

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 90/2022-T

Tema: IRC. IVA. Dedutibilidade de gastos. Actividade económica. Erro sobre os pressupostos de facto.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Adelaide Moura e Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 28-04-2022, acordam no seguinte:

Relatório

A... S A, sociedade com o Número Único de Identificação Fiscal e de Pessoa Colectiva ..., com sede em ..., n.º ...,, (adiante abreviadamente designada por «Requerente»), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação das seguintes liquidações:

- **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) relativo ao ano de 2018:**
 - Liquidação n.º 2021 ... de 8 de Novembro de 2021, relativa ao ano de 2018, na parte em que tem subjacente correcção de prejuízos fiscais do montante de € 98.505,92 para € 0,00;
 - Demonstração de acerto de contas de IRC n.º 2021 ... de 10 de Novembro de 2021 no montante de € 19.180,41;

- Liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... de 10 de Novembro de 2021 no montante de € 1.609,76;
- **IRC relativo ao ano de 2019:**
 - Liquidação n.º 2021... de 18 de Novembro de 2021, relativa ao ano de 2019, na parte em que tem subjacente correcção de prejuízos fiscais do montante de € 117.693,36 para 00,00;
- **Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativo ao período de 2018:**
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1803T com valor de correcção de € 1.264,79;
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1806T com valor de correcção de € 10.110,86;
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1809T com valor de correcção de € 1.501,08;
 - Liquidação adicional n.º ...de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1812T com valor de correcção de € 4.816,56;
- **Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativo ao período de 2019:**
 - Liquidação adicional de IVA n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1903T com valor de correcção de € 0,00;
 - Liquidação adicional de IVA n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1906T com valor de correcção de € 4.893,28;
 - Liquidação adicional de IVA n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1909T com valor de correcção de € 3.128,16;
 - Liquidação adicional de IVA n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1912T com valor de correcção de € 6.474,48 e valor de cobrança adicional de € 1.312,39;
 - Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... de 9 de Novembro de 2021 no montante de € 86,43;

- Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2021 ... de 9 de Novembro de 2021 no montante de € 86,43;
- Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... de 9 de Novembro de 2021 no montante de € 1.312,39.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 21-02-2022.

Em 08-04-2022, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes alguma coisa viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 28-04-2022.

A AT apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 06-06-2022, foi decidido dispensar reunião e alegações.

Por despachos de 08-06-2022 e 09-06-2022, as Partes foram notificadas para se pronunciarem quanto ao valor da causa.

Apenas a Requerente se pronunciou sobre o valor da causa, concordando com o valor sugerido pelo Tribunal Arbitral no despacho de 09-06-2022.

Por despacho de 24-06-2022, foi fixado o valor da causa em € 250.404,80.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

Matéria de facto

Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- A.** A Requerente é uma sociedade constituída em 2008, que tem como principal actividade a comercialização de linhas, fechos e demais acessórios para a indústria;
- B.** Foi efectuada uma inspecção tributária à Requerente relativa os exercícios de 2018 e 2019, em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

I.1 MAPA RESUMO DAS CORREÇÕES RESULTANTES DA AÇÃO DE INSPEÇÃO

I.1.1 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC¹)

→ Correções à matéria tributável

2018	
Prejuízos fiscais declarados	98.505,92 €
Total das correções aos prejuízos fiscais (Ponto III.2)	98.505,92 €
2019	
Prejuízos fiscais declarados	117.693,36 €
Total das correções aos prejuízos fiscais (Ponto III.2)	117.693,36 €

→ CORREÇÕES AO IMPOSTO

2018	
Correção às tributações autónomas (Ponto III.2)	17.570,65 €
2019	
Correção às tributações autónomas (Ponto III.2)	3.117,85 €

I.1.2 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA²)

→ CORREÇÕES AO IMPOSTO

2018	
Correção ao IVA deduzido (Ponto III.2)	17.693,29 €
2019	
Correção ao IVA deduzido (Ponto III.2)	16.512,23 €

(...)

II.4.4 Análise à atividade e à informação Contabilístico-Financeira-Fiscal

Atendendo ao facto da presente análise se desenvolver no decurso de uma ação inspetiva de âmbito parcial - IRC e IVA, ao tipo de atividade desenvolvida pelo SP e ao motivo que originou a presente ação de inspeção, foram efetuados diversos procedimentos:

- 1- Da análise à atividade do SP verifica-se que o mesmo exerce a atividade de comércio por grosso de têxteis, sendo participada a 100% pela entidade "B... B.V -FC... desde 2011. Das informações recolhidas junto da administração do SP, a atividade da empresa consiste na angariação de negócio para o grupo, tendo

como base o conhecimento, por parte dos administradores, do mercado internacional dos têxteis.

