

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 343/2023-T

Tema: IRC; Vales de infância; Decreto lei 26/99 e art.º 43.º CIRC; Imparidades em Inventários; IRC – Gastos fiscalmente dedutíveis;

SUMÁRIO:

I. O carácter geral previsto no art.º 1.º do DL 26/99, na redacção dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, é elemento essencial em conjugação com o mesmo carácter geral previsto no n.º 1 do art.º 43.º do CIRC, quer em gestão directa efectuada pela empresa quer em gestão de terceiros em termos de realizações de utilidade social previstas nesse mesmo Decreto Lei;

II. Em cada data de relato uma entidade deve avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa estar em imparidade (NCRF 12, parágrafo 5).

III. Não preenche a normatividade do art.º 28.º do CIRC, no que respeita à diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido, quando este for inferior àquele, aplicar um coeficiente de desvalorização numericamente arbitrário, sem sustento material a não ser a distinção por anos, ao valor do custo registado contabilisticamente, para se calcular a imparidade e a mesma ser aceite fiscalmente como imparidades em inventários.

IV. Para efeitos de IRC, a aceitação fiscal de gastos não depende apenas da regularidade formal dos documentos que os titulam; o que deles consta pode ser completado por outros meios de prova, normalmente documental, por aplicação da tributação do lucro real das empresas.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 17/7/2023, decide neste Tribunal o seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., titular do NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ...-... ... (doravante a “Requerente”), veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, sendo “Requerida” a Autoridade Tributária e Aduaneira.

A) O pedido

A Requerente pede que seja declarada a ilegalidade parcial da (i) liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) e de juros compensatórios n.º 2023..., relativa ao exercício de 2019, e da respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2023..., no montante de 33.746,91€, (trinta e três mil, setecentos e quarenta e seis euros e noventa e um cêntimos), bem como, (ii) a Requerida ser condenada a restituir os montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios, a calcular nos termos legais.

B) Tramitação Processual

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 11/5/2023.

O árbitro foi designado pelo Conselho Deontológico, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, sendo que tal nomeação não foi objeto de objeção.

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 17/07/2023.

Por despacho arbitral de 24/7/2023, foi notificada a Requerida para deduzir Resposta, o que veio a concretizar em 27/9/2023, defendendo a improcedência do pedido arbitral, juntando o respectivo Processo Administrativo em 28/9/2023.

Por despacho arbitral de 12/10/2023, notificou-se a Requerente para proceder à junção dos documentos que protestara juntar, sendo que após várias vicissitudes a mesma procedeu à sua junção. Tendo sido arrolada prova testemunhal pela Requerente, cumprido o princípio do contraditório, foi a mesma notificada para vir aos autos justificar a necessidade da sua produção, incluindo as declarações de parte, indicando, com precisão e por referência ao seu articulado inicial, quais os factos sobre a qual pretende que incida. Após várias vicissitudes veio a mesma a dar cumprimento ao requerido, excepto na parte respeitante às declarações de parte, pois havia indicado dois representantes legais. que instada para dizer qual pretendia a inquirição, não deu cumprimento à mesma incisão.

Em sequência por despacho arbitral de 15/1/2024, foi decidida a realização da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, no dia 8/2/2024 pelas 10 horas e 30 minutos, a qual veio a ter lugar nos termos legais, constando o seu conteúdo da acta e das inquirições do SGP da CAAD.

Por despacho arbitral de 3/1/2024, havia-se determinada a prorrogação por dois meses, do prazo de prolação da decisão arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, derivada da tramitação processual, da interposição de períodos de férias judiciais e da complexidade da questão e densidade do processo.”

Tendo sido decidido por acordo, a produção de alegações escritas, vieram as mesmas a serem produzidas, em 23/2/2024 pela Requerida e em 26/2/2024 pela Requerente, reproduzindo no essencial as posições anteriores.

Por despacho arbitral de 11/3/2024, foi novamente determinada a prorrogação por dois meses do prazo de prolação da decisão arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, pois só muito perto desta data terminara a fase instrutória e a produção de alegações.

C) Posições da Requerente e da Requerida

A Requerente considera que:

- Foi sujeita a uma acção de inspecção tributária ao exercício de 2019, no âmbito da qual foram realizadas diversas correcções, sendo que aceita umas e não outras. Em concreto não aceita as seguintes:

Fundamento	Montante (€)
1. Imparidades em inventários	74 322,36
2. AFT – K... Unipessoal, Lda. (depreciações não aceites)	43 570,25
3. AFT – B... , Lda. (depreciações não aceites)	3 620,00
4. AFT – c... , Lda. (depreciações não aceites)	2 700,00
5. AFT – Fornecedor D... – Unipessoal, Lda. (depreciações não aceites)	502,50
6. Gastos com o pessoal - vales creche	4 000,00
Total	128 715,11

(c) Gastos com pessoal (vales de creche) não dedutíveis fiscalmente (Cap. V-2)	10.000,00 € ¹
--	--------------------------

- A Requerente é uma sociedade que se dedica à exploração e comercialização de materiais, equipamentos e veículos para construção civil, artigos de decoração e bricolage, ferramentas, materiais de jardinagem, construção, reparação, restauro de imóveis, prestação de serviços de decoração e assessoria técnica e encontra-se enquadrada no regime geral de tributação para efeitos de IRC.

- Quanto à correcção das imparidades que contabilizou com referência aos inventários no valor total de €74.322,38, defende que, tendo sido seguida a lógica de antiguidade das mercadorias para aplicar um coeficiente de desvalorização de 90% às mercadorias adquiridas antes de 2012, determinando uma perda por imparidade de €685,62, aplicado um coeficiente de desvalorização de 90% às mercadorias adquiridas em 2012 e 2013, determinando uma perda por imparidade de €314,21, aplicado um coeficiente de desvalorização de 30% às mercadorias adquiridas em 2014 e 2015, determinando uma perda por imparidade de €46.586,50, aplicado um coeficiente de desvalorização de 30% às mercadorias adquiridas em 2016 e 2017, determinando uma perda por imparidade de €26.736,05, cumpre o disposto no art.º 28.º do CIRC e também a Requerida não cumpriu o dever de fundamentação, por falta de quantificação, ou de validação dos cálculos efectuados pela Requerente, limitando-se a remeter para o art.º 28.º do CIRC;

¹ No seu ppa a Requerente esqueceu-se de colocar este valor, porque se demanda o valor da majoração também tem de demandar o valor da base;

- Mais informa, que o método que adoptou foi, o cálculo realizado teve em conta a antiguidade dos elementos que tinha em stock, a probabilidade de serem vendidos (consideradas as vendas de produtos similares em exercícios anteriores), e determinou percentagens de desvalorização que são tanto mais elevadas quanto maior a antiguidade dos artigos – procedimento que lhe pareceu adequado à situação em causa.

A Requerida violou assim os art.ºs 77.º da LGT, 153.º n.º 2 do CPA e 268.º da CRP, no que à não aceitação das imparidades respeita.

-Já quanto às depreciações não aceites, a Requerente indica que a Requerida através dos Serviços da Inspeção Tributária, consideraram que as facturas em “crise” apresentavam uma descrição genérica, não discriminavam nem quantificavam os serviços prestados nem os materiais empregues e não indicavam o tipo nem o local onde as obras foram realizadas. No entanto, a Requerente afirma que, juntamente com cada factura, apresentou o mapa resumo das horas trabalhadas devidamente assinado e carimbado pelo fornecedor, as folhas diárias dos registos internos do fornecedor, indicando as horas trabalhadas por funcionário, os materiais e máquinas utilizados e o local das obras, bem como, comprovativo do pagamento das facturas, orçamentos, extracto bancário, junta prova fotografia aérea das áreas da empresa, um resumo das obras realizadas ao longo dos anos, fotografias e guias de transporte ou factura de aquisição dos materiais utilizados, para os diversos fornecedores colocados em “crise” pela Requerida, pelo que, deverá concluir-se que as obras realizadas e os custos inerentes se encontram devidamente justificados, sendo, portanto, fiscalmente dedutíveis as depreciações registadas.

- Por último, quanto aos vales creche, entende a Requerente que o benefício que atribuiu deveria ser concedido aos trabalhadores efectivos, com mais de cinco anos de antiguidade, razão pela qual estes vales infância foram pagos a E... e F..., filhos dos à data, administradores, concluindo por determinar-se a anulação desta correcção, considerando o custo de €10.000,00, bem como a majoração de €4.000,00, como fiscalmente dedutíveis.

- Por último, o valor da colecta correspondente à supra mencionada correcção à matéria tributável, foi paga pela Requerente, apenas para evitar a instauração de um processo de execução fiscal que pudesse trazer a si inconvenientes e ao normal funcionamento da sua actividade, nomeadamente através da realização de penhoras, e não por, globalmente, a Requerente concordar com todas as correcções realizadas

A Requerida defende-se por impugnação:

- Articula quanto aos vales de creche que pelo facto de não abrangerem todos os funcionários, os gastos com o pessoal suportados referentes a vales de creche no valor de 10.000€, não são dedutíveis fiscalmente em sede de IRC, assim como o benefício fiscal no valor de 4.000€ resultante da sua majoração em 40% também não é dedutível para determinação do lucro tributável, nos termos dos n.ºs 1 e 9 do 43.º do CIRC.

- Arrima-se no Decreto Lei n.º 26/99, de 28 de janeiro, na redação conferida pela Lei n.º 82-E/2014, que estatuí, as condições de emissão e atribuição com carácter geral de vales denominados “vales sociais”, onde figuram incluídos os “vales de infância” destinados ao pagamento de creches. Prevendo-se os critérios de atribuição dos aludidos vales creche com carácter geral a todos os funcionários que observavam os requisitos previsto na lei para atribuição dos mesmos, a Requerente ao impor o critério de antiguidade de cinco anos ao serviço (funcionários efetivos com mais de cinco anos de antiguidade), introduziu um critério de exclusão não contemplado legalmente, derogando assim o caráter geral de atribuição, nas condições aí definidas, pretendido pelo normativo.

Menciona ainda que os dois funcionários a quem a Requerente atribuiu os vales creche «são filhos dos à data sócios-gerentes, R... e S...; sendo atualmente membros do Conselho de Administração da mesma entidade, ora Requerente».

- Quanto à não aceitação fiscal da imparidade com inventários, invoca o fundamentado no relatório da Inspeção Tributária, que o sujeito passivo apenas se limitou a aplicar coeficientes de desvalorização para as mercadorias adquiridas em anos transatos, que em 31-12-2019 constavam do inventário.

Refuta a falta de fundamentação invocada contra as correcções efectuadas,

Invoca que tendo sido «[a]nalisado o SAFT da faturação constata-se que existem mercadorias transacionadas no ano de 2019, que constam das listagens que suportam a contabilização da imparidade, cujo preço de venda é superior ao preço de custo e por conseguinte superior ao preço de venda realizável líquido (PVRL), constantes das referidas listagens». A título exemplificativo os SIT elaboraram um quadro constante no RIT – a fls. 549 do ficheiro “PA P343_2023-T CAAD – A..., SA.pdf”, para onde se remete expressamente, onde são apresentados artigos onde se verifica o referido, violando-se assim a aplicação do valor realizável líquido.

Articula com a NCRF 18, a qual se aplica a todos os inventários que não sejam produção em curso proveniente de contratos de construção, instrumentos financeiros e ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola, especificamente o seu parágrafo 9 que determina que os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo.

O valor realizável líquido, na esteira do que dispõe a NCRF 18, deve ser apurado item a item, como o próprio Requerente citou, o § 29 prescreve a NCRF 18 que «Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item», admitindo no entanto que o § 29 também refere que «pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas», como sejam «o caso dos itens de inventário relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos». Porém, também refere que «não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os inventários de um determinado sector ou segmento geográfico»

Contabilisticamente, de acordo com o parágrafo 30 da NCRF 18, as estimativas do VRL "...são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar.

No caso concreto, a Requerente não fez a aferição do valor de mercado dos bens atendendo às suas características individuais, ou até mesmo atendendo a uma eventual aglutinação por “linha de produto”, antes atribuiu-lhes, indistintamente, um coeficiente de desvalorização em função do critério genérico ano de aquisição.

Conclui quanto a esta temática que, no caso em apreço, fiscalmente, o valor realizável líquido, referido à data do balanço, corresponderia ao preço de venda estimado no decurso normal da atividade da Requerente, mais concretamente e nos termos do n.º 4 do art.º 26.º do CIRC, ao último que em condições normais tenha sido praticado pelo sujeito passivo ou que, nessa data, seja corrente no mercado, desde que seja considerado idóneo ou de controlo inequívoco, não existindo cabimento legal (tanto em sede de IRC como até contabilisticamente atendendo às normas contabilísticas aplicáveis supra referidas) que dê suporte ao VRL apurado pela Requerente resultante da aplicação de coeficientes arbitrariamente definidos pela própria, alegadamente de acordo com o ano de aquisição das mercadorias como ocorreu no caso em apreço (vide §66 da PI).

