

-
- Demonstração de acerto de contas, documento n.º 2019..., respeitante a IRC do ano de 2016 no montante € 259.554,29, resultante da compensação n.º 2019..., da qual consta a referida liquidação de € 259.554,29 (€ 241.577,03 resultante da liquidação proposta, acrescida de € 1,29 e de € 17.975,97 de juros compensatórios).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-08-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, os Árbitros que comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.

Em 21-10-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 20-11-2019.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 08-01-2020, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente, relativa aos exercícios de 2015 e 2016, em que foi elaborado o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido;
- B) A Requerente exerceu o direito de audição relativamente ao projecto de Relatório da Inspeção Tributária, nos termos que constam do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido;
- C) Posteriormente, foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que constam do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1) FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS - SERVIÇOS ESPECIALIZADOS - TRABALHOS ESPECIALIZADOS

Nos anos de 2015 e 2016, o sujeito passivo tem registado na contabilidade, na rubrica Fornecimentos e Serviços e Externos - Serviços especializados - Trabalhos especializados, os montantes de €9.781,74 e €1.073.859,78, respetivamente.

III.1.1) *No ano de 2015, através do lançamento n.º 120021 do diário 5 - Serviços, o sujeito passivo registou na conta 62211 - Fornecimentos e Serviços Externos - Serviços especializados - Trabalhos especializados - IVA dedutível, o valor de €5.150,00, e da conta 243233 - Estado e Outros Entes Públicos - Imposto sobre o Valor Acrescentado-IVA- Dedutível -Outros bens e serviços - Taxa normal -*

continente, o valor de €1.184,50. Aquele registo tem por suporte a fatura n.º FT 2015A1/44, emitida em 2015/11/20, pela empresa B..., Lda, NIPC:..., cuja designação apenas indica que se tratam de "Prestação serviços", sem especificar os serviços prestados que terão sido efetuados.

A descrição genérica da referida fatura "Prestação serviços" não cumpre com os quesitos da alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, porque as mesmas não estão especificadas, como dispõe o citado normativo.

Assim sendo, consideramos que:

- o IVA constante da referida fatura no valor de €1.184,50, foi indevidamente deduzido ao abrigo da alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º e do n.º 2.º do artº 19.º, ambos do CIVA.*
- a falta da descrição da referida "Prestação serviços" no montante de €5.150,00, contabilizada como gastos na rubrica Fornecimentos e Serviços e Externos - Serviços especializados - Trabalhos especializados não é gasto dedutível ao lucro tributável, por violação independente dos n.ºs 1 e 2 do art.º 23.º do CIRC, e das alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, conjugada com a alínea c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.*

III.1.2) *No ano de 2016, a A... considerou como gastos do exercício, registando-os na conta 62214 -Fornecimentos e Serviços e Externos - Serviços especializados - Trabalhos especializados, através dos lançamentos que abaixo se discriminam, faturas emitidas pela empresa angolana C..., Lda, no valor total de €1.059.906,00.*

Quadro 4 (Valores em euros)

Data	Lançamento n.º	Fatura n.º	Valores
2016-09-02	90006	Fat-20160193	61.423,60
2016-09-05	90007	Fat-20160194	61.565,00
2016-09-06	90008	Fat-20160195	56.895,00
2016-09-13	90009	Fat-20160196	90.626,00
2016-10-10	100001	Fat-20160197	65.350,10
2016-10-18	100002	Fat-20160203	66.920,00
2016-10-19	100003	Fat-20160204	67.065,00
2016-10-20	100004	Fat-20160205	103.849,00
2016-10-25	100005	Fat-20160206	75.071,30
2016-10-26	100006	Fat-20160207	174.501,00
2016-10-27	100007	Fat-20160208	118.624,00
2016-10-31	100008	Fat-20160209	118.016,00
Total			1.059.906,00

As referidas faturas apenas apresentam como descrição dos bens transacionados ou dos serviços prestados o seguinte: "Serviços de consultadoria e prestações de serviços".

As faturas em causa representam um valor relevante e invulgarmente elevado na estrutura de gastos da empresa já que se trata de €1.059.906,00 em €1.354.287,07 de Fornecimentos e Serviços Externos, não sendo de todo normal nas empresas do setor. Como nas interações com os responsáveis da empresa não pudemos obter esclarecimentos cabais acerca das mesmas, solicitamos esses esclarecimentos por escrito, através de notificação pessoal à sociedade, no dia 20 de Setembro de 2018, e na pessoa do representante legal e sócio-gerente o Sr. D... , titular do NIF:

No ponto 5 da notificação, solicitamos que nos informassem "em que se consubstanciam os "serviços de consultadoria e prestação de serviços" a que se referem as faturas n.ºs Fat-20160193, Fat-20160194, Fat-20160195, Fat-20160196, Fat-20160197, Fat-20160203, Fat-20160204, Fat-20160205, Fat-20160206, Fat-20160207, Fat-20160208 e Fat-20160209, emitidas pela C..., Lda à A..., LDA em 2016/09/02, 2016/09/05, 2016/09/06, 2016/09/13, 2016/10/10, 2016/10/18, 2016/10/19, 2018/10/20, 2016/10/25, 2016/10/26, 2016/10/27 e 2016/10/31, respetivamente", e ainda para nos apresentar "Fotocópias dos comprovativos dos respetivos meios de pagamento das referidas faturas".

Contudo, na resposta escrita do sujeito passivo, entregue/remetida em 2018/09/30, este relativamente a esta questão, apenas informou o seguinte:

"- ...trata-se de um parceiro de negócio. É consabido e por tal facto público e notório a dificuldade de exportar mercadorias para Angola, por ser um mercado muito específico de características especiais.

Assim, a A... encontrou na C... um parceiro para a promoção e comercialização dos seus produtos no mercado Angolano, que se traduziu num aumento das exportações para aquele país, sendo que toda a promoção é feita pela C... e paga nessas prestações de serviço que a C... cobra à A... ."

Fomos ainda informados de que:

"- Os pagamentos da A... a C... nunca foram feitos fatura a fatura. Sempre existiu, como hoje existe, uma conta corrente entre a A... e a C..., uma vez que ambas são credoras e devedoras uma da outra. A C... compra mercadoria à A... e simultaneamente a A... paga a representação à C... . Exatamente porque há uma enorme dificuldade de saída de divisas de Angola, ambos acordaram em fazer compensações. No entanto, juntam-se relativamente ao período em questão, comprovativos de transferências feitas pela A... à C... ."

Analisados os extratos conta corrente da contabilidade, verificamos a existência de lançamentos contabilísticos a débito, diminuindo o respetivo saldo contabilístico em dívida para com a C..., Lda.

Em 2016, tais movimentos a débito totalizaram €490.800,00. Contudo, tendo sido solicitado ao sujeito passivo o envio de comprovativos dos pagamentos daquelas faturas, o contribuinte apenas enviou documentação que totaliza €257.000,00. Enviou ainda documentos que totalizam €416.452,25 datados de 2017, para justificar ainda os movimentos a débito referentes às citadas faturas de 2016.

Da análise à documentação fornecida e aos elementos encontrados na contabilidade da empresa, verificamos o seguinte:

a) Reparar, desde logo, que entre os movimentos a débito de €490.300,00 em 2016 e os justificativos apresentados pela empresa, há uma diferença de €233.800,00 (= €490.800,00 - €257.000,00). Essa diferença é constituída por diversos lançamentos a débito no extrato de conta corrente de fornecedor da C..., Lda, que na realidade não têm a ver com quaisquer pagamentos à C... .

b) De facto, apesar de o contribuinte não ter enviado justificativos desses montantes, analisamos a documentação ao nosso dispor; inclusive os extratos bancários, e concluímos que esses registos contabilísticos informáticos lançados a débito são pagamentos/transferências a favor de pessoas relacionadas com a empresa e outros terceiros, que nada têm a ver com a C..., Lda. Por exemplo:

- O lançamento contabilístico n.º 10057 (diário 2) de 2016/01/31 a débito de €10.000,00 está registado no extrato bancário como a favor de "Paulo Moreira", não estando assim comprovadamente ligado a qualquer pagamento ou transferência a favor da C..., Lda;

- Os lançamentos n.ºs 40059 e 50048 (diário 2) de 2016/04/30 e 2016/05/31, respetivamente, no montante de €5.000,00, cada um, estão registados no extrato bancário como transferências a favor dos sócios E... (em Abril) e F...(em Maio);

- O lançamento contabilístico n.º 40059 (diário 2) de 2016/04/30 a débito de €50.000,00, apenas tem justificação num movimento do extrato bancário intitulado "empréstimo", não possuindo qualquer referência ou beneficiários desse montante, e não se vislumbrando qualquer ligação a eventuais pagamentos ou transferências de quitação a favor da C... .

c) Dos restantes registos informáticos contabilísticos, a débito nessa conta corrente com a C..., não existe qualquer comprovativo que demonstre o pagamento efetivo das dívidas da A... a favor da C..., Lda.

Já no que diz respeito aos €257.000,00 de movimentos a débito de 2016 e €416.452,25 de 2017 com documentação remetida pela empresa, analisamos esses elementos e, cruzamos essa documentação com os extratos bancários, buscando informação acerca do destino dos pagamentos efetuados. As informações daí resultantes, recolhidas e conciliadas, são apresentadas na coluna 5 do Quadro 5 abaixo.

Cruzando os números de identificação bancária constantes dos extratos bancários, procedemos à correspondência com os beneficiários constantes da coluna 3 do Quadro 5 abaixo apresentado.

Quadro 5 (Valores em euros)

Data	Data valor	Beneficiário	Débito	Informação adicional
2016-05-02	2016-05-02	G...	-54.000,00	Trf. NbNet p/ G...
2016-09-05	2016-09-05	G...	-53.000,00	Trf. NbNet p/ G...
2016-09-06	2016-09-06	G...	-50.000,00	Trf. NbNet f/ G...
2016-09-13	2016-09-13	H...	-80.000,00	Trf. NbNet p/ H...
2016-10-27	2016-10-27	G...	-20.000,00	Trf. NbNet p/ G...
Subtotal - 2016			-257.000,00	
2017-01-31	2017-01-31	I...	-87.553,00	Trf. NbNet p/ G...
2017-01-31	2017-01-31	I...	-7.500,00	Trf. NbNet p/ G...
2017-02-01	2017-02-01	I...	-948,00	Trf. NbNet p/ G...
2017-02-01	2017-02-01	I...	-3.520,00	Trf. NbNet p/ G...
2017-02-22	2017-02-22	J...	-30.000,00	Nt pagamento 48
2017-02-01	2017-02-01	I...	-50.819,00	Trf. NbNet p/ G...
2017-03-08	2017-03-08	C... , Lda	-80.000,00	Nt pagamento 60
2017-03-08	2017-03-08	J...	-51.112,25	Nt pagamento 59
2017-05-08	2017-05-08	C... , Lda	-65.000,00	Nt pagamento 99
2017-03-09	2017-03-09	I...	-40.000,00	Nt pagamento 61
Subtotal - 2017			-416.452,25	
Total			-673.452,25	

Conforme evidenciado, e consta dos elementos e documentos associados aos lançamentos respetivos, conclui-se que não existe qualquer evidência de pagamentos ou documentos de quitação, relativos às faturas acima descritas e discriminadas no Quadro 4 a favor da C..., Lda, exceto os pagamentos dos dias 2017/03/08 e 2017/05/08, no montante total de, apenas, €145.000,00.

De facto, nos casos assinalados no Quadro 5, nenhum dos beneficiários efetivos da maioria das transferências é a C..., Lda mas antes, G..., H..., I..., e J... .

Por outro lado, mesmo relativamente a esses dois pagamentos excecionais, não sabemos a que faturas dizem esses pagamentos respeito, nem sequer se diriam respeito aos €1.059.906,00 faturados em 2016, dado que esses pagamentos são efetuados em 2017, podendo eventualmente os mesmos dizer respeito a faturas de 2017.

Depois, tendo em conta as informações prestadas pelo sujeito passivo que passamos a citar: "Os pagamentos da A... à C... nunca foram feitos fatura a fatura. Sempre existiu, como hoje existe, uma conta corrente entre a A... e a C..., uma vez que ambas são credoras e devedoras uma da outra. A C... compra mercadoria à A... e simultaneamente a A... paga a representação à C... . Exatamente porque há uma enorme dificuldade de saída de divisas de Angola, ambos acordaram em fazer compensações.", não se fica a saber se eventualmente tais montantes a débito diriam respeito não ao pagamento das faturas emitidas pela C... mas antes, às

compensações referentes "à representação da C...". Na verdade os montantes pagos à C... nos montantes no total de €145.000,00 aproximam-se dos montantes totalizando €99.991,80, recebidos da mesma.

Conclui-se portanto que não resulta provado que os €1.059.906,00 de faturas emitidas pela C... à A... tenham sido pagas sob que forma for.