- 2- 2-O SP declarou, relativamente às principais rubricas de gastos no exercício de 2018, um valor total de 329.538,81€ (FSE: 117.685,62€ e Gastos com Pessoal: 211.853, 19€), em 2019, um valor total de 313.305,00€ (FSE: 111.461,43€ e Gastos com Pessoal: 201.843,57€) sendo que as vendas e serviços prestados declarados foi de zero 0,00€ em ambos os exercícios. De acordo com as informações prestadas pela administração, parte das despesas inerentes à atividade desenvolvida são debitadas à entidade participante "B... B.V-... ."
- 3- Da consulta efetuada às declarações periódicas de IVA constam operações isentas de imposto no valor de 147.078,79€ relativamente a 2018 e 214.034,00€ relativamente a 2019. O SP apresentou ainda, no final do exercício de 2018, um reporte de IVA no valor 27.523,52€ e no final do exercício de 2019 o valor de 30.876,82€
- 4- Da consulta à aplicação e-fatura, consta como emitente de faturas no valor de 131.275,40€ e adquirente no valor de 41.031,53€, relativamente a 2018 e como emitente de faturas no valor de 200.277,98€ e adquirente no valor de 45.371,59€, relativamente a 2019.
- 5- Da informação recolhida junto contabilidade, foi possível aferir de que a entidade "C..." é a responsável pela gestão dos fluxos financeiros entre o SP, as entidades relacionadas e as entidades externas.

II.4.5 Pedido de esclarecimentos adicionais

No seguimento da análise à atividade do SP e à informação recolhida junto da administração, foram solicitados esclarecimentos adicionais através de ofício, com registo de saída nº2021S..., e recebidos por correio eletrónico no dia 18-06-2021, conforme a seguir se descreve.

Descrição da atividade exercida pelo Sujeito Passivo e o seu posicionamento dentro do grupo "D... - SINGAPURE",

- Descrição das relações comerciais com as entidades "E... Lda -VAT GB...", "F... Ltd – HU..." e "G... S A - NIF: ...,
- Informações relativas à atividade exercida e posicionamento da entidade "c..." na gestão da área financeira e comercial entre o Sujeito Passivo inspecionado e as restantes entidades do grupo "H...", - Existindo refaturação dos gastos suportados e posterior reembolso, pretende-se a esclarecimentos para os prejuízos em exercícios sucessivos.
- Forma de cálculo para o redébito dos gastos,
- Motivo da não sujeição a tributação autónoma dos gastos de acordo com o disposto no artigo 88.º do Código do IRC,
- Documentos de suporte dos gastos incorridos com rendas,
- Diminuta utilização das contas SNC da classe 1--"Meios Financeiros Líquidos", para fazer face aos movimentos financeiros inerentes aos gastos efetuados e recebimentos.

Resposta por correio eletrónico no dia 18-06-2021:

"Na sequência da Vossa notificação para apresentação de elementos e prestação de esclarecimentos no âmbito da ação inspetiva credenciada pela Ordem de Serviço n.º 012020..., vimos por este meio apresentar os esclarecimentos solicitados, referentes ao ano de 2018, de acordo com as questões apresentadas:

QUESTAO 1 - Descrição da atividade exercida pelo Sujeito Passivo e o seu posicionamento dentro do grupo "D... - SINGAPURE",

RESPOSTA 1-O Administrador da sociedade B..., I... e a funcionária da sociedade trabalhavam na cadeia de fornecimento de grupos para a divisão

internacional da B... sediada em Singapura e em 2018 foram cobrados custos à D... Limited.

Anexa-se estrutura do Grupo em 2018. Ambas as empresas estão em subsidiárias indiretas do J... Plc. As sociedades estão destacadas a amarelo.

QUESTAO 2 - Descrição das relações comerciais com as entidades E... Lda – VAT..."

