

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 101/2022-T

Tema: IRC. Gastos dedutíveis. Ajudas de custo. Ónus da prova.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Paulo Ferreira Alves e Dra. Sofia Quental (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 04-05-2022, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... S.A., contribuinte n.º..., com sede no ..., ..., Alcabideche (“Requerente” ou “A...”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação

- do indeferimento tácito do pedido de reclamação graciosa que apresentou em 16 de Agosto de 2021;
- do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) n.º 2021 ... e dos actos de liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... e n.º 2021 ... e da demonstração de acerto de contas de IRC n.º 2021 ... referentes ao exercício de 2017;

- do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2021 ... e dos actos de liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... e n.º 2021 ... e da demonstração de acerto de contas de IRC n.º 2021 ..., referentes ao exercício de 2018;
- dos actos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., quanto às demonstrações de acerto de contas de n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., e dos correspondentes actos de liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., e das respectivas demonstrações de acerto de contas n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021... e ainda do acto de correcção de liquidação de IVA n.º..., todos referentes ao período de tributação de 2018.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 22-02-2022.

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.

Em 13-04-2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 04-05-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que

- suscitou a questão prévia da cumulação de pedidos;

- informou que, «no dia 23-05-2022, a Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária do IR proferiu despacho que determinou a revogação parcial do ato de liquidação n.º 2021..., relativo ao período tributário de 2017, na parte respeitante ao gasto, no valor de € 669,00, correspondente ao Ativo Fixo Tangível e ao gasto referente ao serviço de arquitetura, tendo a DSIRC notificado a decisão à mandatária da Requerente e à Direção de Finanças de Lisboa para efeitos de execução»;
- defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 08-06-2022, do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD foi determinada a substituição, como árbitro-adjunta no presente processo, da Senhora Dra. Marla Brás pela Senhora Dra. Sofia Quental.

Em 05-07-2022, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e por declarações de parte e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

Com as suas alegações, a Requerente apresentou documentos, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira requerido o seu desentranhamento. Por despacho de 14-09-2022, foi decidido não admitir a junção desses documentos, que foram desentranhados.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão prévia da inviabilidade da cumulação de pedidos.

2. Questão da cumulação de pedidos

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou na sua Resposta a questão da ilegalidade da cumulação de pedidos, pelas seguintes razões, em suma:

- a Requerente deduziu, na mesma ação arbitral, pedidos de anulação de liquidações de dois tributos diferentes, IVA e IRC, relativamente aos quais o Tribunal terá de atender a diferente factualidade e normas legais, por forma a decidir sobre a procedência ou improcedência dos pedidos formulados de acordo com a causas de pedir que os sustentam;
- tal conclusão não se altera mesmo considerando que os atos de liquidação resultaram de correções determinadas na mesma ação inspetiva, pois, ainda assim, não se verificam os pressupostos cumulativos previstos no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT - a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- as correções subjacentes aos actos tributários contestados foram tramitadas em conjunto e expressas num único Relatório de Inspeção Tributária;
- as correções em sede de IVA estão intrinsecamente ligadas às correções efectuadas no âmbito do IRC e, portanto, têm subjacente a mesma matéria de facto às aplicadas naquela sede;
- tanto assim é que no RIT a AT começa por abordar as correções em sede de IVA sublinhando que “De acordo com o que foi referido na análise em sede de IRC (...) tais gastos foram desconsiderados como fiscalmente dedutíveis” e prossegue referindo que “Na mesma linha de pensamento, o IVA mencionado nas aludidas faturas, relativamente ao qual o sujeito passivo exerceu o direito à dedução, não tem qualquer conexão com as operações realizadas pelo sujeito passivo sujeitas a imposto, dado que, tal como referido, a atividade exercida pelo sujeito passivo é de salão de cabeleireiro e estética”, concluindo a final que “mais não resta à administração tributária do que excluir do direito à dedução do IVA”;

- pode ser pedida a um Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de IVA e IRC que tenham subjacente a mesma materialidade fática detetada em ação de inspeção”.

O artigo 3.º, n.º 1, do RJAT estabelece que *«a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito»*.

A identidade absoluta de questões de facto e de direito não é imprescindível para ser admitida a cumulação, como decorre da utilização daquela palavra *«essencialmente»*.

A cumulação de pedidos é admitida por razões de economia processual e celeridade, pelo que numa interpretação teleológica, do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, deve ser admitida quando há suficiente identidade entre os pedidos que permita concluir que valem aquelas razões.

Com a Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, que alterou o artigo 104.º do CPPT, verificou-se uma ampliação das possibilidades de cumulação de pedidos no processo de impugnação judicial, no âmbito do *«aprofundamento de mecanismos processuais potenciadores de uma maior racionalidade e celeridade na tramitação dos processos tributários»* (¹), mostrando a nova redacção a perspectiva legislativa actualizada sobre a conveniência ou não de cumulação de pedidos.

Assim, numa perspectiva que tenha em conta a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), idênticas possibilidades de cumulação de pedidos devem ser aplicadas também ao contencioso arbitral, pois é manifesto que não valem neste menos do que no processo de impugnação aquelas razões de economia e celeridade e até há neste na arbitragem maiores preocupações deste tipo (como decorre do princípio da celeridade e do prazo para proferir decisão arbitral).

Por isso, o artigo 3.º do RJAT, numa interpretação actualista, que atenda à perspectiva legislativa mais recente sobre a possibilidade de cumulação de pedidos e assegure a congruência reclamada pelo princípio da unidade do sistema jurídico (artigo 9.º, n.º 1, do

¹ Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 168/XIII.

Código Civil), deve ser entendido como não obstaculizando a cumulação em todas as situações em que ela é admitida no processo de impugnação judicial.

Isto é, não deve deixar de se admitir no processo arbitral a cumulação de pedidos em todas as situações em que ela é admissível no processo de impugnação judicial.

Nos termos daquele artigo 104.º do CPPT, é admissível a cumulação e pedidos quando

- lhes corresponda a mesma forma processual;
- a sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo;
- não obsta à cumulação ou à coligação referida no número anterior a circunstância de os pedidos se reportarem a diferentes tributos, desde que todos se reconduzam à mesma natureza, à luz da classificação prevista do n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária.

Não é exigida, pelo artigo 104.º do CPPT a identidade de questões de direito, o que decorre da admissibilidade de cumulação de pedidos relativos a tributos diferentes.

No caso em apreço, verificam-se todos os requisitos da cumulação, pois:

- todos os pedidos de anulação de liquidações podem ser formulados em processo arbitral;
- a sua apreciação tem por base o mesmo relatório de inspeção tributária;
- as circunstâncias de facto relevantes para apreciação da legalidade das liquidações de IVA é a mesma que releva para as correspondentes correcções em sede de IRC;
- todos os pedidos de anulação de reportam a impostos, a tributos da mesma natureza, à luz da classificação prevista do n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária.

Improcede, assim, a excepção da cumulação ilegal suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente exerce a atividade de “Salão de cabeleireiro”, a que corresponde o CAE 096021, estando enquadrada em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) no regime normal com periodicidade mensal, e em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;
- B) A Administração Tributária, ao abrigo das ordens de serviço n.ºs OI2019...e OI2020..., efectuou uma acção inspectiva externa à Requerente, relativa aos exercícios de 2017 e 2018, de âmbito parcial, com incidência no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);
- C) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária (RIT) que consta do processo administrativo, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria coletável

III.I. Em sede de IRC

III.1.1. Gastos com o pessoal

III.1.1.1. Conta 63822-Ajudas de custo

1. De acordo com o extrato de conta foi contabilizado os montantes de € 25.802,20 e € 53.463,00 respetivamente, em 2017 e 2018, tendo como suporte documental uma "folha" (A4) correspondente a um mapa com a indicação do local onde foi prestado o serviço, o valor diário, o nome da funcionária e nem sempre indica o motivo da deslocação.

Esta sociedade está inserida num grupo de sociedades que comercializam a marca "E...", e que se encontram espalhadas pelo território nacional, através de vários estabelecimentos similares.

Nas referidas "folhas", aparecem serviços que foram prestados em locais onde se encontram estes estabelecimentos, nomeadamente, ..., ..., ..., ..., e..., que nada têm a ver com os locais onde o sujeito passivo exerce a sua atividade e que pertencem a outras sociedades do grupo.

2. Do total contabilizado como gasto, verificou-se que os montantes de € 25.305,40 (anexo 3) e € 53.463,00 (anexo 4), respetivamente, em 2017 e 2018, dizem respeito a ajudas de custo de pessoal afeto à sociedade A..., que se deslocaram para lojas que pertencem a outras sociedades do "grupo", para prestar serviços, mas cujo serviço não foi faturado às mesmas, ou seja, houve o gasto, mas não houve o rendimento.

O nº1 do artigo 23º do CIRC estatui que "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".

Assim, são gastos dedutíveis aqueles que foram contraídos no âmbito do interesse da atividade da sociedade, com o intuito de obterem ou garantirem os rendimentos sujeitos a IRC.

Ora, no caso em apreço, o sujeito passivo suportou gastos com ajudas de custo pela deslocação dos seus funcionários, a lojas que pertencem a outras sociedades do grupo, para prestar serviços, não tendo o sujeito passivo faturado as ajudas de custo a essas sociedades nem tão pouco a cedência de pessoal, não tendo, consequentemente, repercutido esses gastos nas sociedades beneficiárias.

Assim, podemos concluir que o sujeito passivo suportou gastos, relativamente aos quais não foi possível estabelecer qualquer conexão entre os gastos suportados e os rendimentos obtidos ou garantidos pela A... SA sujeitos a IRC, motivo pelo qual, os montantes de € 24.305,40 e € 53.463,00, não são aceites fiscalmente dedutíveis à luz do nº1 do art.º 23º do CIRC.

2.No exercício de 2017, confrontando o valor de € 25.802,20 contabilizado nesta conta com as correções de € 25.305,40, existe uma diferença de € 496,80 que deveria ter sido contabilizado na conta 63821, pelo que a correção será quantificada no ponto seguinte.

III.1.1-2. Conta 63821-Abono kms

O sujeito passivo reconheceu na subconta 63821 - Abono kms, de acordo com os extratos de conta, os montante de € 5.275,80 e € 6.001,20, respetivamente, em 2017 e 2018, a título de compensação por deslocação em viatura própria do funcionário, tendo como suporte documental uma "folha" (A4) que corresponde a um mapa onde consta o nome da funcionária, a indicação dos locais de origem e destino, a justificação, os kms percorridos, não identificando a matrícula da viatura utilizada pelas funcionárias B... (NIF...) e D... (NIF ...).

Da análise às referidas "folhas", e tal como sucedeu com as ajudas de custo, verificou-se que os montantes de € 2.922,48 (anexo 5) e € 3.249,00 (anexo 6), respetivamente, em 2017 e 2018, dizem respeito a deslocações de funcionárias desta sociedade para outras lojas (salões de cabeleireiro) pertencentes a outras sociedades do grupo E..., não tendo sido faturado às mesmas este serviço de deslocação do pessoal e/ou repercutido o referido gasto.

O nº 1 do artº 23º do CIRC estatui que "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".

Assim, à semelhança do que ocorreu relativamente às ajudas de custo, podemos concluir que o sujeito passivo suportou gastos, relativamente aos quais não foi possível estabelecer qualquer conexão entre os gastos suportados e os seus rendimentos obtidos ou garantidos sujeitos a IRC, motivo pelo qual os referidos montantes de € 2.922,48 e € 3.249,00, não são aceites como fiscalmente dedutível à luz do nº 1 do art.º 23º do CIRC.

Relativamente aos abonos de kms atribuídos às funcionárias acima mencionadas, nos valores de €2.850,12 (anexo 7) e € 2.752,20 (anexo 8), respetivamente, em

2017 e 2018, não identificam a matrícula da viatura por si utilizada nas deslocações entre lojas desta mesma sociedade e para o armazém, o que contraria o disposto na alínea h), n.º 1 do art.º 23.º A do CIRC, não sendo aceite fiscalmente aqueles gastos.

III.1.2. Fornecimentos e serviços externos

III.1.2.1. Ativos Fixos Tangíveis (anexo 9)

No decorrer do exercício de 2017, o sujeito passivo reconheceu como gasto o valor de € 6.690,00, contabilizado na conta 6238, através do documento Interno 120.002, titulado pela fatura 2017/1427, datada de 11.12.2017, emitida pela sociedade F..., Lda, contribuinte ..., referente a 6 rampas de lavagem, a que corresponde um valor unitário de € 1.115,00.

De acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), os ativos fixos tangíveis são recursos que a sociedade detém, com carácter de permanência ou continuidade, não se destinando a ser vendidos ou transformados no decurso das suas atividades normais, sendo usualmente destinados a serem utilizados na produção, fornecimento de bens e serviços, para arrendamento, ou para fins administrativos, na qual se espera uma utilização durante mais do que um período contabilístico - §6 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 7. Por outro lado, esta aquisição de bens, não satisfaz os critérios para serem considerados como gasto do exercício uma vez que, nos termos do art.º 33.º do CIRC, apenas quando o custo unitário de aquisição do ativo sujeito a depreciação não ultrapassar os € 1.000,00 é aceite a sua dedução integral no período de tributação em que seja reconhecido, exceto quando tais elementos fazem parte integrante de um conjunto que deva ser depreciado com um todo. E mesmo neste caso, a sua contabilização passará sempre por uma conta da classe 42-Ativo fixo tangível e nunca através de uma conta da classe 62, como se tratasse de um consumível. O gasto do exercício será assim o valor da amortização, conforme estatui o art.º 29.º do CIRC.

A referida aquisição de "rampas de lavagem", reúne os critérios para ser considerada como um ativo fixo tangível, na medida em que seja provável que originem benefícios económicos futuros e que são fiavelmente mensuráveis, deverão ser objeto de capitalização, ou seja, reconhecidas como um ativo fixo tangível.

Dado que os referidos Ativos Fixos Tangíveis têm, normalmente, uma vida útil limitada, o custo de aquisição do ativo, são imputados como gasto no período de acordo com o respetivo uso (depreciação), tal como estatui o art.º 29º do CIRC.

Face ao exposto, verifica-se que o sujeito passivo reconheceu indevidamente, no exercício de 2017, o valor de € 6.690,00 correspondente ao gasto com a aquisição de bens, em vez de imputá-los ao correspondente valor do ativo e relevá-los, posteriormente, a gastos através das depreciações (durante a sua vida útil esperada).

Deste modo, o sujeito passivo não deu cumprimento às regras contabilísticas estabelecidas na NCRF 7 do Sistema Normalização Contabilístico, bem como, aos artigos 18.º e 29.º do Código do IRC conjugados com o artigo 1.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, pelo que mais não resta à Administração Tributária que desconsiderar fiscalmente esse montante nos termos das referidas normas.

III.1.2.2. Conta 6221-Trabalhos especializados (anexo 10)

De acordo com o extrato desta conta, foi contabilizado no ano de 2017, o valor de € 2.000,00, identificado internamente com o n.º 50.038, titulado pela fatura FT/550, datada de 04.05.2017, emitida pelo sujeito passivo G..., Lda, contribuinte..., com a descrição "Prestação de serviços". Nos termos da alínea a), n.º 2 do art.º 19º do CIVA, só confere direito a dedução do imposto mencionado em faturas passadas na forma legal, sendo o n.º 5 do art.º 36º do CIVA, a norma que define quais são os elementos que as faturas devem conter, nomeadamente, entre outros, a quantidade e a denominação usual dos bens transmitidos ou serviços prestados (alínea b.).

Este conceito "vasto" de prestação de serviços descrito na fatura, não permite validar a natureza dos respetivos serviços e, conseqüentemente, se os mesmos têm conexão com a atividade empresarial da A... SA, e são necessários para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, pelo que mais não resta à Autoridade Tributária e Aduaneira, do que desconsiderar como fiscalmente dedutível tal gasto, no valor de € 2.000,00, nos termos do n.º 1 do art.º 23º do CIRC. Em sede de IVA, a sua dedução não será aceite por força do disposto no n.º 2 do art.º 19º do CIVA.

III.1.2.3. Faturas emitidas pela sociedade H..., Lda

III.1.2.3.1. Introdução

Na análise efetuada aos gastos reconhecidos na contabilidade do sujeito passivo, nas várias divisionárias da subconta 62 - Fornecimentos e Serviços Externos, foram identificadas diversas faturas emitidas pelo fornecedor H..., Lda, (adiante designada por H... Lda) contribuinte ..., com sede na Rua ... no Porto, área do Serviço de Finanças de Porto

Segundo a conservatória do registo comercial, pela inscrição 1 AP 26/19960625, foi constituída a sociedade H... Lda, com o capital social de € 5.000,00, tendo como sócios I... e J..., com uma quota de € 2.500,00 cada um.

Importa referir que, I... e J..., são os acionistas maioritários da sociedade K... SGPS, SA, que é a detentora do capital social de várias empresas denominadas "grupo E..." com várias lojas de salões de cabeleireira, entre as quais está a A... SA. Nos períodos económicos de 2017 e 2018, a sociedade H..., Lda emitiu várias faturas às empresas do grupo E..., entre as quais a A... SA, quer referente a serviços de gestão e administração, quer de serviços de logística, manutenção e deslocações, quer de serviços de limpeza e deslocações, quer de natureza diversa, tendo imputado a cada uma das referidas sociedades do grupo um valor proporcional ao seu volume de negócios.

No caso da A... SA, é relevante informar que esta sociedade emitiu em 29.12.2017 a fatura 2017/13, no valor de € 200.000,00 referente a serviços de consultadoria,

que foram anulados através da nota de crédito, 2018/3, datada de 23.03.2018, colocando-se de imediato as seguintes questões:

- O serviço foi prestado ou não?*
- Quando é que o serviço foi prestado?*
- Se o serviço foi prestado, quem o prestou?*
- Se o serviço foi prestado porque é que foi anulado?*

Pela análise efetuada constatou-se que a sociedade H..., Lda, nos exercícios em análise, apenas possuía três empregados dos quais dois estavam afetos aos serviços de limpeza e um à área da logística.

A sociedade H... Lda é uma sociedade marginal ao grupo de empresas lideradas pela sociedade K... SGPS SA, sendo que os únicos elos de ligação são os sócios e os gerentes.

A sociedade K... SGPS SA, é detentora da totalidade do capital de várias empresas que integram o universo do "grupo E...", entre as quais a L... SA.

As SGPS têm por objeto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas sendo-lhes ainda permitida a prestação de serviços técnicos de administração e gestão às empresas suas participadas, bem como a concessão de financiamentos dentro de determinados condicionalismos.

Da análise às faturas emitidas pela sociedade K... SGPS SA para a A... SA, verificou-se que no período de janeiro a agosto de 2017, dizem respeito a "serviços técnicos administrativos e gestão" e de setembro a dezembro 2017 e todo o ano de 2018, têm a descrição de "serviços administrativos e de contabilidade".

Importa ainda referir que:

- I..., é sócia gerente da sociedade H... Lda e, simultaneamente é administradora das sociedades K... SGPS SA e A... SA.*
- J..., é sócio gerente da sociedade, H... Lda, é membro do conselho de administração da A... SA e administrador da K... SGPS SA, desde 31-12.2018.*

• I... e J..., são não residentes no território nacional e não possuem representantes nomeados.

