

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 818/2019-T

Tema: Inspeção Tributária. Liquidações adicionais de IRC e IVA; Custos fiscais; Artigo 23º CIRC; Dedução do IVA: artigo 9º, nº30 e 20º, alínea a) do CIVA.

Sumário:

- I.** Não há incompetência territorial do órgão inspetor se os factos dados como provados evidenciam que a requerente tinha, em 2015, a sua sede em Lisboa, na área da Direção de Finanças de Lisboa e, concomitantemente, o seu domicílio fiscal, nos termos do n.º 1 do artigo 19.º LGT e da alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do RCIPTA, sendo para o efeito irrelevante a fusão na sociedade B..., SA, que ocorreu em 2018.
- II.** Não ocorre vício de falta de fundamentação, quando é absolutamente clara a fundamentação (e até exaustiva) constante no RIT, sendo legalmente admissível a fundamentação por remissão. Ao que acresce o facto da Requerente evidenciar plena interiorização dos fundamentos, pela forma como desenvolve a argumentação ao longo do pedido arbitral.
- III.** Se a AT não pode, sob (pena de incorrer em vício de violação de lei), negar a dedutibilidade fiscal de um gasto incorrido, de forma discricionária ou não devidamente fundamentada, não é menos certo que antes desta exigência, releva uma outra que onera o sujeito passivo, a saber: demonstrar a indispensabilidade do custo suportado, em conformidade com os critérios legalmente exigidos, nos termos do disposto no artigo 23º do CIRC. Cabendo o ónus da prova à Requerente, esta não demonstrou a indispensabilidade dos custos suportados com o pagamento aos seus Diretores dos alegados serviços de “assessoria imobiliária”. Assim sendo, as correções efetuadas afiguram-se legais e a coberto do regime legal vigente, sendo

que a correção da Fatura referente a essa prestação de serviços em sede de IRC conduz, inevitavelmente, à correção do valor em sede de IVA, correspondente ao valor do IVA deduzido.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro presidente), Maria do Rosário Anjos e Maria Alexandra Mesquita (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. No dia 02-12-2019, **A..., LDA.**, doravante apenas “Requerente”, titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC)..., com anterior sede social sita na ..., n.º, Lisboa, abrangida territorialmente pelo Serviço de Finanças de Lisboa - ... (C.R ...), entidade dissolvida através de fusão por incorporação e representada neste ato pela sua representante de cessação, a sociedade “B..., S.A.”, titular do NIPC ..., com sede social sita na Rua ..., n.º..., r/c, ...-... Porto, vem, nos termos do disposto na alínea a) do n.1 do artigo 2.º, n.2 do artigo 5.º, n.1 do artigo 6.º, e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na sua redação atual, diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), em conjugação com os artigos 99.º e 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e com base nos fundamentos de facto e de direito que *infra* se desenvolvem, apresentar **pedido de constituição de Tribunal arbitral**.
2. Este pedido arbitral tem em vista a declaração de ilegalidade e inerente anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e

respetivos juros compensatórios, do ano de 2015, identificadas, respetivamente, sob os n.ºs 2019... e 2019..., e das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), e respetivos juros compensatórios, relativamente aos períodos de 201612T, 201703T, 201712T, sob os n.ºs 2019..., 2019..., 2019..., conforme consta do documento n.º 1 junto pela Requerente com o seu pedido arbitral.

3. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).
4. O pedido de constituição do tribunal arbitral apresentado em 2-12-2019, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 3-12-2019. 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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 22-01-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo ficou constituído em 21-02-2020. Em 24-02-2020 foi proferido despacho arbitral em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.
7. A AT apresentou Resposta em 09-06-2020, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral. Na mesma data juntou Processo Administrativo (PA).

8. Em 10-06-2020 foi proferido Despacho arbitral ordenando à Requerente a indicação dos factos concretos a inquirir às testemunhas indicadas para aferir do interesse da diligência. Em 23-06-2020 a Requerente veio aos autos apresentar resposta à exceção invocada pela AT, reiterou o interesse na inquirição das testemunhas, indicando a matéria de facto sobre a qual as mesmas deviam ser inquiridas.
9. Por despacho arbitral de 26-06-2020 foi designado o dia e a hora para a inquirição, a qual se realizou em 09-07-2020, conforme Ata que se dá por reproduzida para todos os legais efeitos. Na reunião foi, ainda, determinada a tramitação subsequente, fixado prazo para apresentação de alegações escritas pelas partes e data provável para prolação da decisão arbitral.
10. O sujeito passivo juntou as suas alegações escritas em 20-07-2020 e a AT em 17-09-2020. Em 17-10-2020 foi proferido despacho arbitral a prorrogar por dois meses o prazo para prolação da decisão arbitral, cuja data limite passou a ser 21-12-2020.

II. SANEADOR

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Foi suscitada matéria de exceção que será apreciada em sede de questões prévias.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

III. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

12. Com relevância para a decisão final, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. No ano de 2015 a Requerente era comproprietária, na proporção de $\frac{1}{4}$, do prédio sito à rua da ..., nº ... a ..., correspondente ao antigo artigo matricial nº ... da Freguesia de ..., Concelho de Lisboa, atual artigo matricial nº ... da Freguesia de ... e descrito na Conservatória do Registo Predial com o nº...;
- b. O outro comproprietário do imóvel era o Cofre da Previdência dos Funcionários e Agentes do Estado, na proporção de $\frac{3}{4}$, como consta do quadro infra:

Freguesia	Artigo	Fração	VPT data venda	Data venda	Valor venda
...	...	U162	88.400,00	27-03-2015	575.000,00
...	...	U168	247.820,00		
...	...	2º D	81.030,00		
...	...	2º E	81.030,00		
...	...	3º D	58.930,00		
...	...	3º E	58.930,00		
...	...	4º D	58.930,00		
...	...	4º E	58.930,00		
...	...	5º D	45.160,00		
...	...	5º E	53.260,00		
Total			832.420,00		
1/4			208.105,00		

- c. O prédio aqui em causa estava constituído em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, composto por lojas, quatro andares e águas furtadas;

- d. A 24 de setembro de 2014, os comproprietários celebraram entre si contrato promessa de compra e venda no qual a Requerente prometeu vender a sua quota-parte do prédio ao “Cofre de Previdência dos Funcionários e Agentes do Estado”;
- e. A 24 de setembro de 2014, os comproprietários celebraram entre si contrato de promessa de compra e venda no qual a Requerente prometeu vender a sua quota-parte do prédio ao “Cofre de Previdência dos Funcionários e Agentes do Estado”;
- f. A 27 de março de 2015, através de escritura pública, a Requerente procedeu à venda do ¼ do prédio ao outro comproprietário pelo preço de € 575.000,00;
- g. Sob a ordem de serviço nº OI2018..., a Área de Inspeção Tributária, Departamento B, Divisão IV, Equipa 40, da Direção de Finanças de Lisboa, procedeu a uma inspeção tributária à Requerente, de âmbito geral e externa, com o objetivo de avaliar a sua situação tributária da Requerente, nomeadamente, proceder ao controlo do apuramento de mais-valias refletidas nas declarações fiscais do período de 2015;
- h. No decorrer do exercício de 2018, ocorreu a fusão da sociedade Requerente na sociedade B..., SA;
- i. Os atos inspetivos iniciaram a 17 de janeiro de 2019, com o objetivo de avaliar a situação tributária da Requerente e proceder ao controlo do apuramento de mais-valias refletidas nas declarações fiscais do período de 2015;
- j. Do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) constante do Processo Administrativo (PA) junto aos autos consta:

