de documentos de cuja conjugação resultam os elementos descritores essenciais exigidos no artigo 23.º, n.º 4 do Código do IRC, e não se suscitando risco de fraude e evasão, a solução jurídica do caso concreto à luz da interpretação que se preconiza dos artigos 23.º e 23.º-A do Código do IRC, é a da dedutibilidade dos gastos em apreço. Esta solução, que se alcança no patamar

infraconstitucional, é, de igual forma, a que melhor corresponde a uma interpretação conforme aos princípios da igualdade tributária (na vertente de capacidade contributiva) e da proporcionalidade consagrados na Lei Fundamental (artigos 13.º, 18.º, n.º 2 e 103.º, n.º 2 da CRP).”

*

Subscrevendo-se, com a devida vénia, o quanto se exarou no acórdão que vem de se citar, o principal problema que se levanta no presente processo é o de saber, não se terão existido os encargos documentados pelas facturas acima identificadas, mas tão-só saber se 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, como se referiu, também não é contestado pela AT.

É que, e por exemplo, como se escreveu no Ac. do STA de 05-07-2012, proferido no processo 0658/11³, em doutrina que se deverá ter por vigente “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.”.

E, 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

³Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem fonte.

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.”.

Também 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.”.

É certo que na recente reforma do IRC o legislador veio fixar exigências acrescidas para os documentos comprovativos, muito semelhantes (23.º, n.º 4), ou idênticas às do IVA (23.º, n.º 6), mas não se deverá daí inferir que tais exigências são tão apertadas no IRC como no IVA, desde logo porquanto a natureza e a estrutura de ambos os impostos é substancialmente distinta, sendo que, como proficientemente se aponta no acórdão arbitral proferido no processo 217/2018-T do CAAD, mesmo no caso do IVA se entende já que a inobservância dos elementos formais é relevada, quanto tal não coloque em causa a substancialidade das operações e nem ponha em risco a arrecadação da receita tributária.

No caso concreto, deve notar-se, desde logo, que a argumentação fundamentante da AT, emerge nalguns aspectos como contraditória, como por exemplo quando, a propósito da factura FA 2015/318 afirma, por um lado, que fica “*dada a não operada, mas devida, discriminação na factura, dos efectivos serviços que a sua base tributável compreenderá (...) impossibilitada de aferir quanto a cada um deles, da sua efectiva conexão com a actividade tributada em sede de IRC e em sede de IVA.*” e, ao mesmo tempo, que no “*que respeita ao único serviço que na mesma vem mencionado, e porque esse mesmo serviço, atento a sua razão de ser, não se afigura como necessário para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.*”

Em todo caso, lida no seu conjunto a fundamentação correctiva da AT, verifica-se que, em suma, foi entendido que as incorrecções ou insuficiência nas facturas de diversos elementos que delas deviam constar (base tributável, discriminação/denominação dos serviços, quantidade, preço unitário, data de realização dos serviços), impossibilitam a comprovação da indispensabilidade dos gastos.

Este entendimento, é sintetizado na seguinte passagem do RIT:

“o não cumprimento de tais formalismos veda a dedutibilidade fiscal da factura, na esfera do adquirente, porque desse incumprimento, resulta uma impossibilidade de conexionar, com base nos elementos nela existentes, a substância das aquisições que a mesma titula, com as operações tributáveis, exercidas pelo adquirente dos bens/serviços nela descritos, sendo que essa impossibilidade poderá decorrer, ou de uma incorrecta identificação, e/ou omissão, das realidades que foram objecto de facturação, e/ou de uma incorrecta, e/ou inexistente, quantificação, e/ou de uma incorrecta, e/ou inexistente, indicação da data da realização das operações”.

Antes de prosseguir, cumpre salientar que, 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, fundada exclusivamente no teor das facturas, e abstraindo de outros elementos, e demandando uma prova *a outrance*, para aceitar a sua dedutibilidade.

Por outro lado, e como se viu já, nem no âmbito do IVA, cujos formalismos são, consabidamente, mais apertados, se considera que a prova dos requisitos formais da relevância fiscal das operações se circunscreve ao documento/factura. Dito de outro modo, e utilizando a linguagem do RIT, nem no âmbito de IVA se considera que o não cumprimento de tais formalismos veda, *de per si*, a dedutibilidade fiscal de gastos a que se reporta o documento/factura.

Por fim, no que diz respeito à alegada impossibilidade de conexionar a substância das aquisições com as operações tributáveis, ou seja, de aferir a necessidade dos gastos, pressuposta pelo art.º 23.º do CIRC aplicável, o RIT assume uma perspectiva à larga data proscrita pela doutrina e jurisprudência assentes na matéria, que se reconduz à pretensão de, não apenas

verificar a compatibilidade do gasto com as finalidades a prosseguir pela empresa, mas de sindicá-la a relação entre o gasto e os concretos réditos do contribuinte.