"F... Ltd-..."e "G... S A NIF:...,

RESPOSTA 2 - A E... a uma empresa irmã da A..., SA e durante 2018 na sequência duma reorganização do Grupo os custos da I... foram cobrados a esta empresa em vez de Singapura. A G... S A é também uma empresa irmã e uma única fatura para custos partilhados para ambas as empresas em Portugal foram enviadas para uma empresa e recarregadas para a outra.

A F... é uma empresa irmã da A..., SA e estes custos são uma recarga direta dos custos partilhados de uma reunião realizada na Hungria.

QUESTAO 3 – informações relativas a atividade exercida e posicionamento da entidade "C..." na gestão da área financeira e comercial entre o Sujeito Passivo inspecionado e as restantes entidades do grupo "H...";

RESPOSTA 3-A C... e o representante local do Grupo e é responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais e contributivas da sociedade e contactos com as autoridades locais.

QUESTAO 4 - Existindo refaturação dos gastos suportados e posterior reembolso, pretende-se a esclarecimentos para os prejuízos em exercícios sucessivos.

RESPOSTA 4- A refaturação limita-se aos custos salariais e custos associados, mas as despesas locais foram suportadas pela empresa que causou os prejuízos. A partir de 2021 todos os custos locais estão a ser recarregados ao grupo para evitar qualquer perda.

QUESTAO 5-Forma de cálculo para o redébito dos gastos.

RESPOSTA 5- Todas as despesas são refaturadas pelo seu valor exato.

QUESTAO 6 - Motivo da não sujeição a tributação autónoma dos gastos de acordo com o disposto no artigo 88.2 do Código do IRC,

RESPOSTA 6 – As despesas potencialmente sujeitas a TA (viaturas, Ajudas de custo, etc...) são refaturadas a outra entidade.

QUESTAO 7 - Documentos de suporte dos gastos incorridos com rendas

RESPOSTA 7 - O senhorio não emite recibos mensais das rendas, apesar dos inúmeros pedidos, temos carta de atualização da renda e copia do modelo 44 entregue pelo senhorio, mas o NIF não coincide com o da B...- enviamos comprovativo.

QUESTAO 8 - Diminuta utilização das contas SNC da classe 1- "Meios Financeiros Líquidos", para fazer face aos movimentos financeiros inerentes aos gastos efetuados e recebimentos.

RESPOSTA 8 - A conta da sociedade existente no K... tem pouca utilização, porque exige a movimentação de dois administradores e torna-se pouco prática - nesse sentido a B... opta por fazer os pagamentos correntes através da C... e os restantes através da conta de Grupo. "

CAPÍTULO III

DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMETICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III -1. Análise à informação disponibilizada e divergências detetadas

Atendendo à análise da informação declarativa e elementos contabilísticos que, de acordo com o disposto no art.75 da LGT, se presumem verdadeiros e demonstrativos da atividade do SP, bem como os comprovativos demonstrativos da efetiva correspondência financeira, foram identificadas divergências a descrever nos pontos seguintes.

III -- 1.1--Exercício de 2018

III -1.1.1-IRC

III -1.1.1.1 -Análise aos resultados fiscais apurados

Decorrente da análise efetuada e dos esclarecimentos prestados pela administração, constatando-se que a entidade inspecionada não exerce de facto uma atividade que pressuponha a obtenção de proveitos e ganhos, tendo, relativamente a 2018, apresentado prejuízos fiscais no valor de 98.505,92€, os mesmos não se consideram fiscalmente aceites por não se verificar o cumprimento do disposto no n1 do at23 do CIRC, sendo que apenas será considerado um resultado fiscal proveniente de uma atividade que se mostre suscetível de obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC.

(...)

(...)

III -1.1.2 -IVA

Da análise às declarações periódicas de IVA verifica-se um reporte inicial de imposto acumulado no valor de 23.984,88 €, não se tendo verificado até ao momento qualquer pedido de reembolso. Relativamente ao exercício em análise, constam das declarações periódicas IVA dedutível acumulado no valor de 17.693,29 €.

No seguimento da análise efetuada às informações contabilísticas e declarativas, bem como aos esclarecimentos prestados referidos no ponto 4.5 do presente relatório, verificando-se que o SP não apresenta uma atividade de produção, comércio ou prestação de serviços que no cumprimento do previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA enquadra e caracteriza um sujeito passivo de Imposto Sobre o Valor Acrescentado-- IVA, o imposto relativo às aquisições efetuadas por este não se considera dedutível no cumprimento do previsto nos n.º 1 do art. 19 e n.º 1 do art. 20, ambos do CIVA.