No dia 27 de março de 2015, por escritura pública (pgs. 3 a 6 em anexo), o sujeito passivo vendeu ¼ indiviso do prédio ao outro comproprietário, titular dos restantes ¾ do prédio, "Cofre de Previdência dos Funcionários e Agentes do Estado" pelo preço de € 575.000,00. O pagamento foi efectuado por dois cheques emitidos pelo "Cofre de Previdência e Agentes do Estado", em 03-03-2015 à ordem de " A... ", nos montantes de € 142.500,00 e € 287.500,00. Em 2014, já havia sido entregue a título de sinal, o valor de €145.000,00, no momento da celebração do contrato promessa de compra e venda do imóvel.

A venda do imóvel foi registada através do lançamento contabilístico nº 60002 de 05-06-2015, do diário DIV, (pgs.1 e 2 em anexo) tendo sido creditada a conta "41 – Venda de imobilizado" e debitada a conta "21111C02185 – Cofre de Previdência dos Funcionários do Estado", pelo montante de € 575.000,00.

O recebimento em 2015, dos dois cheques referidos, nos montantes de € 142.500,00 e € 287.500,00 (Fotocópia em anexo, pg. 8), foi contabilizado através dos registos nº 30002 e 30003 de 31-03-2015, do diário RP, (pg 7 em anexo) tendo sido creditada a conta "21111C02185 – Cofre de Previdência dos Funcionários do Estado", pelos montantes de € 142.500,00 e 287.500,00, respectivamente, por contrapartida da conta "12101 – DO – ...".

Em resultado desta operação de venda do imóvel, o sujeito passivo apurou uma mais valia contabilística no montante de € 565.043,99, que deduziu no Quadro 07, linha 767, da Declaração Mod. 22 do IRC do período de 2015, tendo na linha 740 do mesmo quadro procedido ao acréscimo de 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (artº 48º, nº 1), no montante de € 169.089,63 (€ 338.179,28 x 50%).

- k. Como resultado da inspeção foram efetuadas correções de natureza meramente aritmética, em sede de IRC (matéria tributável) e IVA (imposto em falta), no montante total de € **150.065,16**, advieram de ajustamentos no cálculo de mais-valias imobiliárias no montante de € **53.815,16**, de gastos não aceites fiscalmente no valor de € **125.000,00** e da consideração como gasto do período do ajustamento relativo a IVA deduzido indevidamente, no valor de € **28.750,00**;
- l. Segundo consta do RIT, a AT recusou a dedutibilidade fiscal em IRC e a inerente dedução em IVA da despesa contabilizada como "serviços de consultoria imobiliária, com a seguinte fundamentação: "Associado à venda do imóvel, o sujeito passivo através do registo contabilístico n.º 110021, do diário "FSE", contabilizou a fatura n.º FT/CTB/1500032, de 30-11-2015, emitida pela empresa "B..., S.A." contribuinte n.º..., relativa a serviços de consultadoria imobiliária, no montante de € 307.500,00 (crédito da conta 22111F00001 –B..., SA), a que corresponde o valor líquido de € 250.000,00

(débito da conta 6221131 – trabalhos especializados com IVA dedutível) e IVA liquidado de € 57.500,00 (débito da conta 243231 – IVA dedutível outros bens e serviços). Posteriormente, pelo lançamento contabilístico n.º 120010 do diário “DIV” de 31/12, o sujeito passivo contabilizou a Nota de Crédito CTB n.º NC/CTB/1600001 de 31-03-2016 emitida pela empresa “B..., SA”, anulando 50% dos gastos anteriormente no montante de € 125.000,00, creditando a conta “6221131 – Trabalhos especializados”, por contrapartida da conta “281913 – Out Desp. Com custos diferidos – taxa normal”, e cujo descritivo menciona a expressão “Por defeito dif”;

- m. Quanto à matéria de facto com interesse para a boa decisão da causa, é de considerar como provados os seguintes factos, conforme transcrição extraída do RIT:

(...)”Na condução do processo estiveram sempre envolvidos pelo menos os dois directores da sociedade “B..., SA., Engº C... e Dr. D..., cuja soma dos anos de experiência profissional na área imobiliária, ascende hoje a mais 70 anos. Contamos também, com a assessoria jurídica do n/ advogado Dr. E...;

Eng. C...– 177 horas

Dr. D...– 177 horas

Dr. E...– 100 horas

total de horas despendidas = 724 horas

...Por todo o exposto, o valor dos serviços prestados e despesas implícitas ascendem a 250.000,00 Euros (duzentos e cinquenta mil euros), valor ao qual acresce IVA a taxa legal de 23%,

ou seja 57.500,00 Euros (cinquenta e sete mil e quinhentos euros), tudo no valor global de 307.500,00 Euros (trezentos e sete mil e quinhentos euros).

O valor acima inclui uma comissão no montante de 86.000 euros e que equivale a 10% do montante global da transacção.”

-
- n. Relativamente ao gasto contabilizado, e para fundamentar a relevância fiscal do mesmo, foi apresentado um documento pela Requerente denominado “*Discriminação da nota de serviços*”, bem como uma adenda ao mesmo, que se dá por reproduzida;
- o. A AT recusou a dedutibilidade fiscal do gasto em IRC e a dedução do IVA incorrido com os ditos serviços de consultoria imobiliária, com o fundamento constante no RIT, a saber: “*O referido documento apresenta apenas horas (não valores)*” e ainda porque no documento que foi apresentado pela Requerente “*tanto as horas como os gastos foram apresentados sempre por defeito, no entanto, posteriormente, em Adenda, a mesma entidade veio reduzir os mesmos para metade por terem sido considerados elevados. (...) o que é um facto é que não foi apresentada prova efetiva de que estes gastos tenham sido efetivamente suportados, nem foi provado o pagamento dos mesmos, além de se tratarem de gastos supostamente despendidos com horas de trabalho relativas a períodos anteriores (...) Ainda que a comprovação de tais gastos pudesse ser demonstrada, os mesmos deveriam ter sido relevados à data do encerramento das contas desses períodos anteriores, de acordo com o regime de periodização económica previsto no n.º 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC, e em observância do artigo 23.º do mesmo diploma.*”;
- p. Quanto ao valor da correção em sede de IVA, foi considerado que “*tratando-se de operações relacionadas com a venda de imóveis, e estando as mesmas sujeitas a IMT, logo isentas de IVA, nos termos do n.30 do artigo 9.º do Código do IVA, não lhe é conferido o direito à dedução do imposto.*”.
- q. A Requerente contabilizou no ano em causa, como custo de atividade associado à realização do referido negócio imobiliário, um conjunto de horas incorridas estiveram sempre envolvidos os dois diretores da sociedade “B..., S.A.”, o Senhor Eng. C... e o Dr. D..., e do Advogado da sociedade “B..., S.A.”, o Senhor Dr. E..., tendo deduzido um custo correspondente a 724 horas de trabalho por conta do negócio realizado;

- r. A Requerente procedeu ao pagamento do IRC e do IVA liquidados, conforme comprovativos que anexou ao pedido arbitral como documento nº 9;
- s. Em 29-12-2019 o Requerente apresentou o pedido de cometimento do processo de impugnação judicial, ainda pendente, para arbitragem tributária.