• I... e J..., não foram remunerados pelo exercício de qualquer atividade no território nacional.

Foram analisadas todas as faturas emitidas pela sociedade H..., Lda, reconhecidas na contabilidade do sujeito passivo, com o intuito de verificar o seu enquadramento quer em sede de IVA, quer em sede de IRC, face às dúvidas suscitadas.

III.1.2.3.2. Serviços de Gestão e Administrativos, colocação e disposição de pessoal (anexo 11)

De acordo com o extrato da conta 6221-Trabalhos especializados, foram contabilizadas as seguintes faturas emitidas, com a supracitada descrição, a saber:

Doc. Intº	Fatura	Data	Valor	Obs.
120.061	2018/54	13.04.18	8.024,91	referente jul 17
120.062	2018/58	13.04.18	8.024,91	referente ago 17
120.063	2018/62	13.04.18	8.024,91	referente set 17
120.064	2018/66	13.04.18	8.024,91	referente out 17
120.065	2018/70	13.04.18	8.024,91	referente ago 17
120.066	2018/74	13.04.18	8.024,91	referente ago 17
TOTAL	2017		48.149,46	

Doc. Intº	Fatura	Data	Valor	Obs.
40.034	2018/78	03.04.18	8.024,91	referente jan 18
40.035	2018/82	03.04.18	8.024,91	referente fev 18
40.036	2018/86	03.04.18	8.024,91	referente mar 18
40.037	2018/90	03.04.18	8.024,91	referente abr 18
50.025	2018/94	09.05.18	8.024,91	referente mai 18
80.016	2018/109	20.08.18	8.024,91	referente jun 18
80.017	2018/113	20.08.18	8.024,91	referente jul 18
90.004	2018/115	05.09.18	8.024,91	referente ago 18
100.005	2018/123	03.10.18	8.024,91	referente set 18
110.001	2018/135	02.11.18	8.024,91	referente out 18
120.003	2018/141	03.12.18	8.024,91	referente nov 18
120.070	2019/4	31.01.19	8.024,91	referente dez 18
TOTAL - 2018			96.298,92	

Em cada uma das sociedades do grupo E... existem administradores cuja função é administrar esta sociedade, sendo, na A... SA, L... e J... . Estes dois administradores, curiosamente, também são sócios e gerentes da sociedade H..., Lda, sociedade que, tirando o facto de os sócios serem comuns, é alheia ao grupo E... . Face à factualidade descrita, não existe motivo pelo qual os serviços de gestão sejam faturados pela H... Lda, até porque, os gerentes desta sociedade são os mesmos que os administradores da A... SA. Não é possível distinguir quando é que os administradores do sujeito passivo estão ao seu serviço ou quando estão a gerir a sociedade por conta da sociedade H... Lda, sendo que não são remunerados por qualquer das sociedades.

Assim, uma vez que o sujeito passivo A... SA tem os seus próprios Administradores cuja função é administrar a sociedade, não se entende nem ficou demonstrado que as despesas com os referidos "serviços de gestão e administração" tituladas pelas faturas emitidas pelo sujeito H..., Lda, se enquadram e têm conexão com a atividade empresarial da A... SA, e conseqüentemente, são necessárias para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, pelo que, mais não resta à Autoridade Tributária e Aduaneira, do que desconsiderar como fiscalmente dedutíveis tais gastos, nos montantes de € 48.149,46 e de € 96.298,92, respetivamente, em 2017 e 2018, nos termos do nº1 do artigo 23º do Código do IRC.

III.1.2.2.3. Serviços de logística, manutenção e deslocações (anexo 12)

O sujeito passivo reconheceu na sua contabilidade, nas subcontas identificadas no quadro a seguir indicado, as faturas identificadas no mesmo quadro, correspondentes, segundo esclarecimento prestado pelo sujeito passivo, ao vencimento, encargos sociais, ajudas de custo e à compensação de kms, do funcionário M..., sendo que, o total dos gastos incorridos pela sociedade H..., Lda com o funcionário, foi imputado a cada uma das sociedades do grupo E..., proporcionalmente ao seu volume de negócios.

Conta SNC	Doc. Intº	Fatura	Data	logist+manut	Deslocação	Total
62511	120.060	2018/14	28.03.18	765,89	1.293,82	2.059,71
2017				765,89	1.293,82	2.059,71
6221	80.013	2018/102	14.08.18	7.466,65	4.156,03	11.622,68
6221	100.023	2018/127	16.10.18	3.963,72	2.238,81	6.202,53
6221	120.047	2018/158	27.12.18	1.111,13	2.238,74	3.349,87
2018				12.541,50	8.633,58	21.175,08

Na análise efetuada e fruto da experiência adquirida ao longo da análise do grupo constatou-se que a central de compras do grupo é a sociedade F..., Lda. É esta sociedade que adquire e vende os produtos de cabeleireiro às diferentes sociedades do grupo, possuindo, para o efeito, dois armazéns que arrendou à sociedade H... Lda.

M..., no decorrer do ano de 2017 e até ao mês de outubro, foi funcionário da F... Lda, sendo que, a partir do mês de novembro passou a trabalhar para a sociedade H... Lda. M..., auferiu, ainda, rendimentos da categoria B que lhe foram pagos pelo sujeito passivo no decorrer do ano de 2017.

M..., é o responsável por toda a logística, nomeadamente, desde a armazenagem dos produtos até à sua entrega nas várias lojas do grupo E... .

Ora, sendo a sociedade F..., Lda, responsável pela logística do grupo e tendo o funcionário M..., trabalhado no decorrer do ano 2017 para as sociedades F..., Lda, H... Lda, N... SA e A... SA e no ano de 2018 para as sociedades H... Lda e N... SA, não se vislumbra o motivo pelo qual a sociedade H... Lda, fatura ao sujeito passivo os serviços de logística, manutenção e

deslocações correspondentes ao trabalho desenvolvido pelo aludido funcionário, já que toda a logística passa pela sociedade F..., Lda.

Por outro lado, na análise efetuada, foi também identificada a contabilização na subconta 62267 várias faturas emitidas pelo fornecedor O... Unipessoal,Lda, NIPC ..., referente à manutenção das lojas ... e ..., desconhecendo-se assim o motivo pelo qual a H... Lda, está a faturar ao sujeito passivo serviços de manutenção.

Em face do exposto, uma vez que não ficou comprovado que os gastos reconhecidos na contabilidade do sujeito passivo, nos montantes de € 2.059,71 e € 21.175,08, respetivamente, em 2017 e 2018, têm conexão com os rendimentos obtidos ou garantidos pela A...SA, mais não resta à Autoridade Tributária e Aduaneira, do que os desconsiderar como fiscalmente dedutíveis nos termos do nº1 do artigo 23º do Código do IRC.

III.1.2.2.4. Serviços de limpeza e deslocações (anexo 13)

O sujeito passivo reconheceu na sua contabilidade, nas subcontas identificadas no quadro a seguir indicado, as faturas ali mencionadas, correspondentes, segundo esclarecimento prestado pelo sujeito passivo, ao vencimento, encargos sociais, ajudas de custo e à ajudas de custo, das funcionárias P..., com o domicílio fiscal em Cascais e Q..., com o domicílio fiscal em Matosinhos, sendo que, o total dos gastos incorridos pelo sujeito passivo H..., Lda com as referidas funcionárias, foi imputado a cada uma das sociedades do grupo E..., proporcionalmente ao seu volume de negócios.

A H..., celebrou um contrato de trabalho por tempo indeterminado com as referidas 2 funcionárias, onde consta que foram admitidas com a categoria de "Auxiliar de limpeza" e o local de prestação de trabalho é na Av. ..., em Alcabideche. Para além do facto da funcionária Q... ter o domicílio em Matosinhos, quando as lojas onde presta "eventualmente" o serviço de limpeza localizam-se na área de Lisboa (Cascais e Alfragide), o contrato refere que o local

da prestação do trabalho de "Auxiliar de limpeza" é em Alcabideche, na
Também se desconhece a que se referem as deslocações.

Por outro lado, também se verificou a contabilização na mesma conta 6267, várias faturas emitidas pelo sujeito passivo R..., Lda, contribuinte..., que tem por atividade a realização de serviços de limpeza.

Conta SNC	Doc. Intº	Fatura	Data	Limpeza	Deslocação	Total
6267	120.019	2018/10	28.03.18	1.347,40	498,29	1.845,69
2017				1.347,40	498,29	1.845,69
6267	80.012	2018/98	14.08.18	3.377,43	1.510,98	4.888,41
6267	100.024	2018/131	16.10.18	2.207,11	747,43	2.954,54
6267	120.046	2018/154	27.12.18	2.227,50	390,01	2.617,51
2018				7.812,04	2.648,42	10.460,46

Em face do exposto, uma vez que não ficou comprovado que os gastos reconhecidos na contabilidade, no montante total de € 1.845,69 e € 10.460,46, respetivamente, em 2017 e 2018, têm conexão com os rendimentos obtidos ou garantidos pela A..., SA, mais não resta à Autoridade Tributária e Aduaneira, do que os desconsiderar como fiscalmente dedutíveis nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

III.1.2.2.5. Imputação outros gastos 2018 - deslocações (anexo 14)

De acordo com o extrato da conta 6251-Deslocações e estadas, o sujeito passivo reconheceu na contabilidade o documento identificado internamente sob o n.º 120.086, que corresponde à fatura n.º 2019/54, emitida em 18-04-2019, por H... Lda, no montante de € 4.476,59, referente a imputação de outros gastos do ano de 2018, deslocações.

Notificado para justificar o montante contabilizado, o sujeito passivo esclareceu que as deslocações são custos associados à atividade das empresas do grupo, tendo, para o efeito, juntado um "quadro resumo" onde consta o valor e o tipo de serviço, tendo-se verificado custos dizem respeito a várias deslocações de avião, de refeições e de alojamento, totalizando € 12.873,15, que, majorado em 30% (lucro), perfaz o valor de € 16.735,10, que foi imputado a cada uma das sociedades do grupo E..., sendo que, o faturado à N... SA foi de € 4.476,59.

Considerando a atividade do sujeito passivo, que consiste em salões de cabeleireiro e estética, em que as deslocações são pouco relevantes, dado o exercício da atividade se circunscreve aos dois estabelecimentos que possui, e pelo facto de se desconhecer a que se referem concretamente aqueles gastos e quem foram os beneficiários dos mesmos, não é possível aferir se tais despesas se enquadram na atividade empresarial e são necessárias para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, pelo que, nos termos do n.º 1 do art.º 23º do CIRC, tais gastos, o montante de € 4.476,59 não são aceites como fiscalmente dedutíveis.

III.1.2.2.6. Imputação de outros gastos 2018 -material (anexo 15)

O sujeito passivo reconheceu como gasto, na subconta 6268-outros serviços, o montante de € 3.851,71, pelo documento identificado internamente sob o n.º 120.088, que corresponde à fatura n.º 2019/62, emitida em 18-04-2019, por H... Lda, referente a imputação de outros gastos do ano de 2018, materiais.

Notificado para justificar o montante contabilizado, o sujeito passivo esclareceu que correspondem a despesas referentes à aquisição de materiais que foram adquiridos para serem utilizados no armazém que pertence a todas as empresas do grupo, tendo para o efeito juntado um "quadro resumo" descritivo dos valores contabilizados, com o tipos de bens adquiridos, tendo-se constatado que dizem respeito à aquisição de ferramentas, utensílios, material de escritório e de informática e 1 telemóvel Iphone, no montante total de € 11.076,22 que majorado em 30% (lucro), perfaz o valor de € 14.399,09, que foi imputado a cada uma das sociedades do grupo E..., sendo que, o faturado à N... SA foi de €3.851,71.

Atendendo ao facto que não é possível identificar os bens em causa (exceto o telemóvel, que, por sua vez, está sujeito às regras estabelecidas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro), não é possível aferir se tais gastos estão conexos com a atividade do sujeito passivo e, conseqüentemente, se são gastos suportados com o intuito de obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, pelo que os gastos contabilizados, no montante de € 3.851,71, não são aceites como fiscalmente dedutíveis, nos termos do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC.

III.1.2.2.7. Utilização de viaturas (anexo 16)

De acordo com o extrato da conta 6268-Outros serviços, o sujeito passivo reconheceu na contabilidade no ano de 2018, os documentos identificados no quadro a seguir indicado:

SNC	Doc. Intº	Fatura	Data	Valor	Descrição
6268	120.048	2018/162	31.12.18	1.685,23	Utilização viatura 03-UG-21
6268	120.049	2018/169	31.12.18	1.203,74	Utilização viatura 58-UM-87
6268	120.050	2018/173	28.12.18	107,00	Utilização viatura 63-VR-69
TOTAL				2.995,97	

O sujeito passivo foi notificado para justificar os gastos contabilizados, tendo esclarecido que são gastos com viaturas que estão ao serviço das empresas do grupo.

As viaturas ..., ... e ..., são viaturas ligeiras de mercadorias, de marca Renault, cujos averbamentos em nome da sociedade H... Lda, ocorreram em 27-04-2018, 28-03-2018 e 29-03-2018, respetivamente.

Não é conhecida a natureza dos gastos contabilizados, sendo que o sujeito passivo apenas referiu que os gastos são inerentes a viaturas ao serviço de empresas do grupo. Não se sabe quem utiliza as viaturas, quando as utiliza e porque é que as utiliza.

Considerando que se constatou que:

- O sujeito passivo contabilizou como gasto, despesas inerentes à compensação por deslocação em viatura própria ao serviço da entidade patronal, de funcionárias de lojas, para se deslocarem ao armazém para ir "buscar produtos" (Alcabideche), assim como, para as lojas, quer da N..., quer para outras do grupo E...;
- O sujeito passivo contabilizou como gasto faturas emitidas por H... Lda, inerentes à deslocação do funcionário M..., para a realização de serviços de manutenção e aprovisionamento;

- *A atividade exercida pelo sujeito passivo, caracterizada pela deslocação dos clientes aos estabelecimentos que possui.*

Não se vislumbra o motivo pelo qual a sociedade H... Lda, faturou ao sujeito passivo a utilização das citadas viaturas ou se o sujeito passivo as utilizou realmente.

Em face da factualidade descrita, uma vez que não ficou comprovado que os gastos reconhecidos na contabilidade do sujeito passivo, no montante total de € 2.995,97, referentes ao ano de 2018, têm conexão com os rendimentos por si obtidos ou garantidos sujeitos a IRC, mais não resta à Autoridade Tributária e Aduaneira, do que os desconsiderar como fiscalmente dedutíveis nos termos do nº1 do artigo 23º do Código do IRC.

(...)

III.1.4. Resumo correções ao lucro tributável

Em resultado dos procedimentos de inspeção realizados são propostas as seguintes correções:

1. Correções ao lucro tributável

Item	Descrição	2017	2018
III.1.1.	Ajudas de custo	25.305,40	53.463,00
III.1.2.	Abono de kms	5.772,60	6.001,20
III.1.3.	Gastos AFT	6.690,00	
III.1.4.	Trabalhos especializados	2.000,00	
III.1.5.1.	Gestão e administração	48.149,46	96.298,82
III.1.5.2.	Logística e manutenção	2.059,71	21.175,08
III.1.5.3.	Imputação outros gastos -Deslocações		4.476,59
III.1.5.4.	Imputação outros gastos -Material		3.851,71
III.1.5.5.	Utilização viaturas		2.995,97
	TOTAL	89.977,17	188.262,37

2. Correções ao cálculo da tributação autónoma

Item	Descrição	2017	2018
III.4	Ajudas de custo e km	-1.553,90	-2.973,21
	SOMA	-1.553,90	-2.973,21

III.2. Em sede de IVA (anexo 17)

O sujeito passivo reconheceu na contabilidade, na sob conta 24323132311 - IVA dedutível- OBS -Mercado Nacional - Taxa normal, os documentos identificados no quadro a seguir indicado, exercendo assim o direito à dedução do IVA mencionado nas respetivas faturas, emitidas pela sociedade H..., Lda, assim como, em uma fatura emitida pelo sujeito passivo G..., Lda, a saber:

Doc.intº	Número da fatura	Data	Valor	IVA	TOTAL	Obs.
50.038	FT/550	04.05.17	2.000,00	460,00	2.460,00	Trabalhos especializados
SOMA 2017			2.000,00	460,00	2.460,00	
30.003	2018/10	28.03.18	1.845,69	424,51	2.270,20	Serviços de limpeza e deslocação
30.004	2018/14	28.03.18	2.059,71	473,73	2.533,44	Serv. de logística manut. e deslocações
40.028	2018/54	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.029	2018/58	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.030	2018/62	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.031	2018/66	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.032	2018/70	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.033	2018/74	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.034	2018/78	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.035	2018/82	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.036	2018/86	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.037	2018/90	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
50.025	2018/94	09.05.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
80.012	2018/98	14.08.18	4.888,41	1.124,33	6.012,74	Serviços de limpeza e deslocação
80.013	2018/102	14.08.18	11.622,68	2.673,22	14.295,90	Serv. de logística manut. e deslocações
80.016	2018/109	20.08.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
80.017	2018/113	20.08.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
90.004	2018/115	05.09.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
100.005	2018/123	03.10.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
100.023	2018/127	16.10.18	6.202,53	1.426,58	7.629,11	Serv. de logística manut. e deslocações
100.024	2018/131	16.10.18	2.954,54	679,54	3.634,08	Serviços de limpeza e deslocação
110.001	2018/135	02.11.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
120.003	2018/141	03.12.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
120.046	2018/154	27.12.18	2.617,51	602,03	3.219,54	Serviços de limpeza e deslocação
120.047	2018/158	27.12.18	3.349,87	770,47	4.120,34	Serv. de logística manut. e deslocações
120.048	2018/162	28.12.18	1.685,23	387,60	2.072,83	Utilização de viaturas
120.049	2018/169	28.12.18	1.203,74	276,86	1.480,60	Utilização de viaturas
120.050	2018/173	28.12.18	107,00	24,61	131,61	Utilização de viaturas
SOMA 2018			174.960,38	40.240,89	215.201,27	

De acordo com o que foi referido na análise efetuada em sede de IRC, não foi possível estabelecer qualquer conexão entre os gastos inerentes às faturas emitidas pela sociedade H..., Lda, reconhecidas na contabilidade do sujeito passivo, e os rendimentos obtidos ou garantidos pelo mesmo sujeitos a IRC, motivo pelo qual tais gastos foram desconsiderados como fiscalmente dedutíveis. Na mesma linha de pensamento, o IVA mencionado nas aludidas faturas, relativamente ao qual o sujeito passivo exerceu o direito à dedução, não tem

qualquer conexão com as operações realizadas pelo sujeito passivo sujeitas a imposto, dado que, tal como foi referido, a atividade exercida pelo sujeito passivo é de salão de cabeleireiro e estética.

Ora, o n.º 1 do artigo 20º do Código do IVA e a sua alínea a) determina que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissão de bens e prestação de serviços sujeitas a imposto, o que não foi o caso, já que, tal como foi referido, não foi possível estabelecer qualquer conexão entre o IVA deduzido constante das aludidas faturas e as vendas e prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo sujeitas a imposto.