III - 1.2-Exercício de 2019

III - 1.2.1 -IRC

III - 1.2.1.1 --Análise aos resultados fiscais apurados

Decorrente da análise efetuada e dos esclarecimentos prestados pela administração, constatando-se que a entidade inspecionada não exerce de facto uma atividade que pressuponha a obtenção de proveitos e ganhos, tendo, relativamente a 2019, apresentado prejuízos fiscais no valor de 117.693,36 €, os mesmos não se consideram fiscalmente aceites por não se verificar o cumprimento do disposto no n.º 1 do art.º 23 do CIRC, sendo que apenas será considerado um resultado fiscal proveniente de uma atividade que se mostre suscetível de obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC.

(...)

III -1.2.2 -IVA

Da análise às declarações periódicas de IVA de 2019, verifica-se relativamente a este exercício um total de imposto deduzido e reportado no valor de 16.512,23 €.

No seguimento da análise efetuada às informações contabilísticas e declarativas, bem como aos esclarecimentos prestados referidos no ponto 4.5 do presente relatório, verificando-se que o SP não apresenta uma atividade de produção, comércio ou prestação de serviços que, no cumprimento do previsto na alínea a) do n.º1 do ar.º2 do CIVA enquadra e caracteriza um sujeito passivo de Imposto Sobre o Valor Acrescentado -IVA, o imposto relativo às aquisições efetuadas por este não se considera dedutível no cumprimento do previsto nos n.º1 do art. 19 e n.º1 do art.20, ambos do CIVA.

(...)

CAPÍTULO IX - DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

Notificado do projeto de correções, nos termos do art.º 60º do Regime Complementar do

Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) e 60º da Lei Geral Tributária (LGT), o sujeito passivo exerceu o direito de audição, no dia 12 de outubro de 2021, através de correio, com o registo n.º RH...PT, expondo o seguinte:

A... SA, contribuinte fiscal n.º ..., notificada para exercer, querendo, o Direito de Audição Prévia a que se refere o artigo 60.º da Lei Geral Tributaria e artigo 60º do RCPITA, vem, junto de V. Exa., expor e requerer o seguinte:

1. Foi recebido a 15 de setembro de 2021, notificação do Projeto de Relatório de Inspeção tributária, relativo a IRC e IVA do exercício de 2019.
2. Em relação aos custos reiteramos que a atividade da empresa consiste na angariação de negócio para o grupo, prestando serviços de gestão e angariação, no âmbito da atividade comercial da empresa que se prevê otimista para o

futuro, sendo os custos de gestão e angariação refaturadas ao Grupo empresarial a que a sociedade pertence.

3. Relativamente as tributações autónomas sobre os prémios do gestor.

Os prémios do gestor/diretor são baseados num esquema de Gestão do Grupo empresarial e nos critérios estabelecidos pelo Grupo e, os valores pagos são refaturados a empresas do grupo de acordo com esses critérios, pelo que não deverão ser objeto de tributação autónoma.

4. Deste modo requer-se a V.Exa que dê procedimento por extinto por falta de base legal para o seu prosseguimento."

Relativamente ao argumentado pelo sujeito passivo, traduzido nos pontos atrás transcritos, cumpre-nos produzir o seguinte entendimento:

O sujeito passivo vem referir que recebeu a notificação do Projeto de Relatório de Inspeção tributária, relativo a IRC e IVA do exercício de 2019, quando o projeto é relativo aos anos de 2018 e 2019.

O contribuinte vem alegar que a sua atividade consiste na angariação de negócio para o grupo, no entanto, o que verificamos é que não existe qualquer faturação de prestação de serviços a qualquer entidade, a única faturação existente é referente a redébito de despesas sem qualquer critério objetivo da forma de cálculo desse redébito, pois se a sua existência é apenas para a atividade do grupo na qual se insere e não na prática de uma atividade própria, então todos os gastos em que incorreriam objeto de redébito ao grupo, o que originaria um resultado nulo, como aquele por nós calculado por via das correções efetuadas.

No que concerne às tributações autónomas, o facto do sujeito passivo vir referir, apenas quanto ao pagamento do prémio, não se pronunciando quanto às demais

correções efetuadas, que este pagamento é baseado em critérios estabelecidos pelo grupo, em nada altera o seu enquadramento, em face do disposto no artigo 88.º do Código do IRC e inerente sujeição à respetiva tributação autónoma.