A.2. Factos dados como não provados

- 13. Considera-se como não provado o facto a “imprescindibilidade da intervenção da sociedade-mãe, a “B..., S.A.”, na obtenção destes rendimentos tributáveis por parte da Requerente, no exercício de 2015. Recorde-se que a fusão da Requerente nesta última sociedade apenas ocorre em 2018, razão pela qual se afigura não fazer sentido a alegação.
- 14. Com relevo para a decisão, não existem outros factos que devam considerar-se como não provados.

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

- 15. A matéria considerada comprovada tem suporte documental junto aos autos pelo Requerente e pelo Processo Administrativo junto pela AT, do qual faz parte integrante o RIT, o qual se reveste de especial valor probatório. Foi apreciada a prova testemunhal produzida, em conformidade com os princípios jurídico-processuais aplicáveis, mas as testemunhas limitaram-se a tecer considerações vagas com recurso a juízos de apreciação geral e interessados, que não conseguiram convencer o tribunal quanto a colmatar o ónus da prova que impendia sobre a Requerente.

16. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

B. MATÉRIA DE DIREITO

B.1 A POSIÇÃO DAS PARTES E DELIMITAÇÃO DAS QUESTÕES A DECIDIR

A) A posição do Requerente

17. Em síntese, a Requerente não se conforma com o entendimento da AT vertido no RIT e sufragado posteriormente pela Direção de Finanças competente, e invoca como fundamento de ilegalidade das liquidações os seguintes vícios:

- a. Erro sobre os pressupostos de facto e de direito;
- b. Efeitos da fusão e erro sobre os pressupostos e incompetência do órgão inspetor;
- c. Vício de forma por fundamentação insuficiente.

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

A posição da Requerente, resumidamente, assenta na defesa da dedutibilidade dos gastos suportados com os serviços de consultoria imobiliária, constantes de uma única fatura, que a AT desconsiderou integralmente. Pelas mesmas razões contesta a correção operada em sede de IVA. Do ponto de vista da Requerente as despesas de consultoria suportadas são despesas conexas com a atividade da Requerente, pelo que fiscalmente deveriam ser aceites, quer em termos de IRC, quer em termos de IVA.

Conclui pela ilegalidade das liquidações, as quais devem ser anuladas e em consequência reembolsada do pagamento indevido acrescido de juros indemnizatórios

B) A posição da AT

18. A AT na sua resposta começa por invocar as exceções de caso decidido e de caducidade do direito de ação.
19. Quanto à questão de fundo reitera os fundamentos constantes no RIT e vem pugnar pela legalidade das liquidações, as quais no seu entender devem manter-se na ordem jurídica, conforme consta da Resposta apresentada que se dá por integralmente reproduzida.

B.2. QUESTÃO A DECIDIR

20. Considerando tudo o que vem exposto, constata-se que este Tribunal tem de decidir sobre as questões seguintes, pela ordem indicada, tendo em conta os vícios e a relação de prejudicialidade entre elas. Assim, a título prévio há que conhecer de todas as questões suscitadas pelas partes que possam obstar ao conhecimento do mérito da questão e por último da questão de fundo, caso as exceções invocadas pelas partes não procedam. Assim, seguir-se-á a seguinte ordem de apreciação:

- a. A questão da incompetência territorial do órgão inspetor alegada pela Requerente;
- b. As exceções de caso decidido e caducidade do direito de ação. invocadas pela AT;
- c. Da questão de fundo, ou seja:
 - i. Do vício de forma por violação do dever de fundamentação;
 - ii. Do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, sendo que, em causa está saber se os custos com a assessoria imobiliária prestada pelos sócios da Requerente na preparação do negócio de alienação do imóvel, devem ou não ser considerados um custo dedutível à luz do disposto no artigo 23º do CIRC e, dependendo da resposta a esta questão, decidir sobre a dedução ou não do IVA respetivo.

B.3 QUESTÕES PRÉVIAS

a) DA INCOMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ÓRGÃO INSPETOR

21. A alegação da incompetência do órgão inspetor pela Requerente assenta no facto de ter ocorrido uma fusão e alteração da sede da sociedade. Ora, importa ter em conta que a fusão de sociedades é um ato transformador das sociedades comerciais. A tese da fusão como ato transformador de sociedades prevalece atualmente em Itália, França e Portugal, por contraposição à tese da fusão como sucessão universal.²

Como refere A. Menezes Cordeiro: *"Com efeito, a fusão, mais do que operar uma extinção de sociedades com a transmissão do seu património envolve, sobretudo, uma*

² Neste sentido cfr.: em tudo semelhante, conforme Código das Sociedades Comerciais (CSC), Anotado, Coordenação de António Menezes Cordeiro, 2.ª ed., 2012, Almedina Coimbra, a pp. 337, em anotação ao artigo 97.º do CSC.

modificação das sociedades envolvidas e a sua transformação mediante processos de integração económica. A fusão de sociedades é, assim, um acto modificativo de sociedades as quais, alterando o seu contrato de sociedade, surgem reunidas numa mesma estrutura, sem modificação das situações jurídicas envolvidas as quais permanecem durante todo o processo e reaparecem, naturalmente, na sociedade beneficiária, no final do mesmo".³

Acresce que, o Código do IRC (CIRC) prescreve a regra geral da "*transformação de sociedades*", no n.º 1, do artigo 72.º, nos seguintes termos: "*A transformação de sociedades, mesmo quando ocorra dissolução da anterior, não implica alteração do regime fiscal que vinha sendo aplicado nem determina, por si só, quaisquer consequências em matéria de IRC, salvo o disposto nos números seguintes (inaplicáveis ao caso)*".

22. Ora, no caso concreto dos autos o exercício fiscal que foi objeto de uma "*inspeção geral e externa*" respeita ao ano de 2015. A fusão na sociedade B..., SA ocorreu muito depois disso, ou seja, só foi efetuada em 2018. Assim, constata-se que a factualidade incontrovertida é que, em 2015, a Requerente existia como sociedade comercial autónoma, com personalidade jurídica própria e com sede em Lisboa.