Relativamente a estas faturas constata-se ainda:

a) Que as mesmas apresentam um valor elevado, inusitado, e desproporcionado face aos gastos da empresa (€1.059.906,00 em €1.354.287,07 de Fornecimentos e serviços Externos), não sendo prática do setor, ou mesmo comparando com outras empresas em geral.

b) Aparentando o sujeito passivo, pelas declarações prestadas, fazer crer que haveria uma relação entre as mesmas e a faturação para Angola, esse valor elevado poderá ser considerado ainda mais invulgar porque soma €1.059.906,00, o que significaria que "serviços prestados e de consultadoria" representariam 59,4% do total das exportações documentalmente comprovadas para Angola em 2016 (€1.785.331,76), o que cremos ser manifestamente desproporcional, dado que seria invulgar "serviços de consultadoria" representarem tal proporção para a apoiar a realização de um negócio comercial normal.

c) Também é evidente a incongruência dessas poucas declarações do sujeito passivo, porque ao contrário do que parece a empresa alegar, não existem quaisquer evidências de que a C..., Lda promoveu a comercialização das mercadorias exportadas para Angola pela A..., uma vez que a Casa de Segurança da Presidência da República (Clínica K...), único cliente angolano nos referidos anos, para além da C..., Lda, já era cliente da A... antes da C..., Lda intervir junto da A... com faturas de "serviços de consultadoria" e "serviços prestados", e com uma importância relativa muito superior;

d) A descrição genérica apresentada no descritivo das faturas "Serviços de consultadoria e prestações de serviços", não descreve adequadamente um serviço que seja suscetível de ser enquadrado como gasto económico, e muito

menos um gasto para efeitos de IRC, dado que não estando especificado torna-se impossível determinar se o mesmo pode ser sequer qualificado como um gasto nos termos do SNC - Sistema de normalização contabilística, ou se é enquadrável numa determinada tipologia de gastos e contabilisticamente nas diferentes categorias de gastos constantes da classificação de contas do SNC.

De facto, "consultadoria" compreende inúmeras naturezas e tipos, que uma designação genérica não permite enquadrar. Sendo "serviços de consultadoria" e não estando descritos esses serviços, não se sabe de que género de consultadoria se trata, e menos ainda que serviços concretos referidos a um determinado género estão a ser considerados.

Quanto a "prestação de serviços" afigura-se óbvio que os problemas apontados relativamente a "serviços de consultadoria" são aqui ainda mais abrangentes.

Pelo que essas designações genéricas que titulam as faturas em causa, não permitem identificar os serviços concretos, não se sabendo através delas a natureza económica desses serviços, se realmente são gastos e em que categorias seriam enquadráveis na classificação contabilística.

Não é também possível saber ou controlar, por ciência ou experiência, sequer se os mesmos dizem respeito à empresa, e se o prestador teria capacidade para os efetuar.

e) De facto, estas faturas não se bastam por si mesmas, não sendo possível determinar a que dizem respeito. Estes documentos certamente não seriam aceites sequer por gerência ou administração responsáveis postos perante os mesmos, porque basicamente o que dizem equivale a nada dizerem.

f) E de facto, a gerência, com o poder que dispõe, aceitando essas faturas e encaminhando as mesmas para a sua contabilidade as registar, das duas uma, ou é porque sabe a que dizem respeito, e tinha um poder/dever, face aos serviços de Inspeção Tributária de esclarecer cabalmente a que dizem respeito, ou oculta essa informação por motivos próprios.

g) De facto, quer verbalmente, quer na resposta escrita à notificação a empresa nada diz no que respeita a que é que são esses gastos de "serviços de consultadoria e

serviços prestados", sendo impossível à Inspeção Tributária saber qual a sua natureza, ou a que dizem respeito.

h) A Inspeção Tributária não tem assim a possibilidade de os enquadrar economicamente e fiscalmente, nem proceder ao seu controlo, nem à avaliação da sua dedutibilidade fiscal à luz das normas contabilísticas e tributárias, porque não sabe que tipo de gastos, de prestação de serviços de que se trata.

i) Para além de não identificar a natureza desses serviços, a empresa, na sua resposta à referida notificação, não trouxe mais qualquer outro tipo de informação relevante ou não sobre essas prestações de serviço e serviços de consultadoria.

j) De facto, a empresa não demonstra a existência material desses gastos, nomeadamente, para além da natureza, não apresenta qualquer contrato de prestação de serviços entre as partes, o que não se compreende até pelo valor elevado em causa.

k) Também não junta mapas dos trabalhos efetuados referentes a essas "prestações de serviços" ou dos temas sobre que versaram esses serviços de consultadoria.

l) Não identifica os "consultores" que realizaram os serviços de consultadoria nem os trabalhadores que prestaram os serviços invocados.

m) Não apresenta mapas de horas de serviços imputados pelos prestadores, prática que seria habitual em serviços de consultadoria.

n) Não apresenta evidência de reuniões de trabalho intermédias sobre os "serviços prestados" e "serviços de consultadoria" que seria normal acontecerem.

o) Não apresenta trocas de correspondência ou e-mails com os prestadores desses "serviços".

p) Não apresenta evidência de reuniões de apresentação de resultados desses trabalhos.

q) Também não apresenta resultados desses serviços, nomeadamente estudos intermédios ou finais nem relatórios nem conclusões dos mesmos.

r) Também não apresenta qualquer evidência sobre o impacto desses "serviços de consultadoria" e "serviços prestados" na empresa.

s) Finalmente, tendo em conta o valor inusual e elevado destes "serviços de consultadoria" e "prestações de serviços", a empresa teria um poder/dever de justificar a formação do preço dos serviços e provar a não sobrevalorização dos mesmos.

Tendo presentes os fatos e informações acima elencados:

- Não resulta qualquer evidência ou prova nem da existência material, nem da validade dos "serviços de consultadoria" e "serviços prestados" inscritos nas faturas emitidas pela C... à A... em 2016, mesmo sendo o contribuinte notificado para consubstanciar esses serviços.

- Mesmo que essa prova tivesse sido feita, os eventuais "serviços de consultadoria", pelo seu valor, seriam inusitados e invulgares no comércio, e desprovidos de sentido económico.

- De acordo com as regras contabilísticas atuais, estes "serviços prestados" não seriam passíveis de um enquadramento, pelas regras do SNC.

- Também não existe evidência de que as faturas que titulam esses "serviços" tenham sido pagas sob que forma fosse.

E, sucede que, à luz do art.º 23.º do CIRC, mesmo que tais faturas pudessem se enquadrar contabilisticamente como um gasto, que pensamos que não podem, não poderiam ser aceites como dedutíveis ao lucro tributável, dado que não resulta que:

a) As faturas em causa cumpram os requisitos das alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 23.º do GIRC, porque não especificam os serviços prestados, e não discriminam as datas em que os "serviços" foram realizados.

b) Os "serviços prestados" ou os "serviços de consultadoria" dado não se saber a natureza dos mesmos se enquadrem em qualquer categoria do n.º 2 do referido art.º 23.º do CIRC ou outra.

c) Os "serviços prestados" ou "serviços de consultadoria" sejam gastos suportados para obter rendimentos sujeitos a IRC (n.º 1 do art.º 23.º).

Assim sendo, consideramos que as referidas faturas no montante total de €1.059.906,00, contabilizadas como gastos em fornecimentos e serviços externos, não são gastos dedutíveis ao lucro tributável da A... de 2016, por violação

independente dos n.ºs 1 e 2 do art.º 23.º do CIRC, e das alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, conjugada com a alínea c) do n.º 1 do art.º 23º - A do CIRC, devendo portanto ser objeto de correção.

III.2) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS (CMVMC)

No ano de 2016, o sujeito passivo tem registado na contabilidade, na rubrica CMVMC, o montante de €5.462.756,43.

No ano de 2016, através do lançamento n.º50064 do diário 3- Compras, a A... registou a débito da conta 31113

- Compras - Mercadorias - Mercado interno - Continente - Taxa normal, a compra de "88000 unidades medicamentos", constante da fatura n.º FT 86-000015, emitida em 2016/04/28, pela empresa L..., S.A., NIPC:..., no valor de €1.940,00, a qual não identifica os medicamentos adquiridos,

O referido valor foi transferido no final do ano para a conta 611 - Custo das mercadorias e das matérias consumidas - Mercadorias.

Através do mesmo lançamento, o sujeito passivo registou a débito da conta 243213

- Estado e Outros Entes Públicos - Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA - Dedutível - Inventários - Taxa normal - continente, o valor de €446,20.

A descrição genérica da referida fatura "88000 unidades medicamentos" não cumpre com os quesitos da alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, porque os medicamentos não estão especificados, como dispõe o citado normativo.

Assim sendo, consideramos que:

- o IVA constante da referida fatura no valor de €445,20, foi indevidamente deduzido ao abrigo da alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º e do n.º 2.º do art.º 19.º, ambos do CIVA.

- a falta da descrição das referidas "88000 unidades medicamentos" no montante de €1.940,00, contabilizada como gastos na rubrica CMVMC não é gasto dedutível ao lucro tributável, por violação do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, e da alínea c) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, conjugada com a alínea c) do n.º 1 do art.º 23.º - A do CIRC.

(...)

III.5.2) As correções de natureza aritmética, em sede de IRC, resumem-se no **Quadro 9**:

Quadro 9 (Valores em euros)

Ano	Descrição	Declarado	Correções técnicas		Corrigido
			Referência	Valor	
2015	Lucro tributável declarado	18.393,89			
	Serviços especializados		Pt.º III.1.1)	5.150,00	
	Total - Fornecimentos e serviços externos			5.150,00	
	Total das correções propostas			5.150,00	
	Lucro tributável corrigido	18.393,89		5.150,00	23.543,89
2016	Lucro tributável declarado	81.781,18			
	CMVMC		Pt.º III.2)	1.940,00	
	Serviços especializados		Pt.º III.1.2)	1.059.906,00	
	Total - Fornecimentos e serviços externos			1.061.846,00	
	Perdas por imparidade em dívidas por receber de clientes		Pt.º III.3)	11.829,75	
	Total dos gastos e perdas			1.073.675,75	
	Total das correções propostas			1.073.675,75	
	Lucro tributável corrigido	81.781,18		1.073.675,75	1.155.456,93

(...)

IX - DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

Em 2019/02/18, foi enviada uma carta registada para a sede da empresa notificando-a do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, nos termos previstos no art.º 60º da LGT e do art.º 60.º do RCPITA. Considera-se notificado o sujeito passivo no dia 2019/02/21. Tendo-lhe sido concedido o prazo de 15 dias para exercer o direito de audição, este prazo terminava no dia 2019/03/05.

Sucedede que o sujeito passivo, através de carta registada de 2019/02/28, veio solicitar que o prazo do exercício do direito de audição fosse alargado para o prazo máximo de 25 dias previsto no n.º 2 do art.º 60.º do RCPITA. Requerimento ao qual foi dado deferimento, por Despacho de 2019/03/04, tendo a empresa sido notificada da decisão, por via postal, no dia 2019/03/07, passando o referido prazo a terminar no dia 2019/03/18.

Em 2019/03/15, o sujeito passivo entregou nesta Direção de Finanças o direito de audição num total de 14 páginas (89 pontos), ao qual anexou fotocópias de documentos num total de 35 páginas, que se dá aqui por integralmente reproduzido. Relativamente ao alegado pelo sujeito passivo no exercício do direito de audição, temos a referir o seguinte:

1) O contribuinte, na sua exposição começa por contestar, no ponto 4 da mesma, a correção proposta pela Inspeção Tributária (IT) ao IRC de 2015, no montante de €5.150,00, e ao IVA no montante de €1.184,50, respeitantes a uma fatura emitida pela empresa B..., cujo descritivo menciona "prestação de serviços" alegando que a mesma, apesar de que "poderia ser mais específica, tal não justifica o corte do gasto e do IVA dedutível", prescrevendo que a infração deveria ser "punida com uma coima e não com imposto".

Contudo, a nossa opinião é que as faturas deverão ser quantificadas, discriminadas e especificadas, e percebe-se claramente que assim seja.

Aceitar e contabilizar uma fatura com o descritivo "serviços prestados" é o equivalente a aceitar e contabilizar uma fatura com o descritivo "bens transacionados".

A quantificação, discriminação e especificação das faturas são necessárias para que as mesmas possam ser devidamente enquadradas e classificadas quanto à natureza do gasto, de acordo com as regras contabilísticas e da classificação de contas no âmbito do SNC. Além disso, só através do cumprimento dessas regras AT está habilitada a proceder ao apuramento, controlo e fiscalização do imposto declarado pelo contribuinte. E de facto, como sabemos, tendo estes objetivos em mente, o legislador acolhe estes desideratos, desde logo no CIVA, onde é estatuído no n.º 2 do seu art.º 19º que "Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e posse do sujeito passivo: a) Em faturas passadas na forma legal".

Explicando o n.º 6 do mesmo art.º o que são faturas passadas em forma legal: "Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40º, consoante os casos."

E, no art.º 36.º, aplicável no caso em apreciação, o n.º 5 diz explicitamente que as faturas devem conter "a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável.

Assim, as faturas devem ser quantificadas, e devem ser denominados os serviços prestados, sucedendo que dentro da categoria de serviços prestados estes devem ser adequadamente denominados, ou seja, adequadamente explícitos, especificados. A parte final da frase, de igual importância impõe que sejam especificados os serviços prestados, ou seja, que sejam descritos e qualificados adequadamente, para serem distinguíveis de outros.

Portanto, não podem estar designados de forma genérica, tal como acontece na fatura em causa, onde o descritivo da fatura é uma generalidade: "serviços prestados".

Assim sendo, resulta, também legalmente, que uma fatura onde no campo da descrição conste "serviços prestados", não confere dedutibilidade do IVA nela contido.