X-CONCLUSÃO

Do direito de audição exercido, o SP não logrou comprovar a efetiva e normal atividade do SP na persecução do lucro de uma forma reiterada, servindo a entidade inspecionada, de um modo geral, para a imputação de gastos como se comprova através do presente relatório.

Em face do acima explanado, entendemos que os elementos e ou alegações apresentados em nada alteram a posição inicialmente assumida, pelo que mantemos as correções propostas.

Desse modo, mantendo-se as correções propostas, foi elaborado o presente Relatório de conclusões; Documento de Correção e Auto de notícia para penalização das infrações praticadas.

C. Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações de IRC, IVA e juros compensatórios:

- **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) relativo ao ano de 2018:**
 - Liquidação n.º 2021 ... de 8 de Novembro de 2021 no montante de € 19.180,41, que tem subjacente correcção de prejuízos fiscais no valor de € 98.505,92 para € 0,00;
 - Demonstração de acerto de contas de IRC n.º 2021 ... de 10 de Novembro de 2021 no montante de € 19.180,41;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... de 10 de Novembro de 2021 no montante de € 1.609,76;
- **IRC relativo ao ano de 2019:**

- Liquidação n.º 2021... de 18 de Novembro de 2021 no montante de € 0,00, que tem subjacente correcção de prejuízo fiscais no montante de € 117.693,36 para € 0,00;
- **Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativo ao período de 2018:**
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1803T com valor de correcção de € 1.264,79;
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1806T com valor de correcção de € 10.110,86;
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1809T com valor de correcção de € 1.501,08;
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1812T com valor de correcção de € 4.816,56;
- **Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativo ao período de 2019:**
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1903T com valor de correcção de € 0,00;
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1906T com valor de correcção de € 4.893,28;
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1909T com valor de correcção de € 3.128,16;
 - Liquidação adicional n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1912T com valor de correcção de € 6.474,48 e valor de cobrança adicional de € 1.312,39;
 - Demonstração de acerto de contas n.º 2021... de 9 de Novembro de 2021 no montante de € 86,43;
 - Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2021... de 9 de Novembro de 2021 no montante de € 86,43;
 - Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... de 9 de Novembro de 2021 no montante de € 1.312,39;

- D.** A Requerente assume uma função de prestação de serviços de intermediação para o grupo H..., consubstanciada por angariação de negócios para empresas do grupo, utilizando o conhecimento, por parte dos administradores da Requerente, do mercado internacional dos têxteis;
- E.** A Requerente conta actualmente com dois colaboradores nos seus quadros;
- F.** A Requerente presta apenas serviços intragrupo;
- G.** A Requerente emitiu as facturas que constam do documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- H.** Os ganhos da Requerente correspondem, à aplicação de uma margem de 5% aos custos redebitados;
- I.** As entidades destinatárias das facturas às quais subjazem custos com pessoal emitidas pela Requerente foram entidades do Grupo H... com sedes em Singapura e no Reino Unido (facturas que constam do documento n.º 18);
- J.** Em 09-02-2022, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

Factos não provados e fundamentação e fixação da matéria de facto

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos referidos, nos pontos indicados, e com base em afirmações da Requerente que não foram questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, na inspecção tributária.

No que concerne à prestação de serviços de intermediação para o grupo H..., que a Requerente refere ser a sua actividade, considera-se provado uma vez que a razão invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira para não reconhecer a sua existência é que «a única faturação existente é referente a redébito de despesas sem qualquer critério objetivo da forma de cálculo desse redébito» e a facturação junta pela Requerente comprova que não ocorria um

mero redébito de despesas, mas sim o redébito com acréscimo de 5% (indicado nas facturas emitidas às empresas do grupo com sedes no Reino Unido e em Singapura como «**Markup**»), o que está em sintonia com o alegado pela Requerente sobre a remuneração da actividade de angariação de negócio para o grupo, tendo como base o conhecimento, por parte dos administradores, do mercado internacional dos têxteis.

Neste contexto, consideram-se credíveis as afirmações da Requerente sobre a sua actividade.

Matéria de direito

São objecto de impugnação no presente processo arbitral apenas as correcções relativas a IRC dos anos de 2018 e 2019 e a IVA.

A actividade da Requerente consiste apenas na prestação de serviços de intermediação para o grupo H..., dispondo, para esse efeito, de dois colaboradores nos seus quadros.