Aliás, a melhor prova dessa autonomia jurídica encontra-se espelhada nos próprios autos em que o pedido de pronúncia arbitral é feito pela extinta sociedade, ora incorporada por fusão na "A..., Lda." e não por "B..., SA", sociedade incorporante, ela própria também extinta por fusão, naquela, na qualidade de representante, ou na qualidade de sucessor" da sociedade incorporada. Pelo que, relativamente ao exercício de 2015, e no que respeita à Requerente, a fusão que veio a ser operada em 2018, "não determina, por si só, quaisquer consequências em matéria de IRC". Incluindo, naturalmente, a competência territorial para efeitos de inspeção tributária como dispõe o n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRC, já citado.

³ Cfr. Ob. Cit., pag. 337 e ss.

23. Se estivesse em causa uma inspeção ao exercício de 2018, poderia colocar-se a questão da competência territorial. Regeia aí a posição oficiosa da administração fiscal, expressa no Código do IRC, Comentado e Anotado⁴, do acolhimento pelo legislador fiscal da "*solução de continuidade*", tendo como consequência a transferência da sede da incorporada para a sede da incorporante e, sendo o caso, a modificação da competência territorial para efeitos de inspeção.

E, de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 61.º da LGT, "*Em caso de dúvida, é competente para o procedimento o órgão da administração tributária do sujeito passivo ou, no caso de inexistência de domicílio, do seu representante fiscal*".

24. Ora, os factos provados evidenciam que a requerente tinha, em 2015, a sua sede em Lisboa, na área da Direção de Finanças de Lisboa e, concomitantemente, o seu domicílio fiscal, nos termos do n.º 1 do artigo 19.º da mesma LGT. Assim sendo, seguindo o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do RCIPTA: "*são competentes para a prática dos atos de inspeção tributária "as unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial*". No caso, a Direção de Finanças de Lisboa. Esta solução afigura-se, pois, clara, contemplada na lei e incontroversa.

25. O facto de o projeto de relatório estar dirigido à sociedade incorporante não é relevante para a determinação da competência territorial questionada, tanto mais que o relatório definitivo, aquele que prevalece, foi dirigido à Requerente. E todas as liquidações foram também efetuadas em nome da Requerente, sem que esta arguisse a sua ilegitimidade por se encontrar extinta com a operação de fusão. De resto, a tese da Requerente, ao pretender que a ação inspetiva fosse dirigida à sociedade incorporante, "enquanto entidade sucessora dos direitos e obrigações da sociedade incorporada" é que faleceria de razão, pois a atividade desenvolvida com referência ao exercício de 2015, salvaguardada a caducidade, que não se verifica, foi plena e legitimamente titulada pela

⁴ Cfr. Código do IRC, Comentado e Anotado, DGCI, 1990.

Requerente e foi nela que o facto tributário que aqui se discute se verificou em 31 de dezembro de 2015. Não se colhe, pois, qualquer fundamento, para que fosse a sociedade incorporante a ser objeto de inspeção e de liquidações relativamente a exercícios em que incorporada e incorporante eram sujeitos fiscais distintos, nomeadamente à luz do princípio da autonomia dos exercícios fiscais.

26. Improcede, assim, a alegação de incompetência territorial para os atos de inspeção tributária alegada pela Requerente.

b. DAS EXCEPÇÕES ALEGADAS PELA AT: caso decidido ou resolvido e caducidade do direito de ação

27. Também a Requerida veio na Resposta alegar duas exceções: a existência de caso decidido e a caducidade do direito de acção. Do ponto de vista da AT, no que diz respeito às liquidações de IVA identificadas no pedido arbitral, as liquidações impugnadas pela Requerente consubstanciam a repercussão em períodos posteriores da correcção promovida pela AT ao abrigo da aludida ordem jurídica, a qual deu origem à liquidação de IVA nº ..., referente ao período 201512T (quarto trimestre de 2015) corrigindo o valor de excesso a reportar na importância de € 28.750,00. Assim, alega a AT que no que respeita às liquidações de IVA objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, entende-se que as mesmas são de manter na ordem jurídica em virtude de refletirem o simples reporte para períodos posteriores do excesso a reportar corrigido através da liquidação de IVA nº ..., a qual não foi impugnada pela Requerente.

28. Mais, a liquidação de IVA nº..., referente a 201512T foi notificada à Requerente através do ofício nº..., de 23/07/2019, documento de correcção do excesso a reportar nº..., no montante de € 28.750,00, a qual foi entregue na Caixa Postal Eletrónica Via CTT a 23/07/2019, considerando-se a Requerente notificada no quinto dia posterior, conforme nº 9 do art. 38º e nº 10 do art. 39º do CPPT, ou seja, a 28/07/2019. Uma vez que o prazo

de 90 dias para a impugnação arbitral se conta a partir dos factos previstos nos n.º 1 e n.º 2 do art. 102.º do CPPT, no caso dos autos a partir da data da notificação da liquidação que não origina imposto adicional a pagar, antes corrigindo o excesso de crédito de imposto a reportar. Ao que acresce o facto de aquele prazo ser de natureza substantiva, ou seja, contínuo e contado de acordo com as regras do artigo 279.º do Código Civil e artigo 20.º, n.º 1 do CPPT, não se interrompendo durante as férias judiciais. Pelo que, conclui a AT, que o prazo para impugnar a liquidação de IVA n.º..., referente a 201512T, com origem nas correções promovidas pela AT ao abrigo da aludida ordem de serviço, terminou a 28/10/2019 (3 dias em julho, 31 dias em agosto, 30 dias em setembro e 26 dias em outubro, terminando num sábado transfere-se o termo do prazo para segunda-feira seguinte, dia 28/10). Não tendo aquela liquidação sido impugnada pela Requerente, não pode a mesma impugnar as liquidações subsequentes enquanto meras consequências daquela correção ao nível da conta corrente do IVA, uma vez que aquela correção e consequente liquidação de impostos e encontra devidamente consolidada na ordem jurídica. Por isso, alega a AT que deve ser julgada procedente, com referência às liquidações de IVA impugnadas, a exceção do caso decidido ou resolvido, com a consequente absolvição do pedido.

29. Por último, alega ainda a AT que, caso assim não se entenda, tendo por base os mesmos fundamentos deverá, subsidiariamente, ser considerada procedente a exceção da intempestividade por caducidade do direito, exceção dilatória insuprível, de conhecimento oficioso, que obsta ao conhecimento do mérito e dá lugar à absolvição da instância da Requerida.

Vejamos, pois se assiste razão à AT na alegada exceção de caso resolvido e caducidade do direito de ação.