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.”

Também o STA tem entendido que “O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artº 23º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.”⁴.

Como se vem de ver, 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.

Neste quadro, o que a AT deve procurar vislumbrar no acervo probatório (e não meramente nas facturas) que lhe seja apresentado pelo contribuinte, não é *conexionar a substância das aquisições com as operações tributáveis*, mas verificar se aquele não evidencia *qualquer afinidade com a actividade da sociedade*.

⁴ Ac. do STA de 27-06-2018, proferido no processo 01402/17.

Para além, e independentemente, disso, o certo é que resulta da prova produzida, consolidada nos factos dados como provados, que foram efectivamente prestados à Requerente os serviços facturados, sendo que tais serviços são, objectivamente e pela sua natureza, relacionados com a actividade da Requerente.

Mesmo na situação em que a AT (de modo contraditório, como se viu) menciona que o serviço de engarrafamento, atento a sua razão de ser, não se afigura como necessário para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, não será de acolher tal juízo, dado que, dedicando-se a Requerente, conforme está provado e aceite pela AT, à produção e comercialização de bebidas e azeite, naturalmente que o serviço de engarrafamento de vinho não é estranho à actividade daquela.

O discurso fundamentador da AT a este propósito, designadamente ao afirmar que a realidade da Requerente seria “*caracterizada pela compra e venda de vinho já engarrafado, ou já acondicionado em sacos (bags)*”, poderia ser relevante sob o ponto de vista de demonstrar que tais serviços não foram prestados, nomeadamente que os serviços não teriam sido realizados, por ausência de objecto. Todavia, não foi essa a linha seguida pela AT, pelo que, não se questionando que os mesmos ocorreram, forçosamente se tem de considerar que tais serviços estão relacionados com a actividade da Requerente.

Tudo isto é quanto basta, então, para que se considere demonstrada a essencialidade dos gastos em questão. E, demonstrada esta, não será lícito o raciocínio de que a não comprovação da forma de cálculo do concreto montante de um gasto – e/ou o seu eventual exagero – e, menos ainda, o de que a não evidenciação dessa forma de cálculo na factura, implica a desconsideração desse gasto como um todo.

Como se escreveu no processo 91-2012-T do CAAD⁵:

“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.

⁵Disponível em www.caad.org.pt.

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 «Management fees», 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.”

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 são, foi o valor fixado e pago como contrapartida, adequado, ou não.

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

Face ao exposto, ao considerar que o deficiente cumprimento dos requisitos formais dos documentos comprovativos dos gastos (facturas), só por si, implica a impossibilidade de comprovação da relação daqueles com a actividade da Requerente, incorreram os actos tributários de liquidação de imposto objecto da presente acção arbitral em errada interpretação dos art.ºs 23.º/1, 3, 4 e 6, e 23.º-A/1/c), ambos do CIRC aplicável, devendo, por isso, ser anulados, procedendo assim o pedido arbitral.

A anulação das liquidações de imposto acarreta a consequente anulação das liquidações de juros pelo atraso na entrega do mesmo.

*

Acessoriamente, a Requerente formulou pedido de indemnização por garantia indevida.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do art.º 24.º do RJAT.

No mesmo preceito “*o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.*”⁶

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do art.º 171.º do CPPT.

Como se referiu na decisão proferida no Processo nº 28/2013-T⁷ “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como

⁶ Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária –Anotado, Coimbra, 2016, pág. 122.

⁷ Disponível em www.caad.org.pt.

resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.”

Conclui-se, assim, que este tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

“1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.”

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, verifica-se que o erro de que padecem os actos de liquidação anulados é imputável à AT pois as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Tem, por isso, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada.

No entanto, não foram alegados nem provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito, o que poderá ser efectuado, se necessário, em execução desta decisão.

*

C. DECISÃO

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

- a) Anular o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., de liquidação de juros n.º 2018... e da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., com um valor a pagar de €94.287,98, relativo ao ano de 2015, assim como o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., de liquidação de juros n.º 2018... e da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., com um valor a pagar de €14.830,38, relativo ao período de tributação de 2016;
- b) Condenar a AT no pagamento à Requerente de indemnização pela prestação de garantia indevida, nos termos supra-indicados; e
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 109.118,36, 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 3 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 Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente 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 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Setembro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Adelaide Moura)

O Árbitro Vogal

(Ricardo Marques Candeias)