Tendo em atenção a factualidade descrita, mais não resta à administração tributária do que excluir do direito à dedução do IVA mencionado nas supracitadas faturas, nos termos do n.º 1 do artigo 20º do Código do IVA.

Também se verificou, no ano de 2017, a dedução de IVA numa fatura passada não de forma legal, violando o disposto na alínea a), n.º 2 do art.º 19º do CIVA.

Na verdade, o sujeito passivo reconheceu na subconta de IVA dedutível o documento identificado internamente com o n.º 50.038, a que corresponde a fatura FT/550, datada de 04.05.2017, emitida pelo sujeito passivo G., Lda, contribuinte..., cujo descritivo é "Prestação de serviços".

Ora, nos termos da alínea a), n.º 2 do art.º 19º do CIVA, só confere direito a dedução do imposto mencionado em faturas passadas na forma legal, sendo o n.º 5 do art.º 36º do CIVA, a norma que define quais são os elementos que as faturas devem conter, nomeadamente, entre outros, a quantidade e a denominação usual dos bens transmitidos ou serviços prestados (alínea b.) o que não acontece, já que a descrição da fatura é vaga e não permite estabelecer a conexão com as operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo.

O IVA indevidamente deduzido ascende a € 460,00 e € 40.240,89, respetivamente, em 2017 e 2018, de acordo com o seguinte quadro resumo, por período de imposto:

Período de imposto	IVA
2017 05	460,00
Soma 2017	460,00
2018 03	898,24
2018 04	18.457,30
2018 05	1.845,73
2018 08	7.489,01
2018 09	1.845,73
2018 10	3.951,85
2018 11	1.845,73
2018 12	3.907,30
Soma 2018	40.240,89

(...)

IX. Direito de audição (anexo 18)

O sujeito Passivo foi notificado para efeitos do direito de audição, nos termos do art.º 60º da Lei Geral Tributária e art.º 60º do R.C.P.I.T.A, para a sede da empresa, através do ofício n.º..., datado de 27.01.2021, com o registo RH ...PT, e exerceu-o, tendo apresentado a seguinte fundamentação:

1. De facto, acontece que a Requerente não se limita a disponibilizar funcionários para outras lojas (suas ou do grupo), pois beneficia também da disponibilidade e da efetiva disponibilização de funcionários de outras lojas que se deslocam para as suas lojas - sitas na Grande Lisboa e no Grande Porto - e cujas ajudas de custo também não lhe são debitadas.

Dessa permuta a exponente obtém equivalentes benefícios para a sua atividade produtiva decorrentes da disponibilidade e da efetiva disponibilização, de funcionários - técnicos da sua área de atividade económica - de outras lojas de sociedades do Grupo E... SGPS, S.A.

Observa-se ainda que, conforme consta nos registos de V. Exas., para os quais remetemos, todas as sociedades do Grupo E... SGPS, S.A. apresentaram resultados positivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Conclui-se que estes gastos devem ser fiscalmente aceites, nos termos e para os efeitos do artigo 23º, n.º 1 do Código do IRC.

2. Quanto ao Ponto III.1.2.1.: não sendo aceite integralmente o gasto titulado pela fatura 2017/1427, datada de 11.12.2017, deve ser aceite por estes serviços a respetiva depreciação do exercício. Ou seja, não podem V. Exas. proceder à desconsideração total do valor correspondente ao custo de aquisição suportado e reconhecido fiscalmente pela exponente (€6.690,00).

3. Quanto aos Pontos III.1.2.2. e III.2.: a descrição constante da fatura FT/550, datada de 04.05.2017, emitida pelo contribuinte fiscal n.º ..., é suficiente para permitir determinar a natureza dos serviços prestados e o valor do gasto para efeitos de IRC; quanto ao IVA, apenas é exigível a referência aos serviços prestados para determinação da taxa (que, para serviços de arquitetura, é sempre de 23%). Logo, deve ser aceite fiscalmente o gasto suportado, bem como a dedução do correspondente IVA, pois o documento de suporte foi emitido em linha com os formalismos legalmente previstos.

4. Quanto aos Pontos III.1.3.2. e III.2.1.: porque os serviços de gestão e administração prestados pela H... Lda., que disso encarregou os seus Gerentes, foram no interesse da exponente e em conexão com a sua atividade produtiva, aí se incluindo, exemplificativa e sumariamente, os seguintes:

Planeamento estratégico e organizativo

Estratégias empresariais e de gestão

Estratégias comerciais e apoio à gestão técnica

Consultoria, orientação e assistência operacional nas seguintes áreas:

Planeamento, organização e controlo

Informação e Gestão

Gestão Financeira e processos de controlo orçamental

Gestão de Recursos Humanos, incluindo Segurança e Higiene no Trabalho, contratação e cessação de vínculos laborais.

Gestão Comercial, políticas de marketing e comunicação, relações públicas e eventos.

Deve-se ter em conta que no período em análise nenhum desses Gerentes auferiu remuneração como Administrador da exponente ou de sociedades do Grupo E... SGPS, S.A.

5. Quanto ao Ponto III.1.2.2.3.: os serviços de logística, manutenção e deslocações prestados pela sociedade H... Lda., que apresentou os meios necessários para o efeito, foram no interesse da exponente e em conexão com a sua atividade produtiva, cumprindo apenas esclarecer que os pagamentos feitos pela exponente ao Senhor M... correspondem a serviços por ele prestados em nome individual.

6. Quanto aos Pontos III.1.2.2.4., III.1.2.2.5., III.1.2.2.6. e III.1.2.2.7.: os gastos com serviços de limpeza, deslocações e ferramentas foram debitados acessoriamente aos serviços indicados nos Pontos III.1.2.3.2. e III.1.2.2.3.

7. Quanto a todos os pontos acima referidos - e ainda quanto à anulação da fatura 2017/13 mencionada em III.1.2.3.1. - cumpre referir que as operações, entre partes relacionadas, foram devidamente reportadas no âmbito da Auditoria às Demonstrações Financeiras para a Certificação Legal de Contas, realizada pelo Revisor Oficial de Contas.

8. Mais se pede a audição das seguintes testemunhas, em data e local a notificar por V.Exas.: Senhora Dra. T..., contabilista certificada, para a sede da exponente Senhor M..., para o respetivo domicílio fiscal.

Para audição da testemunha foi designado o dia 04.03.2021, pelas 10.00H, para a qual foi expedida notificação conforme ofício destes Serviços n.º..., datado de 23.02.2021. Também foi notificada a sociedade a comunicar tal facto, através do ofício destes Serviços n.º..., datado de 23.02.2021. Todavia, a sociedade enviou uma carta datada de 23.02.2021, a informar que na sequência da audição prévia apresentada ao projeto de relatório, vem solicitar para serem aproveitadas as declarações prestadas pela Dra. T..., contabilista certificada, na qualidade de testemunha ouvida em 02.02.2021, no âmbito das ações inspetivas à N..., SA, NIF ... (OI2019.../...) e da sociedade L..., SA, NIF ... (OI 2019.../...) e assim a dispensar. Dando seguimento ao solicitado pelo sujeito passivo, anexou-se ao presente relatório (anexo 18) as declarações prestadas em 02.02.2021, pela Dra. T..., no âmbito do exercício do direito de audição das sociedades N..., SA e L..., SA, onde afirmou o seguinte:

- 1. Concordo e confirmo as alegações produzidas no direito de audição.*

- 2. Quanto aos serviços de gestão e administração foram realizados por I... e J... para as empresas do grupo E... .*

- 3. Quanto aos serviços de logística e manutenção, o funcionário M... era quem fazia a distribuição dos produtos pelas lojas, bem como, toda a logística. Quanto às faturas emitidas por U..., a manutenção era apenas do ar condicionado e canalização. A manutenção do M... era diferente, nomeadamente, mudar uma rampa de lavagem, lâmpadas, pequenos trabalhos nas lojas, etc...*

O M... a partir de outubro de 2017, deixou de ser funcionário da F..., passando a ser da H..., e a partir desta data, foi faturado os serviços de logística e manutenção às empresas do grupo E..., pois era mais vantajoso ser a H... a faturar este serviço do que uma empresa externa de logística.

A partir de outubro 2017, as empresas do grupo passaram a adquirir todos os produtos, exceto da Wella que continuaram a ser comprados pela F..., devido a

um contrato celebrado entre ambas. Os produtos ficavam armazenados nos armazéns da H... que foram arrendados à F..., até final de 2017. Em 2018, os armazéns deixaram de ser arrendados à F... .

O M... é quem distribuí todos os produtos pelas lojas.

4. A imputação de outros gastos (deslocação e material), são despesas comuns a todas as empresas do grupo E..., sendo imputadas em função do volume de negócios.

5. Nos serviços de limpeza, as 2 funcionárias fazem este serviço para todas as empresas do grupo, sendo imputado o valor em função do volume de negócios

6. A H... é a proprietária das viaturas que as coloca à disposição das empresas do grupo, ficando mais vantajoso do que fazer um contrato de renting.

Analisando a fundamentação, temos:

1. O facto do sujeito passivo A..., SA, disponibilizar funcionários para outras lojas que não lhe pertencem e, receber pessoal de outras sociedades do grupo E..., esta "permuta" não lhe confere a faculdade de não faturar os respetivos serviços, face ao disposto na alínea b), n.º1 do art.º 29º do Código do IVA que estatui da obrigatoriamente de emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, sendo o imposto exigível no momento da sua realização, conforme dispõe alínea b), n.º 1 do art.º 7.º do CIVA.

Cada sociedade do grupo E... tem a sua personalidade jurídica e obrigações fiscais, não podendo ser tratada como se fosse apenas uma, em que todas as funcionárias das lojas lhe pertencessem. Por outro lado, independentemente de ser obrigatório a emissão de uma fatura por cada prestação de serviço, os valores dos

referidos serviços em cada uma das sociedades é diferente, não podendo haver a compensação que o sujeito passivo pretende.

2. O sujeito passivo pretende que seja aceite a depreciação do bem que foi contabilizado como gasto na conta 6238 e não foi aceite fiscalmente.

Ora, tal pretensão não pode ser aceite, uma vez que o n.º 3 do art.º 1.º do DL 25/2009, dispõe que "As depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores".

Ora, o sujeito passivo, no exercício em análise, não reconheceu na contabilidade qualquer depreciação do bem em causa, pelo que nos termos do citado artigo não pode ser considerada como gasto como o sujeito passivo pretende.

3. O sujeito passivo afirma que é suficiente a descrição na fatura de "Prestação de serviços" para permitir determinar a natureza dos serviços prestados e o valor do gasto para efeitos de IRC; quanto ao IVA, apenas é exigível a referência aos serviços prestados para determinação da taxa (que, para serviços de arquitetura, é sempre de 23%). Logo, deve ser aceite fiscalmente o gasto suportado, bem como a dedução do correspondente IVA, pois o documento de suporte foi emitido em linha com os formalismos legalmente previstos.

Como foi referido no projeto do relatório, nos termos da alínea a), n.º 2 do art.º 19.º do CIVA, só confere direito a dedução do imposto mencionado em faturas passadas na forma legal, sendo o n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, a norma que define quais são os elementos que as faturas devem conter, nomeadamente, entre outros, a quantidade e a denominação usual dos bens transmitidos ou serviços prestados (alínea b.).

Assim, ao contrário do que é referido pelo sujeito passivo, o documento suporte não foi emitido em linha com os formalismos legais.

O controlo a efetuar pela AT não se prende apenas com a taxa aplicável, mas também com a aferição dos serviços em concreto, a fim de permitir validar a sua

natureza e, conseqüentemente, se os mesmos têm conexão com a atividade empresarial.

Assim, não pode ser aceite a pretensão do sujeito passivo.

4. Quanto aos serviços de gestão e administração (III.1.3.2), o sujeito passivo apenas fez considerações do que é a gestão numa empresa. No projeto de relatório nunca foi posta em causa a função de gestão, mas sim de quem a executa. A sociedade A... tem os seus próprios Administradores cuja função é gerir/administrar esta sociedade, que também são sócios e gerentes da sociedade E..., Lda, que é alheia ao "grupo E...", pelo que não existe motivo pelo qual os serviços de gestão sejam faturados pela H... Lda, quando a própria sociedade A... SA tem os seus administradores.

A testemunha indicada pelo sujeito passivo no exercício do direito de audição, Dra. T..., que, desde já se diga, que não é mais do que a contabilista certificada da sociedade e a pessoa nomeada como sua representante para as relações com a Administração Tributária nos termos do artigo 52º do RCPITA, apenas adiantou que os serviços de gestão e administração foram realizados por I... e J... para as empresas do grupo E... .

5. Nos serviços de logística e manutenção, referiu serem no interesse da atividade produtiva e que os pagamentos ao funcionário M... correspondem a serviços por ele prestados em nome individual.

A testemunha, Dra. T..., esclareceu que M..., a partir de outubro de 2017, deixou de ser funcionário da F..., passando a ser da H..., pelo que os serviços de logística e manutenção passaram a ser faturados às empresas do grupo E... . Adiantou que a partir daquela data, as empresas do grupo E... passaram a adquirir todos os produtos, exceto da Wella que continuaram a ser comprados pela F..., sendo que as mercadorias adquiridas eram guardadas no mesmo armazém.

Ainda segundo a testemunha, a manutenção do M... consistia em mudar rampas de lavagem, trocar de lâmpadas e outros pequenos trabalhos realizados nas lojas.

Da análise às compras de mercadorias no ano de 2018, verificou-se que as adquiridas à sociedade F... apenas representam apenas 3% do total, as restantes compras foram efetuadas a outros fornecedores.

Assim, sendo a distribuição das mercadorias/produtos às lojas realizada por M... conforme declarou a Dra. T..., que, nesta data, era funcionário da H..., aceita-se a pretensão do sujeito passivo relativamente aos gastos imputáveis com a logística e manutenção, no ano de 2018, no montante de €21.175,08.

No entanto, no ano de 2017, o gasto é titulado por uma fatura emitida em 28.03.2018, com a descrição de "serviços efetuados em 2017", desconhecendo-se quais os serviços prestados e a que período dizem respeito, ou seja, se foi antes ou após a saída de M... de funcionário da F..., cabendo a esta suportar os encargos dos seus trabalhadores e dos serviços que contrata, uma vez que as mercadorias são vendidas com uma margem de lucro, não devendo a A... SA suportá-lo.

Face ao exposto, é aceite a pretensão do sujeito passivo relativamente ao ano de 2018.

6. Quanto aos Pontos III.1.3.4., III.1.3.5., III.1.3.6 e III.1.3.7., apenas referiu tratar-se de gastos com deslocações e ferramentas que foram debitados acessoriamente aos serviços indicados nos Pontos III.1.3.2. e III.1.3.3.

A testemunha acrescentou que a imputação de gastos (deslocação e material) e de limpeza, são despesas comuns a todas as empresas do grupo, sendo faturado em função do volume de negócios.

No caso das viaturas, as mesmas estão à disposição das empresas do grupo E..., ficando mais vantajoso do que fazer um contrato de renting.

No entanto, não especificou qual a natureza dos serviços necessários à empresa, uma vez que se está perante um salão de cabeleireiros.

7. Conclusão

Face ao exposto, é atendida a pretensão do sujeito passivo relativamente aos gastos dos serviços de logística e manutenção, no ano de 2018, no valor de € 21.175,08 e o respetivo IVA dedutível no valor de €4.870,27.

Relativamente às restantes propostas de correção, não foram trazidos novos dados relevantes que contrariassem a fundamentação das correções que constam no projeto de relatório, pelo que se mantêm as mesmas.

8. Resumo

8.1. Correções ao lucro tributável

Em resultado do procedimento de inspeção realizado em sede de IRC, e atendendo ao direito de audição, são propostas as seguintes correções:

1. Correções ao lucro tributável

Item	Descrição	2017	2018
III.1.1.	Ajudas de custo	25.305,40	53.463,00
III.1.2.	Abono de kms	5.772,60	6.001,20
III.1.3.	Gastos AFT	6.690,00	
III.1.4.	Trabalhos especializados	2.000,00	
III.1.5.1.	Gestão e administração	48.149,46	96.298,82
III.1.5.2.	Logística e manutenção	2.059,71	
III.1.5.3.	Imputação outros gastos -Deslocações		4.476,59
III.1.5.4.	Imputação outros gastos -Material		3.851,71
III.1.5.5.	Utilização viaturas		2.995,97
	TOTAL	89.977,17	167.087,29

2. Correções ao cálculo da tributação autónoma

Item	Descrição	2017	2018
III.4	Ajudas de custo e km	-1.553,90	-2.973,21
	SOMA	-1.553,90	-2.973,21

8.2. Correções em sede de IVA

Face ao exercício do direito de audição e respetiva análise, o IVA indevidamente deduzido, foi em 2017 e 2018, respetivamente, de € 460,00 e € 35.370,62 de acordo com o seguinte quadro:

Doc.intº	Numero da fatura	Data	Valor	IVA	TOTAL	Obs
50.038	FT/550	04.05.17	2.000,00	460,00	2.460,00	Trabalhos especializados
SOMA 2017			2.000,00	460,00	2.460,00	
30.003	2018/10	28.03.18	1.845,69	424,51	2.270,20	Serviços de limpeza e deslocação
30.004	2018/14	28.03.18	2.059,71	473,73	2.533,44	Serviços logística,manutenção,deslocações
40.028	2018/54	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.029	2018/58	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.030	2018/62	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.031	2018/66	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.032	2018/70	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.033	2018/74	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.034	2018/78	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.035	2018/82	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.036	2018/86	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
40.037	2018/90	13.04.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
50.025	2018/94	09.05.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
80.012	2018/98	14.08.18	4.888,41	1.124,33	6.012,74	Serviços de limpeza e deslocação
80.016	2018/109	20.08.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
80.017	2018/113	20.08.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
90.004	2018/115	05.09.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
100.005	2018/123	03.10.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
100.024	2018/131	16.10.18	2.954,54	679,54	3.634,08	Serviços de limpeza e deslocação
110.001	2018/135	02.11.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
120.003	2018/141	03.12.18	8.024,91	1.845,73	9.870,64	Serviços de gestão e Admin. Coloc. Disp.pessoal
120.046	2018/154	27.12.18	2.617,51	602,03	3.219,54	Serviços de limpeza e deslocação
120.048	2018/162	28.12.18	1.685,23	387,60	2.072,83	Utilização de viaturas
120.049	2018/169	28.12.18	1.203,74	276,86	1.480,60	Utilização de viaturas
120.050	2018/173	28.12.18	107,00	24,61	131,61	Utilização de viaturas
SOMA 2018			153.785,30	35.370,62	189.155,92	

O IVA indevidamente deduzido ascende a € 460,00 e € 35.370,62, respetivamente, em 2017 e 2018, de acordo com o seguinte quadro resumo, por período de imposto:

Período de imposto	IVA
2017 05	460,00
Soma 2017	460,00
2018 03	898,24
2018 04	18.457,30
2018 05	1.845,73
2018 08	4.815,79
2018 09	1.845,73
2018 10	2.525,27
2018 11	1.845,73
2018 12	3.136,83
Soma 2018	35.370,62

Assim, para conclusão dos procedimentos de inspeção realizados, vão ser elaborados os respetivos documentos de correção (DCU) e levantados os autos de notícia, pelas infrações praticadas em sede de IRC e IVA, em cada um dos anos de 2017 e 2018.