30. Atenta a factualidade assente nos autos, comprovada documentalmente, constata-se que a Requerida, impugnou as liquidações resultantes do procedimento inspetivo em causa,

o qual decorreu em 2019, **mas com referência ao exercício de 2015**. E, assim sendo, não se vê que tenha decorrido o prazo que a AT alega como fundamento da exceção de caducidade do direito de ação. Na verdade, compulsado todo o procedimento inspetivo constante do PA, bem assim como as liquidações adicionais emitidas em resultado das correções efetuadas, constata-se que estas foram emitidas e notificadas à Requerente com data limite de pagamento até 02-09-2020. No caso, sendo a data limite de pagamento até 02-09-2019, o prazo para deduzir pedido arbitral iniciou a sua contagem a 3-09-2019. Assim, o prazo dos 90 dias para deduzir pedido arbitral terminou em 01-12-2019, que coincide com um feriado nacional (que em 2019 coincidiu com um domingo) pelo que, o último dia passou a ser o dia 2-12-2019, precisamente o dia em que foi apresentado no sistema de gestão processual do CAAD. Nesta conformidade, o pedido arbitral foi apresentado dentro do prazo legal.


31. Quanto à alegada notificação via CTT, em 24-07-2020, de uma liquidação de IVA, não se concebe que a mesma, produza o efeito pretendido, porquanto não se afigura que tenha sido regularmente efetuada. Consultado o PA não se vislumbra que alguma outra liquidação de imposto tenha sido válida e regularmente notificada à Requerente, a não ser as que se encontram impugnadas nos autos.

Na verdade, como bem destaca a Requerente na sua resposta às exceções, analisada a notificação junta pela Requerida na sua resposta, a mesma, a ter ocorrido, foi dirigida a uma entidade juridicamente inexistente, porquanto em 2019 a destinatária da mesma já tinha sido incorporada por fusão na sociedade “B..., S.A.”, titular do NIPC... . Ainda que esta notificação tenha ocorrido não pode produzir qualquer efeito, por ter sido indevidamente efetuada, o que explica as posteriores notificações ocorridas, com o envio da nota de demonstração de resultados, e respetivas liquidações adicionais. Apenas estas (impugnadas nos autos) se afiguram regularmente notificadas a A... Lda representada por B... SA (cfr. Liquidações juntas em anexo ao pedido arbitral). Como aliás sucedeu com a notificação do RIT:

Ofício N.º:	
Entrada Geral:	B... , SA. (Na qualidade de Representante
N.º Ident. Fiscal (NIPC): ...	de Cessação de " A... Lda"
Ref.º: OI2018 ...	Rua ...
Técnicos: - ... Porto

(CARTA REGISTRADA – RH ... PT)

Bem assim como a notificação de todas as liquidações adicionais de imposto impugnadas, todas dirigidas à A... Lda, representado por B... SA. Foi precisamente nestes termos que foram notificadas todas as liquidações de IRC e de IVA, como bem consta dos autos, a saber:

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO**
Av. Eng. Duarte Pacheco, 28 - 1099-013
APARTADO 10062 EC Campolide
1072-063 LISBOA

Em caso de dúvida contactar:
SERVIÇO DE FINANÇAS DE LISBOA...
RU.
LISBOA

A... LDA
REPRESENTADO POR: B... SA
RUA ...
... PORTO

E, no que se refere às correções em sede de IVA:

... LISBOA

Em caso de dúvida contactar:
SERVIÇO DE FINANÇAS DE LISBOA-...
RUA ...
... LISBOA

REPRESENTADO POR: A... LDA
B... SA
RUA ...
... PORTO

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID DOCUMENTO: 2019 ... NR. COMPENSAÇÃO: 2019 ... ID. FISCAL: ...
DATA COMPENSAÇÃO: 2019-07-25

Imposto	Período	Data Moviment	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
C	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-07-25	2019-07-25	Estorno Liq. de 2015 - Liq. 2016	-0,01	-0,01
C	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-07-25	2019-07-25	Acerto Liq. de 2015 - Liq. 2019	-33.784,85	
C	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-07-25	2019-07-25	Juros Compensatórios Liq. 2019	-4.147,96	-37.912,81
C	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-07-25	2019-07-25	Regularização de doc. anterior, N.º 2016	+0,01	+0,01

... LISBOA

Em caso de dúvida contactar:
SERVIÇO DE FINANÇAS DE LISBOA-...
RUA ...
... LISBOA

REPRESENTADO POR: A... LDA
B... SA
RUA ...
... PORTO

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID DOCUMENTO: 2019 ... NR. COMPENSAÇÃO: 2019 ... ID. FISCAL: ...
DATA COMPENSAÇÃO: 2019-07-25

Imposto	Período	Data Moviment	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IVA	2017-10-01 a 2017-12-31	2019-07-25	2019-07-25	Estorno Liq. de 2017 - Liq. 2018	+0,00	+0,00
IVA	2017-10-01 a 2017-12-31	2019-07-25	2019-07-25	Acerto Liq. de 2017 - Liq. 2019	-7.612,40	-7.612,40

Neste contexto, constata-se que a notificação junta pela Requerida em anexo à sua Resposta está em clara divergência face às posteriores notificações enviadas à Requerente, deixando antever um eventual erro ou lapso da AT. Além disso é estranho que, tendo sido efetuada a alegada notificação, a mesma AT viesse posteriormente a notificar a Requerente quer para efeitos de IRC quer de IVA, da respetiva demonstração

de acerto de contas e liquidações respetivas. Há que reconhecer que este comportamento contém em si mesmo uma contradição inexplicável, a não ser por erro da administração. Assim, conclui-se que, em consonância com o procedimento de liquidação e cobrança levado a cabo pela AT em resultado do procedimento inspetivo, apenas as liquidações impugnadas podem ser apreciadas pelo Tribunal, já que apenas essas foram validamente notificadas à Requerente, em conformidade com o RIT e com as regras do procedimento de liquidação subjacente.

Por último, como refere a Requerente, todas as notificações de liquidações de IVA, e respetivos juros compensatórios, visadas neste processo, aludem à possibilidade da Requerente reagir às mesmas, graciosamente ou contenciosamente. Ora, a administração está vinculada, na sua atuação a respeitar os princípios da boa fé, colaboração, adequação e defesa da legalidade, da confiança e da tutela jurisdicional efetiva. Logo não deve incorrer em condutas potencialmente geradoras de confusão ou abusivas. Outro entendimento conduziria a uma situação suscetível de enquadrar um abuso de direito na forma de *venire contra factum proprium. como bem salienta a Requerente.*⁵

32. Por tudo o que vem exposto im procedem as exceções invocadas pela AT, já que não estamos perante “caso decidido”, nem ocorreu caducidade do direito de ação.

Posto isto, há que conhecer da questão de fundo suscitada pela Requerente.