2) Quanto ao IRC, desde fogo o art.º 23º do CIRC estabelece que para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridas ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Ora uma designação de tal forma genérica de "serviços prestados" não permite saber a que se referem esses gastos, qual a sua natureza, e dessa forma saber se dizem respeito ou estão relacionadas com atividade sujeita a IRC por parte do sujeito passivo, nem se a mesma é necessária para obter os rendimentos sujeitos a IRC, sendo assim impossível determinar a sua dedutibilidade em sede de IRC.

De facto, o Código do IRC impõe que os gastos estejam adequadamente comprovados, nomeadamente no art.º 23.º, onde o legislador impõe que os gastos ou perdas têm de ser incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, e que se destinem a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a imposto. Ora apenas se consegue demonstrar essa previsão da norma se o contribuinte comprovar o gasto. Sucede que uma fatura com um objeto genérico como a menção em causa de "serviços prestados" não pode comprovar coisa nenhuma. Antes pelo contrário, põe em causa que o gasto ou perda tenha sequer existido. Não servindo de maneira alguma para comprovar que o mesmo tenha sido necessário e incorrido pelo sujeito passivo para obter ou garantir rendimentos sujeitos.

Acresce que a alínea c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC estipula 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...", o que é o caso já que referida fatura n.º FT 2015A1/44, de 2015/11/20, pela empresa B..., Lda viola a disposição do referido n.º 3, segundo o qual:

"3 - Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.", conjugado com o disposto nas alíneas c) e e) do referido n.º 4, o qual determina:

"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;

e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados."

Ora se, no caso, os serviços prestados têm de ser denominados, ou seja especificados, não poderão ser designados por "serviços prestados", uma categoria global. Pelo contrário, a lei exige que seja denominada, descrita a uma camada inferior ao conceito genérico, ou seja que esses serviços sejam especificados.

3) A empresa no ponto 6 da sua exposição, procura defender que "...em direito fiscal, vigora o princípio da substância sobre a forma, o que determinaria que a Inspeção não tivesse desconsiderado o gasto para efeitos de IRC..." e continua no ponto 7, alegando que a Inspeção "...apenas se preocupou com a questão meramente formal, que lhe permitisse propor a correção..."

No nosso entender, no direito fiscal, os princípios formais têm proeminência, embora, por paradoxal que possa parecer, tal deve-se a razões de ordem material, nomeadamente para combater a fraude e a evasão fiscal. Não foi violado o princípio

da substância sob a forma uma vez que este pressuposto parte do princípio de que a informação contida nos documentos contabilísticos deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que tenha por fim representar, o que não é o caso uma vez que se desconhece a substância e mesmo a materialidade das prestações de serviços em causa, deficiência que o sujeito passivo não veio suprir no direito de audição.

Além disso, este princípio da substância sobre a forma tem por objetivo conferir equivalência económica a certos efeitos jurídicos impedindo a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal, a escolha, não da forma adequada mais eficiente, mas sim da que proporciona uma economia fiscal e não é isto que está aqui em causa porque desconhece-se que prestações de serviços foram contratadas entre as duas empresas, quanto mais a forma como foram contratadas. De facto, os preceitos atrás aludidos, o n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, e os n.ºs 3, 4 e 5 do art.º 23.º, conjugados com o n.º 1 do art.º 23.º-A impõem regras precisas no que diz respeito às faturas, que necessariamente terão que ser cumpridas, para as empresas obterem as deduções de IVA, ou os respetivos gastos serem deduzidos ao IRC. E assim sendo se a empresa não cumprir estas regras, a solução da lei é desconsidera esses documentos para efeitos fiscais, quer no que diz respeito à dedução de IVA, quer na dedutibilidade do gasto ao lucro tributável para efeitos de IRC, pelo que não conseguimos vislumbrar onde o sujeito passivo se vá socorrer do princípio da substância sobre a forma na legislação fiscal, que afaste a aplicação daqueles preceitos imperativos.

4) Tal como fizemos notar, essas regras existem normalmente por razões de combate à fraude e evasão fiscal. Podemos mesmo afirmar, curiosamente, que neste caso das regras que têm de obedecer quer a emissão das faturas, quer a sua aceitação, a legislação fiscal ao impor, quer a quantificação, quer a especificação dos bens transacionados bem como dos serviços prestados, é precisamente para evitar que, ao serem passadas faturas com descritivos genéricos, as mesmas não sejam meras formalidades.

De facto, ao impor a especificação dos bens transacionados e dos serviços prestados, as normas fiscais procuram dar a possibilidade legal a AT de proceder ao controlo do apuramento e à fiscalização do imposto, o que não poderia ser conseguido de nenhuma forma, com faturas que fizessem apelo a negociações de bens ou prestações de serviços genéricas. Por exemplo, seria impossível proceder ao controlo quantitativo, por confronto, dos "inputs" com "outputs", mesmo no caso de serviços prestados serviços.

5) Ao impor essas condições, o legislador também tenta, de facto, limitar as situações fraudulentas (como por exemplo, faturas "de favor" ou simuladas), que teriam a sua emissão facilitada se os pretensos bens transacionados ou serviços prestados não fossem quantificados e especificados. Como vemos, o legislador impôs ciosamente essas regras na verdade por razões substanciais, cheias de materialidade, e os serviços de Inspeção Tributária terão de as seguir no seu julgamento sobre os documentos contabilísticos de suporte às operações dos sujeitos passivos como é o caso das faturas que dão origem a deduções de IVA, ou deduções ao lucro tributável em sede de IRC.

6) Nos pontos 8 a 88 da sua exposição o contribuinte vem arguir contra a proposta da Inspeção tributária de desconsiderar o gasto de €1.059.906,00 relativos a "serviços de consultadoria e prestação de serviços", faturados pela sociedade Angolana C..., Lda:

7) Nos pontos 8 a 12, o contribuinte descreve que a Inspeção Tributária relatou que as faturas em causa representam um valor revelante e invulgarmente elevado na estrutura de gastos da empresa, já que está em causa um valor de €1.059,906,00 num total de €1.354.287,07, referindo o contribuinte que "entendemos perfeitamente que, num primeira abordagem, a Inspeção tenha considerado que o valor dos serviços era invulgar no setor de atividade em causa, quer pelo seu montante quer pelo seu peso na estrutura de custos da empresa". O contribuinte acrescenta que, em resposta à notificação efetuada pela Inspeção tributária, que visava saber em que se consubstanciavam os serviços em causa, respondeu que tendo em conta a especificidade daquele país (Angola) tal "implica a necessidade de pagar comissões

de intermediação anormalmente elevadas", mas que seriam economicamente sustentáveis dadas as elevadas margens de comercialização praticadas nas vendas para aquele país.

8) Até aqui, a empresa, de facto, não invoca nenhum motivo válido para desconsiderar a correção proposta pela Inspeção tributária. Nos pontos 14 a 16 a empresa alega que "foram contabilizados em 2016 débitos à C..., Lda, no valor de €490.800,00 e que os documentos de pagamento que foram juntos apenas totalizavam €257.000,00", sustentando que a Inspeção ignorou a informação que lhe tinha sido transmitida, de que a requerente também era fornecedora da empresa Angolana, para assim poder verificar se residiria aí a razão para a divergência apontada. Ora de facto não percebemos o alcance desta parte do texto. Por um lado a Inspeção não ignorou essa "informação", o que se passa é que a empresa não apresentou comprovativos que justificassem a divergência, assim como continua a não os apresentar nesta exposição. A empresa está a apontar para uma hipótese e "para poder verificar se residiria aí a razão para a divergência", e não a esclarecer factos, ou a exhibir documentos justificativos da divergência.

9) Nos pontos 17 a 21 da sua exposição, a A... vem dizer que não é relevante para o caso em apreciação que as transferências em causa tenham sido feitas para contas de terceiros e não para contas da C..., já que o importante para a declarante é que a C... reconhecesse os pagamentos efetuados. A empresa alega ainda que só agora a A... teve conhecimento desses factos, e que as contas que foram destino das transferências eram indicadas pela C..., que considerava os pagamentos como feitos em seu favor:

10) Ora, o facto de as transferências não serem feitas para a C..., emitente das faturas, mas para terceiros, juridicamente distintos da C..., Lda, ao contrário do que a empresa diz, é na verdade mais do que relevante.

11) Se as transferências tivessem sido efetuadas de facto para a C..., estaria provado o pagamento, e assim estaria cumprido um dos critérios, necessário, embora não decisivo por si só, para comprovar o gasto. Ao ser comprovado que essas transferências foram não para a C..., mas para terceiros, é um fator, embora não

seja o único, que contribuí para pôr em causa o gasto contabilizado nas contas da A... .

12) O contribuinte alega que a C... aceitaria esta situação como se de pagamentos a seu favor se tratasse, contudo não foram transmitidos à Inspeção Tributária provas decisivas nesse sentido.

13) E essa solução não está de acordo com o Direito comercial Português a que a A... está sujeita, seria inaceitável, tendo em conta os princípios de proteção de credores vigentes no ordenamento nacional.

14) De facto, nem sequer contratos de cessão de créditos ou outros elementos decisivos ou revelantes que caucionassem esta solução foram fornecidos pela empresa à Inspeção Tributária.

15) Pelo contrário, o que a Inspeção Tributária dispõe, é de provas bancárias que o destino das transferências, não foi a C..., ao contrário do que a contabilidade da contribuinte fazia aparentar, mas antes contas bancárias de terceiros, o que não se compreende.

*16) A A..., veio agora alegar que, à data dos fatos, desconhecia que as transferências eram a favor de terceiros e não da C..., mas as normas comerciais, contabilísticas, fiscais, e económicas, inclusive de combate ao branqueamento de capitais, impõe que os intervenientes económicos conheçam e acautelem os destinos dos pagamentos efetuados, pela que pensamos ser este um caso de *Venire contra factum proprium*.*

17) De seguida, o contribuinte insurge-se, e alega contra a posição da Inspeção Tributária que diz não saber a que faturas os dois pagamentos, no valor total de €145.000,00, efetuados para as contas da C... respeitam, nem sequer se era aos possíveis serviços de 2016. Porém, isso deve-se simplesmente ao facto de os pagamentos, sendo efetuados em 2017, poderem dizer respeito, por exemplo, a faturas de 2017, uma vez que não existe na contabilidade ou nos documentos escritos que liguem os pagamentos às faturas, o que aliás está de acordo com as declarações prestadas pela requerente que revela que a sua prática é a de que os pagamentos não são efetuados fatura a fatura, mas em conta-corrente.

18) No ponto 25 sua exposição, a empresa alega que "A ser como a inspeção parece entender, não se perceberia como existem tantos créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa". Esta frase, neste contexto, não é explícita do que a empresa quer alcançar, parecendo estar a querer dizer-se que existem muitas dívidas no comércio, e talvez que seria natural os valores não estarem pagos.

19) Contudo, aqui o que a Inspeção Tributária faz é verificar se de facto, perante a contabilização dum gasto anormal, inusitado e exorbitante, lançado nas contas pela empresa, o mesmo foi incorrido.

Procura indagar se existiu verdadeiramente a consumação de bens ou serviços na atividade para gerar ou obter rendimentos sujeitos a imposto, e se esses gastos são fiscalmente aceites como dedução ao lucro tributável Ou se pelo contrário, se recorrendo a artificios se procurou diminuir o lucro tributável sujeito a impostos, em prejuízo da arrecadação de receita por parte do Estado, em prejuízo da comunidade, e que a sociedade se propõe combater tendo incumbindo a AT de tais tarefas.

E assim sendo, os pagamentos em questão poderiam ser um dado relevante, mas não único, que ajudasse a comprovar os gastos lançados nas contas da empresa e portanto, a Inspeção Tributária tinha o poder/dever de efetuar o seu exame, para com auxílio de outros elementos probatórios extrair, ou não, a conclusão necessária acerca da validade e existência material desses gastos em "serviços prestados de consultadoria", que a própria empresa reconhece entender como invulgares, quer pelo seu montante, quer pelo seu peso na estrutura de custos da empresa².

20) Mais à frente, a partir do ponto 26 da sua exposição, a A... acusa a Inspeção Tributária de utilizar pretextos como argumentos para desconsiderar o gasto e justificar as correções pretendidas.

21) Assim, o contribuinte começa por explicar que um dos "pretextos" utilizados pela Inspeção Tributária é o de que o valor dos serviços prestados é desproporcionado em relação ao valor dos Fornecimentos e Serviços Externos e mesmo em relação às vendas para Angola. Ora esses valores, são o que são, foram os contabilizados pela empresa e de facto, são elevados e desproporcionais na estrutura, quer dos Fornecimentos e Serviços Externos, quer das próprias vendas para Angola, o que

aliás, a própria empresa reconhece no ponto 10 da sua exposição, como já relatado anteriormente

22) Ora aqui a empresa passa a afirmar que só pagando as comissões de intermediação elevadas a terceiros foi possível efetuar vendas para o seu cliente em Angola.

23) Ora, este acontecimento deixou a Inspeção Tributária confusa, e não percebemos muito bem este ponto. Desde logo, o que a Inspeção Tributária encontrou na contabilidade são faturas que têm por objeto prestações de serviços, porquanto a menção na designação dos bens ou serviços prestados seja "serviços prestados de consultadoria".