D) Na sequência da acção inspetiva, a Administração Tributária emitiu

– a liquidação adicional de IRC n.º 2021... e as liquidações de juros compensatórios n.º 2021 ... e n.º 2021 ... e a demonstração de acerto de contas de IRC n.º 2021 ... referentes ao exercício de 2017;

– a liquidação adicional de IRC n.º 2021 ... e as liquidações de juros compensatórios n.º 2021 ... e n.º 2021 ... e aa demonstração de acerto de contas de IRC n.º 2021 ..., referentes ao exercício de 2018;

– as liquidações de IVA n.º 2021 ..., n.º 2021 ..., n.º 2021 ..., n.º 2021 ..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., as demonstrações de acerto de contas de n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., e as liquidações de juros compensatórios n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., e das respectivas demonstrações de acerto de contas n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021... e ainda a liquidação de IVA n.º..., todos referentes ao período de tributação de 2018;

E) Em 16-08-2021, a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações, tendo-lhe sido notificado - o respectivo projecto de indeferimento, que consta do processo administrativo, para exercício do direito de audição (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e processo administrativo);

F) A reclamação graciosa não foi decidida até 21-02-2022, data em que foi apresentado o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo;

- G) No dia 23-05-2022, a Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária do IR proferiu despacho que determinou a revogação parcial do acto de liquidação n.º 2021..., relativo ao período tributário de 2017, na parte respeitante ao gasto, no valor de € 669,00, correspondente ao Ativo Fixo Tangível e ao gasto referente ao serviço de arquitetura (artigo 9.º da Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira e documento junto em 26-09-2022);
- H) A Requerente tem como accionista única a sociedade K... SGPS, SA, NIPC ... e é uma das sociedades operativas do Grupo E..., grupo este que foi criado na década de 1990 por I... e J... (Relatório da Inspeção Tributária);
- I) Em 2017 e 2018, a Requerente tinha dois estabelecimentos comerciais de salão de cabeleireiro e estética nos quais desenvolvia as suas actividades e localizados no Centro Comercial ... e no Centro Comercial ... (Relatório da Inspeção Tributária);
- J) Os sócios I... e J... tomaram desde sempre as principais decisões quanto à estratégia do Grupo E..., assumindo o cargo de administradores das várias sociedades “operativas” que compõem o Grupo (depoimento de parte);
- K) Os sócios V... e W..., apesar de terem ocupado o cargo de administradores das sociedades “operativas” não tinham funções relevantes de gestão operacional (depoimento de parte);
- L) Os sócios I... e J... não auferiam qualquer remuneração directa pelo exercício das funções de administração e gestão do Grupo E... (depoimento de parte e da testemunha X...);
- M) À margem da holding e das sociedades “operativas”, os sócios I..., J..., V... e W... detêm cada um directamente uma participação de 25% no capital social da sociedade F..., Lda. (“F...”) que, até Outubro de 2017, assegurava a compra e revenda às sociedades “operativas” de produtos, mercadorias e equipamentos de estética (depoimento de parte);
- N) Cada uma destas sociedades “operativas” detidas pela K... SGPS possui estabelecimentos comerciais de salão de cabeleireiro e estética nos principais centros comerciais, explorando 10 salões de beleza e empregando mais de 400 profissionais (depoimentos de parte e da testemunha Y...);

- O) Os estabelecimentos comerciais do grupo E... são conhecidos por prestar serviços de qualidade, por terem uma ampla gama de serviços que exige competências profissionais distintas (i.e. cabeleireiro, técnico, barbeiro, esteticista e manicure) e por terem um atendimento rápido e sem filas de espera significativas (depoimentos de parte e da testemunha Y...);
- P) Os estabelecimentos referidos não aceitam marcações ou reservas, o que torna difícil antecipar os níveis de procura quanto a cada um dos estabelecimentos comerciais, bem como as conseqüentes necessidades de alocação de funcionários (depoimentos de parte e da testemunha Y...);
- Q) A K... planeia e monitoriza de forma permanente as necessidades de profissionais em cada salão, promovendo a mobilidade temporária e por turnos dos colaboradores entre os diversos salões (depoimento de parte);
- R) No âmbito do planeamento das actividades definido pela administração, a Requerente disponibiliza funcionários entre os seus dois estabelecimentos comerciais de salão de cabeleireiro e estética (depoimentos de parte e das testemunhas Y... e Z...);
- S) Quando são necessários mais funcionários para assegurar a rapidez de atendimento de clientes num estabelecimento da Requerente ou de outra sociedade do grupo E..., a administração da Requerente e das outras sociedades disponibilizam e recebem funcionários, reciprocamente (depoimentos de parte e das testemunhas Y... e Z...);
- T) No início de 2017, eclodiu no seio do Grupo E... um conjunto de conflitos que opuseram os sócios V... e W..., aos sócios I... e J..., em resultado de desentendimentos quanto à estratégia de expansão internacional da marca E... (documentos n.ºs 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, depoimentos de parte e das testemunhas X..., M... e Z...);
- U) Estes conflitos levaram à instauração mútua de processos de destituição da administração da holding e de um outro conjunto de sociedades detidas em conjunto, nas quais se inseria a F... documento n.º 8 junto com o pedido de

- pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e depoimentos de parte e das testemunhas X... e Z...);
- V) No âmbito do conflito accionista, suportado em processos judiciais, criou-se um ambiente de incerteza e instabilidade que culminou no bloqueio legal do exercício de poderes de gestão nas diversas sociedades “operativas” do Grupo E... (depoimentos de parte e da testemunha X...);
- W) Este bloqueio legal incidiu igualmente sobre outras sociedades detidas em conjunto, designadamente a F... que era a principal prestadora de serviços de suporte para o Grupo E... e que era determinante para o seu bom funcionamento (depoimentos de parte e das testemunhas X... e M...);
- X) Este bloqueio legal tinha associado um enorme impacto no seio do Grupo E..., já que podia significar a impossibilidade de cumprimento de obrigações de pagamento de dívidas a fornecedores, a inviabilidade de renovação de contratos com centros comerciais/shoppings, o integral pagamento de salários a trabalhadores, a realização de compras de produtos e equipamentos essenciais à actividade (depoimentos de parte e das testemunhas X... e M...);
- Y) De forma a assegurar a continuidade das operações do Grupo E..., os sócios I... e J... tomaram um conjunto de medidas para manter os serviços de suporte operacional ao Grupo E... e, desse modo, mitigar o prejuízo resultante do referido bloqueio legal (depoimentos de parte e das testemunhas X... e M...);
- Z) Uma dessas medidas consistiu na transferência, a partir de Outubro de 2017, das funções da F... para a sociedade H... Lda (“H...”), por ser a única sociedade que, porque era detida unicamente pelos sócios I... e J... e, conseqüentemente, totalmente controlada por estes (depoimentos de parte e das testemunhas X... e M...);
- AA) Na qualidade de funcionário da H... Lda, a testemunha M... prestou serviços à Requerente de manutenção (mudar rampas de lavagem, trocar lâmpadas e outros pequenos trabalhos realizados nas lojas) a partir de Outubro de 2017 (depoimentos desta testemunha M... e da testemunha T..., reproduzido no Anexo 18 ao RIT);

- BB) Até à verificação dos referidos conflitos legais entre os sócios da holding, a relação da H... com o Grupo E... resumia-se ao arrendamento de dois armazéns, um em Lisboa e outro no Porto, que eram utilizados pelo Grupo como central de produtos, mercadorias e equipamentos e como sede e escritório para a realização de tarefas comerciais, administrativas e de representação, sendo a utilização facturada às empresas do grupo E... (depoimento de parte);
- CC) Na sequência desses conflitos, a H... passou a desenvolver para o Grupo E... actividades operacionais que habitualmente não exercia, nomeadamente de gestão administrativa, logística e armazenagem, limpeza, manutenção e conservação dos estabelecimentos comerciais, que anteriormente eram maioritariamente desempenhadas pela f... e (depoimentos de parte e da testemunha M...);
- DD) Os custos adicionais que a H... teve de suportar por conta da prestação de serviços de suporte ou da disponibilização de meios e equipamentos aos colaboradores do Grupo E... foram facturados às sociedades operativas de acordo com a efectiva realização dos serviços (depoimentos de parte e da testemunha M...);
- EE) Desde o eclodir do conflito societário em 2017, os sócios I... e J... assumiram a totalidade das funções de administração e gestão do Grupo E..., mantendo na sua esfera o exercício das funções essenciais e relevantes para a continuidade das operações, passando a ser remunerados pela H... que cobrava essa remuneração às sociedades operativas do grupo E... sob a forma de management fees (depoimentos de parte e das testemunhas M... e X... e artigo 91.º do pedido de pronúncia arbitral);
- FF) Os conflitos legais que originaram a transferência de funções para a H..., por bloqueio legal de determinadas decisões, ficaram parcialmente resolvidos pela via judicial em Setembro de 2019, tendo sido afastados definitivamente holding os sócios V... e W... (depoimento de parte);
- GG) Após a decisão judicial favorável aos sócios I... e J..., a H... não mais cobrou quaisquer management fees ao Grupo E..., dado que a remuneração do trabalho de

- administração e gestão efectivamente prestados passou a ser realizada directamente pelas empresas operativas do Grupo e pela holding (depoimento de parte);
- HH) Em 25-06-2021, a Requerente pagou as quantias liquidadas de IRC e IVA respectivos juros compensatórios (documentos n.ºs 11 e 12 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- II) Em Dezembro de 2021, a Requerente emitiu as facturas que constam do documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, relativos a «*prestação de serviços de cabeleireiro*» nos anos de 2017 e 2018, a sociedades do grupo E...;
- JJ) Em Dezembro de 2021, a Requerente emitiu as facturas que constam do documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, relativos a «*prestação de serviços de cabeleireiro*» nos anos de 2017 e 2018, às sociedades do grupo E..., AA..., SA, N..., SA, e L..., SA;
- KK) Em Dezembro de 2021, as referidas sociedades AA..., SA, N..., SA, e L..., SA emitiram as facturas que constam do documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, relativos a «*prestação de serviços de cabeleireiro*» nos anos de 2017 e 2018 à Requerente;
- LL) A Requerente elaborou os mapas de «COMPENSAÇÃO DESLOCAÇÃO VIATURA PRÓPRIA» que constam dos documentos n.ºs 15 e 17 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, referentes aos anos de 2017 e 2018 e relativos às suas funcionárias B... e D...;
- MM) As funcionárias B... e D... emitiram as declarações que constam do documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, em que afirmam que todas as deslocações efectuadas ao serviço da A... S.A no âmbito da actividade profissional que desempenham, foram efectuadas com recurso às suas viaturas próprias;
- NN) Foram efectuadas as obras no estabelecimento comercial da Requerente que se situa no Centro Comercial ..., a que se referem as facturas que constam do documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

- OO) Relativamente às obras referidas foram prestado serviços de arquitectura pela sociedade G..., Lda, a que se reporta a factura FT/550, datada de 04-05-2017;
- PP) A H... adquiriu as viaturas de matrículas ..., ... e ... para assegurar a prestação de serviços às sociedades do grupo E... e contratou funcionários para prestar esses serviços (depoimento da testemunha M...);
- QQ) Em 21-02-2022, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

3.2. Factos não provados e fundamentação da matéria de facto fixada

3.2.1. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, nos que constam do processo administrativo e também, nos pontos indicados, com base no depoimento de parte de I... e nos depoimentos das testemunhas X..., Y..., M... e Z... .

A depoente I... foi administradora da Requerente e de todas as sociedades do grupo E... nos anos de 2017 e 2018.

X... foi administrador do grupo E... entre 2017 e 2019.

Y... trabalha para o grupo E... desde há cerca de 30 anos e organiza as equipas de funcionários.

M... trabalhou para a empresa F... até Outubro de 2017 e, depois, para a H... Lda executando trabalhos de manutenção e logística para as empresas do grupo E... .

Z... apenas trabalha para o grupo E... desde 2021, tendo acompanhado a reclamação graciosa..

A Autoridade Tributária e Aduaneira questiona a utilização de prova testemunhal, mas o certo é que tanto no procedimento de tributário como no processo judicial tributário ela é admitida, pois são admissíveis todos os meios de prova (artigos 72.º da LGT e 115.º, n.º1, do CPPT), pelo menos como complemento da prova documental.

Aliás, a própria Autoridade Tributária e Aduaneira utilizou prova testemunhal no procedimento de inspecção, inquirindo a testemunha aí indicada pela ora Requerente.

Os depoentes aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados com base nos seus depoimentos.

Relativamente às obras e serviços de arquitectura referidos nas alíneas NN) e OO) da matéria de facto fixada, considera-se provada a relação entre as obras e a factura emitida pela sociedade G..., Lda, pois essa relação é afirmada pela Requerente e não é questionada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que apenas suscita dúvidas sobre a data em que se deve considerar ter ocorrido o facto gerador de imposto, devido a algumas das facturas das obras terem datas anteriores à emitida por aquela sociedade.

Aliás, a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou a factura emitida pela sociedade G..., Lda, para justificar o gasto fiscal em sede de IRC (artigo 172.º das alegações da Autoridade Tributária e Aduaneira e e despacho de revogação parcial), o que tem ínsito que aceitou a existência de conexão entre os serviços referidos e o interesse empresarial da Requerente.

3.2.2. Não se provou em que viaturas foram efectuadas deslocações pelos funcionários da Requerente B... e D..., nem que eles dispusessem de quaisquer viaturas próprias.

As declarações apresentadas por estes, que constam do documento n.º 16, nem sequer identificam as viaturas que terão sido utilizadas.

Para além disso, não foi feita prova da existência de qualquer viatura que seja propriedade de qualquer dos funcionários referidos.

3.2.3. Não se provou que P..., com o domicílio fiscal em Cascais e Q..., com o domicílio fiscal em Matosinhos, com quem a H... celebrou contratos para prestação de serviços de limpeza, tenham prestado serviços à Requerente.

A Requerente defende que aquelas prestavam serviços a todas as sociedades do grupo E..., mas não foi produzida prova que confirme que prestaram serviços à Requerente.

Por outro lado, o facto, afirmado no RIT e não questionado, de terem sido contabilizadas pela Requerente facturas relativas a serviços de limpeza prestados em 2017 e

2018 pela empresa R..., Lda, contribuinte ..., que tem por actividade a realização de serviços de limpeza, aponta no sentido de ter sido esta empresa e não as referidas contratadas pela H..., Lda quem efectuou serviços de limpeza à Requerente.

A Requerente não dá qualquer explicação para a contabilização destas facturas da R..., Lda, a par da facturação da H... relativa a serviços de limpeza.

Neste contexto, não se considera provado que estes serviços tenham sido prestados à Requerente pelas referidas P... e Q... .

3.2.4. Não se provou que as despesas de deslocações a que se refere a factura n.º 2019/54, emitida em 18-04-2019, por H... Lda, no montante de € 4.476,59, tenham sido realizadas no interesse da Requerente.

A Requerente informou os serviços de inspecção tributária de que aquele montante que se refere a *«várias deslocações de avião, de refeições e de alojamento, totalizando € 12.873,15, que, majorado em 30% (lucro), perfaz o valor de € 16.735,10, que foi imputado a cada uma das sociedades do grupo E..., sendo que, o faturado à N... SA foi de € 4.476,59»*.

A referência à N... SA e não à Requerente A... SA é um lapso de escrita evidente, pois a factura com o n.º 2019/54 reporta-se a esta sociedade, como se vê no Anexo 14 ao RIT.

A Requerente diz que estes gastos foram facturados acessoriamente aos serviços de gestão e administração prestados pela H..., ou seja, estão em causa gastos incorridos pelos administradores I... e J... no exercício das suas funções de administração e gestão executiva do Grupo E... e que se tratará de deslocações para reuniões com fornecedores, instituições financeiras, advogados e outros stakeholders, etc.

Refere ainda a Requerente que o facto de uma parcela daquelas actividades de gestão e administração terem sido desempenhadas no Porto, onde se encontra parte da actividade operacional do Grupo E..., onde se encontram os escritórios principais do Grupo e onde estão residentes as equipas financeira, de recursos humanos e de compras e que este conjunto de serviços foram prestados acessoriamente ao exercício das funções de gestão e administração do Grupo E..., tendo a H... imputado a cada uma das sociedades “operativas” – onde se inclui a Requerente – o montante de gastos proporcional ao volume de negócios.

No entanto, como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira, não se fez prova de que qualquer dessas despesas tenha relação com a actividade da Requerente, nem mesmo se provou quem fez essas deslocações ou estadas e que actividade desenvolveu durante elas.

Para além disso, a depoente I..., no seu depoimento, apresentou justificação para as múltiplas viagens de avião referidas na lista que consta do Anexo 14 dizendo que se trata de viagens entre Lisboa e Porto, que ficavam mais baratas na Ryanair, ao preço de 9,90 euros, mas o certo é que na lista de apresentada pela própria Requerente que consta daquele anexo a generalidade das deslocações através da Ryanair são a preços superiores (com excepção de duas delas, em 20-09-2018 e 06-10-2018 ao preço de € 9,42), sendo uma delas, em 29-06-2018, ao preço de € 205,89 e havendo datas em que são indicadas múltiplas deslocações: com a data de 23-11-2018 são indicadas 11 deslocações através da Ryanair; com a data de 01-03-2018 são indicadas 8 deslocações; outras 6 deslocações são indicadas no do 30-03-2018; outras 4 deslocações são indicadas no dia 30-08-2022.

Ainda para além disso, encontram-se na referida lista indicações de outras deslocações na TAP em 25-01-2018, ao preço de € 58,24, em 20-04-2018, ao preço de € 109,00, e em 19-07-2018, ao preço de € 347,98 e, pelo menos o preço desta última, afigura-se manifestamente incompatível com uma viagem Lisboa-Porto.

A isto acresce que na referida lista é indicada uma deslocação através de Rede Expressos entre Lisboa e Braga, em 08-12-2018, para que não foi dada qualquer explicação. Na verdade, a Requerente apenas alega necessidade de «*várias deslocações ao Porto*» e não a **Braga** (artigo 147.º das alegações).

Neste contexto, afigura-se que a lista de despesas referidas não merece credibilidade que permita a este Tribunal Arbitral considerá-la suporte para concluir que as despesas tenham sido efectuadas no interesse da Requerente e, pelo contrário, há indícios de que pelo menos parte das despesas apresentadas não se relacionam com o interesse da Requerente.

Neste contexto, não se considera demonstrado que as despesas referidas tenham conexão com a actividade da Requerente.

3.2.5. Não se provou que os gastos relativos a materiais, reconhecidos na subconta 6268-outros serviços, no montante de € 3.851,71 (com base no documento identificado internamente sob o n.º 120.088, que corresponde à factura n.º 2019/62, emitida em 18-04-2019, por H... Lda), se reportem ou não a despesas realizadas no interesse da Requerente.