- Já quanto às Depreciações de Ativos Fixos Tangíveis, elenca a fundamentação constante do RIT, fornecedor a fornecedor, sendo que quanto a K... Unipessoal, Lda, a fundamentação respeita às facturas descrição genérica de “Mão de Obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial», não existindo qualquer documento discriminativo anexo, o que não foi satisfeito na sua óptica, com a junção de toda a documentação posterior, primeiro em sede de inspeção e posteriormente em sede de audição, considerando que estes últimos documentos haviam sido alterados de forma a se adaptarem ao exercício do direito de audição, de onde se inferiu a sua falta de credibilidade.

Mais mencionaram os SIT que «[n]o entanto, não foram apresentadas nenhuma guias de remessa ou de transporte do material, emitidas pelas K... Unipessoal, Lda, referente aos materiais constantes dos mapas apresentados aquando da resposta à notificação». «As fotocópias das faturas e das guias de remessa apresentadas no direito de audição, referentes à aquisição de materiais efetuadas pelo sujeito passivo, que alegadamente foram aplicados nas obras, apresentam valor e quantidade de material reduzido face ao valor das obras contabilizadas em causa»;

Quanto a B..., Lda., foi constatado pelos SIT, que No tocante ao fornecedor identificado acima estar «contabilizado na subconta de “Outros Ativos Fixos Tangíveis” (conta 43791409), uma fatura do fornecedor B..., Lda. referente ao ano de 2013 – Anexo 13, que suportou depreciações contabilizadas no ano de 2019». Apresentando a factura como descrição «Obra de remodelação na loja da Zona Industrial» e valor de € 36 200,00. Foi apenas apresentado em sede de direito de audição um orçamento que «não quantifica o trabalho realizado, pelo que [foi entendido pelos SIT,] o conteúdo da fatura não está devidamente comprovado»;

Já quanto ao fornecedor C..., Lda., foi constatado pelos SIT estarem «contabilizadas em Ativos Fixos Tangíveis, na subconta de “Outros Ativos Fixos Tangíveis” (conta 43791409), [as] faturas [FT SEC114/141 e FT SEC115/114] do fornecedor C..., Lda. referentes aos anos de 2014 a 2015 , que suportaram depreciações contabilizadas no ano de 2019» e que apresentam como descrição “Remodelação do pavilhão nº 3 - pavimento, paredes e coberturas” e “ Serviços realizados nas vossas instalações em...”, respetivamente. Tendo a Requerente sido notificada para apresentar licenças de obra, projetos de obra, orçamentos, guias de transporte de materiais, mapas de horas de trabalho ou outros que identifiquem a obra, a Requerente apresentou orçamentos, que «não estão quantificados e não discriminam devidamente o material a aplicar».

A Requerente em sede de direito de audição, apresentou um email onde no seu entendimento «se esclarece que todos os materiais foram fornecidos pela A... e a forma como foi efetuado o orçamento, que é feita com base numa estimativa de honorários e dado um valor global de obra, após apreciação e levantamento em obra», mas que, conforme RIT, continua a não suprir a falta de quantificação relatada no projeto de relatório, pelo que [entenderam os SIT,] o conteúdo das faturas não está devidamente comprovado».

Quanto ao fornecedor Fornecedor D... Unipessoal, Lda., os SIT detectaram estar «contabilizado em Ativos Fixos Tangíveis, na subconta de “Outros Ativos Fixos Tangíveis” (conta 432112), uma fatura do fornecedor D...– Unipessoal, Lda., Lda. referente ao ano de 2016, que suportou depreciações contabilizadas no ano de 2019» e que apresenta como descrição “Execução de diversos trabalhos de reparação e melhoramentos» e valor de € 5 025,00.

Notificado o Requerente este apresentou orçamentos, que, conforme verificaram os SIT, «não estão quantificados e não discriminam devidamente o material a aplicar».

Conclui quanto a todos que as facturas não cumprem os requisitos do artigo 23º do CIRC mormente da sua relevação (parcial) a título de depreciações praticadas no período de tributação em análise (estas a afetarem o resultado tributável do período), e que esta disposição pressupõe, naturalmente, a efetiva comprovação dos requisitos nela contidos, a saber: a comprovação da ocorrência do gasto e a comprovação de que se destinaram a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Essas facturas não respeitam, dada a incoerência observada da informação constante de tais elementos e ainda falta de elementos essenciais referentes às alegadas aquisições, nomeadamente, descrição/discriminação do serviço prestado, quantidade, preço unitário e datas em que os mesmos foram prestados,

2. Saneamento

2.1 O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades ou outras irregularidades.

3. Matéria de facto

3.1 Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

A) A..., S.A., titular do NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ...-... ..., interpôs um pedido de pronuncia arbitral em 11/5/2023.

B) O objecto social da Requerente consiste em, exploração e comercialização de materiais, equipamentos e veículos para construção civil, artigos de decoração e bricolage, ferramentas, materiais de jardinagem, construção, reparação, restauro de imóveis, prestação de serviços de decoração e assessoria técnica e encontra-se enquadrada no regime geral de tributação para efeitos de IRC.

C) A Requerente foi objecto de uma fiscalização tributária, de âmbito parcial, em sede de IVA e IRC, incidente sobre o exercício económico-fiscal de 2019, a qual procedeu às seguinte correcções em sede de IRC:

I.1 MAPA RESUMO DAS CORRECÇÕES RESULTANTES DA AÇÃO DE INSPEÇÃO				
Método de determinação da matéria tributável		Natureza do Imposto	Ano/Exercício 2019	
			Valor	Ref. Item
I.1.1 Com recurso a métodos indirectos	Correcções à Matéria Tributável			
	Imposto em falta			
I.1.2	Correcções à Matéria Tributável	IRC	143.734,09	V

D) As correcções que foram efectuadas pelos SIT em sede de IRC deram origem à seguinte liquidação:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC

N.º DA COMPENSAÇÃO: 2023

IDENTIFICAÇÃO FISCAL: _____

PREJUÍZO FISCAL: € 0,00

N.º	Descrição	PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS	N.º LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
		2019	2023-01-04	2023	2023-01-02
				Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
1	Matéria coletável não isenta	€		941.998,14	1.085.732,23
2	Matéria coletável-regime especial	€		0,00	0,00
3	Coleta - regime geral-1.º escalão	€		2.550,00	2.550,00
4	Coleta - regime geral-2.º escalão	€		224.853,77	224.853,76
5	Coleta - outras taxas	€		0,00	0,00
6	Coleta à taxa da R.A. Açores	€		0,00	0,00
7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	€		0,00	0,00
8	Derrama estadual	€		0,00	0,00
9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	€		227.403,77	227.403,76
10	Dupla trib. jurídica internacional	€		0,00	0,00
11	Dupla trib. económica internacional	€		0,00	0,00
12	Benefícios fiscais	€		0,00	0,00
13	AIMI	€		0,00	0,00
14	Pagamento especial por conta	€		0,00	0,00
15	Total deduções (10+11+12+13+14)	€		0,00	0,00
16	Resultado da liquidação	€		0,00	0,00
17	Retenções na fonte	€		0,00	0,00
18	Pagamentos por conta/Autónomos	€		691,57	691,57
19	Pagamentos adicionais por conta	€		207.834,00	207.834,00
20	IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)>0	€		0,00	0,00
21	IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)<0	€		18.878,20	18.878,19
22	IRC de períodos anteriores	€		0,00	0,00
23	Reposição de benefícios fiscais	€		0,00	0,00
24	Derrama municipal	€		0,00	0,00
25	Dupla trib. jurídica internacional-CDT	€		4.709,99	5.428,66
26	Tributações autónomas	€		0,00	0,00
27	Juros compensatórios	€		110,31	110,31
28	Juros indemnizatórios	€		0,00	2.844,08
29	Juros de mora	€		0,00	0,00
30	Total pagam. dif./frac. (art.º 83º CIRC)	€		0,00	0,00
31	Pagamento de autoliquidação	€		0,00	0,00
				VALOR A PAGAR:	€ 27.261,24

NOTA: A Demonstração de Acerto de Contas e a respetiva Nota de Cobrança seguem em separado e fazem parte integrante desta notificação.

Fundamentação

Apuramento proveniente de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) decorrente do procedimento de Inspeção, credenciado pela ordem de serviço n.º 012021, no âmbito do qual foi remetida a respetiva fundamentação, constante do Relatório Final de Inspeção Tributária.

E) E a seguinte demonstração da liquidação de juros compensatórios:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS

NR. DA COMPENSAÇÃO: 2023

ID. FISCAL: _____

DATA DA COMPENSAÇÃO: 2023-01-04

Período de Tributação	Liquidação / Documento Base	Liquidação Juros	Valor Base	Período de Cálculo	Taxa (%)	Valor
2019-01-01 a 2019-12-31	2023 IRC	2023	Juros Compensatórios-Recebimento indevido (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LGT)	2020-08-24 a 2022-11-25	4,000	585,66
			TOTAL:			585,66
2019-01-01 a 2019-12-31	2023 IRC	2023	Juros Compensatórios-Retardamento da Liquidação (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LGT)	2020-08-04 a 2022-11-25	4,000	2.258,42
			TOTAL:			2.258,42

F) E o seguinte acerto de contas:

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID. DOCUMENTO: 2023 NR. COMPENSAÇÃO: 2023 ID. FISCAL: _____
DATA COMPENSAÇÃO: 2023-01-04

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRC	2019-01-01 a 2019-12-31	2023-01-04	2023-01-04	Estorno Liq. de 2019 - Liq. 2020	-6.485,67	-6.485,67
IRC	2019-01-01 a 2019-12-31	2023-01-04	2023-01-04	Acerto Liq. de 2019 - Liq. 2023	-24.417,16	-24.417,16
IRC	2019-01-01 a 2019-12-31	2023-01-04	2023-01-04	Juros Compensatórios, Liq. 2023	-2.258,42	-2.258,42
IRC	2019-01-01 a 2019-12-31	2023-01-04	2023-01-04	Juros Comp. por Recebimento Indevido, Liq. 2023	-585,66	-585,66

Fica notificado(a) para, até à data limite indicada, efetuar o paga-

Saldo apurado: € 33.746,91

G) As correções efectuadas pela Requerida subdividiram-se da seguinte forma:

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Rubricas	Ano 2019
(a) Resultado Tributável Declarado	941.998,14 €
(b) FSE - Deslocações e estadas não dedutíveis fiscalmente (Cap. V-1)	4.325,00 €
(c) Gastos com pessoal (vales de creche) não dedutíveis fiscalmente (Cap. V-2)	10.000,00 €
(d) Benefício fiscal referentes a vales de creche não dedutíveis fiscalmente (Cap. V-2)	4.000,00 €
(e) Perdas por imparidade em inventários não dedutíveis fiscalmente (Cap. V-3)	74.322,36 €
(f) Depreciações de Ativos Fixos Tangíveis não dedutíveis fiscalmente (Cap. V-4)	51.086,73 €
(g=b+c+d+e+f) Total de Correções à Matéria Coletável	143.734,09 €
(h=a+g) Resultado Tributável Corrigido	1.085.732,23 €

H) A Requerente contesta no presente ppa, parte da correção indicada, nos seguintes termos:

Fundamento	Montante (€)
1. Imparidades em inventários	74 322,36
2. AFT – K... ; Unipessoal, Lda. (depreciações não aceites)	43 570,25
3. AFT – B... Lda. (depreciações não aceites)	3 620,00
4. AFT – c... , Lda. (depreciações não aceites)	2 700,00
5. AFT – Fornecedor D... – Unipessoal, Lda. (depreciações não aceites)	502,50
6. Gastos com o pessoal - vales creche	4 000,00
Total	128 715,11

(c) Gastos com pessoal (vales de creche) não dedutíveis fiscalmente (Cap. V-2)	10.000,00 €
--	-------------

I) A Requerida fundamentou a correcção à dedução dos vales de creche da seguinte forma:

2. Gastos com o pessoal - vales de creche

Estão contabilizados na conta “6388213 - Outros gastos com o pessoal - Colaboradores – M.Nacional - Isentos” gastos com vales de Creche no valor de 10.000€, através do lançamento nº 1 do diário “08.005- Int. Salaries” de 31-08-2019 e deduzido para efeitos determinação do lucro tributável o benefício fiscal no valor de 4.000€ referente a majoração de 40% do referido gasto.