B.4. QUESTÃO DE FUNDO

33. Passando agora à decisão da questão de direito fundamental, a qual consiste na dedutibilidade dos custos constantes da Fatura emitida para cobrança de serviços de

⁵ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), proferido no processo 1192/12.1TVLSB.L.1.S1, de 27 de abril de 2017.

assessoria imobiliária e respetiva dedução de IVA. No pedido arbitral a Requerente alega vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito e, ainda, por vício de falta de fundamentação, na variante de fundamentação insuficiente. Começamos pelo vício de falta de fundamentação.

a. Quanto ao vício de forma por falta de fundamentação

34. Em primeiro lugar, há a considerar a fundamentação utilizada pela AT para recusar a dedutibilidade fiscal em IRC e a inerente dedução em IVA, a qual consta no RIT. A este propósito, refere a AT que:

“Associado à venda do imóvel, o sujeito passivo através do registo contabilístico n.º 110021, do diário “FSE”, contabilizou a fatura n.º FT/CTB/1500032, de 30-11-2015, emitida pela empresa “B..., S.A.” contribuinte n.º..., relativa a serviços de consultadoria imobiliária, no montante de € 307.500,00 (crédito da conta 22111F00001 – B..., SA), a que corresponde o valor líquido de € 250.000,00 (débito da conta 6221131 – trabalhos especializados com IVA dedutível) e IVA liquidado de € 57.500,00 (débito da conta 243231 – IVA dedutível outros bens e serviços).”. Posteriormente, *“pelo lançamento contabilístico n.º 120010 do diário “DIV” de 31/12, o sujeito passivo contabilizou a Nota de Crédito CTB n.º NC/CTB/1600001 de 31-03-2016 emitida pela empresa “B..., SA”, anulando 50% dos gastos anteriormente no montante de € 125.000,00, creditando a conta “6221131 – Trabalhos especializados”, por contrapartida da conta “281913 – Out Desp. Com custos diferidos – taxa normal”, e cujo descritivo menciona a expressão “Por defeito dif”.*

Como bem consta, ainda, do RIT, com este lançamento foi anulado uma parte do gasto anteriormente contabilizado pela Requerente. Relativamente ao gasto contabilizado, e para fundamentar a relevância fiscal do mesmo, foi apresentado um documento pela Requerente denominado “Discriminação da nota de serviços”, bem como uma adenda

ao mesmo, a partir dos quais a AT, conclusivamente, nega a dedutibilidade fiscal do gasto em IRC e a dedução do IVA incorrido, porquanto:

“O referido documento apresenta apenas horas (não valores)” e ainda porque no documento que foi apresentado pela Requerente “tanto as horas como os gastos foram apresentados sempre por defeito, no entanto, posteriormente, em Adenda, a mesma entidade veio reduzir os mesmos para metade por terem sido considerados elevados.”. (...) “o que é um facto é que não foi apresentada prova efetiva de que estes gastos tenham sido efetivamente suportados, nem foi provado o pagamento dos mesmos, além de se tratarem de gastos supostamente despendidos com horas de trabalho relativas a períodos anteriores.” (...) “Ainda que a comprovação de tais gastos pudesse ser demonstrada, os mesmos deveriam ter sido relevados à data do encerramento das contas desses períodos anteriores, de acordo com o regime de periodização económica previsto no n.º 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC, e em observância do artigo 23.º do mesmo diploma.” (...) Na condução do processo estiveram sempre envolvidos pelo menos os dois directores da sociedade “B..., SA., Engº C... e Dr. D..., cuja soma dos anos de experiência profissional na área imobiliária, ascende hoje a mais 70 anos. Contamos também, com a assessoria jurídica do n/ advogado Dr. E...;

Eng. C... – 177 horas

Dr. D... – 177 horas

Dr. E... – 100 horas

total de horas despendidas = 724 horas

...Por todo o exposto, o valor dos serviços prestados e despesas implícitas ascendem a 250.000,00 Euros (duzentos e cinquenta mil euros), valor ao qual acresce IVA a taxa legal de 23%, ou seja 57.500,00 Euros (cinquenta e sete mil e quinhentos euros), tudo no valor global de 307.500,00 Euros (trezentos e sete mil e quinhentos euros). O valor acima inclui uma comissão no montante de 86.000 euros e que equivale a 10% do montante global da transacção.”

(...)

“O referido documento apresenta apenas horas (não valores), tendo no final a firma “B..., SA.” apresentado a fatura com o montante de € 250.000,00 acrescido de € 57.500,00 de IVA. Foi também apresentado uma ADENDA, datada de 31-03-2016, (pg. 30 em anexo), elaborada pela sociedade “B..., SA”, que refere o seguinte, “No âmbito da revisão legal das contas, o Revisor Oficial de Contas Dr. F..., ROC n.º..., considerou que o valor facturado era demasiado elevado, tendo por base as regras de mercado. A Administração aceitou corrigir o valor para € 125 000. Com efeito, no dia 3/3/2016, a administração deliberou por unanimidade reduzir os valores relativos à intervenção dos seus técnicos, na alienação do prédio da Rua..., ficando pois, decidido, proceder à correcção da fatura FT/CTB/1500032 para o valor de 125.000 euros mais IVA, através de Nota de Crédito, a qual corrige as contas de 2015.”

35. Como se vê pelo que vem exposto, segundo o documento apresentado à inspeção, constante do RIT, com o descritivo das horas contabilizadas como gastos, posteriormente reduzidos, em Adenda ao documento referido. A única explicação para esta redução, por iniciativa da própria Requerente, é o reconhecimento do excesso por terem sido, certamente, considerados excessivos (elevados) os valores inicialmente considerados. Ora, ficamos sem perceber a sustentação destes valores, quer na primeira quer na segunda versão do documento. Dito de outro modo, os valores em si mesmos, traduzidos em horas de trabalho processadas e imputadas ao processo de negociação do contrato de compra e venda da quota parte do imóvel pertencente à Requerente, são puramente aleatórios, sem comprovação efetiva que permita ao tribunal considerar como adequados ou não tais valores. Note-se que o ónus da prova cabia à Requerente, que esta não alcançou demonstrar. Na verdade, como bem alega a AT, *“não foi apresentada prova efetiva de que estes gastos tenham sido efetivamente suportados, nem foi provado o pagamento dos mesmos, além de se tratar de gastos supostamente despendidos com horas de trabalho relativas a períodos anteriores.”*

36. Ora, ainda que a comprovação de tais gastos pudesse ser demonstrada, os mesmos deveriam ter sido relevados à data do encerramento das contas desses períodos anteriores, de acordo com o regime de periodização económica previsto no n.º 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC, e em observância do artigo 23.º do mesmo diploma.

Dado que o sujeito passivo não procedeu ao acréscimo destes gastos de períodos anteriores no Quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC de 2015, proceder-se-á à correção do valor de € **125.000,00** ao lucro tributável declarado.

Certo é que o sujeito passivo procedeu à dedução de IVA no montante de € 57.500,00, resultante da contabilização da fatura n.º FT/CTB/1500032 de 30-11-2015, referente à prestação de serviços imobiliários decorrentes da venda do imóvel, conforme registo contabilístico n.º 110021 do diário “FSE” de 30/11.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA *“só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas...”*.

Segundo a AT, tratando-se de operações relacionadas com a venda de imóveis, e estando as mesmas sujeitas a Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), logo, isentas de IVA nos termos do n.º 30 do artigo 9º do CIVA, não lhe é conferido o direito à dedução do imposto.

