

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 724/2019-T**

**Tema: IRC – Gastos não documentados; Avaliação indireta.**

## **SUMÁRIO:**

- I. O lançar mão de qualquer dos meios alternativos disponíveis, - correcções técnicas/avaliação indirecta -, e de um deles em detrimento do outro, não depende de um critério discricionário da AT, antes, qualquer deles constitui um seu poder vinculado.*
- II. Os custos cuja existência possa ser confirmada mas cujo valor não possa ser directamente determinado por falta de documentação devem ser apurados por métodos indirectos, como decorre dos artigos 87.º, n.º 1, alínea b), 88.º e 90.º, n.º 1, alínea f), da Lei Geral Tributária.*

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 28 de Outubro de 2019, A..., Lda., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ... – ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, no valor de € 95.486,04:

ANO	NÚMERO DE COMPENSAÇÃO	VALOR (€)	NÚMERO DE LIQUIDAÇÃO	DATA DE LIQUIDAÇÃO
2017	2019	15.848,21	2019 ...	06/02/2019
2016	2019	37.889,88	2019 ...	07/01/2019
2015	2019	32.067,80	2019 ...	07/01/2019

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
  - a. A violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva;
  - b. A violação do princípio da legalidade;
  - c. A violação do princípio da verdade material
  - d. A violação do princípio da proporcionalidade e adequação.
  
3. No dia 29-10-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
  
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a Ex.ª Sr.ª Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs como árbitro-presidente, e o Ex.º Sr. Dr. António Alberto Franco e a Ex.ª Sr.ª Dr.ª Maria Alexandra Mesquita, como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
  
5. Em 18-12-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 17-01-2020.
7. Por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, de 20-01-2020, e por razões justificativas, foi aceite a renúncia às funções arbitrais da Ex.ª Sr.ª Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs, e a sua substituição pelo ora relator, que aceitou a nomeação no prazo aplicável.
8. Em 21-01-2020, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
9. No dia 03-06-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta suscitando uma questão prévia e defendendo-se por impugnação.
10. Por despacho de 05-06-2020, foi facultado à Requerente o contraditório relativamente à questão prévia suscitada pela Requerida.
11. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
12. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerente, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
13. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações eventualmente determinadas.

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

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A Requerente, é uma sociedade por quotas tributada pelo exercício da actividade de natureza comercial ou industrial, com o CAE 02200 (exploração florestal).
- 2- Esta sociedade dedica-se essencialmente à actividade de exploração florestal, nomeadamente compra de madeira em lotes e troncos de árvores, extracção e venda da mesma, isto é, compra os lotes de árvores, subcontrata os serviços de outras empresas para o abate das mesmas e depois transporta-as para os clientes.
- 3- A Requerente foi objecto de uma ação inspectiva a coberto das ordens de serviço externas n.ºs OI2018..., OI2018..., OI2018... e OI2018..., emitidas em 2018.10.01, nos termos do artigo 46.º do RCPITA, cujo procedimento inspectivo foi iniciado em 17-10-2018, com a assinatura das referidas Ordens de Serviço, e finalizado com a notificação do Relatório de Inspeção (RIT).
- 4- Do RIT consta, para além do mais, o seguinte:

### III – 2. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS – CORREÇÕES AO RENDIMENTO COLETÁVEL

#### III - 2.1. – GASTOS COM A AQUISIÇÃO DE MADEIRA

Da análise realizada aos documentos de suporte aos registos contabilísticos relacionados com aquisição de inventários para venda, neste caso, madeira em pé, constatou-se que as faturas não mencionam a quantidade de madeira adquirida, nos períodos de 2015, 2016 e 2017.

O n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC elenca, de uma forma exemplificativa, os gastos e perdas a considerar para efeitos fiscais, incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Contudo, para que os gastos enumerados no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IRC sejam considerados dedutíveis para efeitos fiscais, é necessário observarem-se dois requisitos fundamentais:

- i. Que sejam comprovados documentalmente (nos termos dos n.º 3, 4 e 6 do aludido artigo);
- ii. Que sejam incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (nos termos do n.º 1 do referido artigo).