A facturação emitida pela Requerente refere-se a refacturação das despesas suportadas a empresas do grupo com sedes no Reino Unido e em Singapura, incluindo as despesas com a remuneração dos seus dois colaboradores, sendo estas acrescidas de uma percentagem de 5% (o que é aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira no artigo 29.º da sua Resposta e é confirmado pelas facturas que constam do documento n.º 18), que consubstancia o lucro da Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou os prejuízos declarados pela Requerente para efeitos de IRC, por entender que «não exerce de facto uma actividade que pressuponha a obtenção de proveitos e ganhos», tendo (...) apresentado prejuízos fiscais que não considerou «fiscalmente aceites por não se verificar o cumprimento do disposto no n1 do at23 do CIRC, sendo que apenas será considerado um resultado fiscal proveniente de uma actividade que se mostre suscetível de obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC».

Relativamente a IVA , a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a sua dedutibilidade por entender que a Requerente «não apresenta uma actividade de produção,

comércio ou prestação de serviços que no cumprimento do previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA enquadra e caracteriza um sujeito passivo de Imposto Sobre o Valor Acrescentado--IVA, o imposto relativo às aquisições efetuadas por este não se considera dedutível no cumprimento do previsto nos n.º 1 do art.º 19 e n.º 1 do art.º 20, ambos do CIVA».

Na sequência do exercício do direito de audição pela Requerente sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira disse que «não existe qualquer faturação de prestação de serviços a qualquer entidade, a única faturação existente é referente a redébito de despesas sem qualquer critério objetivo da forma de cálculo desse redébito, pois se a sua existência é apenas para a atividade do grupo na qual se insere e não na prática de uma atividade própria, então todos os gastos em que incorre seriam objeto de redébito ao grupo, o que originaria um resultado nulo, como aquele por nós calculado por via das correções efetuadas».

Sendo esta a fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária é apenas a ela que há que atender para apreciar a legalidade das correções referidas.

Na verdade, o processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos. (¹)

(¹) Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, Manual de Direito Administrativo, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição,

Assim, a fundamentação sucessiva ou a posteriori não é relevante para aferir a suficiência da fundamentação, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto. (²) Com efeito, admitir, na pendência do processo jurisdicional, uma alteração a posteriori da fundamentação em que assentam os actos impugnados, afectaria o direito da Requerente à tutela judicial efectiva, constitucionalmente reconhecido nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP, pois prejudicaria a possibilidade de o contribuinte utilizar os meios de defesa administrativos e jurisdicionais previstos na lei.

3.1. Correções de prejuízos em sede de IRC

A regra geral em matéria de dedutibilidade de encargos em sede de IRC é enunciada no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, que deve ser interpretado como abrangendo todos os encargos relacionados com a actividade empresarial e efectuados tendo em vista prosseguir essa actividade. (³)

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

Trata-se de excepções à regra da dedutibilidade de encargos, justificadas por razões de várias ordens, como a mera técnica de quantificação do imposto [é o caso dos encargos de natureza fiscal, a que se referem as alíneas a), p), q) e s) do n.º 1], a de as despesas corresponderem a actos reprováveis à face do ordenamento jurídico [é o que sucede com as

página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".

- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, Direito Administrativo, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

(²) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo: de 11-2-93, do Pleno, processo n.º 26389, publicado em Apêndice ao Diário da República de 16-10-95, página 103; de 4-11-93, processo n.º 31798, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-10-96, página 6007; e de 3-2-94, processo n.º 32325, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-12-96, página 791.

No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-1999, processo n.º 23720; e 19-12-2007, recurso n.º 874/07.

(³) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 27-06-2018, proferido no processo n.º 01402/17.

despesas ilícitas e as multas, coimas indicadas nas alíneas d) e e) do n.º 1], a de as despesas serem atinentes a zonas de convergência de interesses pessoais e empresariais [é o caso das despesas referidas nas alíneas h), i), j), k) e l) do n.º 1] e a de despesas cuja realização e relação com a actividade da empresa não é susceptível de fácil comprovação, indispensável para a Administração Tributária exercer eficientemente os seus poderes de controle da legalidade [é o que sucede com as despesas a que se referem as alíneas b) e c) do n.º 1].