24) Embora as mesmas não estejam especificadas convenientemente face à legislação, não está lá descrito nenhuma comissões de intermediação, que é uma coisa diferente de "serviços prestados de consultadoria". As duas situações têm mesmo em algumas matérias fiscais tratamentos diferentes.

25) Se tivessem sido de facto comissões de intermediação de contratos, à data, seriam aplicáveis os normativos da alínea g) do n.º 1 do art.º 94.º do CIRC, e seria aplicável uma retenção na fonte de 25%, tendo em conta o n.º 6 da alínea c) do n.º 3 do artº 4.º, por remissão do n.º 2 do mesmo artigo 94.º. O que contudo, de acordo com os documentos, onde aparecem escritos os dizeres "serviços prestados de consultadoria" não será o caso.

26) Por outro lado, conforme atrás demonstrado, o aumento das vendas para as duas entidades angolanas, registado entre 2015 e 2016, no montante de €1.432.304,89 não suportam o respetivo custo das mercadorias vendidas e os referidos "serviços prestados de consultadoria" no montante de €1.059.906,00, o que prova que não existe qualquer sustentabilidade económica e que sem aquelas vendas para Angola, o lucro tributável declarado em IRC seria bastante superior.

27) Ao contrário do alegado, não existem evidências de que a C... tenha procedido a qualquer agenciação de vendas, já que a Casa da Segurança do Presidente da República (Clínica K...) era cliente da declarante, já antes de 2016. A A... não contrariou este argumento que foi citado no ponto 32 do direito de audição.

28) O contribuinte, a partir do ponto 33 da sua exposição insurge-se contra a posição da IT de que dada a descrição genérica das faturas, as mesmas não são enquadráveis nas diferentes categorias de gastos constantes da classificação de contas do SNC, dizendo que nas subcontas da conta 62 de Fornecimentos e serviços externos contempla várias subcontas, dando exemplos.

Ora, o que foi expresso no projeto de relatório é que nas faturas, consta do seu objeto uma descrição de tal forma genérica, que não é possível enquadrá-las nas contas de gastos do SNC, não é possível saber a sua natureza, a que respeitam. Para tal, teriam de estar adequadamente descritos e especificados os serviços de consultadoria.

29) No ponto 38 da sua exposição, diz-se que o que a Inspeção pretendia "era que as faturas descrevessem passo a passo, os procedimentos dos representantes da C..., nas prestações dos serviços da intermediação", ora não resulta do projeto de relatório tal asserção, porque ela não está escrita dessa maneira em nenhuma parte do Projeto.

Para além disso, a Inspeção não tem "pretensões", o que faz é apenas proceder ao controlo do apuramento e à fiscalização dos impostos declarados pelos sujeitos passivos, efetuando um conjunto de operações, como seja, sindicar as faturas e documentos de suporte dos registos da contabilidade, atividade que lhe é conferida e imposta legalmente.

No caso em apreciação, as faturas não estão adequadamente discriminadas, especificadas, nem quantificadas, de acordo com o que resulta da lei, não por vontade da inspeção, mas do legislador. Para além disso, incumbe à inspeção indagar acerca dos bens transmitidos ou serviços prestados entre as entidades, bem como solicitar prova da sua existência material, por exemplo, quando pelo seu valor sejam relevantes no conjunto das operações e nas contas do sujeito passivo, o que é manifestamente o caso aliás, em concordância com a posição da própria requerente, como vimos no ponto 10 da sua exposição. Como já referimos, este é um poder/dever da inspeção Tributária, com tudo o que a expressão acarreta.

30) Por isso, não percebemos que a requerente se insurja utilizando as frases: "chegando ao cúmulo de, para aceitar os gastos em causa, pretender analisar

"mapas de trabalho" da. C..., e saber quem foram os consultores envolvidos."; "Pretendendo ainda que lhe fossem apresentados mapas de horas dos serviços prestados pelos consultores."; "Também pretendia a inspeção que existissem atas das reuniões onde fossem apresentados os resultados obtidos"; "E que fossem apresentadas evidências dos impactos dos serviços prestados nos resultados das empresas"; "Para concluir que, dado o valor inusual e elevado desses serviços de consultoria e prestações de serviços, a declarante tinha que provar a formação dos preços desses serviços e provar que os mesmos não tinham sido sobrevalorizados."

31) Ora, voltamos a repetir que, no âmbito das suas atribuições conferidas pela comunidade, nomeadamente, a da importante luta contra a fraude e evasão fiscal, à Inspeção Tributária compete sindicar as operações e as contas das empresas. No caso em apreço, dado o elevado valor dessas faturas, e não ser de todo usual uma empresa ter um valor tão grande de serviços prestados por terceiros, nomeadamente, de consultoria, a Inspeção tributária, desde logo, tinha de obter evidências de que esses valores levados a gastos nas contas da empresa seriam realmente incorridos, e que não se tratariam de um artifício para diminuir o lucro tributável, e por consequência, o do IRC. Ora, isso corresponde à atividade normal da Inspeção tributária.

32) E no caso em apreço, como vimos, para além da anormalidade desse valor, quer em valor absoluto, tendo em conta que se trataria de serviços de consultoria, quer em valor relativo, tendo em conta os restantes gastos da empresa e mesmo, os proveitos gerados (o que seria normal é que o principal "input" das vendas fosse o custo das mercadorias e não "serviços de consultoria"), as faturas com um descritivo de tal forma genérico não permitem um enquadramento dedutível à luz das normas fiscais.

Alguém independente que analisasse externamente a empresa não conseguiria enquadrar esses gastos sequer à luz do SNC. Para além disso, como vimos, a empresa não conseguiu comprovar o pagamento desses serviços à C... .

Portanto, a todos os títulos, estes gastos que a empresa levou às contas do exercício teriam, obviamente, de ser analisados em profundidade, porque os indícios apontados, fariam crer que esses gastos pudessem não ser efetivos, e por isso, a Inspeção notificou a empresa para consubstanciar os serviços em causa, chamando a empresa à lide para comprovar esses gastos.

O que é normal, e a inspeção tributária rotineiramente e constantemente solicita é a comprovação de determinadas operações quando analisa a atividade e a contabilidade dos sujeitos passivos. Ora, a empresa, no entender da inspeção tributária, acaba por não fazer a comprovação desses serviços.

Sucedem que, quando esses serviços de consultadoria são efetivamente prestados, existem práticas operacionais que asseguram ou indiciam que os serviços foram materialmente prestados, dado que, quando assim acontece, a efetivação dos serviços de consultadoria apresentam evidência, "deixam rasto".

Normalmente, existem mapas de trabalho, com horas imputadas, a identificação dos consultores e a sua experiência profissional, atas de reuniões, e existe sempre correspondência trocada sobre os trabalhos a efetuar, os seus objetivos, prazos de execução ou atraso, pagamentos, o andamento dos trabalhos, e outros assuntos relacionados com a envolvimento entre as empresas e as operações realizadas, documentos de trabalho, com os resultados dos trabalhos efetuados, aquilo que a empresa perspetivava com os resultados do trabalho, orçamentos e consultas de preços anteriores a contratarem a empresa em causa, com pedido de cotação a outras entidades, e os impactos que essa consultadoria teve nos objetivos e resultados das atividades da empresa.

33) No Projeto de Relatório de inspeção Tributária, não está escrito que se pretendia analisar mapas de trabalho ou atas das reuniões, apenas foram enumerados exemplos de possíveis elementos de prova da materialidade das prestações de serviços faturadas pela C..., o que nunca aconteceu, nem sequer foi apresentado o referido contrato remunerado por objetivos e nem sequer foram apresentados esses objetivos, nem a sua relação com os montantes faturados. Também não foi

demonstrada a relação entre os resultados apresentados e os serviços prestados de consultadoria faturados.

Por outro lado, o próprio contribuinte se contradiz pois, primeiro, refere que a C... seria paga em função dos resultados apresentados, ou seja, do volume de vendas intermediadas e logo de seguida, informa que esse valor não representa uma percentagem das vendas.

34) Ora, de tudo isso, a empresa não apresentou nada, nenhum desses indícios, evidências, ou outros, de que os trabalhos tivessem sido materialmente realizados, limitando-se a A... a insurgir-se contra as questões levantadas pela Inspeção Tributária, quando podia antes, com proveito, demonstrar e comprovar a realização efetiva dos citados serviços de consultadoria, o que obstaría com certeza a inspeção tributária de propor correções às deduções ao lucro tributável derivadas desses gastos levados às contas da empresa.

35) A recorrente chega a afirmar que "Esquecendo que a declarante não tinha quaisquer dúvidas do valor da intermediação da C..., dada a evolução verificada nas vendas e que, para a declarante era indiferente que os serviços fossem prestados durante o dia, ao fim da tarde, ou ao fim de semana. E que a C... recorresse a 2 ou a 20 consultores.

36) Mais uma vez, notamos que aqui a C... nomeia as operações em causa já não como serviços prestados de consultadoria, mas como intermediação.

37) Já relatamos, anteriormente nos pontos 22) a 25), que as faturas não falam em intermediação, mas antes em serviços de consultadoria e a nossa posição quanto a tais terminologias. A não ser, que as faturas para além de não estarem especificadas, não correspondessem de facto à realidade no seu conteúdo, não fossem verdadeiras, o que não queremos crer, e pensamos que seja um equívoco.

38) E mesmo que assim fosse, já atrás referimos que, a intermediação de contratos, para além de ter de ser analisada a sua realização material, dado o valor que continuaria a ser inusual, levaria, se fosse essa a realidade, e à data dos fatos, à aplicação de uma taxa de retenção na fonte liberatória a título de pagamento final.

39) Nesta fase da sua exposição, a argumentação da A... parece abstrair-se da realização efetiva dos trabalhos de consultadoria, como parecendo fazer crer que essa realidade material não é minimamente relevante, desconsiderando mesmo já nesta altura da exposição o que tinha dito, dizendo agora, no ponto 47, que afinal já não são (também) pagamentos de comissões efetuados a um intermediário.

40) De seguida, o contribuinte parece querer jogar com palavras indo além do alcance do proferido no Projeto de Relatório, quando se insurge nos pontos 51 a 53, com uma construção muito própria que fez a partir da frase "Mesmo que essa prova tivesse sido feita, os eventuais "serviços de consultadoria", pelo seu valor, seriam inusitados e invulgares no comércio, e desprovidos de sentido económico."

Ora esta afirmação vem numa sequência enumerada de argumentos feita no Projeto de Relatório, todos a contribuírem para demonstrar a ausência, quer da comprovação material das operações, quer da dedutibilidade ao lucro tributável de tais valores levados às contas da A... .

De facto, a frase anterior a essa foi que "Não resulta qualquer evidência ou prova nem da existência material, nem da validade dos "serviços de consultadoria" e "serviços prestados" inscritos nas faturas emitidas pela C... à A... em 2016, mesmo sendo o contribuinte notificado para consubstanciar esses serviços."

E de facto, mesmo sendo essa prova feita, é um facto que os eventuais "serviços de consultadoria", pelo seu valor, seriam inusitados e invulgares no comércio, e desprovidos de sentido económico. Aliás o próprio contribuinte vai nesse sentido no ponto 10 da sua exposição como já referimos.

Ou seja, estamos a tratar de factos, e o que a Inspeção escreveu no Projeto de Relatório é que, independentemente da prova que o sujeito passivo acabou por não fazer da materialidade desses serviços de consultadoria, continuaria a ser verdade que o seu valor era inusual, anormalmente elevado, invulgar no comércio, e desprovido de sentido económico. Contudo, numa técnica argumentativa surpreendente, e querendo fazer um incidente dum escrito normal, factual, o contribuinte vem dizer que, com essa frase a Inspeção diz tudo "porque a sentença estava traçada", parecendo imputar à Inspeção Tributária uma reserva mental de

desconsiderar no caso em apreço tais gastos levados às contas da A..., "só porque sim".

Na verdade, a Inspeção mostrou que os vários factos demonstrados, e indícios relatados punham em causa a materialidade desses eventuais gastos.

E, desde logo, eles ficaram à mercê de uma particular atenção, pelo seu valor anormal, por serem inusuais, e falta de sentido económico.

E que a Inspeção, tentando obter o melhor resultado de análise, transparente, independente, claro para ambas as partes e para qualquer observador ou interessado, chamou o contribuinte a expor, a comprovar, que os serviços em causa foram materialmente prestados.

De facto, não procurou logo corrigir esses gastos, mas pelo contrário, deu a oportunidade ao contribuinte de demonstrar a realização efetiva e material dos trabalhos, dos serviços prestados, para precisamente não os desconsiderar.

O que sucede é que o contribuinte, sendo notificado para comprovar esses serviços prestados de consultadoria, não os veio a demonstrar, a comprovar.

E aí sim, a Inspeção, com a responsabilidade das suas atribuições, não pode deixar de atuar e corrigir a situação em causa que, se inicialmente seria verosímil, afinal, o contribuinte não a veio a demonstrar, e aquilo que parecia ser a realidade afinal, demonstra-se ser uma construção artificial, para reduzir o lucro tributável sujeito a IRC.

41) No ponto 54, o contribuinte torna a repisar o tema do enquadramento no SNC das ditas faturas com serviços prestados, o que remetemos para o ponto 28).

42) Quanto ao ponto 56, não conseguimos apreender muito bem o seu sentido. Para a AT, a administração das empresas compete aos seus administradores e gerentes, e sendo ou não atos adequados, existe o princípio da liberdade contratual que a AT respeita, e a AT não se imiscui nos atos de gestão.