Esses vales de creche foram pagos aos funcionários E... e F..., atuais administradores e filhos dos administradores à data dos factos conforme recibos de vencimento em anexo 4.

O Decreto-Lei nº 26/99 de 28 de Janeiro, na redação dada pela Lei nº 82-E/2014, estabelece as condições de emissão e atribuição com carácter geral dos denominados vales sociais, onde estão incluídos os vales de infância, conforme estipulado no seu artigo 1º, que se transcreve:

'1-0 presente diploma estabelece as condições de emissão e atribuição com carácter geral de vales denominados 'vales sociais' os quais se agrupam em duas categorias:

- a) Vales infância, destinados ao pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários;
- b) Vales educação', destinados ao pagamento de escolas, estabelecimentos de ensino e outros serviços de educação, bem como de despesas com manuais e livros escolares.

2 - Os vales sociais tem por finalidade potenciar, através da constituição de fundos, o apoio das entidades empregadoras aos seus trabalhadores que tenham a cargo filhos ou equiparados nas seguintes idades:

- a) Com idade inferior a sete anos - vales infância;
- b) Com idade compreendida entre os sete e os 25 anos - vales educação.

(...)"

O artigo 10º do referido Decreto-Lei estipula que os ditos vales são considerados gastos nos termos nos termos do nº 9 do artigo 43º do CIRC.

O nº9 do artigo 43º do CIRC, dispõe o seguinte:

"9 — Os gastos referidos no n.º 1, quando respeitem a creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%."

E o nº1 do artigo do 43º do CIRC, estabelece o seguinte:

" 1 — São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tai reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respectivos familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários."

Assim estes gastos com vales de creche são dedutíveis fiscalmente desde que seja para a generalidade dos funcionários, que se encontrem em condição dos receber esses vales, ou seja tenham filhos com idade inferior a 7 anos.

Neste caso em concreto, a fim validar a dedutibilidade fiscal dos gastos com vales de creches atribuídos aos dois funcionários anteriormente identificados, consultou-se a situação familiar dos funcionários do sujeito passivo, tendo-se verificado que no ano de 2019 existiram outros funcionários com filhos com idade inferior a 7 anos, designadamente G..., H..., I... e J... .

Portanto, estes gastos com o pessoal suportados referentes a vales de creche no valor de 10.000€ não são dedutíveis fiscalmente em sede de IRC, assim como o benefício fiscal no valor de 4.000€

resultante da sua majoração em 40% também não é dedutível para determinação do lucro tributável, nos termos dos n.ºs 1 e 9 do 43.º do CIRC.

J) A Requerida fundamentou as perdas por imparidade em inventários não dedutíveis fiscalmente, no valor de 74.322,36€, da seguinte forma:

Imparidades em Inventários

O sujeito passivo contabilizou perdas por imparidades em inventários de mercadorias no valor de 74.322,38€ (sic), através do lançamento n.º 11 do Diário “12.004 – Diversos” de 31-12-2019, conforme mapa seguinte:

Contas	Débito	Crédito
6521 - Perdas por imparidade em Inventários	685,62 €	
6521 - Perdas por imparidade em Inventários	314,21 €	
6521 - Perdas por imparidade em Inventários	46 586,50 €	
6521 - Perdas por imparidade em Inventários	26 736,05 €	
329 -Mercadorias - Perdas por imparidade acumuladas		685,62 €
329 -Mercadorias - Perdas por imparidade acumuladas		314,21 €
329 -Mercadorias - Perdas por imparidade acumuladas		46 586,50 €
329 -Mercadorias - Perdas por imparidade acumuladas		26 736,05 €
Total	74 322,38	74 322,38

Solicitado ao sujeito passivo os documentos de suporte da referida imparidade, apresentou:

Listagem de mercadorias adquiridas antes do ano de 2012 que em 31-12-2019 se encontravam em inventário no valor total de 761,80€ - Anexo 5;

Listagem de mercadorias adquiridas antes nos anos de 2012 e 2013 que em 31-12-2019 se encontravam em inventário no valor total de 349,12€ - Anexo 6;

Listagem de mercadorias adquiridas antes nos anos de 2014 e 2015 que em 31-12-2019 se encontravam em inventário no valor total de 155.288,34€ - Anexo 7;

Listagem de mercadorias adquiridas antes nos anos de 2016 e 2017 que em 31-12-2019 se encontravam em inventário no valor total de 133.680,26€ - Anexo 8;

Mapa de apuramento do valor (74.322,38€) da perda por imparidade das mercadorias adquiridas antes do ano de 2018, que em 31-12-2019 se encontravam em inventário – Anexo 9;

Analisado o mapa de apuramento do valor da perda por imparidade das mercadorias, contacta-se que o sujeito passivo apenas se limitou a aplicar coeficientes de desvalorização para as mercadorias adquiridas em anos transatos que em 31-12-2019 constavam do inventario, ou seja:

- As mercadorias adquiridas antes do ano de 2012 - 761,80€, aplicou um coeficiente de desvalorização de 90%, determinando uma perda por imparidade de 685,62€;
- As mercadorias adquiridas nos anos de 2012 e 2013 - 349,12€, aplicou um coeficiente de desvalorização de 90%, determinando uma perda por imparidade de 314,21€;
- As mercadorias adquiridas nos anos de 2014 e 2015 - 155.288,34€, aplicou um coeficiente de desvalorização de 30%, determinando uma perda por imparidade de 46.586,50€;
- As mercadorias adquiridas nos anos de 2016 e 2017 - 133.680,26€, aplicou um coeficiente de desvalorização de 20%, determinando uma perda por imparidade de 26.736,05€.

O Código do IRC, no n. 1 do artigo 28º, determina o seguinte:

1 — São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

Portanto só são dedutíveis as perdas por imparidade em inventários, quando o valor realizável líquido for inferior ao custo de aquisição, apurado por artigo. Não foi este o procedimento que o sujeito passivo observou na determinação do valor das perdas por imparidade declarado pelo que esse valor – 74.322,36€, não é dedutível fiscalmente.

K)A Requerida fundamentou as depreciações de Activos Fixos Tangíveis não dedutíveis fiscalmente, no valor de 51.086,73€, da seguinte forma;

4.2 Obras contabilizadas como Ativos Fixos Tangíveis

4.2.1 Fornecedor K... Unipessoal, Lda.

Estao contabilizadas em Ativos Fixos Tangíveis, nas contas de “Edifícios e outras construções” (conta 432112) e de “Outros Ativos Fixos Tangíveis” (contas 4379116 e 43791409), faturas do fornecedor

K... Unipessoal, Lda. referentes aos anos de 2013 a 2019 - Anexo 11, que suportaram depreciações contabilizadas no ano de 2019, e que apresentam as seguintes descrições:

Conta	Fatura	Data	Descrição constante da fatura	Valor
43791409	140	01-06-2013	Mão de obra e materiais empregues nos vossos armazéns na zona industrial	2.500,00 €
43791409	143	17-06-2013	Mão de obra e materiais empregues nos vossos armazéns na zona industrial	3.000,00 €
43791409	144	30-06-2013	Mão de obra e materiais empregues nos vossos armazéns na zona industrial	4.000,00 €
43791409	145	21-07-2013	Mão de obra e materiais empregues nos vossos armazéns na zona industrial	6.389,00 €
43791409	153	03-10-2013	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	475,00 €
43791409	156	03-10-2013	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	5.000,00 €
43791409	162	26-11-2013	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	1.810,00 €
43791409	170	28-12-2013	Mão de obra e materiais empregues na eletrificação das vossas instalações na zona industrial	2.958,00 €
43791409	171	31-12-2013	Mão de obra e materiais empregues na eletrificação das vossas instalações na zona industrial	1.359,48 €

Conta	Fatura	Data	Descrição constante da fatura	Valor
43791409	FA 2014/8	06-04-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações sita na zona industrial	3.008,00 €
43791409	FA 2014/9	12-04-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações sita na zona industrial	2.213,00 €
43791409	FA 2014/10	26-04-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	2.480,00 €
43791409	FA 2014/14	01-06-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	470,00 €
43791409	FA 2014/32	13-09-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	2.893,00 €
43791409	FA 2014/33	21-09-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações sita na zona industrial	2.138,00 €
43791409	FA 2014/34	03-10-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	1.690,00 €
43791409	FA 2014/36	07-10-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	5.950,00 €
43791409	FA 2014/37	14-10-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	6.547,00 €
43791409	FA 2014/38	26-10-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	3.557,00 €
43791409	FA 2014/40	26-12-2014	Mão de Obra	2.077,00 €
43791409	FA 2014/42	31-12-2014	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	4.350,00 €
43791409	FA 2015/9	16-03-2015	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	4.400,00 €
43791409	FA 2015/31	17-08-2015	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	2.651,00 €

Conta	Fatura	Data	Descrição constante da fatura	Valor
43791409	FA 2015/49	31-12-2015	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	24.791,00 €
432112	FA 2016/7	21-02-2016	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	5.100,00 €
432112	FA 2016/23	01-08-2016	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	10.423,00 €
432112	FA 2016/25	29-08-2016	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	10.155,00 €
432112	FA 2016/27	25-09-2016	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	12.020,00 €
432112	FA 2016/31	25-10-2016	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	9.750,00 €

432112	FA 2016/34	26-12-2016	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	12.300,00 €
432112	FA 2016/36	29-12-2016	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	7.000,00 €
432112	FA 2016/38	31-12-2016	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	10.350,00 €
4379116	FA 2017/1	27-01-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	8.031,00 €
4379116	FA 2017/3	24-02-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	11.541,50 €
4379116	FA 2017/4	16-03-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	9.000,00 €
4379116	FA 2017/9	25-04-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	4.792,50 €

Conta	Fatura	Data	Descrição constante da fatura	Valor
4379116	FA 2017/11	16-05-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	15.558,00 €
4379116	FA 2017/14	20-07-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	10.917,50 €
4379116	FA 2017/15	16-08-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	10.809,00 €
4379116	FA 2017/20	03-10-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	12.600,00 €
4379116	FA 2017/29	16-11-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	5.000,00 €
4379116	FA 2017/34	26-12-2017	Mão de obra e materiais empregues	4.750,00 €
4379116	FA 2017/37	31-12-2017	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	14.600,00 €

4379116	FACT 118/1	25-01-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações	4.752,50 €
4379116	FACT 118/6	21-02-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	1.069,50 €
4379116	FACT 118/14	04-06-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	2.146,00 €
4379116	FACT 118/18	04-07-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	5.000,00 €
4379116	FACT 118/21	16-08-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	1.444,00 €
4379116	FACT 118/23	28-08-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	5.000,00 €
4379116	FACT 118/25	01-10-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	3.451,50 €

Conta	Fatura	Data	Descrição constante da fatura	Valor
4379116	FACT 118/29	19-10-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	9.650,00 €
4379116	FACT 118/30	05-11-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	12.000,00 €
4379116	FACT 118/36	26-11-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	5.200,00 €
4379116	FACT 118/40	10-12-2018	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	6.500,00 €
4379116	FACT 119/5	23-01-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	10.000,00 €
4379116	FACT 119/7	12-02-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	8.695,00 €
4379116	FACT 119/10	26-02-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	9.000,00 €
4379116	FACT 119/14	08-04-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	10.100,00 €
4379116	FACT 119/20	20-05-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	11.700,00 €
4379116	FACT 119/32	12-08-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	6.000,00 €
4379116	FACT 119/35	23-09-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	9.000,00 €
4379116	FACT 119/43	07-11-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	13.600,00 €
4379116	FACT 119/47	20-11-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	11.790,00 €

Conta	Fatura	Data	Descrição constante da fatura	Valor
4379116	FACT 119/51	26-12-2019	Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial	8.200,00 €
Total				435.702,48 €

L) Face às descrições genéricas e à notificação que foi efectuada pela Requerida, a Requerente apresentou:

No decurso do prazo da notificação, o sujeito passivo apresentou sessenta e quatro mapas – Anexo 12, um mapa por cada factura mencionada no quadro anterior, que se analisaram.