A ausência de qualquer um destes requisitos implica a sua não consideração como gasto fiscal.

Com as alterações introduzidas pela Lei de reforma do IRC (Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro), veio estabelecer-se no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC os elementos mínimos que o documento comprovativo do gasto deve conter, quando se refira à aquisição de bens ou serviços.

Assim, para que exista direito à dedução fiscal dos gastos documentados nas faturas e/ou documentos equivalentes, devem estes estar passados em forma legal, ou seja, contendo, pelo menos, e entre outros, os seguintes elementos: nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário; número 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 em território nacional; quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados; valor da contraprestação, designadamente o preço; data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

Por imposição da primeira parte da alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.º 3 e 4 do artigo 23.º do mesmo código não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável (gastos não devidamente documentados).

É de salientar, que no caso em apreço não se trata de um gasto registado diretamente na classe 6, mas de um gasto com aquisição de inventários que, por via do cálculo do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, obtido pela utilização de um dos sistemas de inventário (neste caso, sistema de inventário intermitente), é contabilizado na classe 6, no final de cada período.

Salienta-se ainda que, no que respeita aos critérios de mensuração utilizados pelas entidades para a valorização dos seus inventários (adquiridos ou produzidos) estes têm influência direta no apuramento dos

resultados contabilísticos, pelo que a forma de valorizar os mesmos tem impactos significativos na determinação do lucro tributável, sendo certo que os inventários iniciais de um período serão os finais do período anterior.

Ressalva-se ainda que ao estarmos perante o mecanismo de autofacturação previsto no artigo 36.º do Código do IVA, é no próprio sujeito passivo que se encontra integralmente centrado todo o processo de registo operacional das transações, daí que a lei imponha obrigações concretas e completas na clara identificação dos bens, de modo a ser possível encontrar a necessária correspondência dos bens transaccionados.

A intencionalidade de falta de transparência é acrescida com o facto de, da análise efectuada ter-se verificado que o sujeito passivo nos dois últimos exercícios não declarou inventários iniciais e finais assumindo que tudo o que adquiriu num período vendeu no mesmo período.

Da nossa parte, a falta de requisitos formais das faturas relativas à aquisição de inventários e de documentos de suporte às mesmas, não nos permitiu realizar os controlos necessários que nos permitissem determinar o valor dos inventários "em armazém" e apurar a veracidade dos resultados obtidos nas vendas.

Pela não consideração desses encargos como gasto fiscal deverá proceder-se à rectificação do lucro tributável através do acréscimo no Campo 731 do Quadro 07 da Modelo 22, de acordo com os valores que se seguem:

Correções		Período		
A acrescentar no Quadro 07		2015	2016	2017
Campo 731	Encargos não devidamente documentados:			
	- Faturas de autofacturação emitidas pelo SP	169.971,16 €	121.092,36 €	46.198,00 €
	- Faturas de aquisição de madeira a outros SP	6.338,00 €	55.055,82 €	27.865,54 €
<b>Total</b>		<b>176.309,16 €</b>	<b>176.148,18 €</b>	<b>74.063,54 €</b>

De seguida, evidencia-se detalhadamente as faturas cuja dedutibilidade fiscal está afastada pelo normativos atrás invocados:

N.º Fatura	NIF vendedor	Nome vendedor	Data	Base tributável	IVA	Total	Correção	
							Base tributável	Mod. 22 IRC
8		Dr. B...	07-08-2015	450,00 €	27,00 €	477,00 €		
9		Dr. B...	22-12-2015	5.888,00 €	353,28 €	6.241,28 €	6.338,00 €	2015
10		Dr. B...	17-02-2016	7.275,82 €	436,55 €	7.712,37 €		
1262		Dr. C...	11-02-2016	9.000,00 €	540,00 €	9.540,00 €		
GR96		Junta de Freguesia	08-01-2016	250,00 €	- €	250,00 €		
11		Dr. B...	16-03-2016	472,00 €	28,32 €	500,32 €		
FDH/130069		Junta de Freguesia	02-06-2016	425,00 €	25,50 €	450,50 €		
FDH/130070		Junta de Freguesia	16-06-2016	8.075,00 €	484,50 €	8.559,50 €		
12		Dr. B...	05-07-2016	17.508,00 €	1.050,48 €	18.558,48 €		
13		Dr. B...	01-08-2016	3.500,00 €	210,00 €	3.710,00 €		
3		Dr. D...	07-09-2016	7.000,00 €	- €	7.000,00 €		
14		Dr. B...	08-09-2016	1.550,00 €	93,00 €	1.643,00 €	55.055,82 €	2016
F12017/6		Dr. E...	22-01-2017	3.500,00 €	210,00 €	3.710,00 €		
GR2		Freguesia de Lábrea	10-05-2017	12.225,00 €	- €	12.225,00 €		
12		Alca Diretivo do	07-05-2017	8.940,54 €	536,43 €	9.476,97 €		
2		F...	19-09-2017	1.000,00 €	- €	1.000,00 €		
FBI		G...	29-11-2017	2.200,00 €	- €	2.200,00 €	27.865,54 €	2017
				<b>89.259,36 €</b>	<b>3.995,06 €</b>	<b>93.254,42 €</b>	<b>89.259,36 €</b>	

N.º Fatura	Data	NIF	Base tributável	IVA	Total	Correção	
						Base tributável	Mod. 22 IRC
106	31-05-2016		9.500,00 €	570,00 €	10.070,00 €		
107	31-05-2016		8.000,00 €	480,00 €	8.480,00 €		
108	19-07-2016		2.250,00 €	135,00 €	2.385,00 €		
109	12-07-2016		2.000,00 €	120,00 €	2.120,00 €		
110	07-08-2016		2.500,00 €	150,00 €	2.650,00 €		
111	23-08-2016		4.500,00 €	270,00 €	4.770,00 €		
112	23-08-2016		1.500,00 €	90,00 €	1.590,00 €		
113	24-08-2016		1.500,00 €	90,00 €	1.590,00 €		
114	24-08-2016		13.500,00 €	810,00 €	14.310,00 €		
115	24-08-2016		750,00 €	45,00 €	795,00 €		
116	30-08-2016		2.000,00 €	120,00 €	2.120,00 €		
117	05-09-2016		1.300,00 €	78,00 €	1.378,00 €		
118	06-09-2016		1.500,00 €	90,00 €	1.590,00 €		
119	26-09-2016		1.300,00 €	78,00 €	1.378,00 €		
120	26-09-2016		1.350,00 €	81,00 €	1.431,00 €		
121	26-09-2016		3.500,00 €	210,00 €	3.710,00 €		
122	anulada			- €	- €		
123	27-09-2016		2.200,00 €	132,00 €	2.332,00 €		
124	05-10-2016		6.200,00 €	372,00 €	6.572,00 €		
125	06-10-2016		600,00 €	36,00 €	636,00 €		
126	14-10-2016		8.500,00 €	510,00 €	9.010,00 €		
127	18-10-2016		600,00 €	36,00 €	636,00 €		
128	22-10-2016		1.400,00 €	84,00 €	1.484,00 €		
129	01-11-2016		1.750,00 €	105,00 €	1.855,00 €		
130	01-11-2016		1.750,00 €	105,00 €	1.855,00 €		
131	05-11-2016		3.500,00 €	210,00 €	3.710,00 €		
132	25-11-2016		2.500,00 €	150,00 €	2.650,00 €		
133	01-12-2016		550,00 €	33,00 €	583,00 €		
134	03-12-2016		2.700,00 €	162,00 €	2.862,00 €		
135	16-12-2016		1.000,00 €	60,00 €	1.060,00 €		
136	21-12-2016		2.200,00 €	132,00 €	2.332,00 €	121.092,36 €	2016
137	03-01-2017		2.000,00 €	120,00 €	2.120,00 €		
138	17-01-2017		3.000,00 €	180,00 €	3.180,00 €		
139	16-02-2017		1.300,00 €	78,00 €	1.378,00 €		
140	16-02-2017		1.000,00 €	60,00 €	1.060,00 €		
141	25-02-2017		1.000,00 €	60,00 €	1.060,00 €		
142	22-03-2017		800,00 €	48,00 €	848,00 €		
143	29-03-2017		1.252,20 €	75,13 €	1.327,33 €		
144	08-04-2017		345,80 €	20,75 €	366,55 €		
145	11-06-2017		4.000,00 €	240,00 €	4.240,00 €		
146	23-06-2017		2.600,00 €	156,00 €	2.756,00 €		
147	23-06-2017		1.500,00 €	90,00 €	1.590,00 €		
148	30-06-2017		800,00 €	48,00 €	848,00 €		
149	17-07-2017		2.500,00 €	150,00 €	2.650,00 €		
150	26-07-2017		2.300,00 €	138,00 €	2.438,00 €		
151	11-08-2017		1.100,00 €	66,00 €	1.166,00 €		
152	Anulada			- €	- €		
153	Anulada			- €	- €		
154	08-10-2017		4.250,00 €	255,00 €	4.505,00 €		
155	11-10-2017		3.500,00 €	210,00 €	3.710,00 €		
156	16-10-2017		6.000,00 €	360,00 €	6.360,00 €		
157	16-10-2017		2.000,00 €	120,00 €	2.120,00 €		
158	11-11-2017		2.600,00 €	156,00 €	2.756,00 €		
159	29-12-2017		2.350,00 €	141,00 €	2.491,00 €	46.198,00 €	2017
			<b>337.261,52 €</b>	<b>20.235,69 €</b>	<b>357.497,21 €</b>	<b>337.261,52 €</b>	