Além disso, a parte final do parágrafo infelizmente não corresponde em todo o seu sentido à realidade, uma vez que a AT tem a liberdade de apreciar as operações das empresas à luz da sua finalidade e competências que incluem o controlo e fiscalização das atividades dos contribuintes, das suas operações e das suas contas,

no sentido em que sejam relevantes para a determinação dos impostos, nomeadamente IVA e IRC.

43) Nos pontos 59 e 60, o contribuinte volta a falar do facto de as faturas não terem sido pagas querendo fazer crer que a Inspeção tinha dito que em sede de IRC os resultados eram quantificados pelo "regime de Caixa". Ora, não existe nenhum ponto do projeto de relatório que a Inspeção Tributária tenha dito que os resultados eram determinados dessa forma. Como a expoente bem sabe, consta do projeto de relatório, e já acima relatamos, o facto de as faturas não se comprovarem como pagas à C..., é um facto que pode indiciar, em conjunto com outros, que os "serviços prestados" afinal não foram materialmente realizados.

44) No ponto 61, é referido pelo contribuinte que, para além do relatado, a inspeção apresenta um último argumento: o do art.º 23.º, n.º 1 do CIRC, sendo que no ponto seguinte, o contribuinte em vez de comprovar a necessidade do gasto para obter os rendimentos, com factos, documentos, outros elementos ou asserções apenas diz que se eles não fossem necessários "estaria descoberto o "negócio da china"". Pensamos que mais do que estas afirmações, interessaria trazer ao processo evidências que permitissem demonstrar a materialidade das operações em causa, o que não foi feito,

45) De seguida, o contribuinte faz um exercício de cálculo, avisando, contudo, "Embora a amostra seja diminuta" para, pensamos, tentar comprovar que os preços praticados para Angola são superiores aos praticados em Mercado Nacional, voltando a repisar que sem as comissões de intermediação pagas à C... não teria sido possível ter efetuado vendas ao cliente Angolano Clínica K... .

46) Nos pontos seguintes, a expoente faz um exercício de considerar que mesmo que as conclusões da inspeção tributária fossem corretas, a margem de lucro seria muito elevada, dizendo que tinha a certeza que essa margem estaria muito acima dos indicadores da AT. Acrescentando ainda, no ponto 83, que a inspeção tributária, se tivesse dúvidas sobre a natureza ou o valor das "comissões de intermediação pagas", "deveria ter efetuado todas as diligências com vista à confirmação, o que não foi feito.

Aqui claramente que discordamos, pois foram feitas diligências, reportadas no projeto de relatório. E foi ainda dada a oportunidade ao contribuinte de mostrar e comprovar a materialidade das faturas levadas a gasto nas contas da sociedade, não de comissões intermediação, mas de "serviços prestados de consultadoria" que é o que consta do seu objeto, e até através de notificação própria, assim como foi dada oportunidade novamente de fazer essa demonstração através do direito de audiência prévio. Contudo, no Direito de audiência, tal como na notificação, o contribuinte argumenta, mas não apresenta evidência, prova, da materialidade desses serviços.

47) O contribuinte vai mais longe e, de seguida, sugere que a Inspeção Tributária deveria, como alternativa ao proposto, ter determinado o lucro tributável por métodos de avaliação indireta, "recorrendo aos rácios de lucro líquido sobre as vendas, deste setor de atividade".

Ora, nas questões que foram postas em sede de projeto de relatório pensamos que as correções à matéria tributável através de métodos diretos estão bem aplicadas, pois estamos perante um caso em que há determinação, concretização, sobre quais os documentos, quais as faturas, no caso, que o contribuinte levou às contas da empresa como gasto, e que não se comprovando a sua materialidade e a indispensabilidade para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC, deram origem à proposta de correção, no sentido de que:

"a) As faturas em causa não cumprem os requisitos das alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, porque não especificam os serviços prestados, e não discriminam as datas em que os "serviços" foram realizados.

b) Os "serviços prestados" ou os "serviços de consultadoria" dado não se saber a natureza dos mesmos se enquadrem em qualquer categoria do n.º 2 do referido art.º 23.º do CIRC ou outra."

Ou seja, não ficou provado que "Os "serviços prestados" ou "serviços de consultadoria" sejam gastos suportados para obter rendimentos sujeitos a IRC (n.º 1 do art.º 23.º)"

Por esse motivo e porque não estamos na presença de quaisquer das anomalias e incorreções que inviabilizem o apuramento da matéria tributável enumeradas no

art.º 88.º da LGT, ficou afastada a possibilidade de avaliação da matéria tributável de IRC com recurso a métodos indiretos.

48) Tendo em conta os factos e elementos expostos no projeto de relatório, e os argumentos do contribuinte no direito de audição, parece-nos que de facto, o contribuinte embora argumentasse veementemente contra alguns dos factos apresentados pela inspeção tributária para propor a correção em causa, de verdade não trouxe qualquer elemento novo que viesse demonstrar, evidenciar, ou comprovar a materialidade das faturas. Ou, que contrapusesse os factos e as evidências do projeto de relatório.

CONCLUSÃO

Tendo em conta que:

a) Não foram expostos ou trazidos ao processo elementos que pusessem em causa as asserções da Inspeção Tributária, o valor do gasto de "serviços prestados de consultadoria", a falta de especificidade do objeto das faturas e dos serviços em causa, e o seu pagamento;

b) E que também não foram trazidos ao processo elementos, comprovativos, que pudessem demonstrar a materialidade dos serviços.

É nossa opinião que deve ser mantido, integralmente, o relatado no projeto de relatório, e que as correções propostas em sede de projeto de relatório se tornem definitivas.

Os atos de inspeção consideram-se concluídos no dia 10 de Abril de 2019, com a emissão das correspondentes notas de diligência e posterior notificação ao sujeito passivo, conforme dispõe o artigo 61.º do RCPITA.

D) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu:

– relativamente ao exercício de 2015, a liquidação de IRC n.º 2019..., demonstração de acerto de contas n.º 2019..., a liquidação de juros de mora n.º 2019... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2019...;

– Demonstração de acerto de contas n.º 2019..., respeitante a IRC do ano de 2016 no montante € 259.554,29, resultante da compensação n.º 2019..., da qual consta a liquidação n.º 2019... de € 259.554,29 (€ 241.577,03 resultante da liquidação proposta, acrescida de € 1,29 e de € 17.975,97 de juros compensatórios);

E) Em 27-08-2019, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

2.2.2. Não se provou que as operações a que se referem as facturas que estão subjacentes às correcções efectuadas nos autos tenham sido efectuadas.

Relativamente à factura FT 2015A1/44, emitida em 20-11-2015 pela empresa B..., Lda, em que se indica que respeita a «*Prestação serviços*», não se apurou a que hipotéticos serviços se refere, nem que tenham sido prestados.

No que concerne às facturas emitidas pela empresa C..., Lda, com a indicação “*Serviços de consultadoria e prestações de serviços*”, não se demonstrou que tivessem sido prestados quaisquer serviços de consultadoria por aquela empresa e a própria Requerente vem dizer no artigo 69.º do pedido de pronúncia arbitral que «*para a impugnante, dúvidas não há de que os gastos em causa tiveram mais a natureza de comissões de intermediação, do que de serviços de consultoria*».

Por outro lado, quanto a eventuais comissões de intermediação, a Requerente diz que «*o que estava em causa era um contrato remunerado por objetivos, e não pagamentos de comissões efetuados a um intermediário, com base no número de horas gastas ou quilómetros percorridos*» (artigo 84.º do pedido de pronúncia arbitral), «*de acordo com o acordado entre*

as duas partes, a C... seria paga em função dos resultados apresentados, ou seja, do volume de vendas intermediadas», «este valor não representa uma percentagem das vendas que seja usualmente praticado» (artigos 101.º e 102.º do pedido de pronúncia arbitral).

No entanto, não se provou que tenha sido celebrado entre a Requerente e a C..., Lda um contrato de intermediação com remuneração por objectivos, nem que estejam subjacentes à emissão das facturas serviços de intermediação que aquela empresa tenha efectuado.

Na verdade, não foi apresentada qualquer prova da existência de tal contrato nem é indicada pela Requerente qual era a remuneração que correspondia aos objectivos.

Por outro lado, nenhuma prova foi apresentada de que tivessem sido prestados serviços de intermediação pelo C... Lda, que nem mesmo são referidos nas facturas.

3. Matéria de direito

3.1. Vícios imputados às liquidações

Está em causa no presente processo a relevância como gastos, para efeitos de IRC dos exercícios de 2015 e 2016, dos montantes indicados em facturas, que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu não reunirem os requisitos exigidos pelos n.ºs 1 e 2 do art.º 23.º do CIRC, e das alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, conjugada com a alínea c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

Os artigos 23.º e 23.º-A do CIRC estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 23.º

Gastos e perdas

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 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, doença ou saúde, e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;
- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento;
- f) De natureza fiscal e parafiscal;
- g) Depreciações e amortizações;
- h) Perdas por imparidade;
- i) Provisões;
- j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;
- k) Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;

l) Menos-valias realizadas;

m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

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

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 (...)

Artigo 23.º-A

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

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;

Além de defender a dedutibilidade dos encargos em causa, a Requerente imputa às correcções efectuadas vícios de violação do direito de audição e de falta de fundamentação.

3.1. Dedutibilidade de gasto relativo ao exercício de 2015

Na inspecção que efectuou à Requerente, relativa ao exercício de 2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou como gasto o valor de €5.150,00 que consta da factura FT 2015A1/44, emitida em 20-11-2015 pela empresa B..., Lda, NIPC:..., cuja designação apenas indica que se tratam de «*Prestação serviços*», sem especificar os serviços prestados que terão sido efectuados.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que «*a falta da descrição da referida "Prestação serviços" no montante de €5.150,00, contabilizada como gastos na rubrica Fornecimentos e Serviços e Externos - Serviços especializados - Trabalhos especializados não é gasto dedutível ao lucro tributável, por violação independente dos n.ºs 1 e 2 do art.º 23.º do CIRC, e das alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, conjugada com a alínea c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC*».

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- em direito fiscal, vigora o princípio da substância sobre a forma, o que determinaria que a Inspeção não tivesse desconsiderado o gasto para efeitos de IRC, já que no projeto de relatório não consta qualquer consideração sobre a efetiva prestação do serviço, apenas se tendo em conta a formalidade da fatura;
- a Inspeção nem sequer se preocupou em saber que tipo de serviços estariam em causa, se foram contabilizados pela prestadora, e se os mesmos deveriam ser considerados como gastos, apenas se preocupando com uma questão meramente formal, que lhe permitisse propor a correção, pelo que a requerente não pode concordar com as correções propostas;
- a Inspeção Tributária tinha obrigação de tentar apurar a verdade material das operações efetuadas, não se limitando a desconsiderar as operações com base em simples deficiências formais dos documentos, sem sequer tentar apurar a substância das mesmas operações.

A regra geral em matéria de dedutibilidade de encargos em sede de IRC é enunciada no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, que deve ser interpretado como abrangendo todos os encargos relacionados com a actividade empresarial e efectuados tendo em vista prosseguir essa actividade. (¹)

No entanto, no artigo 23.º-A do mesmo Código indicam-se os «*encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*», «*mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação*».

Trata-se de exceções à regra da dedutibilidade de encargos, justificadas por razões de várias ordens, como a mera técnica de quantificação do imposto [é o caso dos encargos de natureza fiscal, a que se referem as alíneas a), p), q) e s) do n.º 1], a de as despesas corresponderem a actos reprováveis à face do ordenamento jurídico [é o que sucede com as despesas ilícitas e as multas, coimas indicadas nas alíneas d) e e) do n.º 1], a de as despesas serem atinentes a zonas de convergência de interesses pessoais e empresariais [é o caso das

¹ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 27-06-2018, proferido no processo n.º 01402/17.

despesas referidas nas alíneas h), i), j), k) e l) do n.º 1] e a de despesas cuja realização e relação com a actividade da empresa não é susceptível de fácil comprovação, indispensável para a Administração Tributária exercer eficientemente os seus poderes de controle da legalidade [é o que sucede com as despesas a que se referem as alíneas b) e c) do n.º 1].

É nesta última situação que se enquadram as despesas cuja documentação não satisfaça os requisitos mínimos previstos no n.º 4 do artigo 23.º, cuja dedutibilidade é proibida pela alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A, que tem em vista impor aos sujeitos passivos os deveres de documentação de encargos considerados necessários para assegurar a eficiência do controle da afectação das despesas a fins empresariais, essencial para relevância de aquisições de serviços com gastos, e para evitar situações de evasão fiscal. (²)

Por outro lado, a exigência de referência à quantidade dos serviços tem em vista permitir à Administração Tributária controlar se não há pluralidade de facturação relativa a um mesmo tipo de encargos. (³)

É de notar que as exigências formais de documentação que constam daquele n.º 4 do artigo 23.º foram manifestamente acentuadas pela reforma do IRC operada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, pelo que deixou de ser admissível no caso de falta dos requisitos mínimos, a possibilidade de utilização de quaisquer meios e prova da materialidade das operações cujos encargos estivessem indevidamente documentados, que era admitida jurisprudencialmente, à face do regime legal anterior. (⁴)

Nestas situações especiais de indedutibilidade por deficiências de documentação, o que justifica a não dedutibilidade não é a eventualidade de as despesas não terem sido efectuadas, mas sim o incumprimento dos deveres de documentação, com o que se tem em vista impor ao

² Como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-07-2012, processo n.º 0658/11 «as exigências formais em sede de comprovação de custos visam propiciar à Administração Fiscal um eficaz controlo das relações económicas quer do lado do adquirente quer do fornecedor, uma vez que, como ficou dito, à revelação de um custo para um agente, contrapõe-se um proveito para o outro, e não se tratando de uma prática isolada, mas de uma prática reiterada e que envolve vários agentes económicos, com e sem contabilidade organizada, aceitar tais notas como documento idóneo a comprovar os respectivos custos, seria fazer tábua rasa da obrigação que impende sobre a recorrente quanto às exigências de contabilidade organizada e, ao mesmo tempo, convidar a ficarem fora do sistema fiscal, múltiplos agentes económicos.