A Requerente diz no artigo 379.º do pedido de pronúncia arbitral que esses gastos *«correspondem a gastos com utensílios tais como lâmpadas, parafusos, madeiras, ferramentas, material de escritório, artigos de bricolage, entre outros materiais de desgaste rápido, que foram utilizados em manutenções no armazém de suporte e nas várias sociedades “operativas” do Grupo E...»*.

A informação prestada à inspeção tributária foi a de que se trata de despesas com a aquisição de ferramentas, utensílios, material de escritório e de informática e 1 telemóvel Iphone, para serem utilizados no armazém que pertence a todas as empresas do grupo.

No entanto, a lista apresentada pela Requerente, que consta da página 438/634 do processo administrativo não permite identificar todos esses materiais, pois nela se incluem, além do mais, referências genéricas a *«utensílios»*, *«ferramentas»* e *«material de escritório»*.

Neste contexto, não se considera demonstrado que os materiais referidos naquela lista tenham sido utilizados em conexão com a actividade da Requerente.

4. Matéria de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou várias correcções em sede de IRC, relativas aos anos de 2017 e 2018, designadamente quanto a:

- dedutibilidade das ajudas de custo e compensações por utilização de viaturas próprias atribuídas aos seus funcionários relacionadas com deslocações efectuadas para estabelecimentos comerciais de outras sociedades do Grupo E...;
- dedutibilidade dos abonos atribuídos aos seus funcionários para compensação por deslocação em viatura própria, por deslocações entre os próprios estabelecimentos comerciais da Requerente;

- gastos com fornecimentos e serviços externos pagos à F... pela aquisição activos fixos tangíveis;
- gastos com fornecimentos e serviços externos pagos ao sujeito passivo G..., Lda;
- gastos com fornecimentos e serviços externos pagos à H...;

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou ainda correcções em sede de IVA:

- quanto ao exercício de 2018 por entender que o imposto suportado com os serviços prestados pela H... não poderia ser deduzido nos termos do artigo 20.º, do Código do IVA, já que não teria sido suportado para a realização das actividades sujeitas e não isentas de IVA;
- quanto ao exercício de 2018 por entender que o imposto suportado com os serviços prestados pelo sujeito passivo G..., Lda, não poderia ser deduzido.

Na pendência do presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira revogou parcialmente a liquidação de IRC n.º 2021..., relativa ao período de 2017, quanto às correcções relativas ao activo fixo tangível, dando razão à pretensão formulada pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral de que seja reconhecido com gasto o valor de € 669,00, e aos serviços prestados pelo sujeito passivo G..., Lda.

Antes de mais, é de referir que, como é jurisprudência pacífica, de que é exemplo o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04-10-2017, proferido no processo n.º 0406/13, a fundamentação relevante para apreciação da legalidade de actos tributários é apenas a do Relatório da Inspeção Tributária, pois a nossa ordem jurídica não confere relevância à fundamentação *a posteriori*.

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], pelo que 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. (²)

Assim, a fundamentação sucessiva ou a posteriori não é relevante para aferir a sua suficiência, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto, que substitua o revogado. (³)

4.1. Questão da dedutibilidade das ajudas de custo atribuídas pela Requerente aos seus funcionários a título de deslocações efectuadas para estabelecimentos comerciais de outras sociedades do Grupo E...– montantes de € 25.305,40 e € 53.463,00, em 2017 e 2018, respectivamente

4.1.1. Posições das Partes

² 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, 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".

(³) 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.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou estas correcções à matéria tributável de IRC por entender que a Requerente «suportou gastos com ajudas de custo pela deslocação dos seus funcionários, a lojas que pertencem a outras sociedades do grupo, para prestar serviços, não tendo o sujeito passivo faturado as ajudas de custo a essas sociedades nem tão pouco a cedência de pessoal, não tendo, conseqüentemente, repercutido esses gastos nas sociedades beneficiárias», pelo que não foi possível estabelecer qualquer conexão entre os gastos suportados e os rendimentos obtidos ou garantidos pela A... SA sujeitos a IRC, motivo pelo qual, os montantes de € 24.305,40 (⁴) e € 53.463,00, não são aceites fiscalmente dedutíveis à luz do n.º1 do art.º 23º do CIRC».

Depois do exercício do direito de audição a Autoridade Tributária e Aduaneira acrescentou, quanto a estas correcções:

- «o facto do sujeito passivo A..., SA, disponibilizar funcionários para outras lojas que não lhe pertencem e, receber pessoal de outras sociedades do grupo E..., esta "permuta" não lhe confere a faculdade de não faturar os respetivos serviços, face ao disposto na alínea b), n.º1 do art.º 29º do Código do IVA que estatui da obrigatoriamente de emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços", sendo o imposto exigível no momento da sua realização, conforme dispõe alínea b), n.º 1 do art.º 7.º do CIVA»;
- «cada sociedade do grupo E... tem a sua personalidade jurídica e obrigações fiscais, não podendo ser tratada como se fosse apenas uma, em que todas as funcionárias das lojas lhe pertencessem. Por outro lado, independentemente de ser obrigatório a emissão de uma fatura por cada prestação de serviço, os valores dos referidos serviços em cada uma das sociedades é diferente, não podendo haver a compensação que o sujeito passivo pretende».

⁴ O montante de € 24.305,40 é indicado no RIT por lapso evidente, pois o total das ajudas de custo do ano de 201 é de € 25.305,40, como se vê pelo Anexo III ao RIT e se refere no quadro de correcções que consta do seu ponto 8.1..

A Requerente imputa a esta correcção vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito já que procedeu a correcções (i) sem cumprir com o ónus da prova que lhe competia; (ii) sem cumprir com o dever de fundamentação que lhe era exigido; (iii) sem afastar a fundada dúvida sobre a existência e quantificação dos factos tributários e (iii) à margem dos requisitos legais de dedutibilidade de gastos para efeitos fiscais.

Alega a Requerente, em suma, o seguinte:

- todos os gastos com ajudas de custo foram efectivamente incorridos pela Requerente;
- todos aqueles gastos estão devidamente documentados;
- todos aqueles gastos foram regularmente contabilizados e declarados;
- factos que a AT em momento algum colocou em causa;
- a Autoridade Tributária e Aduaneira não afastou a presunção de veracidade e boa-fé das declarações da Requerente;
- os gastos com ajudas de custo encontram-se expressamente elencados na alínea d) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, pelo que gozam de uma presunção de empresarialidade que resulta do princípio da tributação das empresas pelo lucro real (art. 104.º, n.º 2, da CRP);
- o ónus da prova recai sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira, em face das referidas presunções, à face do artigo 74.º da LGT;
- a AT não cumpriu com o ónus da prova que sobre si recaía, como é manifestamente insuficiente a fundamentação na qual sustentou as correcções à matéria tributável da Requerente;
- as dúvidas devem ser valoradas a favor da Requerente, por força do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT;
- as relações de cooperação não se estabelecem apenas quantos aos estabelecimentos comerciais de cada uma das sociedades “operativas” em si consideradas, mas antes entre os estabelecimentos comerciais de todas as sociedades “operativas”, garantindo-se dessa forma o bom funcionamento do Grupo E... como um todo;
- se é certo que a Requerente reconheceu, para efeitos fiscais, gastos com ajudas de custo atribuídas a funcionários cujo serviço foi prestado em estabelecimentos

- comerciais de outras sociedades do Grupo E... e que não foram facturados, é igualmente certo que a Requerente não reconheceu os gastos que lhe deveriam ter sido imputados pela mobilização para os seus estabelecimentos comerciais de funcionários de outras sociedades do Grupo;
- não foram debitados à Requerente os gastos suportados por outras sociedades do grupo no interesse da Requerente;
 - mesmo sem o redébito dos gastos para as empresas que beneficiaram com a prestação dos serviços de cabeleireiros em resultado da cedência dos funcionários de outras sociedades do Grupo E..., não houve qualquer prejuízo para o Estado Português, mas uma mera diferença na alocação dos resultados fiscais de cada uma daquelas sociedades;
 - diferença essa que não resultou em qualquer benefício ou vantagem fiscal porquanto, reitera-se, todas as sociedades apuraram lucro tributável de valor semelhante, tendo pago na sua integralidade o imposto que era devido ao Estado;
 - o grupo E... reformulou o procedimento associado às prestações de serviços dos funcionários entre estabelecimentos comerciais de diferentes sociedades “operativas”, tendo redebitado os gastos incorridos com as ajudas de custos pagas aos seus funcionários;
 - para o efeito a Requerente facturou os custos associados aos serviços que prestou, imputando o proporcional da remuneração devida a cada colaborador pelo serviço prestado a favor de outras entidades do Grupo E... e, bem assim, a sua própria remuneração pelo serviço prestado, aplicando uma taxa de 10% sobre a remuneração diária de cada colaborador cedido;
 - em sentido inverso, e com base no mesmo pressuposto, foram facturados pelas restantes sociedades do Grupo E... os gastos inicialmente incorridos pela deslocação de funcionários para os estabelecimentos comerciais da Requerente;
 - o facto de as refacturações apenas terem sido feitas pela Requerente (bem como pelas demais sociedades do Grupo) na sequência do procedimento inspectivo, não pode servir de fundamento para vedar à Requerente o direito à dedução dos custos

- que haviam sido inicialmente reconhecidos e, bem assim, dos custos e rendimentos que resultaram do redébito das prestações de serviços nos termos acima descritos;
- os rendimentos e gastos são imputáveis ao período de tributação a que respeitam, considerando-se os gastos suportados na data em que o serviço é concluído;
 - o princípio da justiça obsta a que irregularidades contabilísticas sirvam de base a correcções que não atendem à substância económica das operações, quando não há prejuízo para o interesse público;
 - estão cumpridos os requisitos previstos para o efeito nos artigos 18.º, 23.º, n.º 1, 23.º, n.º 2, alínea d) e 23.º-A, n.º 1, alínea h), ambos do Código do IRC e quando estão verificados também os “requisitos”/“pressupostos” exigidos pela própria AT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende no presente processo o seguinte, em suma:

- a Autoridade Tributária e Aduaneira cumpriu o ónus da prova demonstrando que ocorreram gastos sem conexão com a actividade da Requerente;
- não existe qualquer justificação para que a Requerente incorra em gastos (ajudas de custos) desnecessários à prossecução da sua atividade e por isso, à prossecução dos seus interesses, a correção só pode resultar da ausência da “relação de causalidade entre gastos e rendimentos”, já que esses gastos não têm qualquer justificação;
- tais gastos poderão, eventualmente, serem necessários, sim, mas à prossecução dos interesses daquelas sociedades (interesses alheios);
- a ausência de faturação por parte da Requerente resultou na assunção de gastos (ajudas de custo);
- a Requerente assumiu gastos que não estavam relacionados com a prossecução dos seus interesses, mas sim dos interesses da sua Administração;
- a operação de pagamento de ajudas de custo aos funcionários da Requerente não foi posta em causa e os respetivos gastos não foram requalificados pela Inspeção tributária, mas sim a sua dedutibilidade fiscal;

- a correção efetuada pela AT, agora contestada, apresenta fundamentação de facto e direito que permite concluir que os gastos com ajudas de custo pagas aos funcionários referentes a deslocações para irem prestar serviços no âmbito da atividade e no interesse de outras sociedades do Grupo E..., não podem deduzidos fiscalmente ao lucro tributável da Requerente, por não respeitarem o disposto no n.º 1 do art.º 23.º do CIRC (e não, por não enquadrarem o disposto no n.º 2 do art.º 23.º do CIRC);
- apesar das intensas “relações de cooperação” existentes entre sociedades do Grupo, os resultados do alegado grupo de sociedades, nos exercícios de 2017 e 2018, não foram apurados, contabilisticamente, tendo em consideração a Consolidação de Contas, e fiscalmente, o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades;
- a Requerente e as demais sociedades do Grupo são entidades jurídicas e económicas distintas, com obrigação de elaboração e apresentação de contas distintas;
- não cabe à Administração Tributária analisar as repercussões nos resultados das empresas do Grupo E... das tomadas de decisões efetuadas pela Administração do Grupo, que, no caso em apreço, foi ter determinado que os gastos com ajudas de custo pagas a funcionários deveriam ser assumidos pelas respetivas empresas, independentemente, das deslocações/estadas implícitas terem sido efetuadas ao serviço e no interesse de uma outra sociedade pertencente ao mesmo Grupo, fora do âmbito da sua atividade;
- a fundamentação apresentada pela Requerente apresenta-se contraditória, quando, por um lado, refere que não se procedeu ao redébito/faturação dos gastos incorridos no interesse de outras sociedades, alegando a “relação de cooperação” entre sociedades do grupo (§§201.º e segs. da PI) e que não se estaria diante uma prestação de serviços, mas sim uma cedência de pessoal (§§181.º, 206.º e 207.º da PI);
- apesar da facturação efectuada em 2021, a Requerente nada fez para reconhecer fiscalmente esses rendimentos nos anos de 2017 e 2018, não trazendo ao processo quaisquer evidências desses recebimentos das restantes sociedades do Grupo e do seu reconhecimento contabilístico.

4.1.2. Apreciação da questão das ajudas de custo

4.1.2.1. Irrelevância da facturação e movimentos contabilísticos efectuados em 2021

Antes de mais, importa reafirmar, como já foi dito no despacho de 14-09-2022, que a facturação e movimentos contabilísticos e bancários ocorridos em 2021 que não têm potencialidade para influenciar a decisão da causa, pois, «*segundo o princípio tempus regit actum, a legalidade dos actos administrativos afere-se pela situação de facto e de direito existente à data da sua prolação*» (⁵).

Como já se referiu, 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].

Assim, sendo objecto do processo o acto impugnado e não a relação jurídica tributária estabelecida entre o sujeito passivo e a Administração Tributária, os tribunais arbitrais, no âmbito dos seus poderes de declaração de ilegalidade de actos, têm apenas de apurar se os actos que foram praticados, tal como o foram, enfermam da ilegalidade ou ilegalidades que lhe são imputadas pelo impugnante.

4.1.2.2. Fundamentação das correcções relativas a ajudas de custo

A exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º,

⁵ Acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 01-07-2020, processo n.º 982/02.8BTLRS - 0671/18, na esteira de jurisprudência pacífica da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo: entre outros, podem ver-se os acórdãos de 19-01-2000, processo n.º 037652, do Pleno; 06-02-2002, processo n.º 037622, do Pleno; de 07-02-2002, processo n.º 048295; de 04-07-2002, processo n.º 0852/02; de 03-04-2003, processo n.º 02046/02; de 19-04-2012, processo n.º 01187/11.

n.º 3, da CRP, que estabelece, que *«carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos»*.

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º, n.º 1, da LGT que estabelece a regra geral de 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 os que integrem o relatório da fiscalização tributária»*.

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (6)

Assim, para a fundamentação ser considerada suficiente é necessário que sejam perceptíveis as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu.

Mas, por força do disposto no n.º 2 do referido artigo 77.º da LGT, *«a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo»*.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou nestes termos estas correcções:

– *«não foi possível estabelecer qualquer conexão entre os gastos suportados e os rendimentos obtidos ou garantidos pela A... SA sujeitos a IRC, motivo pelo qual, os*

⁶ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

montantes de € 24.305,40 (⁷) e € 53.463,00, não são aceites fiscalmente dedutíveis à luz do n.º1 do art.º 23º do CIRC»;

- «o facto do sujeito passivo A..., SA, disponibilizar funcionários para outras lojas que não lhe pertencem e, receber pessoal de outras sociedades do grupo E..., esta "permuta" não lhe confere a faculdade de não faturar os respetivos serviços, face ao disposto na alínea b), n.º1 do art.º 29º do Código do IVA que estatui da obrigatoriamente de emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços", sendo o imposto exigível no momento da sua realização, conforme dispõe alínea b), n.º 1 do art.º 7.º do CIVA»;*
- «cada sociedade do grupo E... tem a sua personalidade jurídica e obrigações fiscais, não podendo ser tratada como se fosse apenas uma, em que todas as funcionárias das lojas lhe pertencessem. Por outro lado, independentemente de ser obrigatório a emissão de uma fatura por cada prestação de serviço, os valores dos referidos serviços em cada uma das sociedades é diferente, não podendo haver a compensação que o sujeito passivo pretende».*

À face desta fundamentação percebem-se as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu não aceitar a dedutibilidade das despesas com ajudas de custo relativas a deslocações de funcionários seus para prestação de serviços em sociedades do grupo em que a Requerente se insere, que são:

- o facto de a Requerente ter suportado gastos com ajudas de custo pela deslocação dos seus funcionários a lojas que pertencem a outras sociedades do grupo e não ter facturado as ajudas de custo a essas sociedades nem tão pouco a cedência de pessoal, o que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu afectar a conexão dessas despesas com a actividade da Requerente;*

⁷ O montante de € 24.305,40 é indicado no RIT por lapso evidente, pois o total das ajudas de custo do ano de 201 é de € 25.305,40, como se vê pelo Anexo III ao RIT e se refere no quadro de correcções que consta do seu ponto 8.1..

- a não emissão de facturas relativas à prestação de serviços que efectuou, como entendeu imporem as alíneas b), n.º 1 do art.º 29º e a alínea b), n.º 1 do art.º 7.º do CIVA.

São dois fundamentos distintos.

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, estabelece que *«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»*.

Esta norma deve ser interpretada como abrangendo todos os encargos relacionados com a actividade empresarial e efectuados tendo em vista prosseguir essa actividade. (⁸)

Da prova produzida resulta que a Requerente suportava essas despesas no seu interesse, na medida em que elas tinham como contrapartida semelhantes cedências de pessoal gratuitas feitas por outras sociedades do grupo à Requerente, pelo que não pode concluir-se pela falta de conexão daquelas despesas com a actividade da Requerente, isto é, não se trata de despesas efectuadas exclusivamente no interesse de terceiros.

Em última análise, não se está propriamente perante uma cedência de pessoal gratuita, mas sim de uma permuta de pessoal, de interesse comum da Requerente e das outras sociedades do grupo. Como resulta da prova produzida, dessa permuta resultam benefícios para a actividade produtiva da Requerente que dispõe de acréscimo de funcionários de outras sociedades quando deles necessita para assegurar a prontidão da prestação de serviços.

Por isso, quanto ao primeiro fundamento invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, as correcções relativas a ajudas de custo enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito sobre a interpretação e aplicação do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

Por outro lado, quanto à falta de facturação, poderia, eventualmente, ser um obstáculo à dedutibilidade dos gastos referidos, designadamente à face do n.º 3 do artigo 23.º do CIRC (que estabelece que *«os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar*

⁸ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 27-06-2018, proferido no processo n.º 01402/17.

comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito»), se se entender que essa exigência é feita em sede de IRC.

Mas, não é feita na fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária qualquer referência àquele n.º 3 do artigo 23.º do CIRC, nem a qualquer norma do CIRC relativa a exigências de documentação de gastos e não pode servir de fundamentação de direito de correcções baseadas em deficiências de documentação a que foi invocada, baseada em normas do CIVA, pois as normas do IVA não são aplicáveis directamente em matéria de IRC.

Por outro lado, sendo apenas naquelas normas do CIVA que se basearam estas correcções (além do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC que não se reporta à documentação dos gastos), num contencioso de mera anulação, como é o arbitral, é à face dessa fundamentação de direito que tem de ser apreciada a legalidade das correcções, pois o tribunal não pode substituir-se à Administração Tributária aventando uma nova fundamentação de direito alternativa à que foi utilizada no acto.