O resultado fiscal – no caso do sujeito passivo, lucro tributável – resulta da soma das correções fiscais ao resultado líquido apurado pela contabilidade.

Assim, nos termos do artigo 17.º do Código do IRC, propõe-se corrigir o lucro tributável, tendo em consideração as correções propostas, de acordo com os seguintes valores:

Descrição	Período		
	2015	2016	2017
Lucro tributável declarado	14.454,70 €	6.076,23 €	96.275,26 €
<b>Correções - A acrescer no Quadro 07</b>			
Campo 731 Correções propostas no ponto III.2.	176.309,15 €	176.148,18 €	74.063,54 €
<b>Resultado Fiscal</b>	<b>190.763,86 €</b>	<b>182.224,41 €</b>	<b>170.338,80 €</b>

#### CAPÍTULO IV – MOTIVO E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM CORREÇÕES COM RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS

Não aplicável ao caso em apreciação.

- 5- Em resultado das correcções efectuadas, foram emitidas as liquidações adicionais de IRC dos anos de 2015, 2016 e 2017, respectivamente nos valores totais de € 32.067,80, € 32.889,88 e € 15.848,21.
- 6- A ora Requerente deduziu Reclamação Graciosa – n.º ...2019... – contra as liquidações adicionais de IRC, pedindo a final a anulação das referidas liquidações.
- 7- A ora Requerente foi notificada do projecto de indeferimento da reclamação graciosa, através de despacho de 03/07/2019 do Director de Finanças de ... (ofícios n.º ... e ... de 03/07/2019).
- 8- Tendo terminado o prazo para o exercício do direito de audição, foi a Requerente notificada da decisão final do indeferimento, com despacho de 28/07/2019 do Director de Finanças de ..., e notificada à Requerente através dos ofícios n.º ... de 29/07/2019 e n.º..., igualmente de 29/07/2019.
- 9- Da referida decisão consta, para além do mais, que:

*“De facto, não se colocou em causa, em nenhum momento, que as operações não configurassem transações reais ou respeitassem a negócios simulados ou falsos, aliás, e tal como referido no RIT no Capítulo IX - análise do direito de audição, se essa situação estivesse em causa, o procedimento inspetivo teria desencadeado um processo crime, ou teria sido efetuado a coberto de um.”*

## **A.2. Factos dados como não provados**

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

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

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

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, 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 07148/13<sup>1</sup>, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

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

## **B. DO DIREITO**

### **i. da questão prévia**

A título prévio, vem a Requerida arguir que deveria a Requerente ter apresentado o pedido de pronuncia arbitral contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa.

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

---

Como explica Carla Castelo Trindade<sup>2</sup>, “*Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral é o acto de liquidação (...)*”.

Deste modo a competência dos tribunais arbitrais tributários, tal como delimitada pelo RJAT, está limitada à apreciação dos actos elencados no art.º 2.º, n.º 1, daquele diploma, norma que toma como objecto da competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, os actos primários (“*actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”), sendo os actos secundários unicamente relevantes como elementos proporcionadores da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º, n.º 1, al. a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Daí que, em primeira linha, se esteja no processo arbitral tributário a sindicar a legalidade dos actos elencados no referido n.º 1 do art.º 2.º do RJAT (objecto directo da competência dos tribunais arbitrais), sendo a (i)legalidade dos actos tributários de segundo e terceiro graus – cuja função principal no processo arbitral tributário é a de garantir a tempestividade da impugnação arbitral do acto primário – meramente reflexa ou derivada (consequente<sup>3</sup>) da (i)legalidade daquele.

Assim, no processo arbitral tributário, os pedidos anulatórios dos actos de segundo e terceiro graus não constituirão pedidos autónomos, não concorrendo, por exemplo, para o cômputo do valor da causa, mas meros pedidos acessórios (idênticos ao pedido de reembolso do imposto indevidamente pago, ou ao da atribuição de juros indemnizatórios), por constituírem um efeito necessário e automático da decisão anulatória, por força do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 24.º RJAT, bem como do art.º 172.º do CPA.

Daí que não se reconheça razão à Requerida quando conclui ter a Requerente apresentado o pedido de pronúncia arbitral contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa.

---

<sup>2</sup> “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado*”, Almedina, 2016, p. 69.

<sup>3</sup> Cfr. art.º 172.º, n.º 2 do CPTA, que dispõe, para além do mais, que “*a Administração pode ficar (...) no dever de anular, reformar ou substituir os atos consequentes sem dependência de prazo, e alterar as situações de facto entretanto constituídas, cuja manutenção seja incompatível com a necessidade de reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado*”.

\*

## **ii. do fundo da causa**

Como se viu já, as questões que se apresentam a decidir, tal como formuladas pela Requerente, são as seguintes:

- a. A violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva;
- b. A violação do princípio da legalidade;
- c. A violação do princípio da verdade material
- d. A violação do princípio da proporcionalidade e adequação.

Dispõe o art.º 124.º do CPPT que:

“1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

- a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;
- b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”

Deste modo, seguir-se-á, na apreciação do presente caso, a ordem indicada pela Requerente.

\*

Relativamente à primeira questão suscitada pela Requerente, após prolixa e nem sempre linear exposição, acaba aquela por reconhecer que resulta claro que a contabilidade da Requerente não espelha de forma confiável o rendimento efectivo real<sup>4</sup>.

Nessa sequência, conclui a Requerente que a única forma de a AT ter conhecimento da matéria tributável correspondente ao rendimento do Requerente, ainda que presumido, seria através da aplicação de métodos indirectos, porquanto os factos invocados para proceder às

---

<sup>4</sup> Cfr. art.º 96.º do Requerimento Inicial.