³ Como se assinala, relativamente ao IVA, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04-10-2017, processo n.º 01141/16.

⁴ Como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 09-09-2015, processo n.º 028/15.

sujeito passivo o cumprimento desses deveres, facilitando a Administração Tributária o desempenho da sua missão de controle da actividade tributária dos sujeitos passivos.

No entanto, nos casos em que pode ser apurada com segurança pela Administração Tributária a materialidade da operação insuficientemente documentada, é de aventar que possam ser dispensadas as exigências formais de prova relativas à dedutibilidade de encargos contabilizados, por imposição dos princípios constitucionais da proporcionalidade (artigo 266.º, n.º 2, da CRP), da tributação pelo lucro real (artigo 104.º, n.º 2, da CRP) e com base na capacidade contributiva (que decorre do princípio da igualdade, enunciado no artigo 13.º da CRP), mas sem olvidar que estes princípios não são absolutos, antes têm como limites outros valores constitucionalmente protegidos, pelo que não se opõem a que, legislativamente, numa ponderação global dos interesses em presença, deva dar-se prevalência à protecção do interesse público na efectividade do combate à fuga e evasão fiscal, subjacente à imposição das exigências formais de documentação. (⁵)

Assim, o princípio da prevalência da substância sobre a forma invocado pela Requerente poderá justificar a irrelevância do incumprimento dos requisitos formais quando houver um conhecimento seguro da materialidade das operações subjacentes aos documentos, mas não impõe à Administração Tributária que se abstenha de exigir o cumprimento desses requisitos formais sempre que não seja do seu conhecimento nem lhe seja fornecida pelo sujeito passivo a informação necessária para apurar os requisitos materiais da dedutibilidade de despesas.

Isto é, estas exigências formais devem prevalecer sempre que a Administração Tributária não disponha da informação necessária para verificar se estão reunidos os requisitos materiais de que depende a dedutibilidade de encargos, designadamente não se lhe impondo que se substitua ao sujeito passivo, realizando diligências tendo em vista suprir o incumprimento por este dos seus deveres de documentação e de informação, como está ínsito na repartição do ónus da prova estabelecida no artigo 74.º da LGT. (⁶)

⁵ Essencialmente neste sentido, pode ver-se o citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-07-2012, processo n.º 0658/11.

⁶ Essencialmente neste sentido, relativamente à situação paralela das exigências documentais necessárias para exercício do direito à dedução de IVA, o TJUE no acórdão de 15-09-2016, proferido no processo n.º C-516/14), entendeu que artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, do Conselho, de 28-11-2006, se opõe a que «*as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs*

Mas, não sendo automática e insuperável a falta dos requisitos formais das facturas, a Administração Tributária deverá sempre, em situações de insuficiência descritiva, notificar o sujeito passivo para prestar esclarecimentos, no cumprimento do dever de colaboração que lhe impõe a alínea d) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT.

No caso em apreço, é manifesto que a referida factura n.º 2015A1/44, com o descritivo «*Prestação serviços*», sem especificar os serviços prestados que terão sido efectuados, não satisfaz o requisito exigido pela alínea c) do n.º 4 do artigo 23.º do CIRC, para comprovação documental de serviços adquiridos, designadamente a indicação da denominação usual dos serviços prestados.

Esta indicação é um dos requisitos mínimos para a dedutibilidade de encargos, como resulta daquele n.º 4 ao referir que «*pelo menos*» os requisitos aí previstos devem ser contidos nos documentos comprovativos de encargos, pelo que a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC afasta a dedutibilidade do encargo contabilizado com base naquela factura.

No entanto, pelo que se referiu, em face da insuficiência do descritivo da factura FT 2015A1/44, a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter notificado a Requerente para esclarecer a que operações se reportava, como decorre da alínea d) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT, e não o fez quanto a esta factura (tendo-o feito apenas quanto às facturas relativas ao exercício de 2016).

Assim, se é certo que, à face do que consta dos autos, a referida factura FT 2015A1/44 não satisfaz os requisitos para dedutibilidade da despesa a que se reporta, é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira a falta de cumprimento do dever procedimental de notificar o sujeito passivo para esclarecimento da despesa em causa.

A falta de cumprimento deste dever tem potencialidade para influenciar a decisão do procedimento de inspecção relativo ao exercício de 2015, pois não é de afastar a possibilidade de os esclarecimentos que fossem prestados poderem demonstrar a verificação dos requisitos de dedutibilidade.

6 e 7, 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».

Prevalecendo o Direito da União sobre o Direito Nacional, por força do disposto no artigo 8.º, n.º 4, da CRP, afigura-se que, numa perspectiva que tenha em mente a coerência valorativa do sistema jurídico, ínsita na sua unidade que é critério interpretativo primacial (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil). que é de adotar idêntico entendimento em matéria de IRC.

Assim, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto à liquidação relativa ao exercício de 2015, com fundamento neste vício procedimental.

3.2. Dedutibilidade de gastos relativos ao exercício de 2016

3.2.1. Posições das Partes

Relativamente ao ano de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou que fossem considerados como gastos, os encargos registados na conta 62214 -Fornecimentos e Serviços e Externos - Serviços especializados - Trabalhos especializados, com base em facturas emitidas pela empresa angolana C..., Lda, no valor total de €1.059.906,00.

A desconsideração de tais encargos baseou-se no seguinte, em suma:

- as referidas faturas apenas apresentam como descrição dos bens transacionados ou dos serviços prestados o seguinte: "Serviços de consultadoria e prestações de serviços".
- as faturas em causa representam um valor relevante e invulgarmente elevado na estrutura de gastos da empresa já que se trata de €1.059.906,00 em €1.354.287,07 de Fornecimentos e Serviços Externos, não sendo de todo normal nas empresas do setor gastos no valor total de 1.059,906,00;
- apesar de as facturas terem sido emitidas pela empresa C..., Lda, várias das transferências bancárias respectivas não foram efectuados para uma conta desta empresa, mas sim contas de terceiros (⁷), de sócios da Requerente (⁸), ou de beneficiário sem ligação perceptível àquela empresa (⁹);

⁷ O lançamento contabilístico n.º 10057 (diário 2) de 2016/01/31 a débito de €10.000,00 está registado no extrato bancário como a favor de "...".

⁸ Os lançamentos n.ºs 40059 e 50048 (diário 2) de 2016/04/30 e 2016/05/31, respetivamente, no montante de €5.000,00, cada um, estão registados no extrato bancário como transferências a favor dos sócios E...(em Abril) e F... (em Maio).

⁹ O lançamento contabilístico n.º 40059 (diário 2) de 2016/04/30 a débito de €50.000,00, apenas tem justificação num movimento do extrato bancário intitulado "empréstimo", não possuindo qualquer referência ou beneficiários desse montante, e não se vislumbrando qualquer ligação a eventuais pagamentos ou transferências de quitação a favor da C... .

-
- dos restantes registos informáticos contabilísticos, a débito nessa conta corrente com a C..., apenas existe comprovativo que demonstre o pagamento efectivo das dívidas da A... a favor da C..., Lda, ao montante € 145.000,00 efectuado nos dias 08-03-2017 e 08-05-2017, mas não foi apurado a que facturas se reportam;
 - não resulta provado que os €1.059.906,00 de faturas emitidas pela C... à A... tenham sido pagas sob que forma for;
 - as facturas apresentam um valor elevado, inusitado, e desproporcionado face aos gastos da empresa (€1.059.906,00 em €1.354.287,07 de Fornecimentos e serviços Externos), não sendo prática do setor, ou mesmo comparando com outras empresas em geral;
 - aparentando o sujeito passivo, pelas declarações prestadas, fazer crer que haveria uma relação entre as mesmas e a faturação para Angola, esse valor elevado poderá ser considerado ainda mais invulgar porque soma €1.059.906,00, o que significaria que "serviços prestados e de consultadoria" representariam 59,4% do total das exportações documentalmente comprovadas para Angola em 2016 (€1.785.331,76), o que cremos ser manifestamente desproporcional, dado que seria invulgar "serviços de consultadoria" representarem tal proporção para a apoiar a realização de um negócio comercial normal;
 - não existem quaisquer evidências de que a C..., Lda promoveu a comercialização das mercadorias exportadas para Angola pela A..., uma vez que a Casa de Segurança da Presidência da República (Clínica K...), único cliente angolano nos referidos anos, para além da C..., Lda, já era cliente da A... antes da C..., Lda intervir junto da A... com faturas de "serviços de consultadoria" e "serviços prestados", e com uma importância relativa muito superior;
 - a descrição genérica apresentada no descritivo das facturas "Serviços de consultadoria e prestações de serviços", não descreve adequadamente um serviço que seja suscetível de ser enquadrado como gasto económico e não permite saber ou controlar, por ciência ou experiência, se os encargos dizem respeito à empresa, e se o prestador teria capacidade para os efectuar;

- estas faturas não se bastam por si mesmas, não sendo possível determinar a que dizem respeito;
- quer verbalmente, quer na resposta escrita à notificação a empresa nada diz no que respeita a que é que são esses gastos de "serviços de consultadoria e serviços prestados", sendo impossível à Inspeção Tributária saber qual a sua natureza, ou a que dizem respeito;
- a empresa não demonstra a existência material desses gastos, nomeadamente, para além da natureza, não apresenta qualquer contrato de prestação de serviços entre as partes, o que não se compreende até pelo valor elevado em causa;
- não junta mapas dos trabalhos efetuados referentes a essas "prestações de serviços" ou dos temas sobre que versaram esses serviços de consultadoria;
- não identifica os "consultores" que realizaram os serviços de consultadoria nem os trabalhadores que prestaram os serviços invocados;
- não apresenta mapas de horas de serviços;
- não apresenta evidência de reuniões de trabalho intermédias sobre os "serviços prestados" e "serviços de consultadoria" que seria normal acontecerem;
- não apresenta evidência de reuniões de apresentação de resultados desses trabalhos;
- não apresenta resultados desses serviços, nomeadamente estudos intermédios ou finais nem relatórios nem conclusões dos mesmos;
- não apresenta qualquer evidência sobre o impacto desses "serviços de consultadoria" e "serviços prestados" na empresa;
- tendo em conta o valor inusual e elevado destes "serviços de consultadoria" e "prestações de serviços", a empresa teria um poder/dever de justificar a formação do preço dos serviços e provar a não sobrevalorização dos mesmos;
- mesmo que essa prova tivesse sido feita, os eventuais "serviços de consultadoria", pelo seu valor, seriam inusitados e invulgares no comércio, e desprovidos de sentido económico;
- as faturas em causa não cumprem os requisitos das alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, porque não especificam os serviços prestados, e não discriminam as datas em que os "serviços" foram realizados;

-
- os "serviços prestados" ou os "serviços de consultadoria" dado não se saber a natureza dos mesmos se enquadrem em qualquer categoria do n.º 2 do referido art.º 23.º do CIRC ou outra;
 - os "serviços prestados" ou "serviços de consultadoria" sejam gastos suportados para obter rendimentos sujeitos a IRC (n.º 1 do art.º 23.º).