Assim, devendo a fundamentação dos actos tributários «*sempre conter as disposições legais aplicáveis*» (artigo 77.º, n.º 2, da LGT), a falta de menção de qualquer norma do CIRC que faz depender a dedutibilidade da exigência de prova documental adequada impõe a conclusão de que, quanto este fundamento relativo à falta de facturação, as correcções enfermam de vício de falta de fundamentação, na medida em que não refere na fundamentação qualquer norma do CIRC relativa a exigências de documentação de gastos, nem se indica qualquer norma deste Código que sirva de suporte à aplicação das normas do CIVA invocadas. Ou, doutra perspectiva, a correcção em causa enferma de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, ao fazer aplicação em sede de IRC de normas do CIVA cujo campo de aplicação é a tributação em IVA.

Pelo exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão das ajudas de custo, por vícios de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto (quanto à invocada falta de interesse empresarial da Requerente), e falta de fundamentação.

4.2. Questão da dedutibilidade das despesas com abonos atribuídos a funcionários da Requerente como compensação por deslocação em viatura própria

Foram pagas pela Requerente a dois funcionários seus quantias relativas a despesas com abonos atribuídos a funcionários da Requerente a título de compensação por deslocação em viatura própria, quer relativas a deslocações a outras sociedades do grupo da E... [montantes de € 2.922,48 (anexo 5) e € 3.249,00 (anexo 6), respectivamente em 2017 e 2018] quer entre estabelecimentos da própria Requerente [€2.850,12 (anexo 7) e € 2.752,20 (anexo 8), em 2017 e 2018, respectivamente].

4.2.1. Abonos atribuídos a funcionários da Requerente como compensação por deslocação em viatura própria a estabelecimentos de outras sociedades do grupo - € 2.922,48, em 2017, e € 3.249,00, em 2018

A fundamentação destas correcções, que consta dos pontos III.1.1.2. e IX. é idêntica à das correcções que se referiram no ponto anterior:

O n.º 1 do art.º 23.º do CIRC estatui que "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".

Assim, à semelhança do que ocorreu relativamente às ajudas de custo, podemos concluir que o sujeito passivo suportou gastos, relativamente aos quais não foi possível estabelecer qualquer conexão entre os gastos suportados e os seus rendimentos obtidos ou garantidos sujeitos a IRC, motivo pelo qual os referidos montantes de € 2.922,48 e € 3.249,00, não são aceites como fiscalmente dedutível à luz do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

(...)

1.O facto do sujeito passivo A..., SA, disponibilizar funcionários para outras lojas que não lhe pertencem e, receber pessoal de outras sociedades do grupo E..., esta "permuta" não lhe confere a faculdade de não faturar os respetivos serviços, face ao disposto na alínea b), n.º1 do art.º 29.º do Código do IVA que estatui da

obrigatoriamente de emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços", sendo o imposto exigível no momento da sua realização, conforme dispõe alínea b), n.º 1 do art.º 7.º do CIVA.

Cada sociedade do grupo E... tem a sua personalidade jurídica e obrigações fiscais, não podendo ser tratada como se fosse apenas uma, em que todas as funcionárias das lojas lhe pertencessem. Por outro lado, independentemente de ser obrigatório a emissão de uma fatura por cada prestação de serviço, os valores dos referidos serviços em cada uma das sociedades é diferente, não podendo haver a compensação que o sujeito passivo pretende.

Por isso, valem aqui as considerações que se fizeram no ponto anterior para que se remete, concluindo-se que estas correcções enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto (quanto à invocada falta de interesse empresarial da Requerente), e falta de fundamentação, à face do artigo 77.º, n.º 2, da LGT, por falta de indicação das normas do CIRC que, no entender da Autoridade Tributária e Aduaneira, permitem a aplicação de normas do CIVA em sede de dedutibilidade de gastos.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4.2.2. Abonos atribuídos a funcionários da Requerente como compensação por deslocação em viatura própria a estabelecimentos da própria Requerente - €2.850,12, em 2017, e € 2.752,20, em 2018

Relativamente a estas correcções, a fundamentação é a seguinte:

Relativamente aos abonos de kms atribuídos às funcionárias acima mencionadas, nos valores de €2.850,12 (anexo 7) e € 2.752,20 (anexo 8), respetivamente, em 2017 e 2018, não identificam a matrícula da viatura por si utilizada nas deslocações entre lojas desta mesma sociedade e para o armazém, o que contraria

o disposto na alínea h), n.º 1 do art.º 23.ºA do CIRC, não sendo aceite fiscalmente aqueles gastos.

A alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC estabelece que

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

(...)

h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário;

A Requerente defende, em suma, que

- «Tendo por base o elemento teleológico da interpretação a que alude o artigo 9.º, n.º 1, do CC, é possível identificar como interesses constitucionais justificativos da previsão do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h), do Código do IRC a necessidade de obstar à dedução de despesas aparentes ou simuladas e de obstar à confluência entre a esfera privada dos sócios e a esfera jurídico-empresarial, combatendo desse modo a fraude e a evasão fiscais».*
- «no presente caso não existem quaisquer dívidas de que os gastos foram efectivamente incorridos pela Requerente e de que os mesmos tiveram em vista a prossecução dos seus fins empresariais»;*

- «por lapso, nos mapas de suporte documental disponibilizados pela Requerente no âmbito do procedimento inspetivo não foi identificada a propriedade dos veículos utilizados pelos funcionários da Requerente»;
- «Não obstante, toda essa informação foi prontamente rectificadora pela Requerente sede de reclamação graciosa, pelo que a AT dispunha de todos os elementos necessários para comprovar o preenchimento dos requisitos de que dependia a dedutibilidade daqueles gastos», entregando «declarações assinadas pelas funcionárias B... (NIF ...) e D... (NIF ...), nas quais estas comprovam que, para todos os efeitos legais, designadamente para efeitos da atribuição dos referidos abonos, se deslocavam em viatura não pertencente à Requerente, isto é, em viatura própria – cfr. doc. n.º 16»;
- estão reunidos os requisitos de dedutibilidade à face do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, pelo que para artigo 104.º, n.º 2, da CRP impõe a aceitação da dedutibilidade.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária, dizendo ainda o seguinte, em suma:

- não foi posto em causa pela IT a inexistência de documento que justifique o gasto, mas sim a ausência de informação que deveria constar nesse documento, ou seja, foi posto em causa o respeito pelos requisitos exigidos na alínea h) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC;
- as declarações, emitidas apenas em 06-08-2021, também não cumprem o estipulado na alínea h), do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, porquanto as funcionárias declaram apenas que as deslocações eram efetuadas em viatura própria, sem identificação da mesma.

Está-se, quanto a estas correções, perante uma fundamentação de direito distinta da que foi utilizada relativamente aos abonos atribuídos a funcionários da Requerente como compensação por deslocação em viatura própria a estabelecimentos de outras sociedades do grupo.

Na verdade, como bem diz a Autoridade Tributária e Aduaneira, estas correções não se

basearam propriamente em falta de documentação comprovativa das despesas, mas sim na falta dos requisitos legais da documentação que foi apresentada.

As exigências acrescidas de requisitos relativas à utilização de viatura própria em serviço da empresa justificam-se por razões de evitar situações de evasão fiscal, designadamente a atribuição de abonos sem tributação em sede de IRS na esfera dos destinatários.

São assim razões de eficiência e facilidade de controle pela Administração Tributária que justificam essas exigências acrescidas de requisitos formais da documentação.

Estas exigências são compatíveis com o artigo 104.º, n.º 2, da CRP, pois a regra de que *«a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real»* não é absoluta, como resulta dos seus próprios termos, e é compatível com restrições justificadas por outros valores constitucionalmente protegidos como é o princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos (artigo 13.º da CRP), cuja concretização pressupõe a eficácia no controle de situações de evasão fiscal.

Ora, no caso em apreço, é manifesto que as declarações apresentadas pela Requerente à Administração Tributária não satisfazem as exigências feitas na alínea h) do n.º 1, do artigo 23.ºA do CIRC, designadamente quanto à *«identificação da viatura e do respetivo proprietário»*.

Por outro lado, percebem-se perfeitamente as razões que levaram a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar estas correcções, pelo que elas não enfermam de falta de fundamentação.

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a estas correcções, que têm fundamento legal na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC.

4.3. Questão das facturas emitidas pela sociedade H..., Lda

A sociedade H..., Lda, emitiu facturas à Requerente, que foram reconhecidas na sua contabilidade, relativas a (i) gastos referentes a serviços de gestão e administração, (ii) gastos referentes a serviços de logística, manutenção e deslocações, (iii) gastos referentes a serviços de limpeza e deslocações, (iv) gastos referentes a deslocações, (v) gastos referentes à

aquisição de materiais e, por fim, (vi) gastos referentes à utilização de viaturas ligeiras de mercadorias.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que não se demonstrou que estas despesas tenham sido necessárias para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, pelo que recusou a sua dedutibilidade como gastos, com fundamento no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

A Requerente defende, em primeira linha, que as referidas despesas estão reconhecidas na sua contabilidade, pelo que se lhes aplica a presunção de veracidade e boa-fé prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, sendo de presumir a sua empresarialidade, pelo que a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira ao não aceitar a dedutibilidade pela invocada falta de demonstração da sua necessidade viola esta norma, implicando erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Subsidiariamente, a Requerente defende que *«ao referir que “não se entende nem ficou demonstrado” a AT mais não do que reconhece que tem dúvidas quanto à existência e quantificação dos factos tributários aqui em causa», pelo que não deveria ser emitido qualquer acto de liquidação adicional, por força do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, que determina a anulabilidade dos actos de liquidação “[s]empre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário”»..*

Ainda subsidiariamente, a Requerente defende que a AT não cumpriu com o dever de fundamentação a que estava obrigada nos termos dos artigos 268.º, n.º 3, da CRP e 77.º, da LGT.

Ainda mais subsidiariamente a Requerente imputa as estas correcções erros de facto.

4.3.1. Questão da presunção de veracidade que consta do artigo 75.º, n.º 1, da LGT

O artigo 75.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos».*

Como decorre do teor expresso da parte final desta norma, a presunção aqui não prejudica os «*demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*».

Não existe, assim, qualquer presunção de empresarialidade, dependendo a dedutibilidade da comprovação da conexão dos gastos contabilizados com a actividade empresarial, que está subjacente ao n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, ao limitar a dedutibilidade aos «*gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*».

Não se aplicando a presunção quanto à dedutibilidade de gastos, vale a regra geral sobre a repartição do ónus da prova que com consta do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que estabelece que «*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*».

Nesta matéria, sendo o Sujeito Passivo quem invoca o interesse empresarial das despesas que efectuou é sobre ele que recai o ónus da prova desse requisito da sua dedutibilidade.

4.3.2. Questão da aplicação do artigo 100.º do CPPT

No que concerne ao artigo 100.º do CPPT, que estabelece que «*sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado*», trata-se de uma norma enquadrada na parte do CPPT relativa ao processo de impugnação judicial, pelo que o seu campo de aplicação são os processos judiciais.

Sendo uma norma dirigida aos tribunais, não se perspectiva mesmo a possibilidade de uma liquidação enfermar de ilegalidade por não a ter aplicado.

A ponderação de interesses, baseada em regras da normalidade, que justifica a repartição do ónus da prova no procedimento tributário, é a mesma que se deve fazer no processo judicial, pelo que o critério de repartição deverá ser o mesmo, como impõe a coerência valorativa e axiológica imposta pelo princípio a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primordial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do Código Civil). Com efeito, não se compreenderia que, com base num determinado critério sobre o ónus da prova, se

levasse a administração tributária a praticar um acto de liquidação valorando contra o contribuinte uma situação de dúvida sobre factos por ele invocados (o que, à face do critério do art. 74.º, n.º 1, da LGT seria legal), para, depois, no processo judicial em que é impugnado esse acto se inverter o ónus da prova sobre os mesmos factos, levando o tribunal a decretar a anulação desse acto, por ilegalidade consubstanciada em erro sobre os pressupostos de facto, sem que sobreviesse qualquer alteração da matéria de facto.

Harmonizando as regras sobre o ónus da prova no procedimento tributário com a do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, será de concluir que, nos casos em que se verificar uma destas situações em que no procedimento tributário é atribuído o ónus da prova ao contribuinte, a mera falta de prova de factos não pode ser fundamento de anulação pelo Tribunal, só podendo esta ocorrer se, apesar da situação de *non liquet*, existirem razões que apontem no sentido de haver erro sobre a existência ou quantificação do facto tributário.

Designadamente, não pode, com fundamento no artigo 100.º do CPPT, afastar-se a exigência dos «*requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*», que constam do artigo 23.º do CIRC e é reafirmada no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, designadamente a necessidade de comprovação documental dos gastos (n.º3 daquele artigo 23.º).

4.3.3. Questão da falta de fundamentação das correcções relativas a facturas emitidas pela H..., Lda

Como já se referiu, a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

No que concerne à fundamentação das correcções relativas às facturas emitidas pela sociedade H..., Lda, ela consta do Relatório da Inspeção Tributária e percebe-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em geral, que não se fez prova da necessidade dessas despesas para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, designadamente da sua

conexão com o interesse empresarial da Requerente.

Se esse entendimento for eventualmente errado, estar-se-á perante um vício de erro sobre os pressupostos de facto e não de falta de fundamentação.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício de falta de fundamentação.

4.3.4. Questão do erro sobre os pressupostos de facto

4.3.4.1. Facturas relativas a serviços de gestão e administração, nos montantes de € 48.149,46 e de € 96.298,92, respetivamente, em 2017 e 2018

A sociedade H... Lda emitiu faturas à Requerente relativas a serviços de gestão.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a dedutibilidade em sede de IRC dos gastos titulados por essas facturas pelas seguintes razões, em suma:

Em cada uma das sociedades do grupo E... existem administradores cuja função é administrar esta sociedade, sendo, na A... SA, I... e J... . Estes dois administradores, curiosamente, também são sócios e gerentes da sociedade H..., Lda, sociedade que, tirando o facto de os sócios serem comuns, é alheia ao "grupo E... . Face à factualidade descrita, não existe motivo pelo qual os serviços de gestão sejam faturados pela H... Lda, até porque, os gerentes desta sociedade são os mesmos que os administradores da A... SA. Não é possível distinguir quando é que os administradores do sujeito passivo estão ao seu serviço ou quando estão a gerir a sociedade por conta da sociedade H... Lda, sendo que não são remunerados por qualquer das sociedades.

Assim, uma vez que o sujeito passivo A... SA tem os seus próprios Administradores cuja função é administrar a sociedade, não se entende nem ficou demonstrado que as despesas com os referidos "serviços de gestão e administração" tituladas pelas faturas emitidas pelo sujeito H..., Lda, se enquadram e têm conexão com a atividade empresarial da A... SA, e conseqüentemente, são necessárias para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, pelo que, mais não resta à Autoridade

Tributária e Aduaneira, do que desconsiderar como fiscalmente dedutíveis tais gastos, nos montantes de € 48.149,46 e de € 96.298,92, respetivamente, em 2017 e 2018, nos termos do n.º1 do artigo 23.º do Código do IRC.

(...)

A sociedade A... tem os seus próprios Administradores cuja função é gerir/administrar esta sociedade, que também são sócios e gerentes da sociedade H..., Lda, que é alheia ao "grupo E...", pelo que não existe motivo pelo qual os serviços de gestão sejam faturados pela H... Lda, quando a própria sociedade A... SA tem os seus administradores.

A testemunha indicada pelo sujeito passivo no exercício do direito de audição, Dra. T..., que, desde já se diga, que não é mais do que a contabilista certificada da sociedade e a pessoa nomeada como sua representante para as relações com a Administração Tributária nos termos do artigo 52.º do RCPITA, apenas adiantou que os serviços de gestão e administração foram realizados por I... e J... para as empresas do grupo E... .

A explicação para a emissão dessas facturas relativas a serviços de gestão que resulta da prova produzida é a de que, perante a situação de bloqueio da actividade da Requerente gerada pelo conflito entre os seus sócios, terem sido seus administradores I... e J..., que também eram administradores da Requerente, que asseguraram os serviços de administração desta, sendo remunerados H... Lda e não pela Requerente.

As despesas com serviços de administração da sociedade são, como a generalidade das despesas administrativas a que se refere a alínea d) do n.º 2 do artigo 23.º do Código do Registo Comercial, despesas dedutíveis, pois, em princípio, são necessárias ao assegurar os rendimentos sujeitos a IRC.

Mas, neste caso, sendo os referidos I... e J... administradores da própria Requerente, não se pode considerar como despesas efectuadas no interesse da empresa a aquisição desses mesmos serviços prestados pelas mesmas pessoas como se fossem prestados por uma entidade externa.

Aliás, a própria Requerente refere no artigo 91.º do pedido de pronúncia arbitral e se considerou provado a alínea EE) da matéria de facto fixada, que *«desde o eclodir do conflito societário em 2017, os sócios I... e J... assumiram a totalidade das funções de administração e gestão do Grupo E..., mantendo na sua esfera o exercício das funções essenciais e relevantes para a continuidade das operações assumiram a totalidade das funções de administração e gestão do Grupo E..., mantendo na sua esfera o exercício das funções essenciais e relevantes para a continuidade das operações»*.

Isto é, foram os sócios referidos que mantiveram pessoalmente essas funções e as exerceram como vinham fazendo até aí, sem qualquer intervenção da H... Lda.

Não se está perante uma aquisição de serviços externos quando os serviços de administração continuaram a ser prestados pelos próprios administradores da Requerente que mantiveram o exercício das funções internas que já desempenhavam.

Na interpretação das normas tributárias, atende-se primacialmente à substância económica dos factos tributários, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 3, da LGT e, neste caso, a realidade é que os serviços de administração da Requerente foram prestados pelos seus próprios administradores.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão, por os gastos contabilizados não terem sido efectuados no interesse da Requerente.

4.3.4.2. Serviços de logística, manutenção e deslocações relativos a M...- € 2.059,71

Na contabilidade da Requerente foram reconhecidos encargos relativos ao vencimento, encargos sociais, ajudas de custo e à compensação de kms, do funcionário M..., sendo que, o total dos gastos incorridos pela sociedade H..., Lda com o funcionário, foi imputado a cada uma das sociedades do grupo E..., proporcionalmente ao seu volume de negócios.

Refere-se o Relatório da Inspeção Tributária, o seguinte:

M..., no decorrer do ano de 2017 e até ao mês de outubro, foi funcionário da F... Lda, sendo que, a partir do mês de novembro passou a trabalhar para a sociedade

H... Lda. M..., auferiu, ainda, rendimentos da categoria B que lhe foram pagos pelo sujeito passivo no decorrer do ano de 2017.

M..., é o responsável por toda a logística, nomeadamente, desde a armazenagem dos produtos até à sua entrega nas várias lojas do grupo E... .