37. Chegados aqui, atenta toda a argumentação explanada e, seguindo um percurso lógico e racional na estruturação da decisão arbitral, afigura-se conhecer, desde já, sobre a verificação do vício de falta de fundamentação. Na verdade, não ocorre tal vício pois a fundamentação, concorde-se ou não com os argumentos da AT, é clara, concisa e suficiente. Podemos concordar ou não com os fundamentos, mas não resulta, de todo, que ocorra vício de falta de fundamentação ou, mesmo, fundamentação insuficiente.

38. A este propósito, dispõe o artigo 77º da LGT que:

“A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo as que integrem o relatório da fiscalização tributária”.

Ora, no caso concreto verifica-se que as liquidações se encontram fundamentadas por remissão para o RIT, do qual transcrevemos apenas alguns excertos da vasta fundamentação nele contido. Coisa diferente é saber se os fundamentos conduzem ou não à decisão proferida, e se esta obedece ou não à lei. Podemos ou não concordar com os fundamentos, mas não podemos concluir que há vício de fundamentação, ou sequer insuficiente fundamentação.

Acresce que, genericamente, e como se nota no seguinte Acórdão, *“se a fundamentação formal não esclarecer concretamente a motivação do acto, por obscuridade, contradição ou insuficiência, o acto considera-se não fundamentado [...] Haverá obscuridade quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu. Por outras palavras, os fundamentos do acto devem ser claros, por forma a colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a prática do acto, assim não sendo de consentir a utilização de expressões dúbias, vagas e genéricas. [...] Por último, a fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão. Por outras palavras, a fundamentação deve ser suficiente, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem convenientemente a decisão final.”* (Acórdão do TCASul de 4/12/2012, proc. 6134/12).

Ainda de harmonia com o disposto no artigo 153.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT,

«equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto».

A fundamentação do acto administrativo através de juízo conclusivo, de uma expressão vaga e meramente conclusiva, não é verdadeira fundamentação, pois não esclarece concretamente a sua motivação, como vem sendo jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo.

No caso em apreço, a própria defesa da Requerente, plasmada no pedido de pronúncia arbitral, traduz uma cabal perceção do alcance e fundamentos subjacentes às liquidações impugnadas, a qual só é possível porque o ato está suficiente, clara e devidamente fundamentado.

Assim, não se vislumbra qualquer vício de falta de fundamentação. Pelo que improcede o alegado vício de falta de fundamentação. Aliás, toda a exposição desenvolvida pela Requerente ao longo do pedido arbitral centra-se na alegação do vício de violação de lei e evidencia que a Requerente compreendeu com suficiente clareza os argumentos da AT para promover as liquidações adicionais de imposto.

b. Vejamos agora se procede o alegado vício de violação de lei

39. Resta agora analisar a questão de direito dominante em apreciação pelo tribunal e que é a de aferir sobre os pressupostos de facto e de direito para o reconhecimento (ou não) da dedutibilidade dos custos faturados a título de assessoria imobiliária, para a realização do negócio de compra e venda do imóvel descrito nos autos, ocorrido em 2015.

No pedido arbitral, veio a Requerente tentar demonstrar que tal despesa deve ser aceite como gasto dedutível. Cumpre notar que o ónus da prova cabe, no caso, à Requerente, que tem de demonstrar a indispensabilidade da despesa suportada para auferir a receita (no caso o resultado da venda do imóvel descrito nos presentes autos. e cumprindo o seu *onus probandi*, o porquê de considerar que deve ser aceite a dedutibilidade da

despesa incorrida à vista do que dispõe o artigo 23.º do Código IRC, bem como a dedução do IVA considerando o artigo 20.º do respetivo Código. Para tal alega a Requerente que “*ao longo dos quase 12 anos de trabalho*”, foram despendidas muitas horas em reuniões, telefonemas, emails, com os vários diretores da outra entidade comproprietária, com técnicos, peritos, advogados. Nessas horas incorridas estiveram sempre envolvidos **os dois diretores da sociedade “B..., S.A.”**, o Senhor Eng. C... e o Dr. D..., cuja soma dos anos de experiência profissional na área imobiliária ascendia a mais de 70 anos. O mesmo sucedia com o Advogado da sociedade “B..., S.A.”, o Senhor Dr. E... .

Foram faturadas 724 horas de trabalho de assessoria imobiliária.

40. Ouvidas as testemunhas indicadas pela Requerente, corroboraram a tese da Requerente e tentaram justificar as horas faturadas. Contudo o seu depoimento foi vago, com recurso a apreciação geral e interessado. Tentaram ainda justificar que “*durante vários anos foram utilizados recursos da sociedade “B..., S.A.” a favor da Requerente que mediante posição de princípio assumida entre as Partes seriam apenas juridicamente exigíveis caso a quota-parte detida pela Requerente no identificado imóvel viesse a ser objeto de transmissão. Nessa medida, foram serviços cuja exigibilidade jurídica da contrapartida, por acordo das Partes, e dentro daquilo que a autonomia privada permite perfeitamente acordar, assentava num fator exterior, e que era a referida venda da quota-parte no imóvel.*”

41. Na ponderação do depoimento das testemunhas o Tribunal levou em linha de conta o facto de se tratar de depoimento de testemunhas com um interesse direto nos factos que estão subjacentes às liquidações adicionais de imposto. Alega a Requerente que o papel assumido pelos dois diretores da sociedade “B..., S.A.” foi fundamental para que a Requerente conseguisse gerir quer o prévio arrendamento existente, quer a venda da quota-parte no imóvel. Alega ainda que sem o *know-how* daqueles diretores e a envolvência dos mesmos, bem como da estrutura de gestão subjacente, seria muito

difícil, ou mesmo impossível, a Requerente ter conduzido este tema imobiliário. As testemunhas também corroboraram esta ideia, mas o tribunal não pode ignorar o seu grau de envolvimento e correlativo interesse, enquanto beneficiários diretos ou indiretos do pagamento dos referidos serviços de assessoria.

42. Para aferir da dedutibilidade desta despesa há que ter em linha de conta, antes demais, a sua indispensabilidade para a manutenção da fonte produtora, o que no caso concreto não resulta evidenciado, comprovado. Senão vejamos, face aos dispositivos legais aplicáveis.

Vejamos, o que resulta das normas legais aplicáveis:

Dispõe o **artigo 18.º, n.1, do Código do IRC**, que: *“Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.”*.

Por sua vez, dispõe o artigo 23º do CIRC que:

“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;

(...)

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;

(...)

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

(...)”

Posto Isto,

43. Resulta da moldura jurídico-fiscal *supra* invocada, que os pressupostos de facto para a dedutibilidade fiscal dos gastos das empresas, que:

- a. sejam comprovados com documentos emitidos nos termos legais - formalidade extrínseca (art.º 23.º, n.ºs 3 e 4 Código do IRC); e
- b. Que sejam suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC - formalidade intrínseca (art.º 23.º, n.1, do Código do IRC).