- Todos os mapas apresentam como título “Obra A...” e uma data de início e de fim, não discriminando o tipo de obra e o local da realização;
- Não têm qualquer identificação do emitente e não estão assinados pela respectiva entidade;
- A discriminação constante dos mapas refere-se essencialmente a horas de mão-de-obra e algum aluguer de equipamento e outros serviços, tendo materiais empregues um valor residual;

M) Mais fundamentou a Requerida:

- Embora a designação de todas as facturas, à excepção de uma mencionem a incorporação de materiais, apenas uma pequena parte dos mapas apresentados na resposta à notificação discriminem (sic) materiais e de pequeno valor.
- Os serviços de mão-de-obra não estão discriminados por dias;
- O aluguer de equipamento e outros serviços, na generalidade não está devidamente quantificado, apresenta como quantidade o valor de “1” e o preço unitário é igual ao valor total, a título de exemplo refere-se a rubrica “betoneira, ferramentas e andaimes” conforme mapa seguinte:

Fatura		Mapa apresentado na resposta da notificação			
Nº	Data	Período	Quantidade	Preço Unitário	Valor
FA 2015/49	31-12-2015	1/9 a 30/12/2015	1	1 400,00 €	1 400,00 €
FACT 118/6	21-02-2018	25/1 a 20/2/2018	1	86,50 €	86,50 €

- Assim como os materiais na generalidade dos casos não estão devidamente discriminados em termos quantidade, a título de exemplo refere-se o material “Ferro 12 e 8”;

Fatura	Mapa apresentado na resposta da notificação				
Nº	Data	Período	Quantidade	Preço Unitário	Valor
FACT 119/10	26-02-2019	13/2 a 26/2/2019	1	1 530,00 €	1 530,00 €

Existem mapas em parte ou totalidade do período a que respeitam é coincidem, embora mencionem horas de mão de obra dos mesmos funcionários e aluguer do mesmo equipamento, a saber:

- Período de 20/09 a 30/11/2014

Serviços de mão de obra										
Período	...	...	...	...	...	...	Betoneira e ferramentas	Isolamento de Cobertura	Retirar entulhos com Bob Cat	Betoneira, ferramentas e andaimes
20/9 a 23/9/2014	287,50 €	262,50 €	262,50 €	262,50 €	237,50 €	237,50 €	140,00 €			
20/9 a 23/10/2014	575,00 €	525,00 €	525,00 €	525,00 €	475,00 €	475,00 €	480,00 €	2 370,00 €		
6/10 a 14/10/2014	920,00 €	840,00 €	840,00 €	840,00 €	760,00 €	760,00 €			1 107,00 €	480,00 €
15/10 a 25/10/2014	644,00 €	577,50 €	577,50 €	577,50 €	532,00 €	532,00 €				126,00 €
25/10 a 30/11/2014	368,00 €	336,00 €	336,00 €	325,50 €	304,00 €	304,00 €				103,50 €
25/10 a 30/11/2014	644,00 €	840,00 €	567,00 €	840,00 €	513,00 €	513,00 €				186,00 €

- Período de 2/12 a 31/12/2016

Serviços de mão de obra							
Período	...	...	...	...	...	...	Betoneira, ferramentas e andaimes
2/12 a 20/12/2016	1 300,00 €	1 196,00 €	920,00 €	1 196,00 €	840,00 €	1 092,00 €	456,00 €
12/12 a 31/12/2016	800,00 €	736,00 €	736,00 €	736,00 €	672,00 €	672,00 €	450,00 €

- Período de 15/10 a 20/11/2018

Serviços de mão de obra						
Período	...	...	...	...	...	Betoneira, ferramentas e andaimes
15/10 a 10/11/2018	1 930,40	1 778,40	1 778,40	1 626,40	1 626,40	760,00 €
5/11 a 20/11/2018	1 144,00	1 056,00	960,00	880,00	836,00	324,00 €

- O mapa referente a obras realizadas no período de 01/04 a 15/05/2017 no valor de 11541,50€ e apresentado como discriminação da fatura nº FA 2017/3 de 24-02-2017 do mesmo valor, assim a fatura foi emitida antes das obras que documenta se terem realizado, o que não é possível;
- Existe um mapa que apresenta uma data de início de obras não existe no calendário - 30-02-2018.

Atendendo ao anteriormente mencionado, está demonstrada a falta de credibilidade dos mapas de obras apresentados pelo sujeito passivo que visavam suprir a falta de discriminação das faturas do fornecedor K... Unipessoal, Lda.

Também não foram apresentados quaisquer outros elementos que possibilitassem a comprovação das operações constantes das faturas anteriormente relatadas do dito fornecedor.

Assim, não são dedutíveis como gasto fiscal, no exercício de 2019, as depreciações contabilizadas sobre Ativos Fixos Tangíveis que se encontravam documentadas pelas referidas faturas, uma vez que as mesmas não se encontravam devidamente comprovadas, nos termos do artigo 23º n.º1 do CIRC redação do ano de 2013 e artigo 23º n.º3, 4 e 6 do CIRC redações em vigor nos anos de 2014 a 2019, conforme mapa seguinte:

Rubricas	Valores
(a) Valor de faturas do fornecedor K... Unipessoal, Lda contabilizadas em Ativos Fixos Tangíveis nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019	435.702,48 €
(b) Taxa de depreciação praticada no ano de 2019	10%
(c=axb) Depreciações não dedutíveis fiscalmente no ano 2019	43.570,25 €

N)4.2.2 Fornecedor B..., Lda.

Está contabilizado em Ativos Fixos Tangíveis, na subconta de “Outros Ativos Fixos Tangíveis” (conta 43791409), uma fatura do fornecedor B..., Lda. referente a ano de 2013 - Anexo 13, que suportou depreciações contabilizadas no ano de 2019, e que apresenta a seguinte descrição:

Fatura	Data	Descrição constante da fatura	Valor
58	24-12-2013	Obra de remodelação na loja da Zona Industrial	36.200,00 €

Face a fatura acima referida apresentar uma descrição genérica, não discriminando nem quantificando os serviços prestados nem os materiais empregues, notificou-se o sujeito passivo através de notificação eletrónica, para:

“Apresentar elementos comprovativos da realização das operações documentadas por cada uma das faturas relevadas em Ativos Fixos Tangíveis, sobre os quais foram contabilizadas depreciações no ano de 2019, constantes de listagem em anexo, nomeadamente licenças de obra, projetos de obra,

orçamentos, guias de transporte de materiais, mapas de horas de trabalho ou outros que identifiquem a obra.”

No decurso do prazo da notificação e até à presente data, o sujeito passivo não apresentou qualquer elemento que complemente o descritivo da fatura.

Assim, não são dedutíveis como gasto fiscal, no exercício de 2019, as depreciações contabilizadas sobre o Ativo Fixo Tangível que se encontrava documentado pela referida fatura, uma vez que a mesma não está devidamente comprovada, nos termos do artigo 23º nº1 do CIRC redação em vigor no ano de 2013- data da fatura, conforme mapa seguinte:

Rubricas	Valores
(a) Valor de fatura do fornecedor B... , Lda contabilizada em Ativos Fixos Tangíveis no ano de 2013	36.200,00 €
(b) Taxa de depreciação praticada no ano de 2019	10%
(c=axb) Depreciações não dedutíveis fiscalmente no ano 2019	3.620,00 €

O)4.2.3 Fornecedor C..., Lda.

Estão contabilizadas em Ativos Fixos Tangíveis, na subconta de "Outros Ativos Fixos Tangíveis" (conta 43791409), faturas do fornecedor C..., Lda. referentes aos anos de 2014 a 2015 - Anexo 14, que suportaram depreciações contabilizadas no ano de 2019, e que apresentam a seguintes descrições:

Fatura	Data	Descrição constante da fatura	Valor
FT SEC114/141	23-12-2014	Remodelação do pavilhão nº 3 - pavimento, paredes e coberturas	7.000,00 €
FT SEC115/114	17-12-2015	Serviços realizados nas vossas instalações em ...	20.000,00 €

Face às faturas acima referidas apresentarem uma descrição genérica, não discriminando nem quantificando os serviços prestados nem os materiais empregues, notificou-se o sujeito passivo através de notificação eletrónica, para:

“Apresentar elementos comprovativos da realização das operações documentadas para cada uma das faturas relevadas em Ativos Fixos Tangíveis, sobre os quais foram contabilizadas depreciações no ano de 2019, constantes de listagem em anexo, nomeadamente licenças de obra, projetos de obra,

orçamentos, guias de transporte de materiais, mapas de horas de trabalho ou outros que identifiquem a obra."

No decurso do prazo da notificação e até à presente data, o sujeito passivo apresentou os seguintes orçamentos (anexo n.º 15):

Fatura		Orçamento Apresentado			
N.º	Data	N.º	Data	Obra / Descrição	Valor
FT SEC114	23-12-2014	6070/2014	10-09-2014	Obra: Remodelação do Pavilhão 3 - ... Descrição do serviço: Retificações do chão com fissuras Retificação de paredes do pavilhão danificadas, utilização de isolamento, rematar com acabamento em pintura	7.000,00 €

Fatura		Orçamento Apresentado			
N.º	Data	N.º	Data	Obra / Descrição	Valor
FT SEC115	17-12-2015	5070/2015	17-10-2015	Obra: Remodelação de exposição Descrição do serviço: Remoção de tetos falsos em cave e rés do chão, aplicação de um novo em placas amovíveis Novos expositores junto às montras da loja Aplicação de novo piso na cave	20.000,00 €

Analisados os orçamentos verifica-se que não estão quantificados e não discriminam devidamente o material a aplicar.

Assim, não são dedutíveis como gasto fiscal, no exercício de 2019, as depreciações contabilizadas sobre o Ativo Fixo Tangível que se encontrava documentado pelas refendas faturas, uma vez que a mesmas não estão devidamente comprovadas, nos termos do artigo 23.º n.º 3, 4 e 6 do CIRC redação em vigor nos anos de 2014 e 2015 - data da fatura, conforme mapa seguinte:

Rubricas	Valores
(a) Valor de faturas do fornecedor c... , Lda contabilizadas em Ativos Fixos Tangíveis nos anos de 2014 e 2015	27.000,00 €
(b) Taxa de depreciação praticada no ano de 2019	10%
(c=axb) Depreciações não dedutíveis fiscalmente no ano 2019	2.700,00 €

P) 4.2.4 Fornecedor D...- Unipessoal, Lda.

Está contabilizado em Ativos Fixos Tangíveis, na subconta de "Outros Ativos Fixos Tangíveis" (conta 432112), uma fatura do fornecedor D... - Unipessoal, Lda referente a ano de 2016 - Anexo 16, que suportou depreciações contabilizadas no ano de 2019, e que apresenta a seguinte descrição:

Fatura	Data	Descrição constante da fatura	Valor
169	18-11-2016	Execução de diversos trabalhos de reparação e melhoramentos	5.025,00 €

Face à fatura acima referida apresentar uma descrição genérica, não discriminando nem quantificando os serviços prestados nem os materiais empregues, notificou-se o sujeito passivo através de notificação eletrónica, para:

"Apresentar elementos comprovativos da realização das operações documentadas por cada uma das faturas relevadas em Ativos Fixos Tangíveis, sobre os quais foram contabilizadas depreciações no ano de 2019, constantes de listagem em anexo, nomeadamente licenças de obra, projetos de obra, orçamentos, guias de transporte de materiais, mapas de horas de trabalho ou outros que identifiquem a obra."

No decurso do prazo da notificação e até à presente data, o sujeito passivo não apresentou qualquer elemento que complemente o descritivo da fatura.

Assim, não são dedutíveis como gasto fiscal, no exercício de 2019, as depreciações contabilizadas sobre o Ativo Fixo Tangível que se encontrava documentado pela referida fatura, uma vez que a mesma não está devidamente comprovada, nos termos do artigo e artigo 23º nº 3, 4 e 6 do CIRC redação em vigor no ano de 2016 - data da fatura, conforme mapa seguinte:

Rubricas	Valores
(a) Valor de fatura do fornecedor D... - Unipessoal, Lda contabilizada em Ativos Fixos Tangíveis no ano de 2016	5.025,00 €
(b) Taxa de depreciação praticada no ano de 2019	10%
(c=axb) Depreciações não dedutíveis fiscalmente no ano 2019	502,50 €

Q)4.3 Apuramento das depreciações não dedutíveis fiscalmente

De acordo pontos anteriores, apuram-se depreciações não dedutíveis fiscalmente no ano de 2019, conforme quadro seguinte:

Depreciações não dedutíveis fiscalmente	Valores
(a) Depreciação contabilizada referente à aquisição de móveis de cozinha (Cap. V-4.1)	693,98 €
(b) Depreciação contabilizada referente a obras do fornecedor K... Unipessoal, Lda. (Cap. V-4.2.1)	43.570,25 €
(c) Depreciação contabilizada referente a obras do fornecedor B... , Lda. (Cap. V-4.2.2)	3.620,00 €
(d) Depreciação contabilizada referente a obras do fornecedor C... , Lda. (Cap. V-4.2.3)	2.700,00 €
(e) Depreciação contabilizada referente a obras do fornecedor D... Unipessoal, Lda. (Cap. V-4.2.4)	502,50 €
(f=a+b+c+d+e) Total de depreciações não dedutíveis fiscalmente - Ano 2019	51.086,73 €

R) O Requerente exerceu o seu direito de audição prévia por escrito, que deu entrada nos serviços da Requerida em 15-11-2022, juntando essencialmente:

Fornecedor K... Unipessoal, Lda.