Ora, sendo a sociedade F..., Lda, responsável pela logística do grupo e tendo o funcionário M..., trabalhado no decorrer do ano 2017 para as sociedades F..., Lda, H... Lda, N... SA e A... SA e no ano de 2018 para as sociedades H... Lda e N... SA, não se vislumbra o motivo pelo qual a sociedade H... Lda, fatura ao sujeito passivo os serviços de logística, manutenção e deslocações correspondentes ao trabalho desenvolvido pelo aludido funcionário, já que toda a logística passa pela sociedade F..., Lda.

Na sequência do exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou a dedutibilidade de parte dos encargos referidos, relativos ao ano de 2018, dizendo:

A testemunha, Dra. T..., esclareceu que M..., a partir de outubro de 2017, deixou de ser funcionário da F..., passando a ser da H..., pelo que os serviços de logística e manutenção passaram a ser faturados às empresas do grupo E... . Adiantou que a partir daquela data, as empresas do grupo E... passaram a adquirir todos os produtos, exceto da Wella que continuaram a ser comprados pela F..., sendo que as mercadorias adquiridas eram guardadas no mesmo armazém.

Ainda segundo a testemunha, a manutenção do M... consistia em mudar rampas de lavagem, trocar de lâmpadas e outros pequenos trabalhos realizados nas lojas.

Da análise às compras de mercadorias no ano de 2018, verificou-se que as adquiridas à sociedade F... apenas representam apenas 3% do total, as restantes compras foram efetuadas a outros fornecedores.

Assim, sendo a distribuição das mercadorias/produtos às lojas realizada por M... conforme declarou a Dra. T..., que, nesta data, era funcionário da H..., aceita-se a pretensão do sujeito passivo relativamente aos gastos imputáveis com a logística e manutenção, no ano de 2018, no montante de €21.175,08.

Quanto ao ano de 2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a dedutibilidade dos encargos dizendo:

No entanto, no ano de 2017, o gasto é titulado por uma fatura emitida em 28.03.2018, com a descrição de "serviços efetuados em 2017", desconhecendo-se quais os serviços prestados e a que período dizem respeito, ou seja, se foi antes ou após a saída de M... de funcionário da F... , cabendo a esta suportar os encargos dos seus trabalhadores e dos serviços que contrata, uma vez que as mercadorias são vendidas com uma margem de lucro, não devendo a A... SA suportá-lo.

Como se vê por esta fundamentação, a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou a veracidade do que disse a contabilista da Requerente sobre o referido M... ser funcionário da H... e ter assegurado os serviços de logística e manutenção da Requerente, no ano de 2018.

No entanto, quanto ao ano de 2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a dedutibilidade dos gastos referentes a serviços prestados pelo referido M... por ter sido emitida em 28-03-2018, uma factura com a descrição de "serviços efetuados em 2017", desconhecendo-se quais os serviços prestados e a que período dizem respeito, ou seja, se foi antes ou após a saída de M... de funcionário da F... .

No entanto, o próprio depoimento da testemunha Dr. T... reproduzido no Relatório da Inspeção Tributária (Anexo 18), é no sentido de a prova produzida é o sentido de os serviços do pelo referido M... terem sido prestados como como funcionário da F... até Outubro de 2017 e como funcionário da H... a partir deste mês.

Não se vislumbra qualquer razão para dar credibilidade ao depoimento daquela testemunha quanto ao que referiu relativamente ao ano de 2018 e não também quanto à referência à prestação desses serviços a partir de Outubro de 2017, o que, aliás, está em sintonia com a prova produzida que é no sentido de o conflito entre os sócios da Requerente ter-se iniciado no início de 2017.

Assim, não há razão para entender que se desconhecem «*quais os serviços prestados e a que período dizem respeito*», pois isso está esclarecido no depoimento da referida testemunha.

Por outro lado, o montante desses serviços de € 2.059,71 em 2017, bastante mais reduzido do que o montante desses serviços em 2018, que foi de € 21.175,08, harmoniza-se com a prestação dos primeiros ser nesse período final de 2017.

Por isso, tendo-se considerado provado que o referido M... prestou serviços à Requerente como funcionário da H... Lda a partir de Outubro de 2017, tem de se concluir que a correcção referida relativa ao ano de 2017, no valor de € 2.059,71, enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

4.3.4.3. Questão dos serviços de limpeza e deslocações - € 1.845,69 e € 10.460,46, respectivamente, em 2017 e 2018

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção relativa a serviços de limpeza e deslocações, com a seguinte fundamentação:

O sujeito passivo reconheceu na sua contabilidade, nas subcontas identificadas no quadro a seguir indicado, as faturas ali mencionadas, correspondentes, segundo esclarecimento prestado pelo sujeito passivo, ao vencimento, encargos sociais, ajudas de custo e à ajudas de custo, das funcionárias P..., com o domicílio fiscal em Cascais e Q..., com o domicílio fiscal em Matosinhos, sendo que, o total dos gastos incorridos pelo sujeito passivo H..., Lda com as referidas funcionárias, foi imputado a cada uma das sociedades do grupo E..., proporcionalmente ao seu volume de negócios.

A H..., celebrou um contrato de trabalho por tempo indeterminado com as referidas 2 funcionárias, onde consta que foram admitidas com a categoria de "Auxiliar de limpeza" e o local de prestação de trabalho é na ..., em Alcabideche. Para além do facto da funcionária Q... ter o domicílio em Matosinhos, quando as lojas onde presta "eventualmente" o serviço de limpeza localizam-se na área de Lisboa (Cascais e Alfragide), o contrato refere que o local da prestação do trabalho de "Auxiliar de limpeza" é em Alcabideche, na Também se desconhece a que se referem as deslocações.

Por outro lado, também se verificou a contabilização na mesma conta 6267, várias faturas emitidas pelo sujeito passivo R..., Lda, contribuinte..., que tem por atividade a realização de serviços de limpeza.

Conta SNC	Doc. Intº	Fatura	Data	Limpesa	Deslocação	Total
6267	120.019	2018/10	28.03.18	1.347,40	498,29	1.845,69
2017				1.347,40	498,29	1.845,69
6267	80.012	2018/98	14.08.18	3.377,43	1.510,98	4.888,41
6267	100.024	2018/131	16.10.18	2.207,11	747,43	2.954,54
6267	120.046	2018/154	27.12.18	2.227,50	390,01	2.617,51
2018				7.812,04	2.648,42	10.460,46

Em face do exposto, uma vez que não ficou comprovado que os gastos reconhecidos na contabilidade, no montante total de € 1.845,69 e € 10.460,46, respetivamente, em 2017 e 2018, têm conexão com os rendimentos obtidos ou garantidos pela A..., SA, mais não resta à Autoridade Tributária e Aduaneira, do que os desconsiderar como fiscalmente dedutíveis nos termos do n.º1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Por esta fundamentação percebem-se perfeitamente as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu não aceitar a dedutibilidade destas despesas, pelo que não se está perante uma situação de falta de fundamentação.

A Requerente diz, em suma, o seguinte:

- estas duas auxiliares de limpeza da H... prestavam os seus serviços para todo o Grupo E...;
- sendo precisamente por isso que o local de prestação do trabalho que consta dos contratos é Alcabideche, já que é esta a sede da holding do Grupo;
- facilmente se compreende que a indicação do local de prestação do trabalho como sendo Alcabideche mais não é do que um ponto de referência meramente formal, porquanto as funcionárias prestavam efectivamente o seu trabalho em todos os estabelecimentos comerciais de todas as sociedades “operativas” do Grupo, não sendo a Requerente excepção.

- é exactamente por este facto que também foram facturadas deslocações no âmbito daqueles serviços, já que as referidas funcionárias tiveram as duas de se deslocar aos estabelecimentos comerciais nos quais prestaram os serviços de limpeza.

Como resulta da fixação da matéria de facto (ponto 3.2.2.), não se considerou provado que as referidas P... e Q... tenham prestado serviços a Requerente.

Por isso, tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira ao não aceitar a dedutibilidade fiscal das despesas com vencimentos, encargos sociais e ajudas de custo facturadas à Requerente pela H..., Lda., pois não se provou que tais despesas tenham sido suportadas pela Requerente «*para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*», como exige o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

Por outro lado, pelo que se referiu no ponto 4.3.1., é sobre a Requerente, que afirma que lhe foram prestados esses serviços, que recai o ónus da prova da sua realização, como decorre do n.º 1 do artigo 74.º e da parte final do n.º 1 do artigo 75.º da LGT.

Não há fundamento para aplicar aqui o disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, pois não se vêem razões que apontem no sentido de os serviços terem sido prestados à Requerente.

Assim, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4.3.4.4. Questão dos gastos de deslocações e estadas contabilizados na conta 6251-Deslocações e estadas, facturados pela H...- € 4.476,59

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou um correcção relativa ao exercício de 2018, com a seguinte fundamentação

De acordo com o extrato da conta 6251-Deslocações e estadas, o sujeito passivo reconheceu na contabilidade o documento identificado internamente sob o n.º 120.086, que corresponde à fatura n.º 2019/54, emitida em 18-04-2019, por H... Lda, no montante de € 4.476,59, referente a imputação de outros gastos do ano de 2018, deslocações.

Notificado para justificar o montante contabilizado, o sujeito passivo esclareceu que as deslocações são custos associados à atividade das empresas do grupo, tendo, para o efeito, juntado um "quadro resumo" onde consta o valor e o tipo de serviço, tendo-se verificado custos dizem respeito a várias deslocações de avião, de refeições e de alojamento, totalizando € 12.873,15, que, majorado em 30% (lucro), perfaz o valor de € 16.735,10, que foi imputado a cada uma das sociedades do grupo E..., sendo que, o faturado à N... SA foi de € 4.476,59.

Considerando a atividade do sujeito passivo, que consiste em salões de cabeleireiro e estética, em que as deslocações são pouco relevantes, dado o exercício da atividade se circunscreve aos dois estabelecimentos que possui, e pelo facto de se desconhecer a que se referem concretamente aqueles gastos e quem foram os beneficiários dos mesmos, não é possível aferir se tais despesas se enquadram na atividade empresarial e são necessárias para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, pelo que, nos termos do n.º 1 do art.º 23º do CIRC, tais gastos, o montante de € 4.476,59 não são aceites como fiscalmente dedutíveis.

A referência à N... SA e não à Requerente A... SA é um lapso de escrita evidente, pois a factura com o n.º 2019/54 reporta-se a esta sociedade, como se vê no Anexo 14 ao RIT.

Por isso, é de considerar rectificado, em consonância com o preceituado nos artigos 249.º e 295.º do Código Civil.

Com esta rectificação, percebem-se perfeitamente as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu não aceitar a dedutibilidade destas despesas, pelo que não se está perante uma situação de falta de fundamentação.

Como se refere no ponto 3.2.4, não se provou que estas despesas estejam relacionadas com a actividade da Requerente.

A falta de prova da conexão entre estas despesas e a actividade da Requerente é corroborada pelo facto de apenas ter sido apresentada uma factura relativa a despesas ocorridas em 2018, quando é certo que a actividade da H..., Lda relacionada com a actividade da Requerente também ocorreu em 2017 e, por isso, se fossem despesas inerentes a essa actividade, deveriam existir também em 2017.

Poderão, eventualmente, algumas das despesas referidas terem sido efectuadas no interesse da Requerente, mas não se prova quais e a dúvida deve ser valorada contra a Requerente sobre quem recai o ónus da prova da conexão das despesas com a sua actividade, como decorre do n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

Não há fundamento para aplicar aqui o disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, pois há indícios fortes de que as despesas de deslocações e estadas apresentadas pela Requerente na lista que consta do Anexo 14 não correspondem à realidade, pelo que se refere no ponto 3.2.4..

Assim, à face do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC justifica-se a não aceitação da dedutibilidade destas despesas no montante de € 4.476,59.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4.3.4.5. Questão da imputação de outros gastos em 2018 - 3.851,71

Esta correcção tem a seguinte fundamentação:

O sujeito passivo reconheceu como gasto, na subconta 6268-outros serviços, o montante de € 3.851,71, pelo documento identificado internamente sob o n.º 120.088, que corresponde à fatura n.º 2019/62, emitida em 18-04-2019, por H... Lda, referente a imputação de outros gastos do ano de 2018, materiais.

Notificado para justificar o montante contabilizado, o sujeito passivo esclareceu que correspondem a despesas referentes à aquisição de materiais que foram adquiridos para serem utilizados no armazém que pertence a todas as empresas do grupo, tendo para o efeito juntado um "quadro resumo" descritivo dos valores contabilizados, com o tipos de bens adquiridos, tendo-se constatado que dizem respeito à aquisição de ferramentas, utensílios, material de escritório e de informática e 1 telemóvel Iphone, no montante total de € 11.076,22 que majorado em 30% (lucro), perfaz o valor de € 14.399,09, que foi imputado a cada uma das sociedades do grupo E..., sendo que, o faturado à N... SA foi de €3.851,71.

Atendendo ao facto que não é possível identificar os bens em causa (exceto o telemóvel, que, por sua vez, está sujeito às regras estabelecidas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro), não é possível aferir se tais gastos estão conexos com a atividade do sujeito passivo e, conseqüentemente, se são gastos suportados com o intuito de obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, pelo que os gastos contabilizados, no montante de € 3.851,71, não são aceites como fiscalmente dedutíveis, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

A referência à N... SA e não à Requerente A... SA é um lapso de escrita evidente, pois a factura com o n.º 2019/62 reporta-se a esta sociedade, como se vê no Anexo 15 ao RIT. Por isso, é de considerar rectificado, em consonância com o preceituado nos artigos 249.º e 295.º do Código Civil.

Com esta rectificação, percebem-se perfeitamente as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu não aceitar a dedutibilidade destas despesas, pelo que não se está perante uma situação de falta de fundamentação.

Na verdade, ao contrário do que defende a Requerente, não há contradição entre a afirmação de que ter-se «*constatado que dizem respeito à aquisição de ferramentas, utensílios, material de escritório e de informática e 1 telemóvel Iphone*» e a conclusão no sentido de que «*não é possível identificar os bens em causa (exceto o telemóvel...)*», pois a lista apresentada não permite identificar todos esses materiais, designadamente os que poderão encontrar-se abrangidos pelas referências genéricas a «*utensílios*», «*ferramentas*» e «*material de escritório*», sendo perceptível que é a estes materiais que a Autoridade Tributária e Aduaneira se refere quando fala de impossibilidade da sua identificação.

Aliás, a Requerente nem no presente processo identifica todos os materiais a que alude.

Como se refere no ponto 3.2.5, não se provou que estas despesas estejam relacionadas com a actividade da Requerente.

As dúvidas sobre a conexão entre estas despesas e a actividade da Requerente são reforçadas pelo facto de apenas ter sido apresentada uma factura relativa a despesas ocorridas em 2018, quando é certo que a actividade da H..., Lda, de prestação de serviços de administração à Requerente também ocorreu em 2017.

Também neste caso, poderão, eventualmente, algumas das despesas referidas terem sido efectuadas no interesse da Requerente, mas não se prova quais e a dúvida deve ser valorada contra a Requerente sobre quem recai o ónus da prova da conexão das despesas com a sua actividade, como decorre do n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

Não há fundamento para aplicar aqui o disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, pois não há indícios de que os materiais referidos terem na sua totalidade utilizados no interesse da Requerente, nem mesmo isso é por esta afirmado.

Assim, à face do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC justifica-se a não aceitação da dedutibilidade destas despesas no montante de € 3.851,71.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4.3.4.6. Questão da utilização de viaturas da H... Lda - € 2.995,97

A Requerente contabilizou na conta 6268-Outros serviços gastos no valor global de € 2.995,97 relativos a utilização de três viaturas ligeiras de mercadorias cujos averbamentos em nome da sociedade H... Lda, ocorreram em 27-04-2018, 28-03-2018 e 29-03-2018, respetivamente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a dedutibilidade destes gastos, facturados pela H... à Requerente, pelo seguinte, em suma:

Não é conhecida a natureza dos gastos contabilizados, sendo que o sujeito passivo apenas referiu que os gastos são inerentes a viaturas ao serviço de empresas do grupo. Não se sabe quem utiliza as viaturas, quando as utiliza e porque é que as utiliza.

Considerando que se constatou que:

- O sujeito passivo contabilizou como gasto, despesas inerentes à compensação por deslocação em viatura própria ao serviço da entidade patronal, de funcionárias de lojas, para se deslocarem ao armazém para ir*

"buscar produtos" (Alcabideche), assim como, para as lojas, quer da N..., quer para outras do grupo E...;

- O sujeito passivo contabilizou como gasto faturas emitidas por H... Lda, inerentes à deslocação do funcionário M..., para a realização de serviços de manutenção e aprovisionamento;*
- A atividade exercida pelo sujeito passivo, caracterizada pela deslocação dos clientes aos estabelecimentos que possui.*

Não se vislumbra o motivo pelo qual a sociedade H... Lda, faturou ao sujeito passivo a utilização das citadas viaturas ou se o sujeito passivo as utilizou realmente.

Em face da factualidade descrita, uma vez que não ficou comprovado que os gastos reconhecidos na contabilidade do sujeito passivo, no montante total de € 2.995,97, referentes ao ano de 2018, têm conexão com os rendimentos por si obtidos ou garantidos sujeitos a IRC, mais não resta à Autoridade Tributária e Aduaneira, do que os desconsiderar como fiscalmente dedutíveis nos termos do nº1 do artigo 23º do Código do IRC.

Por esta fundamentação percebem-se perfeitamente as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu não aceitar a dedutibilidade destas despesas, pelo que não se está perante uma situação de falta de fundamentação.

Como se refere na alínea PP) da matéria de facto fixada provou-se que as viaturas referidas foram adquiridas pela H... para serem utilizadas na prestação de serviços à Requerente, como foi afirmado pela testemunha M... .

O facto de a Requerente também ter utilizado para os seus serviços viaturas próprias de seus colaboradores, não obsta à utilização de outras viaturas da empresa que lhe prestava serviços.

Para além disso, é crível que tenham sido utilizadas essas viaturas pela referida testemunha M..., pois, como foi dado como provado e a própria Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou, no ponto 5 da apreciação do exercício do direito de audição, era ele quem fazia a distribuição às lojas: *«sendo a distribuição das mercadorias/produtos às lojas*

realizada por M... conforme declarou a Dra. T..., que , nesta data, era funcionário da H...».

Assim, considera-se demonstrada a conexão entre as despesas referidas e o interesse da Requerente.

No que concerne à imputação das despesas a cada uma das sociedades do grupo em função dos respectivos volumes de negócios a Autoridade Tributária e Aduaneira não suscitou qualquer obstáculo no Relatório da Inspeção Tributária, pelo que não pode ser um fundamento (*a posteriori*) de não aceitação das referidas despesas com gastos.

Pelo exposto, esta correcção enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto. Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4.3.5. Correcções revogadas em sede de IRC e inutilidade superveniente da lide parcial

Como se vê pelo documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 26-09-2022, foi revogada parcialmente a liquidação de IRC n.º 2021..., relativa ao período de 2017, na parte que tem como pressupostos as correcções relativas ao activo fixo tangível (no valor de € 6.690,00, referida no ponto III.1.2.1 do Relatório da Inspeção Tributária) e aos trabalhos especializados (serviços de arquitectura n valor de € 2.000,00 referidos no ponto III.1.2.3. do Relatório da Inspeção Tributária).