44. Estas exigências, quando não satisfeitas, determinam a não aceitação dos gastos como dedutíveis em sede de IRC e, por consequência, a não dedutibilidade do em sede de IVA. Como refere “*em matéria de custos, o meio de prova mais importante é, sem dúvida, o documental, por motivos que se reconduzem a uma maior adequação à exigência de praticabilidade e às específicas características do contencioso tributário,*

*isto para além da destacada importância que este meio de prova assume na prática usual do comércio e das transações económicas”.*⁶

45. Assim, se é verdade que a AT não pode, sob pena de incorrer em vício de violação de lei, negar a dedutibilidade fiscal de um gasto incorrido, de forma discricionária ou não devidamente fundamentada, não é menos certo que antes desta exigência que impende sobre a AT vigora uma outra que onera o sujeito passivo, a saber: **demonstrar a indispensabilidade do custo suportado, em conformidade com os critérios legalmente exigidos.**
46. Ora, no caso em apreço, a Requerente não demonstrou essa indispensabilidade. E, neste ponto, é evidente o argumento da AT quando refere que o facto dos alegados custos serem pagos **a sócios da Requerente**, exigia um cuidado acrescido com a recolha de elementos de prova documental que evidenciasse a adequação das horas de trabalho processadas e faturadas. Ora, analisada a situação objetivamente, considerando os elementos de prova documental juntos aos autos não é possível concluir pela indispensabilidade de tais gastos. Afinal, subsiste uma questão, os colaboradores (sócios) que assumiram o processo de negociação com a entidade pública envolvida no negócio, não o fizeram no âmbito das funções que desempenhavam na empresa? Qual a justificação para tal acréscimo de horas faturadas? Qual a justificação para o pagamento de um valor que ascendeu a 10% do valor ou preço de venda, por serviços de assessoria imobiliária, se empresas especializadas neste tipo de negócios cobram muito menos?
47. Dito de outro modo, os indícios de prévio acordo de uma percentagem no valor da venda para benefício dos sócios e diretores é fortíssimo, e, não foi afastado pela Requerente. Esta não provou a indispensabilidade deste custo para a manutenção da fonte produtora nem para a realização do lucro. Pelo contrário, a angariação de uma empresa

⁶ Cfr. António Moura Portugal (2004) in “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, Coimbra, 2004, pág. 109.

especializada para prestar essa assessoria seria, muito provavelmente, bem mais barato para a Requerente.⁷

48. Tudo visto, conclui-se que a Requerente não demonstrou nos presentes autos, através da Fatura ou de outros documentos e esclarecimentos complementares, quais foram, concretamente, os serviços prestados, inicialmente faturados por €250.000,00 e posteriormente corrigidos para € 25.000,00. Da mesma forma que não estava justificado o primeiro valor também não se percebe a lógica subjacente à redução do valor e, a verdade, é que reuniões, telefonemas e negociações para a concretização do negócio, não evidenciam as mais de 700 horas faturadas, por forma a justificar a elegibilidade daquele custo para efeitos da sua dedutibilidade à matéria coletável. Essa demonstração era ónus a cargo da Requerente, que não alcançou tal desiderato. Ficou, assim, por demonstrar a que os serviços faturados foram indispensáveis à realização do negócio realizado em 2015, “que, como bem refere a AT, *“não se pode bastar com a construção de uma narrativa, por quem é o único beneficiário da mesma.”* “

A verdade é que, os esclarecimentos prestados pela Requerente, são vagos e genéricos e a documentação apresentada não reflete um resultado nem uma complexidade que justifiquem as 724 horas de trabalho indicadas nem a experiência profissional e o know-how que invoca de uma forma genérica e conclusiva. Ora, a Requerente, relativamente a este gasto, tem como comprovativo uma fatura que refere somente *"Serviços de consultadoria imobiliária referentes ao vosso prédio sito na Rua da Prata"* acompanhado de um documento que discrimina apenas as horas de trabalho gastas na prestação de serviços de consultadoria imobiliária, pelo que não está de acordo com o

⁷ Quanto ao ónus da prova da indispensabilidade do gasto, cfr. Também, em sentido concordante, vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10-02-2009, processo n.º 02469/08. No mesmo sentido, vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 04-06-2013, processo n.º 06478/13, ambos disponíveis in www.dgsi.pt:

n.º 4 do artigo 23 do CIRC e nesse sentido não possui os requisitos a que devem sujeitar-se os gastos para serem aceites como dedutíveis em termos fiscais.

Deste modo, considerando que fatura não contém todos os requisitos, o documento anexo não é esclarecedor e a Requerente não teve em conta, como se disse anteriormente, o regime de periodização económica previsto no n.º 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC, acrescendo os gastos referentes a anos anteriores, entendemos que a correção efetuada pelos Serviços de Inspeção deve manter-se.

Acresce que, os serviços de consultoria imobiliária se reportam a anos anteriores ao da realização da venda (2015), existindo também uma violação do princípio da especialização dos exercícios consignado no art. 18º do CIRC.

49. Por tudo o que vem exposto, conclui-se que a Requerente não demonstrou a indispensabilidade dos custos suportados com o pagamento aos seus diretores por alegadas horas de assessoria imobiliária. Assim sendo, as correções efetuadas afiguram-se legais e a coberto do regime legal vigente. Sendo que a correção em sede de IRC conduz, inevitavelmente, à correção do valor em sede de IVA, nos termos efetuados e descritos no RIT.

Ainda quanto às correções em sede de IVA, note-se que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA:

“tratando-se de operações relacionadas com a venda de imóveis, e estando as mesmas sujeitas a IMT, logo isentas de IVA, nos termos do n.º 30 do artigo 9.º do Código do IVA, não lhe é conferido o direito à dedução do imposto.”

Face ao que vem exposto não se alcance que as liquidações aqui em causa sejam ilegais por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelo improcede o pedido formulado

pela requerente. Conclui-se, assim, nos termos supra expostos, pela improcedência do pedido.

B 5. Questões de conhecimento prejudicado

50. Face ao que vem exposto e à improcedência do pedido fica prejudicado o conhecimento da questão suscitada a título de juros indemnizatórios.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- A) Julgar improcedente, assim, a alegação de incompetência territorial para os atos de inspeção tributária;
- B) Julgar improcedentes as exceções de caso decidido e caducidade do direito de ação alegadas pela AT;
- C) Julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações, formulado pela Requerente no presente pedido de pronúncia arbitral;
- D) Condenar a parte vencida nas custas arbitrais, na proporção do respetivo decaimento, a saber 85% a cargo da Requerente e de 15% a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **69.587,85** nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **2.448,00** nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente e pela Requerida na proporção do respetivo decaimento, ou seja, de 85% e de 15% respetivamente.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2020

O Árbitro Presidente

(Fernanda Maçãs)

O Árbitro Vogal

(Maria do Rosário Anjos)

O Árbitro Vogal

(Maria Alexandra Mesquita)