Resumo inicial (Anexo 2):

- Apresentamos uma fotografia aérea onde identificamos as diferentes áreas da empresa para que seja mais fácil identificar as localizações ao longo das apresentações dos documentos;
- Apresentamos um quadro resumo de algumas das obras efetuadas por anos;
- Apresentamos fotografias de algumas obras e das instalações atuais separados por Anos;
- Apresentamos algumas guias de remessa/faturas de compra de materiais usados nas obras separadas por anos;

Para cada fatura, estará agrafada (Anexo 3):

- O mapa de resumo de horas devidamente carimbado e assinado pela K... Unipessoal, Lda (que anteriormente não estava assinado e que indicaram falta de credibilidade - foi pedido às K... Unipessoal, Lda);
- As folhas diárias dos registos internos das K... Unipessoal, Lda das horas trabalhadas pelos seus funcionários, assim como dos materiais e máquinas utilizadas, o sítio onde estiveram e o que fizeram;
- Cópia do nosso extrato bancário onde comprova o pagamento efetivo da fatura (quando a fatura é paga por ficheiro SEPA, anexamos o nosso ficheiro interno com o desdobramento dos fornecedores

em que o total cruza com o movimento do extrato bancário;

S) Fornecedor B..., Lda.

“Anexamos ao separador "4.1.2 Fornecedor B..., Lda" (Anexo 4) o orçamento correspondente a fatura, assim como copia do nosso extrato bancário onde comprovamos o pagamento desta fatura efetuada ao fornecedor que foi feita em quatro tranches de 9.050,00€ cada (9.050,00€x4=36.200,00€). Suportamos também esta fatura com os elementos contantes no separador "2013"(Anexo2), onde constam fotografias e guias de remessa/faturas de materiais usados na obra.

T) Fornecedor C..., Lda.

“Apos pedido de elementos adicionais aos orçamentos e faturas acima mencionados, anexamos ao separador "4.1.3 Fornecedor C..., Lda" (Anexo 5) o email de resposta enviado pela empresa L..., Lda (atual nome da C..., Lda que mantem o mesmo NIF...) que esclarece que todos os materiais foram fornecidos pela A... e a forma como foi efetuado o orçamento, que é feita com base numa estimativa de honorários e dado um valor global da obra, apos apreciação e levantamento em obra. Anexamos também copias dos nossos extratos bancários onde comprovamos o pagamento destas faturas. Anexamos ao separador "2014" e "2015" copias guias de remessa/faturas de alguns dos materiais que adquirimos para a realização destas obras, assim como alguns registos fotográficos.”

U) Fornecedor D... Lda

“Anexamos ao separador "4.1.4 Fornecedor D...- Unipessoal Lda" (Anexo 6) o orçamento correspondente à fatura, assim como copia do nosso extrato bancário onde comprovamos o pagamento desta fatura. Suportamos também esta fatura com os elementos contantes no separador "2016", onde constam fotografias e guias de remessa/faturas de materiais usados na obra.”

V) Tendo os serviços de inspeção tributária mantido as correcções, com os seguintes fundamentos:

2. Correção a gastos com o pessoal - Vales

Na legislação em vigor relativamente à atribuição de vales de creche aos funcionários, não está prevista a possibilidade do empregador definir uma condição que limite o carater geral do beneficio,

pelo que a condição de antiguidade de cinco anos de serviço definida pelo sujeito passivo não é válida, não sendo assim dedutíveis fiscalmente os gastos suportados e o benefício fiscal referente à majoração de 40% dos mesmos.

3. Correção a imparidades em inventários

Os valores constantes da coluna PVRL (preço de venda realizável líquido) das listagens de mercadorias sujeitas a imparidades apresentadas no direito de audição, foram obtidos pela aplicação dos coeficientes de desvalorização utilizados pelo sujeito passivo no mapa de apuramento da perda por imparidade apresentado no decurso da inspeção e constante do anexo 9 deste relatório, ou seja, as mercadorias adquiridas antes de 2012 - 90%, adquiridas nos anos de 2012 e 2013 - 90%, adquiridas nos anos de 2014 e 2015, 30% e adquiridas nos anos de 2016 e 2017- 20%.

Portanto esses mapas não apresentam qualquer elemento novo em relação a documentação apresentada no decurso da ação inspetiva.

Analisado o SAFT da faturação constata-se que existem mercadorias transacionadas no ano de 2019, que constam das listagens que suportam a contabilização da imparidade, cujo preço de venda é superior ao preço de custo e por conseguinte superior ao preço de venda realizável líquido (PVRL), constantes das referidas listagens, a título exemplificativo mencionam-se os artigos:

TOR MONOC LAVAT MEBRA FOCUS MATE C/VDA (FF) - referência 09.148.331.072.68.001				
Listagem Imparidade Apresentada		Fatura de Venda (SAFT Faturação)		
Preço Custo Unitário	PVRL Preço Venda Realizável Líquido Unitário	Nº	Data	Preço Unitário de Venda
TOR MONOC LAVAT MEBRA FOCUS MATE C/VDA (FF) - referência 09.148.331.072.68.001				
5,00 €	3,50 €	FT AV121/1903104	09-12-2019	90,00 €
LAVAT SOBREMOVEL SAN CALIFORNIA 65CM BR (F.F.) -referência 08.122.250.066.02.008				
5,00 €	3,50 €	FT AV121/1903104	09-12-2019	76,67 €
MAQ LAVAR PRESSAO KARCHER HDS 5/15 U 1.064-912.0 (inclui ecoree) refª 11.160.000.327.16.054				
1.194,58 €	955,66 €	FT AV106/1900490	15-03-2019	1.852,95 €
PAV MARGRES UNIQUE ANTI-SLIP RECT 60X60 MOSS 2ª (F.F.) referência 08.120.223.017.10.009				
6,00 €	4,80 €	FT AV212/1916000	21-11-2019	9,50 €

TOR MONOC LAVAT MEBRA FOCUS MATE C/VDA (FF) - referência 09.148.331.072.68.001				
Listagem Imparidade Apresentada		Fatura de Venda (SAFT Faturação)		
Preço Custo Unitário	PVRL Preço Venda Realizável Líquido Unitário	Nº	Data	Preço Unitário de Venda
LAVAT TC TH-010/020 MADEIRA IRREGULAR - referência 08.122.246.325.78.001				
107,55 €	86,04 €	FT AV212/1911797	26-08-2019	244,00 €
DISCO BOSCH PONTA DIAMANTE 85MM (2.608.661.642) referência 06.090.167.289.34.015				
14,32 €	11,46 €	FT AV106/1900445	09-03-2019	24,93 €
DISCO BOSCH PONTA DIAMANTE 85MM (2.608.661.642) referência 06.090.167.289.34.015				
14,32 €	11,46 €	FT AV106/1900445	09-03-2019	24,93 €

Portanto não foram apresentados nenhuns elementos que comprovem a validade dos coeficientes de desvalorizados utilizados na determinação da perda por imparidade dos inventários, tanto mais que os preços de venda realizáveis líquidos (PVRL) determinados não estão de acordo com preços de venda praticados, assim a perda por imparidade de inventario contabilizada não é dedutível fiscalmente.

4. Aquisições de Ativos Fixos Tangíveis

4.2 Obras realizadas contabilizadas como Ativos Fixos Tangíveis

Antes demais, refere-se que as instalações do sujeito passivo na ..., são compostas por dois prédios urbanos, o pavilhão afeto a loja inscrito na Matriz Predial sob o artigo nº ... e o edifício afeto à exposição e escritórios inscrito na Matriz Predial sob o artigo nº..., ambos da freguesia do ... e concelho das ..., arrendadas à empresa A..., Sa, cujos administradores são comuns ao sujeito passivo, pelo que qualquer edificação nova ou melhoramento em edificação existente, e um benefício para o proprietário desses, além do valor recebido das rendas

4.2.1 Fornecedor K... Unipessoal, Lda.

Em primeiro lugar, na pasta da contabilidade apenas constavam as faturas emitidas pelo fornecedor com a descrição genérica "Mão de obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial", não existindo qualquer documento discriminativo anexo, conforme mencionado no ponto 4.2.1 do capítulo V do projeto de relatório e deste relatório.

Na sequência desta situação foi o sujeito passivo notificado para apresentar:

"Apresentar elementos comprovativos da realização das operações documentadas por cada uma das faturas relevadas em Ativos Fixos Tangíveis, sobre os quais foram contabilizadas depreciações no ano de 2019, constantes de listagem em anexo, nomeadamente licenças de obra, projetos de obra,

orçamentos, guias de transportes de materiais, mapas de horas de trabalho ou outros que identifiquem a obra."

Na resposta à notificação, o sujeito passivo apresentou um mapa por fatura, elaborado por computador, tendo inscrito no título "Obra A..." e o período a que respeita, identificando essencialmente horas e valor de mão de obra por funcionário, algum aluguer de equipamento e uma venda residual de materiais, mas estes não identificam a obra, não identificam o fornecedor nem estão assinados, além de outras irregularidades descritas no ponto 4.2.1 do capítulo V do projeto de relatório e deste relatório.

Agora, no direito de audição do projeto de relatório, vem o sujeito passivo estranhamente apresentar os referidos mapas alterados porquanto agora estão carimbados e assinados pelo fornecedor. Daqui se vislumbra que os mesmos foram agora alterados de forma a se adaptarem ao exercício do direito de audição. Pelo que os mesmos inferem de falta de credibilidade.

Analisadas as folhas de obra diárias, agora apresentadas, verifica-se que:

- Até 24-10-2016, são documentos pré-impessos, sendo os campos preenchidos de forma manuscrita- junta-se uma folha diária de obra a título exemplificativo (anexo 17);
- De 26-10-2016 a 30-12-2016, são documentos pré-impessos, mas o nome dos funcionários e valor hora esta pré-impesso, os restantes campos são manuscritos - junta-se uma folha diária de obra a título exemplificativo (anexo 18);
- A partir de 02-01-2017, são documentos elaborados em computador, embora nalguns documentos as rubricas de aluguer de equipamento e venda de materiais estejam manuscritas - junta-se uma folha diária de obra a título exemplificativo (anexo 19);
- A caligrafia do preenchimento destes documentos não corresponde à letra da assinatura dos mesmos nem a letra do preenchimento das faturas manuscritas (anexo 11).

No direito de audição foi apresentado um mapa resumo das obras efetuadas por ano:

Resumo obras efetuadas na A.....