---

correções da matéria tributável, com recurso a métodos directos, não são válidos para esse fim e apontam em sentido oposto, pelo que terá sido incumprido o disposto nos art.ºs 87.º, n.º 1, alínea b) e 88.º da LGT.

A propósito desta concreta questão, a Requerida, na sua resposta, não emite qualquer pronúncia.

A questão em causa, reconduz-se, no fundo, a determinar se, verificados os respectivos pressupostos, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos é uma obrigação ou uma faculdade da Administração Fiscal. Ou seja, e dito de outro modo, se a determinação da matéria tributável por métodos indirectos é um poder vinculado ou discricionário.

\*

A propósito desta matéria, escreveu-se no Acórdão do TCA-Sul de 28-04-2016 que “a aplicação do método de avaliação indirecta pode configurar-se como um direito do contribuinte”.

Também no Acórdão do TCA-Norte de 29-05-2014, proferido no processo 00018/02-Mirandela, se escreveu que “O lançar mão de qualquer dos meios alternativos disponíveis, - correções técnicas/avaliação indirecta -, e de um deles em detrimento do outro, não depende de um critério discricionário da AT, antes, qualquer deles constitui um seu poder vinculado”.

No acórdão do mesmo Tribunal superior, de 11-01-2013, proferido no processo 00739/05.4BEPRT, esclareceu-se já que “A administração tributária só tem o dever de recorrer a métodos indirectos para presumir custos não declarados e não documentados se a sua existência for evidenciada ou demonstrada e o seu valor não puder ser diretamente determinado”.

Podendo, ainda, ler-se neste último aresto:

“A este respeito, deve assinalar-se que, nos termos do artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. O que significa que, na avaliação direta ou indirecta da matéria tributável de uma empresa individual ou coletiva (o dispositivo também se aplica a rendimentos comerciais, industriais e agrícolas de pessoas singulares), a administração tributária deve procurar o rendimento realmente auferido. Sendo que a aferição dos créditos realmente verificados no seio

da empresa se deve fazer considerando tanto as componentes positivas da riqueza gerada como as suas componentes negativas.

Não se aceita, por conseguinte, uma interpretação das regras de incidência respetivas ou de determinação da matéria coletável que suporte a desconsideração de custos evidenciados, apenas porque não estão documentados. Ao invés, deve entender-se que a exigência de documentação do custo tem em vista precisamente a sua confirmação e que a administração tributária não pode desconsiderar os custos indocumentados cuja ocorrência seja apurada ou constitua uma incontornável evidência. Dizendo de outro modo: à luz deste princípio, deve entender-se que a não dedutibilidade de custos indocumentados – atualmente consignada no artigo 45.º, n.º 1, alínea g), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aplicável aos rendimentos empresariais das pessoas singulares por força do artigo 33.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – diz respeito aos custos cuja existência não possa ser confirmada por falta de documentação.

Por outro lado, os custos cuja existência possa ser confirmada mas cujo valor não possa ser diretamente determinado por falta de documentação devem ser apurados por métodos indirectos, como decorre do artigo 90.º, n.º 1, alínea f), da Lei Geral Tributária.

Ora, o que o Recorrente veio dizer ao tribunal foi precisamente que a administração tributária incorreu em erro na interpretação daqueles preceitos ao considerar os proveitos omitidos sem ter em conta os custos necessários para os gerar, apenas porque não estão documentados.

No entanto, a administração tributária só poderia ter incorrido em tal erro ao desconsiderar custos cuja existência confirmou ou deveria ter confirmado à face dos elementos que apurou.”.

\*

Também aqui se seguirá de perto os entendimentos jurisprudenciais expostos.