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- para compreender o valor e percentagem dos serviços prestados pela empresa angolana, havia que ter em conta a especificidade daquele país, o que implica a necessidade de pagar comissões de intermediação anormalmente elevadas;
- mas que são economicamente sustentáveis, dadas as altas margens de comercialização que permitem, praticadas nas vendas para aquele país;
- na sequência do exercício do direito de audição, a Inspeção Tributária deveria ter feito uma análise às margens de comercialização praticadas nas vendas da impugnante para Angola, para verificar se as mesmas eram as normalmente praticadas neste setor de actividade;
- a Inspeção Tributária não estava interessada na procura da verdade material, ou seja, na determinação do resultado efetivamente obtido pela impugnante;
- a impugnante era, ao mesmo tempo, cliente dos serviços prestados pela empresa angolana e fornecedora de produtos para a mesma, o que explica a diferença entre os débitos à C... e os documentos de pagamento;
- o facto de algumas transferências terem sido feitas para contas de terceiros e não para contas bancárias da C..., não é relevante, já que o que interessava à agora impugnante, era que a C... reconhecesse, como sempre reconheceu, os pagamentos efetuados;
- as contas em questão, as quais eram indicadas, caso a caso, pelos representantes da C...;
- só no decorrer da Inspeção, se teve conhecimento que se tratava de contas de terceiros, até porque a A... também recebia, por conta da C..., pagamentos efetuados através das mesmas contas;

-
- a impugnante não tem que questionar a titularidade das contas de destino das transferências, já que a empresa angolana dava quitação à requerente, das importâncias transferidas para as contas bancárias por ela indicadas;
 - a ser como a Inspeção parece entender, não se perceberia como existem tantos créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa;
 - a Autoridade Tributária e Aduaneira não efetuou qualquer tentativa para entender que os referidos gastos, embora invulgares neste ramo de negócio, tinham tido plena justificação, tendo em conta a especificidade do país dos clientes;
 - mesmo suportando esses gastos de valores invulgares, os mesmos não colocaram em causa a rentabilidade do negócio, dado que também os valores praticados nas vendas dos seus produtos, para aquele país, eram igualmente invulgares;
 - só pagando as comissões de intermediação elevadas, foi possível efetuar vendas para Angola e que as mesmas tenham atingido, em 2016, o valor de € 1.785.331,76;
 - não se pode aceitar é que se desconsiderem gastos, pelo facto de, eventualmente, o seu pagamento não ter sido sujeito a retenção na fonte, se devido;
 - Para a impugnante, dúvidas não há de que os gastos em causa tiveram mais a natureza de comissões de intermediação, do que de serviços de consultoria, independentemente de nas faturas, a C... ter descrito os serviços que prestou, como serviços de consultoria;
 - a impugnante não tem, nem nunca poderia ter, qualquer dever de fiscalização dos seus fornecedores/clientes e 0 que fazem para lhe prestar os serviços;
 - não tem fundamento o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que, de acordo com as regras contabilísticas atuais, estes “serviços prestados” não seriam passíveis de um enquadramento, pelas regras do SNC”;
 - para os encargos serem relevantes como gastos não é necessário serem pagos;
 - o contrato que a empresa celebrou com a C..., não implicava o pagamento de serviços à hora, pelo que, para a declarante não interessava saber quantos colaboradores a C... tinha envolvidos nos serviços prestados ou quantas horas os mesmos trabalhavam;
 - a C... seria paga em função dos resultados apresentados, ou seja, do volume de vendas intermediadas;

-
- ainda que fossem de aceitar as reservas constantes do Relatório, e as mesmas fossem de molde a levar a Inspeção a considerar que as comissões de intermediação eram de valor exagerado, impunha-se que a mesma tivesse ponderado o resultado da sua proposta, de desconsiderar totalmente as referidas comissões;
 - da correção proposta, resulta uma margem de lucro líquido de 1.155.456,93, o que representa 16,33% das vendas efetuadas e de que resultaria a determinação de um lucro tributável em IRC que nada tem a ver com a realidade da empresa ou do setor de atividade em que esta se insere;
 - se a Inspeção tivesse fundadas dúvidas sobre a natureza ou valor das comissões de intermediação pagas, o que apenas se aceita como hipótese meramente académica, deveria ter efetuado todas as diligências com vista à sua confirmação, o que não foi feito;
 - e se tal se mostrasse impossível, deveria, como alternativa, ter determinado o lucro tributável em IRC, recorrendo à aplicação de métodos de avaliação indireta, por considerar não lhe ser possível a comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de IRC;
 - a Autoridade Tributária e Aduaneira não indicou o valor dos gastos, que considera usuais neste setor de atividade, para obtenção das vendas declaradas;
 - procedendo à desconsideração dos gastos contabilizados, a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter proposto a consideração de um valor dos gastos presumivelmente incorridos pela impugnante;
 - a Autoridade Tributária e Aduaneira não atendeu ao alegado no exercício do direito de audição;
 - a liquidação foi assim efetuada sem que tenha existido um despacho fundamentado a ordená-la, uma vez que com ela foi deduzida uma fundamentação genérica, baseada em meras conclusões sem qualquer fundamentação legal;
 - não fundamentando com exatidão quer de facto, quer de direito, a legalidade das correções propostas no relatório de inspeção e posteriormente liquidadas, a impugnante viu assim cerceado, no seu conteúdo essencial, aquele direito à fundamentação dos actos administrativos que lhe são desfavoráveis;

- a Autoridade Tributária e Aduaneira violou o artigo 58.º da LGT que lhe impõe realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material;
- no exame do relatório de inspeção e respetiva liquidação, terá de pelo menos se considerar haver insuficiência de fundamentação do mesmo, o que é equiparável à falta de fundamentação, tendo como consequência a anulação da liquidação (cfr.artºs.151.º, n.º 1, al. d), 152.º n.º 1, al. a), 153.º, n.ºs 1 e 2 e 163.º, n.º 1 e 2 do C.P.A.);
- ocorreu violação do n.º 7 do art. 60º da LGT;
- a preterição do direito de audição, por via da aplicação do princípio do aproveitamento do acto administrativo, apenas é admissível quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insusceptível de influenciar a decisão final, o que acontece em geral nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente (Cfr. Acórdão do STA de 15/2/2007, processo nº 1071/06.) ou se trate de atividade administrativa vinculada, o que não sucede;
- nos termos do artigo 125.º do CPA, após a audiência, podem ser efetuadas, oficiosamente ou a pedido dos interessados, as diligências complementares que se mostrem convenientes.

Na Resposta apresentada no presente neste processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- sempre que os documentos de suporte gastos, pese embora relevados na contabilidade, não cumpram os requisitos impostos, esses gastos não podem relevar para efeitos de determinação dos resultados fiscais, porque assim o legislador expressamente determinou, face ao disposto pelas alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 23.º-A do CIRC;
- também quanto à desconsideração dos gastos suportados em documentos que não cumpram os requisitos impostos pelo quadro jurídico-fiscal, não estamos em presença de um qualquer ato discricionário praticado pela AT mas, outrossim, o dever que lhe é imposto pelo próprio legislador, o qual não se pode omitir de dar cumprimento, sob

-
- pena de grossa violação do princípio da legalidade que constitucionalmente lhe é imposto observar;
- o lucro tributável para efeitos de tributação tem como suporte o resultado apurado na contabilidade, a qual deverá estar organizada de acordo com as regras de normalização contabilística, refletir todas as operações realizadas e estar organizada nos termos da lei comercial e fiscal, por forma a permitir o controlo do lucro tributável;
 - a exigência imposta pelo legislador no sentido de nas faturas a aquisição de bens e/ou prestações de serviços não poder ser evidenciada de forma genérica, mas, outrossim, esses bens e/ou serviços terem de estar discriminados, especificados e perfeitamente identificados, não é uma questão meramente formal como a requerente pretende fazer valer;
 - é a única forma de a AT poder cumprir o dever de controlo do lucro tributável porquanto, só assim é possível estabelecer a correlação entre os gastos suportados e os rendimentos obtidos sujeitos a tributação;
 - quanto aos pagamentos efetuados a favor de terceiros, sem conceder face a tudo quanto se encontra demonstrado no RIT, em abono dos argumentos aduzidos pela requerente, o registo de tais operações teria de respeitar a exigências constantes na parte final da al. b) do n.º 3 do art.º 17.º do CIRC, ou seja, estarem contabilizados por forma a distinguirem-se das operações sujeitas a IRC;
 - pela circunstância de se encontrar sujeita ao princípio da legalidade tem não só o poder, mas, inclusive, o dever de efetuar o controlo dessas declarações no sentido de aferir se os valores nelas evidenciados têm efetiva aderência à realidade pois, constitucionalmente encontra-se obrigada à prossecução do interesse público, dever consignado pelo n.º 1 do art 266.º da CRP, reiterado no art. 55. da LGT;
 - a atuação da AT, conecta-se apenas no dever que impende sobre os contribuintes de prestarem todos os esclarecimentos que lhes sejam solicitados pela AT e se mostrem necessários à comprovação dos valores evidenciados nas declarações apresentadas, o qual decorre do princípio da colaboração vertido no art 59.º da LGT;

-
- no caso concreto inexistiu qualquer esclarecimento válido, verossímil, que passe nas regras comuns da experiência, a não ser um pagamento a um terceiro, por um determinado negócio;
 - o fundamento que condiciona o reconhecimento fiscal dos gastos subjacentes às faturas, é o incumprimento por parte da Requerente do ónus da prova que sobre impendem, de apresentar à AT todos os elementos que se mostram necessários para provar, de forma concreta e objetiva, relativamente às operações económicas que tais documentos pretendem suportar:
 - primeiro, e desde logo, qual a real e verdadeira natureza dessas operações: que tipo de prestações de serviços foram realizadas, que serviços de consultadoria foram prestados ou, como posteriormente advogou a requerente, se estão em causa ou não comissões por intermediação;
 - segundo ficou por provar se essas operações efetivamente foram realizadas: note-se que não existem provas do seu pagamento, e quanto aos efetivos beneficiários dos parcos pagamentos efetuados desconhece-se quais as relações económicas com a requerente;
 - finalmente, por outro lado, ficou ainda por provar se essas operações, a terem existido, foram realizadas no interesse societário da requerente e, por isso, para a obtenção dos rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRC;
 - o princípio da substância sob a forma, não exclui e até impõe que a informação contida nos documentos contabilísticos deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que tenha por fim representar;
 - no caso desconhece-se a substância e mesmo a materialidade das prestações de serviços em causa, deficiência que o sujeito passivo não veio suprir no direito de audição e nem agora na impugnação judicial;
 - o princípio da substância sobre a forma tem por objetivo conferir equivalência económica a certos efeitos jurídicos impedindo a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal, a escolha, não da forma adequada mais eficiente, mas sim da que proporciona uma economia fiscal e não é isto que está aqui em causa porque desconhece-se que prestações de serviços foram contratadas entre as duas empresas e a forma como foram contratadas;

-
- os preceitos atrás aludidos, o n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC impõe regras precisas no que diz respeito às faturas, que necessariamente terão que ser cumpridas, para os respetivos gastos serem deduzidos ao IRC;
 - por e simplesmente descrever como “Consultadoria “os Serviços prestados, é permitir uma “arca de Noé “onde tudo cabe inclusive a possibilidade de pagamentos ilícitos, concernentes a tráfico de influências, corrupção e no limite financiamento ao terrorismo, estando o Estado a suportar e a dar “cobertura” a tais pagamentos com a dedutibilidade em IRC, nos termos do artigo 23.º do CIRC;
 - pelo que tal entendimento, põe em causa o próprio Estado de Direito, com correspondência legal no artigo 2.º da CRP;
 - ao impor a especificação dos bens transacionados e dos serviços prestados, as normas fiscais procuram dar a possibilidade legal à AT de proceder ao controlo do apuramento e à fiscalização do imposto, o que não poderia ser conseguido de nenhuma forma, com faturas que fizessem apelo a negociações de bens ou prestações de serviços genéricas. Por exemplo, seria impossível proceder ao controlo quantitativo, por confronto, dos “inputs” com “outputs”, mesmo no caso de serviços prestados serviços;
 - a impor essas condições, o legislador também tenta, de facto, limitar as situações fraudulentas (como por exemplo, faturas “de favor” ou simuladas), que teriam a sua emissão facilitada se os pretensos bens transacionados ou serviços prestados não fossem quantificados e especificados;
 - a impugnante não o fez ou tentou sequer comprovar que os mesmos tenham sido incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, cumprindo o disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC;
 - a AT prima facie não tem que se pronunciar sobre todos os argumentos ou elementos invocados que os SP entendam ser relevantes;
 - os SIT apreciaram e decidiram sobre a questão que constituía o *thema decidendum* e que se resume tão só, em apreciar, se efetivamente os gastos em causa poderão ser dedutíveis para efeitos fiscais, à luz do que se encontra vertido no art.º 23.º e no art.º 23-A, ambos do CIRC.

- em parte alguma do RIT, a desconsideração dos gastos tem por fundamento a falta de retenção na fonte, o que consta sim, é que se estivessem em causa pagamentos de comissões por intermediação então, à data dos factos, essas comissões estariam sujeitas a retenção na fonte;
- o entendimento da Requerente de que deveria haver avaliação indirecta pedido só se mostra aceitável se a requerente reconhecer que as faturas não terão subjacentes operações reais, quer em termos de natureza, ou em termos quantitativos ou, quiçá, encontrarem-se feridas de ambas as irregularidades;
- os casos em que se procede a avaliação indirecta, indicados no art.87.º da LGT, são situações em que não existem elementos fiáveis suficientes para demonstrar exatamente o valor daqueles bens ou rendimentos fundando-se, portanto, em juízos de probabilidade, necessariamente elevada, sem exigir uma certeza do facto tributário.

3.2.2. Apreciação da dedutibilidade dos encargos relativos ao exercício de 2016

Resulta da prova produzida que, quanto às facturas emitidas pela C... Lda, com o descritivo «*serviços de consultadoria e prestações de serviços*», não se verifica o requisito para a dedutibilidade previsto na alínea c) do n.º 3 do artigo 23.º do CIRC por remissão da alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A, de as facturas conterem a indicação da «*quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados*».

Na verdade, por um lado, as referências a «*prestações de serviços*», que constam das facturas, nada dizem sobre a natureza dos serviços prestados e sua quantidade.

Por outro lado, quanto à indicação nas facturas de que se trataria de serviços de consultadoria, é a própria Requerente que vem reconhecer que não se trata de serviços desse tipo, mas sim comissões de intermediação, pelo que não se pode deixar de concluir que das facturas referidas não consta a quantidade nem a denominação dos serviços prestados.