Ano	Obras	Localização
2013	Obra preparação para o telheiro A11 - demoir tultas existentes e arranjar chão	A11 / Telheiro
	Fossa Oficina	Oficina
	Remodelação da loja A1	A1
	Obras de reparação/remodelação armazém apoio à loja	A2
2014	Colocação do telheiro A11 - muros e suportes	A11 / Telheiro
	Preparação para ampliação da loja A3 - Reparar cobertura (infiltrações água)	A1-A3
	Preparação para ampliação da loja A3 - abrir, reparar e pintar paredes/preparar pavimento/eletificação	A3
	Remodelação de casas de banho do Armazém	A9
2015	Exposição Cave - criar acesso interior (abrir buraco e montar escada); alargar porta acesso armazém; criar zona ambientes exposição, reparar e pintar paredes	Exposição; cobertura e cave
	Reparação cobertura exposição - infiltrações água	
2016	Cobertura A12 (limpar e retirar entulho/roços, cabocos e pilares)	A12
	limpar e reparar aligeiros e chapas partidas dos armazéns	A2-A4-A6-A8-A10-A7 e A9
	Reparação e picagem das paredes exteriores do armazém	A2-A4-A6-A8-A10
	Reparação interior dos armazéns que fazem ligação	A2-A4-A6-A8-A10
2017	Remodelação e ampliação loja A3	A1-A3
	Criar zona de conferência de encomendas	A1-A2
	Reparar acesso exposição	Exposição
	Reparação dos muros do jardim/externo e portão principal	J1/J2/J2
	Remodelação cafetaria - Exposição	Exposição
2018	Construção do cais de carga e descarga dos contentores	A11
	Remodelação ambientes exposição	Exposição
	Ampliação escritório tesouraria / sala 3D	F13
	Jardim exterior - envolvente ao edifício Exposição	J3/J4/J5
2019	Obras ampliação loja A5	A5
	Remodelação casas de banho loja	A1-A3-A5
	Partir parede A1-A3 e fazer balcões a medida revestidos	A1-A3-A5

No entanto, na resposta à notificação para apresentar elementos comprovativos da realização das operações documentadas pelas ditas faturas, foi apresentado pelo sujeito passivo um mapa onde consta por fatura o número e a descrição do bem do Ativo Fixo Tangível a que corresponde, que em resumo apresenta por ano os seguintes bens do Ativo Fixo Tangível:

Ano	Ativo Fixo Tangível	
	Nº	Descrição
2013	332	Benfeitorias armazéns - eletrificação
2014	1400035	Remodelação loja bricolage U
2015	1500038	Remodelação exposição
2016	160031	Obras/reparação armazéns ZI
2017	170017	Obras realizadas 2017 (loja/exposição)
2018	180016	Obras realizadas 2018 (loja/exposição)
2019	190013	Obras realizadas 2019 (loja/exposição)

Comparando o mapa resumo das obras apresentado no direito de audição com o mapa anterior e com

outros elementos, verificam-se as seguintes situações:

- No ano de 2013, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que estão incluídas no bem n° 332 com a designação “Benfeitorias armazéns - eletrificação”, o que não corresponde às obras indicadas no mapa resumo apresentado no direito de audição;
- No ano de 2014, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que estão incluídas no bem n° 14000035 com a designação "Remodelação loja bricolage U...", no entanto existem obras indicadas no mapa resumo apresentado no direito de audição que não se referem à loja bricolage, como sejam as obras “Colocação do telheiro A11- muros e suportes” e “Remodelação de casas de banho do armazém”;
- No ano de 2015, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que estão incluídas no bem n° 15000038 com a designação “Remodelação exposição”, no entanto uma das obras indicadas no mapa resumo apresentado no direito de audição é "Reparação cobertura exposição - infiltrações de água”;
- No ano de 2016, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que estão incluídas no bem n° 1600031 com a designação “Obras / reparação armazéns Z1”, mas uma das obras indicadas no mapa resumo apresentado no direito de audição é “Cobertura A12 (limpar e retirar entulho / rogos, cabocos e pilares)” e pelo mapa de localização do Google apresentado no direito de audição, nesse espaço não existia qualquer edificação e atualmente está edificado um pavilhão, obra esta, que necessitava de projeto e licença de obra, elementos que não foram apresentados por parte sujeito passivo, além de que implicava a inscrição na Matriz Predial de edifício, o que não aconteceu;
- No ano de 2017, no mapa de resumo de obras apresentado é referido a remodelação e ampliação da loja A3, no entanto no mesmo mapa para o ano de 2014 já havia sido referida a ampliação da loja A3;
- No ano de 2018, no mapa resumo de obras apresentado no direito de audição é referido que edifício da exposição foi ampliado, com a construção do escritório, tesouraria e sala 3 D, no entanto não foi apresentado no direito de audição qualquer projeto e licença de obra, assim como não foi realizada qualquer alteração a Matriz Predial;
- No ano de 2019, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que as obras estão incluídas no bem n° 1900013 com a designação "Obras realizadas 2019 (loja/exposição), quando no mapa resumo de obras apresentado no direito de audição consta que todas as obras foram realizadas no edifício da loja.

Também vem alegar que uma vez exerce a atividade no setor dos materiais de construção, compra

diretamente aos fornecedores os materiais aplicados nas obras documentadas pelas faturas emitidas por K... Unipessoal, Lda., só muito raramente é que são utilizados materiais fornecidos pelo construtor, no entanto todas as faturas emitidas, à exceção de uma, mencionam além da mão de obra, o emprego de materiais por parte do construtor.

No entanto, não foram apresentadas nenhuma(s) guias de remessa ou de transporte do material, emitidas pelas K... Unipessoal, Lda, referente aos materiais constantes mapas apresentados aquando da resposta à notificação.

As fotocópias das faturas e das guias de remessa apresentadas no direito de audição, referentes à aquisição de materiais efetuadas pelo sujeito passivo, que alegadamente foram aplicados nas obras, apresentam valor e quantidade de material reduzido face ao valor das obras contabilizadas em causa. Assim existem incongruências e divergências detetadas entre as faturas emitidas pelo fornecedor, os elementos apresentados na resposta à notificação para comprovar as operações e os elementos apresentados no direito de audição, pelo que o conteúdo constante das ditas faturas não está devidamente comprovado.

4.2.2 Fornecedor B..., Lda.

O orçamento apresentado no direito de audição não quantifica o trabalho realizado, pelo que o conteúdo da fatura não está devidamente comprovado.

4.2.3 Fornecedor C..., Lda.

Os e-mails apresentados em direito de audição, não suprimem a falta de quantificação relatada no projeto de relatório, pelo que o conteúdo das faturas não está devidamente comprovado.

4.2.4 D...- Unipessoal, Lda.

O orçamento apresentado no direito de audição não quantifica o trabalho realizado, pelo que o conteúdo das faturas não está devidamente comprovado.

Em face do exposto, propõe-se manter as correções indicadas no projeto de relatório de inspeção tributária.

W) A Requerente procedeu, pelo menos desde 2007 a obras de grande dimensão na zona das suas instalações na Zona Industrial ...;

3.2 Factos não provados

Não ficou provado que a Requerente tenha procedido a qualquer teste de imparidade válido, concreto e específico dos seus inventários, por produto ou categorias de produtos. Não existem outros factos não provados relevantes para a decisão da causa.

3.3 Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificadamente e no acervo probatório carreado para os autos, os quais foram objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Os documentos apresentados pela Requerente que demonstram a realização das obras de forma exaustiva, os quais não foram impugnados pela Requerida e como tal seriam suficientes para serem relevados como meios de prova, pelo que a prova testemunhal quanto a essa matéria nada traria de novo, a não ser, constatar-se que um dos trabalhadores existe como pessoa, que fez as obras e as condições e a forma como emitia as facturas.

Foi ouvida a testemunha M..., Encarregado de Obra, que trabalha nas K... e que presta inúmeros serviços de construção civil para a Requerente, inclusive tendo procedido à construção de Armazéns excepto da cobertura, e que nos materiais escrito nas facturas se engloba o gasóleo das máquinas,

tendo também dito ao Tribunal a forma como funciona o sector administrativo da empresa que é composto essencialmente por si. Depôs com conhecimento profundo e com credibilidade.

Por sua vez a testemunha N..., Empresária da sociedade O..., a qual tem relações comerciais com a A..., informando que o seu avô era dono de uma empresa que dividiu em duas, uma para cada filha, tendo a sua tia ficado com uma, a parte da decoração, mais as finalizações e material mais leve e a O... ficou com o comércio de materiais mais pesados para a construção. Explicou que o estaleiro que era a céu aberto com a mudança de local da sua empresa a A... procedeu à construção de diversas infra-estruturas. Depôs com conhecimento e com credibilidade, mas os factos que indicou apenas corroboram o que já existia.

Por todas as razões apontadas foi dado como provado o constante da alínea w).

A testemunha P..., Revisor Oficial de Contas da A... desde 2001, indicou que ao longo dos anos tem havido um acréscimo dos inventários, o stock não sai porque os produtos perdem qualificações tudo o que tenha a ver com objectos técnicos – berbequins, máquinas de corte, que a Requerente tem cerca de 40.000 referências, mas o documento contabilístico tem a listagem de todos os bens. O registo contabilístico não é unitário, mas os produtos estão identificados. Há produtos que não saem que ficam obsoletos outros que se estragam. Não está a ver outro critério! Depôs com conhecimento e com credibilidade, mas no caso concreto especificamente nada de novo foi trazido com relevância em termos específicos.

Por último, a testemunha Q..., Técnico de Contabilidade, que fazem a contabilidade a partir de 2016, indicou o vasto lote de itens, cerca de 45000 e cada item tem vários artigos, várias referências, há produtos que se estragam. Quando fecham o inventário fazem o teste da antiguidade, como as tintas que vão ficando lá. Os mais antigos são os que não são vendidos! Há artigos que já não existem e é difícil saber o preço para fazer a desvalorização. É difícil saber o justo valor. Regista a diferença entre bens estragados e bens desvalorizados. Os 10% que foram vendidos foram situações muito pontuais. Por último indicou que efectuaram a desvalorização em função da antiguidade e não da natureza do bem. Que tal foi sendo adiado ao longo dos anos e condescende que os registos só feitos em 2019, acabam por servir para “corrigir” o Balanço, face à sobre valorização do mesmo. Depôs com conhecimento e com credibilidade.

Não tendo sido trazido nada de novo em concreto que já não constasse dos abundantes documentos constantes dos autos, os testemunhos serviram apenas para os considerar e não negar a sua autenticidade, ajudando também a fixar a matéria de facto dada como não provada.

4. Matéria de direito

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 declarar a ilegalidade de actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT e eliminar os efeitos jurídicos por eles produzidos, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, sendo o acto de liquidação praticado pela Administração Tributária o objecto do processo, tem de se apreciar a sua legalidade à face dos seus precisos termos, tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros actos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida ⁽²⁾.

4.1 Falta de fundamentação da correcção de imparidade em inventários

Defende a requerente que o acto de correcção que resultou da inspecção tributária que deu origem à liquidação dos presentes autos, na parte que respeita às imparidades dos inventários, enferma de falta

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 28-10-2020, processo n.º 2887/13.8BEPRT.

de fundamentação, porquanto, a Requerida não quantificou, nem os Serviços da Inspeção Tributária realizaram qualquer trabalho de cálculo, ou validação dos cálculos da Requerente.

Invoca a Requerente que a Autoridade Tributária visa a prossecução do interesse público, que os actos tributários, ou praticados em matéria tributária, que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes carecem de fundamentação, conforme decorre do n.º 3 do artigo 268.º da CRP e do artigo 77.º da Lei Geral Tributária (LGT). O acto só se pode considerar devidamente fundamentado sempre que seja possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para atingir a decisão final, devendo a Autoridade Tributária pronunciar-se sobre os argumentos aduzidos pelos contribuintes nas peças processuais apresentadas.

Na sua argumentação invoca também o n.º 2 do artigo 153.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), que equipara à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.”.

Invoca ainda que, na situação em apreço, a correcção realizada não está devidamente fundamentada, nem foi discutida a quantificação realizada pela Requerente – apenas se considerou que o valor que a Requerente determinara, de acordo com critérios objectivos e resultantes da sua experiência de anos na venda de produtos similares, não seria aceite, com base na norma legal citada do Relatório da Inspeção Tributária.

Assim a correcção não respeita, em termos de fundamentação, os requisitos legalmente estabelecidos, violando o disposto no artigo 77.º da LGT e artigo 153.º n.º 2 do CPA, e se encontra ferida de nulidade – que desde já se argui, para todos os efeitos legais

Vejamos:

O dever de fundamentação expressa e acessível, tem consagração constitucional no artigo 268º, nº 3 da CRP, o qual é regulamentado, no âmbito tributário, pelo artigo 77º da LGT.³

Trata-se de uma garantia específica dos contribuintes e de condição de validade do acto, consistindo na enunciação dos factos e do direito relevantes para a decisão, demonstrando os elementos considerados na resolução e a ponderação dos interesses em causa.

³ No que concerne aos Tribunais veja-se o art.º 205.º da mesma CRP;

Como se salienta no acórdão do STA de 03.11.2010, processo nº 0784/10 “este dever legal de fundamentação tem, a par de uma função exógena – dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação –, uma função endógena, consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta”.

A fundamentação deve ser, por isso, (i) contextual e integrada no próprio acto (não sendo admissível a fundamentação a posteriori), (ii) expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), (iii) clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), (iv) suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e (v) congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação).

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

Ora, o acto considerar-se-á fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável, colocado na situação concreta, expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo, fica em condições de conhecer o itinerário funcional cognoscitivo e valorativo do autor do acto, permitindo-lhe apreender as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Assim, a falta de fundamentação acarreta um vício formal e inquina de ilegalidade o acto em causa. Conforme consta da alínea J) do probatório, a Requerida procede à não aceitação das imparidades em inventários, porquanto não respeitam o artigo 28.º, do IRC, acrescentando que *“só são dedutíveis as perdas por imparidade em inventários, quando o valor realizável líquido for inferior ao custo de aquisição, apurado por artigo. Não foi este o procedimento que o sujeito passivo observou na determinação do valor das perdas por imparidade declarado pelo que esse valor – 74.322,36€, não é dedutível fiscalmente.”*

E tanto é suficiente para um destinatário normal compreender que os valores não são aceites porquanto a Requerente não determinou a diferença entre o valor realizável líquido e o seu custo de aquisição, por artigo, ou categorias de artigos, não utilizando qualquer método objectivo.