Efectivamente, julga-se que quer a determinação da matéria colectável por métodos directos, quer a determinação daquela matéria por métodos indirectos, são poderes vinculados da Administração Fiscal.

A este propósito, de resto, deve notar-se que, em caso algum se podem verificar os pressupostos de aplicação de ambos, em termos de se poder configurar a possibilidade de à Administração Tributária ser deferido um poder de escolha, entre a aplicação de um e de outro.

Efectivamente, e nos termos do art.º 83.º, n.º 1 da LGT, é pressuposto impreterível da avaliação directa “*a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação*”, sendo, correspectivamente, igual pressuposto da avaliação indirecta, nos termos do art.º 87.º, n.º 1, al. b), da mesma Lei, para além do mais, a “*Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto*”.

Daí que, ou efectivamente, é possível “*a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação*”, ou se verifica a “*Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável d[o] imposto*”.

Verificada a primeira das situações, será ilegal a aplicação de métodos indirectos.

E, verificada a segunda daquelas descritas situações, será, evidentemente, ilegal a aplicação de métodos directos, na medida em que, necessariamente, em tal situação, não é possível “*a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação*”.

Daí que, e em suma, em consonância com a jurisprudência atrás citada, se julgue que o lançar mão de qualquer dos meios alternativos disponíveis, - correcções técnicas/avaliação indirecta -, e de um deles em detrimento do outro, não depende de um critério discricionário da AT, antes, qualquer deles constitui um seu poder vinculado.

\*

Descendo ao caso concreto, verifica-se que a AT, no caso, não tem dúvida da existência de custos suportados pela Requerente, subjacentes às facturas que desconsiderou.

Nesse sentido, a Requerida admite mesmo que “*não se coloca em crise a efetiva realização das operações que as faturas titulam*”<sup>5</sup>, tendo o mesmo sido reconhecido em sede de decisão da reclamação graciosa, onde se pode ler que “*De facto, não se colocou em causa, em nenhum momento, que as operações não configurassem transações reais ou respeitassem a negócios simulados ou falsos*”.

---

<sup>5</sup> Cfr. art.º 81.º da Resposta.

Ou seja: a própria AT não questiona a efectividade de operações nas quais a Requerente incorreu em custos, mas, não obstante, não considera, por qualquer forma, tais custos, que admite terem ocorrido, no cômputo da matéria tributável que opera.

Se, como entendeu a AT, não era possível a consideração de tais custos no quadro da avaliação directa, então, necessariamente, que esta não permite “a *determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação*”, ou seja, a “*quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável d[o] imposto*”, uma vez que deixa de fora do cálculo do imposto, custos que, assumidamente, se verificaram.

Citando o Acórdão do TCA-Norte de 11-01-2013, acima referido, “os custos cuja existência possa ser confirmada mas cujo valor não possa ser directamente determinado por falta de documentação devem ser apurados por métodos indirectos, como decorre do artigo 90.º, n.º 1, alínea f), da Lei Geral Tributária”.

Deste modo, e pelo exposto, ao não proceder a AT da maneira indicada, determinando os custos que considerou que não podiam ser directamente determinados, por insuficiente documentação, mas que não duvidou terem existido, através da avaliação indirecta, apartando-os do cálculo da matéria tributável da Requerente, e não procedendo, conseqüentemente, à “*determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação*”, e à “*quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável d[o] imposto*”, enfermam as liquidações objecto da presente acção arbitral em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, devendo por isso ser anuladas, e procedendo, dessa forma, o pedido arbitral.

Face ao decidido, fica precluído o conhecimento das restantes questões suscitadas pela Requerente.

\*

### **C. DECISÃO**

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

- a) Anular os actos de liquidação de IRC e juros compensatórios, com os n.ºs 2019..., 2019... e 2019...;

b) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 95.486,04, 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 € 2.754,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Dezembro de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(António Alberto Franco)

O Árbitro Vogal

(Maria Alexandra Mesquita)