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu no Relatório da Inspeção Tributária que a Requerente «não exerce de facto uma atividade que pressuponha a obtenção de proveitos e ganhos», pelo que entendeu que as despesas subjacentes aos prejuízos não são fiscalmente dedutíveis, à face do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

No entanto, considerou-se provado que a Requerente exerce a actividade de angariação de negócios para empresas do grupo, pela qual é remunerada através do acréscimo de uma percentagem de 5% ao valor das despesas redebitadas («Markup»), que são facturadas às empresas do grupo com sedes no Reino Unido e em Singapura.

Assim, as liquidações de IRC impugnadas enfermam de vícios de erros sobre os pressupostos de facto, que constitui vício de violação de lei, que justificam que sejam anuladas, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

As liquidações de IRC que são objecto do presente processo são impugnadas apenas quanto às correcções de prejuízos fiscais que lhes estão subjacentes, pelo que a anulação abrange apenas aquelas correcções (e não também as liquidações de tributações autónomas e de juros compensatórios e as respectivas demonstrações de acerto de contas).

3.2. Correcções em sede de IVA

As correcções em sede de IVA efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira basearam-se no entendimento de que «o SP não apresenta uma atividade de produção, comércio ou prestação de serviços que, no cumprimento do previsto na alínea a) do n.º 1 do ar.º 2 do CIVA enquadra e caracteriza um sujeito passivo de Imposto Sobre o Valor

Acrescentado - IVA, o imposto relativo às aquisições efetuadas por este não se considera dedutível no cumprimento do previsto nos n.º1 do art. 19 e n.º1 do art. 20, ambos do CIVA».

Como resulta da matéria de facto provada, a Requerente exerceu actividade de angariação de negócio para o grupo, tendo como base o conhecimento, por parte dos administradores, do mercado internacional dos têxteis, actividade esta pela qual foi remunerada com a percentagem de 5% sobre o valor das despesas redebitadas.

Esta actividade remunerada é manifestamente uma actividade económica, com carácter oneroso, que constitui prestação de serviços, à face do artigo 4.º, n.º 1, do CIVA, que estabelece que «são consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens».

Sendo o único fundamento invocado no Relatório da Inspeção Tributária para não aceitar a dedutibilidade do IVA o entendimento de que a Requerente «não apresenta uma actividade de produção, comércio ou prestação de serviços» e tendo sido dado como provado que existiu uma actividade de prestação de serviços, tem de se concluir, também relativamente às correcções em sede de IVA, que enfermam de erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação.

Como se referiu acerca da irrelevância da fundamentação a posteriori, sendo aquele o único fundamento das correcções relativas a IVA, não há a apurar se se verificavam ou não outros requisitos do direito a dedução.

Pelo exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral também quanto a esta questão, sendo de anular as liquidações de IVA e respectivas liquidações de juros compensatórios que são impugnadas.

4. Decisão

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

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2021..., relativa ao exercício de 2018, na parte que se refere à correcção relativa a prejuízos fiscais que foram fixados em € 0,00 quando devem ser fixados em € 98.505,92
- c) Anular a liquidação de IRC n.º 2021..., relativa ao exercício de 2019, na parte que se refere à correcção relativa a prejuízos fiscais que foram fixados em € 0,00 quando devem ser fixados em € 117.693,36;
- d) Anular as seguintes liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas:
- Liquidação adicional de IVA n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1903T com valor de correcção de € 0,00;
 - Liquidação adicional de IVA n.º ... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1906T com valor de correcção de € 4.893,28;
 - Liquidação adicional de IVA n.º... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1909T com valor de correcção de € 3.128,16;
 - Liquidação adicional de IVA n.º... de 5 de Novembro de 2021 correspondente ao período de 1912T com valor de correcção de € 6.474,48 e valor de cobrança adicional de € 1.312,39;
 - Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... de 9 de Novembro de 2021 no montante de € 86,43;
 - Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2021 ... de 9 de Novembro de 2021 no montante de € 86,43;
 - Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... de 9 de Novembro de 2021 no montante de € 1.312,39.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **250.404,80** (€ 98.505,92 de correcção de IRC em 2018; 117.693,36 de correcção em IRC em 2019; € 17.693,29 de IVA e juros do ano de 2018 e € 16.512,23 de IVA e juros do ano de 2019).

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00** *, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 06-07-2022

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Relator)

(Adelaide Moura)

(Vasco António Branco Guimarães)

* Valor retificado por despacho de 15-07-2022.