Mas mais. Conforme alínea V) da matéria de facto dada como provada, que reproduz a fundamentação de resposta da Requerida ao conteúdo do exercício do direito de audição, os valores

realizáveis líquidos foram encontrados trocando-se os membros da equação e por isso, não apresentam qualquer elemento novo em relação à documentação apresentada no decurso da ação inspetiva. Mais acrescenta que analisado o SAFT da faturação constata-se que existem mercadorias transacionadas no ano de 2019, que constam das listagens que suportam a contabilização da imparidade, cujo preço de venda é superior ao preço de custo e por conseguinte superior ao preço de venda realizável líquido (PVRL), constantes das referidas listagens, juntando exemplos.

Encontra-se assim fundamentada a correção realizada. Questão diferente é aferir-se se a fundamentação é “deficiente” ou correcta.

4.2 Da apreciação das correções

4.2.1 Correção a gastos com o pessoal - Vales

A Requerente contabilizou na conta (SNC) “6388213 - Outros gastos com o pessoal - Colaboradores – M.Nacional - Isentos” gastos com vales de Creche no valor de 10.000€, através do lançamento nº 1 do diário “08.005- Int. Salaries” de 31-08-2019 e deduzido para efeitos determinação do lucro tributável o benefício fiscal no valor de 4.000€ referente a majoração de 40% do referido gasto.

Esses vales de creche foram pagos aos funcionários E... e F..., atuais administradores e filhos dos administradores à data dos factos conforme recibos de vencimento.

A Requerida indica que, a fim de validar a dedutibilidade fiscal dos gastos com vales de creches atribuídos aos dois funcionários anteriormente identificados, consultou a situação familiar dos funcionários do sujeito passivo, tendo-se verificado que no ano de 2019 existiram outros funcionários com filhos com idade inferior a 7 anos, designadamente G..., H..., I... e J... .

Estamos então perante o vulgarmente designado por *fringe benefits*, os quais se caracterizam por complementos à remuneração que as empresas oferecem aos seus funcionários. São exemplos, o seguro de saúde (com ou sem inclusão do agregado familiar), seguro de vida, pagamento de estabelecimento de educação, pagamento de lares, descontos para funcionários em parcerias mantidas com outras empresas/prestadores de serviços, *stock options* (ações da empresa), atribuição de mais dias de férias, ou até uso pessoal de veículo da empresa e também os vales de infância.

A Requerida não aceita a dedução porque estes gastos com o pessoal suportados referentes a vales de creche no valor de 10.000€ não são dedutíveis fiscalmente em sede de IRC, assim como o benefício fiscal no valor de 4.000€ resultante da sua majoração em 40% também não é dedutível para determinação do lucro tributável, nos termos dos n.ºs 1 e 9 do 43.º do CIRC.

O Decreto-Lei n.º 26/99 de 28 de Janeiro, na redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12,⁴ estabelece as condições de emissão e atribuição com carácter geral dos denominados vales sociais, onde estão incluídos os vales de infância.

⁴ CAPÍTULO VIII

Vales sociais

Artigo 10.º

Alteração ao Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de janeiro

Os artigos 1.º, 3.º, 5.º, 8.º, 9.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de janeiro, que estabelece as condições de emissão e atribuição com carácter geral de vales sociais destinados ao pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 1.º

[...]

1 - O presente diploma estabelece as condições de emissão e atribuição com carácter geral de vales denominados 'vales sociais', os quais se agrupam em duas categorias:

- a) 'Vales infância', destinados ao pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários;
- b) 'Vales educação', destinados ao pagamento de escolas, estabelecimentos de ensino e outros serviços de educação, bem como de despesas com manuais e livros escolares.

2 - Os vales sociais têm por finalidade potenciar, através da constituição de fundos, o apoio das entidades empregadoras aos seus trabalhadores que tenham a cargo filhos ou equiparados nas seguintes idades:

- a) Com idade inferior a sete anos - vales infância;
- b) Com idade compreendida entre os sete e os 25 anos - vales educação.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se equiparados os adotados, tutelados e quaisquer outros dependentes com idade não superior a 25 anos, cuja responsabilidade pela educação e subsistência esteja a cargo dos trabalhadores.

Artigo 3.º

[...]

1 - Consideram-se vales sociais os títulos que, nos termos do presente diploma, incorporem o direito à prestação de serviços de educação e de apoio à família com filhos ou equiparados, bem como à aquisição de manuais e livros escolares, cujas idades se enquadram nos escalões referidos no n.º 2 do artigo 1.º, dos trabalhadores por conta de outrem.

2 - ...

3 - Os vales sociais devem obrigatoriamente conter as seguintes indicações:

- a) Expressão 'vale infância' ou 'vale educação
- b) ...;
- c) ...;
- d) ...;
- e) ...;
- f) ...;
- g) ...

Artigo 5.º

[...]

1 - ...

2 - ...

No preâmbulo do diploma original lê-se:

“É pois inquestionável a importância que reveste o apoio das empresas às famílias, no esforço de educação dos seus filhos.

O Estado tem reconhecido esta realidade, designadamente através do tratamento especial em matéria fiscal dos gastos suportados pelas empresas com a manutenção facultativa de creches, lactários e jardins-de-infância, consagrado no artigo 38.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Não obstante, o actual enquadramento da actividade empresarial torna extremamente complexa e dificilmente comportável uma gestão directa daquele tipo de estruturas pelas empresas.

As empresas que tinham a gestão directa de equipamentos sociais de apoio aos trabalhadores como creches e jardins-de-infância foram paulatinamente transferindo essa gestão para organizações de economia social ou privadas, e a gestão directa foi, muitas vezes, substituída por apoios financeiros destinados aos filhos dos trabalhadores.”

3 - ...

4 - As entidades emissoras devem emitir fatura ou fatura-recibo nos termos do Código do IVA de todas as importâncias recebidas das entidades empregadoras no âmbito da prestação de serviços, ou pelo valor facial dos vales sociais emitidos e possuir registo atualizado do qual conste, pelo menos, a identificação das entidades empregadoras, bem como dos respetivos documentos de alienação e o correspondente valor facial.

Artigo 8.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - As entidades empregadoras devem possuir registo atualizado, do qual conste, pelo menos, a identificação das entidades emissoras, bem como dos respetivos documentos de aquisição, faturas, faturas-recibo ou recibo, e ainda registo individualizado dos beneficiários e dos respetivos montantes atribuídos.

Artigo 9.º

[...]

1 - Os vales sociais só podem ser atribuídos aos trabalhadores com filhos ou equiparados de idade não superior a 25 anos relativamente aos quais tenham a responsabilidade pela educação e subsistência.

2 - ...

3 - ...

Artigo 10.º

[...]

1 - Os encargos previstos no artigo 2.º suportados pelas entidades empregadoras são considerados custos ou perdas de exercício nos termos do n.º 9 do artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

2 - ...»

Retira-se que o diploma visou regular as situações que caíam fora da gestão directa pelas empresas com a manutenção facultativa de creches, lactários e jardins-de-infância, consagrado no artigo 38.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.⁵

É exactamente por essa razão que o mesmo preâmbulo afirma *“através de um sistema inovador de «vales sociais» caracterizado pela flexibilidade de adaptação a qualquer tipo de empresa e liberdade de escolha, por parte dos pais, “da instituição a seleccionar, respeitados os padrões de qualidade exigíveis.”*

O art.º 10.º do diploma original de epígrafe “Regime Fiscal” dispunha:

1 — Os encargos previstos no artigo 2.º suportados pelas entidades empregadoras são considerados custos ou perdas de exercício nos termos do n.º 7 do artigo 38.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, apenas podem ser consideradas, em cada exercício, as entregas pecuniárias efectuadas pelas entidades empregadoras que sejam entendidas como razoáveis, nomeadamente, em função da dimensão da empresa.

Com a alteração realizada pela mencionada Lei n.º 82-E/2014 de 31/12, o art.º 10.º passou a ter a seguinte redacção:

Artigo 10.º

[...]

1 - Os encargos previstos no artigo 2.º suportados pelas entidades empregadoras são considerados custos ou perdas de exercício nos termos do n.º 9 do artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

2 - ...»

Facilmente se compreende que a alteração que foi efectuada ao mencionado art.º 10.º, visou apenas adaptar a remissão ao artigo do IRC.

Assim sendo, o que importa é averiguar da redacção prevista no art.º 2.º, quanto à tipificação dos encargos aí previstos.⁶

A redacção deste inciso que não foi alterada, é a seguinte:

⁵ O art.º 38.º deu origem ao art.º 40.º, que a produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou o CIRC, deu origem ao artigo 43.º;

⁶ Obviamente sem prejuízo da tipificação do art.º 1.º, quanto à conceptualização de vales;

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação

O presente diploma aplica-se às entregas pecuniárias efectuadas pelas entidades empregadoras às entidades emissoras referidas no artigo 4.º, para a criação de fundos destinados à emissão de vales sociais a serem utilizados junto das entidades aderentes.

Dispõe o art.º 4.º que não foi alterado:

Artigo 4.º

Entidades emissoras

1 — Podem emitir vales sociais as entidades legalmente constituídas que se dediquem, ainda que de forma não exclusiva, à actividade de intermediação entre as entidades aderentes e as entidades empregadoras que pretendam apoiar os seus trabalhadores com a educação dos seus filhos e equiparados, através da atribuição de vales sociais, verificados os seguintes requisitos:

- a) Terem celebrado protocolo nesse sentido com, pelo menos, 10 instituições aderentes;
- b) Terem obtido reconhecimento, enquanto entidades emissoras, por parte da Direcção-Geral da Acção Social.

2 — Os termos do processo de reconhecimento a que se refere a alínea b) do número anterior serão definidos por despacho do membro do Governo que tiver a seu cargo a responsabilidade pela acção social.

3 — O reconhecimento pode ser retirado a todo o tempo pela Direcção-Geral da Acção Social caso se verifique o incumprimento das obrigações estabelecidas no presente diploma.

Em nenhum lugar nestes incisos se surpreende a menção ao carácter geral e que não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente.⁷

⁷ A redacção do art.º 43.º em 31/12/2019 era a seguinte:

Artigo 43.º

Realizações de utilidade social

1 — São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respectivos familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

2(*)- São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15 % das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com:

a*) Contratos de seguros de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, de doença ou saúde, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa;

b*) Contratos de seguros de doença ou saúde em benefício dos trabalhadores, reformados ou respetivos familiares.
3 — O limite estabelecido no número anterior é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

4(*) - Aplica-se o disposto nos n.os 2 e 3 desde que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições, à exceção das alíneas d) e e), quando se trate de seguros de doença ou saúde, de acidentes pessoais ou de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez:

a) Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação colectiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;

b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho;

c) Sem prejuízo do disposto no n.º 6, a totalidade dos prémios e contribuições previstos nos n.ºs 2 e 3 deste artigo em conjunto com os rendimentos da categoria A isentos nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não devem exceder, anualmente, os limites naqueles estabelecidos ao caso aplicáveis, não sendo o excedente considerado gasto do período de tributação;

d) Sejam efectivamente pagos sob a forma de prestação pecuniária mensal vitalícia pelo menos dois terços dos benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência, sem prejuízo da remição de rendas vitalícias em pagamento que não tenham sido fixadas judicialmente, nos termos e condições estabelecidos em norma regulamentar emitida pela respectiva entidade de supervisão, e desde que seja apresentada prova dos respectivos pressupostos pelo sujeito passivo;

e) As disposições de regime legal da pré-reforma e do regime geral de segurança social sejam acompanhadas, no que se refere à idade e aos titulares do direito às correspondentes prestações, sem prejuízo de regime especial de segurança social, de regime previsto em instrumento de regulamentação colectiva de trabalho ou de outro regime legal especial, ao caso aplicáveis;

f) A gestão e disposição das importâncias despendidas não pertençam à própria empresa, os contratos de seguros sejam celebrados com empresas de seguros que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços, e os fundos de pensões ou equiparáveis sejam constituídos de acordo com a legislação nacional ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português;

g) Não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

5 — Para os efeitos dos limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3, não são considerados os valores actuais dos encargos com pensionistas já existentes na empresa à data da celebração do contrato de seguro ou da integração em esquemas complementares de prestações de segurança social previstos na respectiva legislação, devendo esse valor, calculado actuarialmente, ser certificado pelas seguradoras ou outras entidades competentes.