A revogação quanto ao activo fixo tangível reporta-se apenas ao valor de € 669,00, estando em sintonia com a pretensão formulada pela Requerente no presente processo arbitral (artigos 203.º a 307.º do pedido de pronúncia arbitral).

Assim, quanto aos pedidos respectivos verifica-se inutilidade superveniente da lide pois estão satisfeitas as pretensões da Requerente.

O interesse em agir constitui um pressuposto processual (⁹) ou condição da acção (¹⁰) e "*consiste na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer prosseguir a acção*".(¹¹)

⁹ Neste sentido, ANSELMO DE CASTRO, Direito Processual Civil Declaratório, volume II, páginas 253-254.

¹⁰ Neste sentido, MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, páginas 82-83.

¹¹ ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 1.ª edição, página 170.

A desnecessidade no prosseguimento da acção reconduz-se à falta de um pressuposto processual ou condição da acção que constitui uma excepção dilatória inominada de conhecimento oficioso [artigos 277.º, alínea e), 576.º, n.º 2, 577.º e 578.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT], conducente à absolvição da instância [artigo 278.º, n.º 1, alínea e), do CPC].

Por isso, justifica-se a absolvição da instância na parte respeitante a essas correcções quanto ao pedido de anulação da liquidação de IRC n.º 2021... .

No entanto, quanto aos serviços de arquitectura, mantém-se a utilidade da lide em matéria de IVA, pois foi efectuada uma correcção com base neles que não foi revogada.

4.4. Correcções em sede de IVA

A Requerente exerceu o direito à dedução do IVA mencionado nas facturas, emitidas pela sociedade H..., Lda, assim como, em uma factura emitida pelo sujeito passivo G... .

4.4.1. Facturas emitidas pela H..., Lda

As correcções em sede de IVA, relativamente às facturas emitidas pela H..., Lda, assenta na falta de conexão entre as despesas facturas e as operações sujeitas a IVA, nestes termos, em suma:

De acordo com o que foi referido na análise efectuada em sede de IRC, não foi possível estabelecer qualquer conexão entre os gastos inerentes às faturas emitidas pela sociedade H..., Lda, reconhecidas na contabilidade do sujeito passivo, e os rendimentos obtidos ou garantidos pelo mesmo sujeitos a IRC, motivo pelo qual tais gastos foram desconsiderados como fiscalmente dedutíveis. Na mesma linha de pensamento, o IVA mencionado nas aludidas faturas, relativamente ao qual o sujeito passivo exerceu o direito à dedução, não tem

qualquer conexão com as operações realizadas pelo sujeito passivo sujeitas a imposto, dado que, tal como foi referido, a atividade exercida pelo sujeito passivo é de salão de cabeleireiro e estética.

Ora, o n.º 1 do artigo 20º do Código do IVA e a sua alínea a) determina que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissão de bens e prestação de serviços sujeitas a imposto, o que não foi o caso, já que, tal como foi referido, não foi possível estabelecer qualquer conexão entre o IVA deduzido constante das aludidas faturas e as vendas e prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo sujeitas a imposto.

Tendo em atenção a factualidade descrita, mais não resta à administração tributária do que excluir do direito à dedução do IVA mencionado nas supracitadas faturas, nos termos do n.º 1 do artigo 20º do Código do IVA.

No que aqui interessa, o artigo 20.º, n.º 1, do CIVA apenas permite o direito a dedução relativamente ao imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos pelo sujeito passivo para a realização de transmissões ou prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, pelo que é exigível a comprovação da conexão a que se refere a Autoridade Tributária e Aduaneira.

De harmonia como decidido quanto às correcções correspondentes em sede de IRC, considerou-se demonstrada essa conexão em relação às facturas relativas aos serviços de logística, manutenção e deslocações de M... (ponto 4.3.4.2. deste acórdão) e utilização de viaturas da H... Lda (ponto 4.3.4.6. deste acórdão).

Por isso, pelas mesmas razões que se referiram nesses pontos, enfermam de erro sobre os pressupostos de facto as correcções em sede de IVA, nas partes correspondentes àquelas despesas.

No que concerne às restantes despesas facturadas a Requerente pela H..., Lda, indicadas nos pontos 4.3.4.1, 4.3.4.3., 4.3.4.4. e 4.3.4.5. deste acórdão, pelas razões aí indicadas não se considera provada a conexão com o interesse empresarial da Requerente, pelo que se justifica a não aceitação da dedução do IVA indicado nas facturas respectivas, por força do artigo 20.º,

n.º 1, do CIVA.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto aos vícios de erros sobre os pressupostos de facto imputados às liquidações de IVA, nas partes em que têm como pressupostos as correcções correspondentes às indicadas nos pontos 4.3.4.2. e 4.3.4.6 deste acórdão e improcede quanto aos vícios imputados as mesmas liquidações de IVA nas partes que têm como pressupostos as correcções correspondentes às indicadas nos pontos 4.3.4.1., 4.3.4.3., 4.3.4.4. e 4.3.4.5. deste acórdão.

Pelo exposto, justifica-se a anulação das liquidações de IVA, por vícios de erro sobre os pressupostos de facto, nas partes em têm como pressupostos as correcções indicadas nos pontos 4.3.4.2. e 4.3.4.6 deste acórdão.

4.4.2. Questão do IVA deduzido relativamente à factura emitida pelo sujeito passivo G... – € 460,00

4.4.2.1. Posições das Partes

Refere-se no Relatório da Inspeção Tributária o seguinte, sobre esta correcção:

Também se verificou, no ano de 2017, a dedução de IVA numa factura passada não de forma legal, violando o disposto na alínea a), n.º 2 do art.º 19º do CIVA.

Na verdade, o sujeito passivo reconheceu na subconta de IVA dedutível o documento identificado internamente com o n.º 50.038, a que corresponde a factura FT/550, datada de 04.05.2017, emitida pelo sujeito passivo G..., Lda, contribuinte..., cujo descritivo é "Prestação de serviços".

Ora, nos termos da alínea a), n.º 2 do art.º 19º do CIVA, só confere direito a dedução do imposto mencionado em faturas passadas na forma legal, sendo o n.º 5 do art.º 36º do CIVA, a norma que define quais são os elementos que as faturas devem conter, nomeadamente, entre outros, a quantidade e a denominação usual dos bens transmitidos ou serviços prestados (alínea b.) o que não acontece, já que

a descrição da fatura é vaga e não permite estabelecer a conexão com as operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo.

(...)

3. O sujeito passivo afirma que é suficiente a descrição na fatura de "Prestação de serviços" para permitir determinar a natureza dos serviços prestados e o valor do gasto para efeitos de IRC; quanto ao IVA, apenas é exigível a referência aos serviços prestados para determinação da taxa (que, para serviços de arquitetura, é sempre de 23%). Logo, deve ser aceite fiscalmente o gasto suportado, bem como a dedução do correspondente IVA, pois o documento de suporte foi emitido em linha com os formalismos legalmente previstos.

Como foi referido no projeto do relatório, nos termos da alínea a), n.º 2 do art.º 19.º do CIVA, só confere direito a dedução do imposto mencionado em faturas passadas na forma legal, sendo o n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, a norma que define quais são os elementos que as faturas devem conter, nomeadamente, entre outros, a quantidade e a denominação usual dos bens transmitidos ou serviços prestados (alínea b.).

Assim, ao contrário do que é referido pelo sujeito passivo, o documento suporte não foi emitido em linha com os formalismos legais.

O controlo a efetuar pela AT não se prende apenas com a taxa aplicável, mas também com a aferição dos serviços em concreto, a fim de permitir validar a sua natureza e, conseqüentemente, se os mesmos têm conexão com a atividade empresarial.

Assim, não pode ser aceite a pretensão do sujeito passivo.

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- os serviços prestados são de arquitectura, como o próprio nome do sujeito passivo indica;

- esses serviços correspondem à elaboração de projectos de obra pelo arquitecto G... e que foram contratados pela Requerente com o intuito de remodelar o seu estabelecimento comercial que se situa no Centro Comercial ...;
- a AT não colocou em causa em momento algum a efectividade destes gastos;
- de forma a afastar qualquer dúvida na esfera da AT que não tivesse ficado devidamente esclarecida no âmbito do procedimento de inspecção tributária, a Requerente juntou com o seu pedido de reclamação graciosa, e junta novamente no presente pedido arbitral, a título exemplificativo, algumas das facturas referentes às obras efectuadas naquele estabelecimento comercial, designadamente facturas relativas à remodelação e aos materiais nela utilizados – documento n.º 18;
- existe uma conexão ou nexó entre o IVA suportado nas operações a montante e o IVA liquidado nas operações a jusante;
- mesmo que se verificassem eventuais irregularidades formais, nem por isso poderia ser negado à Requerente o direito à dedução do IVA, já que aquelas exigências não são absolutas, conforme resulta da jurisprudência uniforme do TJUE, por exemplo, no acórdão de 15 de Setembro de 2016, proferido no âmbito do processo n.º C-516/14;
- a Requerente prestou as informações complementares necessárias à identificação dos serviços em causa e à respectiva relação com o desenvolvimento da sua actividade empresarial, é forçoso concluir-se que o direito à dedução não poderia ser negado com base nos argumentos de ordem formal invocados pela AT.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que

- naquele acórdão do TJUE estavam em causa facturas com descritivo mais esclarecedor do que o que apresenta a factura aqui em causa;
- nele exige-se pelo menos a indicação da data em que foi efectuada o concluída a prestação de serviços;
- a Requerente vem juntar ao processo outras facturas (Documento 18) que dizem estarem relacionadas com obras efectuadas naquele estabelecimento comercial

(§315.º da PI), justificando a intervenção do sujeito passivo G..., Lda. no papel de elaboração de “projetos de obra”;

- da análise efetuada às referidas faturas, verificamos que em 8 das 14 faturas apresentadas (Documento 18), as obras foram executadas em datas anteriores à data emissão da fatura emitida por G..., Lda., cujo IVA é objeto da presente correção;
- não se pode determinar quando ocorreu o facto gerador do imposto, pelo que não estão reunidos os requisitos do exercício do direito a dedução.

4.4.2.2. Irrelevância da fundamentação *a posteriori*

A questão da indeterminação da data da prestação de serviços, suscitada na reposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, constitui invocação de uma fundamentação *a posteriori*, pois a correção efectuada baseou-se apenas na falta de indicação da «*quantidade e a denominação usual dos bens transmitidos ou serviços prestados (alínea b.)*».

Por isso, a questão da legalidade ou ilegalidade desta correção tem de ser aferida apenas à face da falta de indicação da quantidade e a denominação usual dos bens transmitidos ou serviços prestados, exigida pela alínea b.) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

4.4.2.3. Apreciação da questão

A alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA exige a indicação nas facturas da «*quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados*» e a fórmula usada na factura aqui em causa, cujo descritivo é "*Prestação de serviços*" não satisfaz aquela exigência, pois não permite apurar quais os serviços a que se refere.

No entanto, a mera constatação da insuficiência da descrição para identificar todos os serviços facturados não implica que possa ser recusado o direito à dedução.

Na verdade, é hoje pacífico que o TJUE tem vindo a flexibilizar e relativizar os requisitos de forma para o exercício do direito à dedução e a função assumida pelas facturas neste contexto sublinhando antes a necessidade de fazer prevalecer a substância das operações sobre eventuais vícios da factura, desde que tal não implique risco de fraude. Como refere o

Advogado Geral nas Conclusões apresentadas no processo C-280/10 (º68.º), com abundantes referências jurisprudenciais: *"o objetivo desta abordagem é o de garantir o direito à dedução a qualquer sujeito passivo que tenha suportado o pagamento do imposto. Ao acrescentar dificuldades excessivas no momento da emissão e apresentação de uma fatura, um Estado Membro corre o risco de obstruir, ou inclusive de impossibilitar, o exercício da dedução, consequência que se opõe frontalmente aos objetivos perseguidos pela Diretiva 2006/112. Assim, a jurisprudência do Tribunal de Justiça desenvolveu uma variante do princípio da proporcionalidade para este género de casos, e afirmou reiteradamente que "as formalidades assim estabelecidas pelo Estado Membro em causa e que devem ser respeitadas pelo sujeito passivo para poder exercer o direito a dedução do IVA não podem ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correta do procedimento de autoliquidação"*.

Nesta senda, e como entendeu o TJUE, no acórdão de 15-09-2016, proferido no processo n.º C-516/14, *"o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, desta diretiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos"*.

No caso em apreço, algumas das facturas apresentadas pela Requerente no documento n.º 18 têm datas anteriores à data da emissão referida na factura da sociedade G..., Lda, mas isso, não significa necessariamente que as obras não tenham sido efectuadas de acordo com o projecto, pois a factura pode ter sido emitida depois de as obras estarem concretizadas, incluindo serviços de controle e fiscalização da execução, como é usual, à face da experiência comum.

De resto, a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou a factura emitida pela sociedade G..., Lda, para justificar o gasto fiscal em sede de IRC (artigo 172.º das alegações da Autoridade Tributária e Aduaneira e documento junto em 26-09-2022), o que tem ínsito que aceitou a existência de conexão entre os serviços referidos e o interesse empresarial da Requerente.

Por isso, não pode deixar de se concluir que a própria Autoridade Tributária e Aduaneira acabou por concluir que lhe foi possível, quanto aos serviços em causa, «*validar a sua natureza e, conseqüentemente, se os mesmos têm conexão com a atividade empresarial*», que foi o único objectivo da exigência do requisito da descrição da factura que invocou no Relatório da Inspeção Tributária.

Nestes termos, tem de se concluir que não há controvérsia sobre a possibilidade de verificação pela Administração Tributária dos requisitos substanciais do exercício do direito a dedução nem sobre eles estarem reunidos.

Trata-se, assim, de uma situação em que o exercício do direito a dedução não pode ser recusado, à luz da referida jurisprudência do TJUE adotada no acórdão de 15-09-2016, proferido no processo n.º C-516/14.

Por isso, tendo o Direito da União Europeia primazia sobre o Direito Nacional, como decorre do n.º 4 do artigo 8.º da CRP, tem de se concluir que é ilegal a recusa do direito à dedução do IVA suportado na referida factura.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4.5. Liquidações de juros compensatórios

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respectivas liquidações de IRC e IVA (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam estas, justificando-se também a sua anulação, nas partes que correspondem às correcções anuladas.

4.6. Indeferimento tácito da reclamação graciosa

O indeferimento tácito da reclamação graciosa, que se fcciona ter mantido as liquidações impugnadas, enferma dos mesmo vícios que afectam estas, pelo que se justifica a sua anulação nas partes correspondentes as correcções anuladas.

5. Reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios

Em 25-06-2021, a Requerente pagou as quantias liquidadas e pede o reembolso do imposto pago, acrescido dos juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação*

graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, designadamente as quantias de IRC, IVA e juros compensatórios, liquidadas com base nas correcções que aqui são anuladas.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte,

este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Por isso, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados com base nas quantias a reembolsar, contados desde 25-06-2021, data em que a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de anulação das liquidações de IRC e IVA nas partes em que têm como pressupostos as correcções referidas nos pontos 4.1. a 4.1.2.2, 4.2.1., 4.3.4.2. e 4.3.4.6. deste acórdão;
- b) Anular parcialmente as liquidações de IRC n.ºs 2021 ... e 2021 ... e as respectivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2021 ..., n.º 2021 ..., n.º 2021 ... e n.º 2021 ..., nas partes em que têm como pressupostos as correcções referidas nos pontos 4.1. a 4.1.2.2, 4.2.1., 4.3.4.2. e 4.3.4.6. deste acórdão;
- c) Anular parcialmente as liquidações de IVA n.º 2021..., n.º 2021 ..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., e os correspondentes actos de liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., n.º 2021..., e ainda do acto de correcção de liquidação de IVA n.º ... nas partes em têm como pressupostos as correcções referidas nos pontos 4.3.4.2. e 4.3.4.6. deste acórdão;

- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao reembolso das quantias pagas, na parte correspondente às liquidações anuladas;
- e) Julgar parcialmente procedente pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 5 deste acórdão.
- f) Anular parcialmente o indeferimento tácito da reclamação graciosa em conformidade com as anulações das liquidações;
- g) Absolver parcialmente da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira quanto ao pedido de anulação da liquidação de IRC n.º 2021..., relativa ao período de 2017, na parte em que tem como pressuposto as correcções respeitantes ao gasto, no valor de € 669,00, correspondente ao Ativo Fixo Tangível e ao gasto de 2.000,00 referente ao serviço de arquitetura.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.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 **€ 92.395,39**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 75,12% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 24,88%.

Na fixação as percentagens de responsabilidade por custas tiveram-se em conta os valores aproximados do decaimento da Requerente que são, sem considerar os juros compensatórios, os seguintes:

em IRC

- as correcções totalizam € 257.064,46 (89.977,17 em 2017 e € 167.087,29 em 2018, como se refere no ponto 8.1. do Relatório da Inspeção Tributária), a que corresponde, à taxa de 21%, imposto no montante aproximado de € 53.983,54;
- o pedido de pronúncia arbitral procede quanto às correcções referidas no Relatório da Inspeção Tributária nos pontos:
 - 4.1. a 4.1.2.2. deste acórdão – Ajudas de custo nos montantes de € 25.305,40 e € 53.463,00, em 2017 e 2018;
 - 4.2.1. deste acórdão – Abonos de compensação por deslocação em viatura própria a estabelecimentos de outras sociedades do grupo nos montantes de € 2.922,48, em 2017, e € 3.249,00, em 2018;
 - 4.3.4.2. deste acórdão – Serviços de logística, manutenção e deslocações relativos a M...- € 2.059,71
 - 4.3.4.6. deste acórdão – utilização de viaturas da H... Lda - € 2.995,97
- a Requerente vence ainda quanto às correcções revogadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos valores de € 6.690,00 (gastos AFT) e € 2.000,00 (Trabalhos especializados de arquitectura),
- no total, quanto ao IRC, a Requerente obtém vencimento quanto a correcções no valor global de € 98.685,56, a que corresponde aproximadamente imposto no valor de € 20.723,97 (taxa de 21%).

em IVA

- as correcções são no valor total de imposto de € 35.830,62 (€ 460,00 relativamente ao ano de 2017 e € 35.370,62 quanto ao ano de 2018, como se vê no ponto 8.2 do Relatório da Inspeção Tributária); o pedido de pronúncia arbitral procede quanto a

IVA no valor de € 1.622,78 (correções no valor de € 5.055,68 referidas nos pontos 4.3.4.2. e 4.3.4.6., a que corresponde IVA no valor de € 1.162,80, e quanto ao IVA no valor de € 460,00, que se refere no ponto 4.4.2.3).

Considerando globalmente os valores de IRC e IVA liquidados correspondentes às correções efectuadas obtém-se o valor total de € 89.814,16 (€ 53.983,54 + € 35.830,62).

O valor total do imposto relativamente ao qual a Requerente obtém vencimento é de € 22.346,75 (20.723,97 de IRC + € 1.622,78 de IVA).

Assim, a Requerente obtém vencimento na percentagem de 24,88% e decai na percentagem de 75,12%.

Lisboa, 30-09-2022

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(Relator)

(Paulo Ferreira Alves)

(Sofia Quental)