Sendo a indicação «*quantidade e denominação usual (...) dos serviços prestados*» nos documentos de suporte de encargos, um dos requisitos mínimos para a dedutibilidade destes, à face do preceituado nos artigos 23.º, n.º 3, alínea c), do CIRC, é afastada, em princípio, a

dedutibilidade dos encargos referidos, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do mesmo Código.

Mas, como já se referiu relativamente ao exercício de 2015, nos casos em que puder ser apurada com segurança pela Administração Tributária a materialidade da operação insuficientemente documentada, será de dispensar as exigências formais de prova.

No entanto, no caso em apreço, não se apurou a materialidade das operações a que se referem as facturas relativas ao exercício de 2016.

Na verdade, como se refere na fundamentação da decisão da matéria de facto, não se demonstrou que tivessem sido prestados quaisquer serviços de consultadoria pela C... Lda à Requerente, nem que existisse qualquer contrato de intermediação fixando remuneração de serviços por objectivos, nem se provou que a generalidade das facturas se reportem a pagamentos devidos a essa empresa.

É sobre a Requerente, que invocou esta materialidade, em termos contraditórios (os serviços não seriam de consultadoria, como se refere nas facturas, mas de intermediação baseada num contrato que não foi apresentado) que recai o respectivo ónus da prova (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), pelo que as dúvidas sobre este ponto têm de ser valoradas processualmente contra a Requerente.

Por outro lado, estando-se perante uma situação em que resulta da lei a indedutibilidade de encargos, a correcção da matéria tributável pode e deve ser efectuada através de métodos directos e não de métodos indirectos, pois estes apenas podem ser utilizados quando não seja viável a avaliação directa, como resulta do n.º 1 do artigo 85.º da LGT.

Por isso, não enferma de erro a não aceitação pela Autoridade Tributária e Aduaneira da dedutibilidade para a formação do lucro tributável do exercício de 2016 das facturas referidas emitidas pela C..., Lda.

3.3. Vícios procedimentais e de falta de fundamentação invocados pela Requerente

A Requerente invoca violação do direito de audição, por entender que a Autoridade Tributária e Aduaneira não fundamentou as correcções efectuadas, ponderando o que a Requerente disse no exercício do direito de audição.

O direito de audição da Requerente foi assegurado, nos termos previstos no artigo 60.º da LGT através da notificação do projecto de Relatório da Inspecção Tributária.

No entanto, a Requerente entende que a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter efectuado uma análise às margens de comercialização praticadas nas vendas para Angola, para verificar se as mesmas eram as normalmente praticadas neste sector de actividade. Uma vez que o artigo 60.º, n.º 7, da LGT refere que *«os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão»*, a Requerente entende que ocorreu violação desta regra e diz que *«no exame do relatório de inspeção e respetiva liquidação, terá de pelo menos se considerar haver insuficiência de fundamentação do mesmo, o que é equiparável à falta de fundamentação, tendo como consequência a anulação da liquidação (cfr.artºs.151.º, n.º1, al. d), 152.º n.º1, al. a), 153.º, n.ºs 1 e 2 e 163.º, n.º 1 e 2 do C.P.A.)»*.

Defende ainda a Requerente que, *«tem direito de saber os fundamentos de improcedência dos motivos por si invocados em sede de audição prévia, cuja eficácia está dependente da notificação ao contribuinte (artigo 77.º da LGT)»* e que, *«não fundamentando com exactidão quer de facto, quer de direito, a legalidade das correções propostas no relatório de inspeção e posteriormente liquidadas, a impugnante viu assim cerceado, no seu conteúdo essencial, aquele direito à fundamentação dos actos administrativos que lhe são desfavoráveis»*.

No Relatório da Inspecção Tributária final, a Autoridade Tributária e Aduaneira apreciou o que a Requerente disse no exercício do direito de audição, como se vê pelas páginas 21 a 35 do Relatório da Inspecção Tributária, pronunciando-se longamente sobre a generalidade das questões colocadas pela Requerente.

Designadamente, nos pontos 7 e 8 da parte do Relatório da Inspecção Tributária em que foi apreciado o exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira pronuncia-se sobre a alegação da Requerente sobre a *«necessidade de pagar comissões de intermediação anormalmente elevadas», mas que seriam economicamente sustentáveis dadas as elevadas margens de comercialização praticadas nas vendas para aquele país»*, dizendo que *«até aqui, a empresa, de facto, não invoca nenhum motivo válido para desconsiderar a correção proposta pela Inspecção tributária»*.

Esta afirmação da Autoridade Tributária e Aduaneira, embora genérica, deve ser apreciada a face da globalidade da fundamentação, de que ressalta que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu não se provou que tivessem sido pagas comissões de intermediação nem serviços de consultadoria, como se vê pelos seguintes pontos da parte do Relatório da Inspeção Tributária relativa a apreciação do exercício do direito de audição:

- não se provou que as facturas se reportassem ao pagamento de comissões de intermediação, porque as facturas não as referiam (pontos 23 e 24);
- «o aumento das vendas para as duas entidades angolanas, registado entre 2015 e 2016, no montante de €1.432.304,89 não suportam o respetivo custo das mercadorias vendidas e os referidos "serviços prestados de consultadoria" no montante de €1.059.906,00, o que prova que não existe qualquer sustentabilidade económica e que sem aquelas vendas para Angola, o lucro tributável declarado em IRC seria bastante superior) (ponto 26);
- «não existem evidências de que a C... tenha procedido a qualquer agenciamento de vendas, já que a Casa da Segurança do Presidente da República (Clínica K...) era cliente da declarante, já antes de 2016. A A... não contrariou este argumento que foi citado no ponto 32 do direito de audição» (ponto 27);
- «para além da anormalidade desse valor, quer em valor absoluto, tendo em conta que se trataria de serviços de consultadoria, quer em valor relativo, tendo em conta os restantes gastos da empresa e mesmo, os proveitos gerados (o que seria normal é que o principal "input" das vendas fosse o custo das mercadorias e não "serviços de consultadoria"), as faturas com um descritivo de tal forma genérico não permitem um enquadramento dedutível à luz das normas fiscais» (ponto 32);
- «a empresa não conseguiu comprovar o pagamento desses serviços à C...» (ponto 32);
- «Normalmente, existem mapas de trabalho, com horas imputadas, a identificação dos consultores e a sua experiência profissional, atas de reuniões, e existe sempre correspondência trocada sobre os trabalhos a efetuar, os seus objetivos, prazos de execução ou atraso, pagamentos, o andamento dos trabalhos, e outros assuntos relacionados com a envolvimento entre as empresas e as operações realizadas, documentos de trabalho, com os resultados dos trabalhos efetuados, aquilo que a

-
- empresa perspectivava com os resultados do trabalho, orçamentos e consultas de preços anteriores a contratarem a empresa em causa, com pedido de cotação a outras entidades, e os impactos que essa consultadoria teve nos objetivos e resultados das atividades da empresa»;*
- *«o próprio contribuinte se contradiz pois, primeiro, refere que a C... seria paga em função dos resultados apresentados, ou seja, do volume de vendas intermediadas e logo de seguida, informa que esse valor não representa uma percentagem das vendas» (ponto 33);*
 - *«ora, de tudo isso, a empresa não apresentou nada, nenhum desses indícios, evidências, ou outros, de que os trabalhos tivessem sido materialmente realizados, limitando-se a A... a insurgir-se contra as questões levantadas pela Inspeção Tributária, quando podia antes, com proveito, demonstrar e comprovar a realização efetiva dos citados serviços de consultadoria, o que obstaría com certeza a inspeção tributária de propor correções às deduções ao lucro tributável derivadas desses gastos levados às contas da empresa» (ponto 34);*
 - *«o facto de as faturas não se comprovarem como pagas à C..., é um facto que pode indiciar, em conjunto com outros, que os "serviços prestados" afinal não foram materialmente realizados» (ponto 43);*
 - *«de seguida, o contribuinte faz um exercício de cálculo, avisando, contudo, "Embora a amostra seja diminuta" para, pensamos, tentar comprovar que os preços praticados para Angola são superiores aos praticados em Mercado Nacional, voltando a repisar que sem as comissões de intermediação pagas à C... não teria sido possível ter efetuado vendas ao cliente Angolano Clínica K...» (ponto 45);*
 - *«nos pontos seguintes, a expoente faz um exercício de considerar que mesmo que as conclusões da inspeção tributária fossem corretas, a margem de lucro seria muito elevada, dizendo que tinha a certeza que essa margem estaria muito acima dos indicadores da AT. Acrescentando ainda, no ponto 83, que a inspeção tributária, se tivesse dúvidas sobre a natureza ou o valor das "comissões de intermediação pagas", "deveria ter efetuado todas as diligências com vista à confirmação, o que não foi feito» (ponto 46);*

– «aqui claramente que discordamos, pois foram feitas diligências, reportadas no projeto de relatório. E foi ainda dada a oportunidade ao contribuinte de mostrar e comprovar a materialidade das faturas levadas a gasto nas contas da sociedade, não de comissões intermediação, mas de "serviços prestados de consultadoria" que é o que consta do seu objeto, e até através de notificação própria, assim como foi dada oportunidade novamente de fazer essa demonstração através do direito de audiência prévio. Contudo, no Direito de audiência, tal como na notificação, o contribuinte argumenta, mas não apresenta evidência, prova, da materialidade desses serviços» (ponto 46).

Como resulta da transcrição destes excertos do Relatório da Inspeção Tributária em que é apreciado o exercício do direito de audiência, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que não se provara que tivessem sido pagas comissões de intermediação e, nessas condições, não havia qualquer utilidade para efectuar uma análise às margens de comercialização praticadas nas vendas para Angola.

Por outro lado, a posição a Autoridade Tributária e Aduaneira é inteligível, tanto antes como depois do exercício do direito de audiência, e é clara quanto às razões de facto e de direito por que decidiu efectuar e manter as correcções, resumidas nas conclusões que formulou.

Antes do exercício do direito de audiência referiu a Autoridade Tributária e Aduaneira:

E, sucede que, à luz do art.º 23.º do CIRC, mesmo que tais faturas pudessem se enquadrar contabilisticamente como um gasto, que pensamos que não podem, não poderiam ser aceites como dedutíveis ao lucro tributável, dado que não resulta que:

a) As faturas em causa cumpram os requisitos das alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, porque não especificam os serviços prestados, e não discriminam as datas em que os "serviços" foram realizados.

b) Os "serviços prestados" ou os "serviços de consultadoria" dado não se saber a natureza dos mesmos se enquadrem em qualquer categoria do n.º 2 do referido art.º 23.º do CIRC ou outra.

c) Os "serviços prestados" ou "serviços de consultadoria" sejam gastos suportados para obter rendimentos sujeitos a IRC (n.º 1 do art.º 23.º).

Assim sendo, consideramos que as referidas faturas no montante total de €1.059.906,00, contabilizadas como gastos em fornecimentos e serviços externos, não são gastos dedutíveis ao lucro tributável da A... de 2016, por violação independente dos n.ºs 1 e 2 do art.º 23.º do CIRC, e das alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, conjugada com a alínea c) do n.º 1 do art.º 23º - A do CIRC, devendo portanto ser objeto de correção.

Depois do exercício do direito de audição refere-se no Relatório da Inspeção Tributária:

- a) Não foram expostos ou trazidos ao processo elementos que pusessem em causa as asserções da Inspeção Tributária, o valor do gasto de "serviços prestados de consultadoria", a falta de especificidade do objeto das faturas e dos serviços em causa, e o seu pagamento;*
- b) E que também não foram trazidos ao processo elementos, comprovativos, que pudessem demonstrar a materialidade dos serviços.*

Afigura-se, assim, que a Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou suficientemente a sua posição e pronunciou-se sobre o que a Requerente invocou no exercício do direito de audição, no que não ficou prejudicado pelo entendimento adoptado sobre os factos que considerou provados.

Por isso, as liquidações impugnadas não enfermam dos vícios procedimentais e de falta de fundamentação que a Requerente lhes imputa.

3.4. Princípio do aproveitamento do acto

A Requerente pronuncia-se sobre o princípio do aproveitamento do acto, defendendo que ele não tem aplicação no caso em apreço, pelo que não é afastada a relevância dos vícios

procedimentais que invoca, designadamente a violação que entende ocorrer do artigo 60.º, n.º 7, da LGT.

Como se referiu, não ocorre o vício referido, pelo que nem se coloca a questão de saber se, no caso de ele se verificar, deveria ou não aplicar-se o princípio do aproveitamento do acto.

Por isso, está prejudicado, por ser inútil, o conhecimento desta questão [artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

3.5. Liquidações de juros compensatórios e juros de mora

As liquidações de juros compensatórios e moratórios relativas ao exercício de 2015 têm como pressuposto a respectiva liquidação de IRC, pelo que enfermam do vício que afecta a referida liquidação de IRC.

4. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto aos actos relativos ao exercício de 2015;
- b) Anular a liquidação de IRC relativa ao exercício de 2015, n.º 2019..., a demonstração de acerto de contas n.º 2019..., a liquidação de juros de mora n.º 2019 ... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2019...;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos actos relativos ao exercício de 2016 e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do respectivo pedidos.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **260.865,10**.

Lisboa, 04-02-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(João Espanha)

(Carla Castelo Trindade)