6(*) - As contribuições destinadas à cobertura de responsabilidades com os benefícios previstos no n.º 2 do pessoal no ativo em 31 de dezembro do ano anterior ao da celebração dos contratos de seguro ou das entradas para fundos de pensões correspondentes aos benefícios por tempo de serviço anterior a essa data, são igualmente aceites como gastos nos termos e condições estabelecidos nos n.os 2, 3 e 4, podendo, no caso de aquelas responsabilidades ultrapassarem os limites estabelecidos naqueles dois primeiros números, mas não o dobro dos mesmos, o montante do excesso ser também aceite como gasto, anualmente, por uma importância correspondente, no máximo, a um sétimo daquele excesso, sem prejuízo da consideração deste naqueles limites, devendo o valor atual daquelas responsabilidades ser certificado por seguradoras, sociedades gestoras de fundos de pensões ou outras entidades competentes.

7(*) - As contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com benefícios previstos no n.º 2, quando efetuadas em consequência de alteração dos pressupostos atuariais em que se basearam

os cálculos iniciais daquelas responsabilidades, reportados à data da celebração do contrato de seguro ou da constituição do fundo de pensões ou à data em que as responsabilidades foram transferidas, e desde que devidamente certificadas pelas entidades competentes, podem também ser aceites como gastos nos seguintes termos:

a*) No período de tributação em que sejam efetuadas, num prazo máximo de cinco, contado daquele em que se verificou a alteração dos pressupostos atuariais ou a transferência de responsabilidades;

b) Na parte em que não excedam o montante acumulado das diferenças entre os valores dos limites previstos nos n.ºs 2 ou 3 relativos ao período constituído pelos 10 períodos de tributação imediatamente anteriores ou, se inferior, ao período contado desde o período de tributação da transferência das responsabilidades ou da última alteração dos pressupostos actuariais e os valores das contribuições efectuadas e aceites como gastos em cada um desses períodos de tributação.

8 — Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, não são consideradas as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades com pensionistas, não devendo igualmente ser tidas em conta para o cálculo daquelas diferenças as eventuais contribuições efectuadas para a cobertura de responsabilidades passadas nos termos do n.º 6.

9 — Os gastos referidos no n.º 1, quando respeitem a creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%.

10 — No caso de incumprimento das condições estabelecidas nos n.ºs 2, 3 e 4, à excepção das referidas nas alíneas c) e g) deste último número, ao valor do IRC liquidado relativamente a esse período de tributação deve ser adicionado o IRC correspondente aos prémios e contribuições considerados como gasto em cada um dos períodos de tributação anteriores, nos termos deste artigo, agravado de uma importância que resulta da aplicação ao IRC correspondente a cada um daqueles períodos de tributação do produto de 10% pelo número de anos decorridos desde a data em que cada um daqueles prémios e contribuições foram considerados como gastos, não sendo, em caso de resgate em benefício da entidade patronal, considerado como rendimento do período de tributação a parte do valor do resgate correspondente ao capital aplicado.

11 — No caso de resgate em benefício da entidade patronal, não se aplica o disposto no número anterior se, para a transferência de responsabilidades, forem celebrados contratos de seguro de vida com outros seguradores, que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços, ou se forem efectuadas contribuições para fundos de pensões constituídos de acordo com a legislação nacional, ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português, em que, simultaneamente, seja aplicada a totalidade do valor do resgate e se continuem a observar as condições estabelecidas neste artigo.

12(*) - No caso de resgate em benefício da entidade patronal, o disposto no n.º 10 pode igualmente não se aplicar, se for demonstrada a existência de excesso de fundos originada por cessação de contratos de trabalho.

13 — Não concorrem para os limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação:

a) Das normas internacionais de contabilidade por determinação do Banco de Portugal às entidades sujeitas à sua supervisão, sendo consideradas como gastos durante o período transitório fixado por esta instituição;

b) Do Plano de Contas para as Empresas de Seguros em vigor, aprovado pelo Instituto de Seguros de Portugal, sendo consideradas como gastos, de acordo com um plano de amortização de prestações uniformes anuais, por um período transitório de cinco anos contado a partir do exercício de 2008;

c) Das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ou do SNC, consoante os casos, sendo consideradas como gastos, em partes iguais, no período de tributação em que se aplique pela primeira vez um destes novos referenciais contabilísticos e nos quatro períodos de tributação subsequentes.

14(*) - A condição a que se refere a alínea b) do n.º 4 pode deixar de se verificar desde que seja demonstrado que a diferenciação introduzida tem por base critérios objetivos, designadamente em caso de entidades sujeitas a processos de reestruturação empresarial, devendo esta alteração ser comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira até ao termo do período de tributação em que ocorra.

O legislador em termos sistemáticos deveria ter inserido a matéria no âmbito do codificado CIRC, distinguindo as situações de gestão directa pela empresa, das de gestão por terceiros com contribuições pecuniárias efectuadas pela empresa. Evitar-se-iam os problemas de interpretação derivadas das remissões.

O art.º 10.º do DL n.º 26/99 de 28 de Janeiro na sua redacção actual que efectua a remissão para o regime fiscal previsto no art.º 43.º, no seu número 9, do CIRC, refere-se aos encargos suportados nos termos do art.º 2.º e da conjugação literal destas normas não consta o carácter geral, que são apanágio, do art.º 1.º do DL 26/99 e do n.º 1 do art.º 43.º, originando a dúvida – aplicar-se-á, ou melhor, dever-se-á aplicar o carácter geral? E como se não bastasse temos dois problemas – por um lado a aceitação do gasto em si e por outro lado a aceitação da majoração. Esta deve ser tratada como um benefício fiscal.

As regras gerais de interpretação da lei fiscal estão previstas na LGT, que, no artigo 11.º, dispõe que “na determinação do sentido das normas fiscais e a qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras gerais de interpretação e aplicação das leis”.

Recorre-se, assim, aos critérios gerais previstos no artigo 9.º do CC. O intérprete não deve cingir-se à letra da lei fiscal, mas reconstruir, a partir dos textos, o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.⁸

A utilização de elementos sistemáticos na interpretação jurídica não pode dissociar-se da consideração de um aspeto verdadeiramente essencial na pesquisa do sentido da norma, o da teleologia da mesma. Deste modo, a determinação de quais são esses interesses revela-se decisiva para a compreensão da sua expressão verbal.⁹

O intérprete das leis fiscais, como o de qualquer outras normas jurídicas, terá de fixar o respetivo sentido, conjugando o ‘elemento gramatical’, com o ‘elemento lógico’ ou ‘teleológico’, incluindo os aspetos racional, sistemático e histórico”.¹⁰

15 — Consideram-se incluídos no n.º 1 os gastos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal do sujeito passivo, verificados os requisitos aí exigidos.

⁸ Vasques, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 1ª Edição, 2ª Reimpressão, 2013, p. 307;

⁹ Acórdão Arbitral da CAAD, Proc. n.º 8/2011-T de 23/02/2012, in www.caad.org.pt;

¹⁰ Martinez, Pedro Soares, Direito Fiscal, Coimbra, 1993, p. 132, (in Vasques, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 1ª Edição, 2ª Reimpressão, 2013, p. 307)

É assim que chegamos ao que podemos designar que, existirá interpretação restritiva quando o intérprete conclua que a letra da lei permite ir além do que estava no espírito do legislador, sendo indispensável restringir o alcance do preceito, de modo a que a interpretação se coadune com o que estaria na motivação do legislador. No sentido inverso, haverá interpretação extensiva sempre que se conclua que a letra do preceito ficou aquém do pensamento do legislador, sendo necessário estender o âmbito da norma, para que o seu sentido corresponda ao que o legislador teria em mente.

Por outro lado, temos como limite que, no que concerne aos elementos essenciais do imposto, é proibida a integração analógica, estando sob reserva absoluta de lei parlamentar.¹¹

Salvo o devido respeito consideramos que a situação em análise se situa algures entre a má redacção sintáctica e a conclusão do legislador “minus dixit quam voluit”, ou seja, neste último caso que a letra da lei ficou aquém do seu espírito.

O art.º 10.º do DL 26/99 deveria conter que “Os encargos previstos no artigo 2.º suportados pelas entidades empregadoras...”, nos termos do presente diploma, o que tiraria qualquer dúvida sobre estar abrangido o carácter geral previsto no seu art.º 1.º. Nesta perspectiva, o legislador disse menos do que deveria ter dito. Mas por outro lado, entende-se que estamos perante um erro sintáctico, porquanto não faria nenhum sentido remeter para o número 9, do art.º 43.º que por sua vez depende do seu número 1.

Entendemos assim que o carácter geral previsto no art.º 1.º do DL 26/99, é elemento essencial em conjugação com o mesmo carácter geral previsto no n.º 1 do art.º 43.º do CIRC, quer em gestão directa efectuada pela empresa quer em gestão de terceiros.

Vejamos agora o caso concreto.

Conforme alínea I) da matéria de facto dada como provada a Requerente contabilizou em outros gastos com pessoal, em vales de Creche o valor de 10.000€ e deduziu para efeitos de determinação do seu lucro tributável o benefício fiscal no valor de 4.000€ referente à majoração de 40% do referido gasto.

Esses vales de creche foram pagos aos funcionários E... e F..., atuais administradores e filhos dos administradores à data dos factos, conforme os recibos de vencimento.

¹¹ Cfr. Art.º 103.º, n.º 2 da CRP;

Neste caso em concreto, a fim de validar a dedutibilidade fiscal dos gastos com vales de creches atribuídos aos dois funcionários anteriormente identificados, consultou-se a situação familiar dos funcionários do sujeito passivo, tendo-se verificado que no ano de 2019 existiram outros funcionários com filhos com idade inferior a 7 anos, designadamente G..., H..., I... e J....

A Requerente não conseguiu inverter esta demonstração da falta de cumprimento do carácter geral, conforme lhe competia pela inversão do ónus da prova.

Portanto, estes gastos com o pessoal suportados referentes a vales de creche no valor de 10.000€, não são dedutíveis fiscalmente em sede de IRC, assim como o benefício fiscal no valor de 4.000€ resultante da sua majoração em 40% também não é dedutível para determinação do lucro tributável, nos termos dos n.ºs 1 e 9 do 43.º do CIRC.

Improcede assim o pedido de anulação deduzido pela Requerente.

4.2.2 Correção em imparidade em inventários

Conforme consta da alínea J) do probatório, a Requerida procede à não aceitação das imparidades em inventários, porquanto não respeitam o artigo 28.º, do IRC, acrescentando que *“só são dedutíveis as perdas por imparidade em inventários, quando o valor realizável líquido for inferior ao custo de aquisição, apurado por artigo. Não foi este o procedimento que o sujeito passivo observou na determinação do valor das perdas por imparidade declarado pelo que esse valor – 74.322,36€, não é dedutível fiscalmente.”*

Mais acrescenta que, conforme alínea R) da matéria de facto dada como provada, que reproduz a fundamentação da Requerida de resposta ao conteúdo do exercício do direito de audição, os valores realizáveis líquidos foram encontrados trocando-se os membros da equação e por isso, não apresentam qualquer elemento novo em relação à documentação apresentada no decurso da ação inspetiva. Mais acrescenta que, analisado o SAFT da faturação constata-se que existem mercadorias transacionadas no ano de 2019, que constam das listagens que suportam a contabilização da imparidade, cujo preço de venda é superior ao preço de custo e por conseguinte superior ao preço de venda realizável líquido (PVRL), constantes das referidas listagens, juntando exemplos.

Vejamos:

O tratamento contabilístico dos inventários está previsto na norma contabilística e de relato financeiro (NCRF) n.º 18 – Inventários, no capítulo 11 da NCRF para as pequenas entidades e no capítulo 11 da norma contabilística para as microentidades (NCM).

Desconhecemos em que tipo se enquadra a Requerente.

No entanto, os tratamentos contabilísticos são idênticos pelo que se irá utilizar o enquadramento pelos princípios previstos na NCRF 18.¹²

De acordo com o parágrafo 9 da NCRF 18, os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

O custo dos inventários corresponde a todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais, conforme o parágrafo 10 e seguintes da NCRF 18.

O valor realizável líquido corresponde ao valor estimado que se espera obter pela realização do inventário, seja por venda (mercadorias, produtos acabados) ou por consumo (matérias-primas, subsidiárias e de consumo), no decurso do ciclo operacional da empresa.

Na prática, o valor realizável líquido deve ser estimado pelo valor que se espera que possa ser vendido ou consumido o inventário no futuro, no decurso do ciclo operacional, deduzido dos encargos que se espera incorrer com a respetiva venda ou consumo.

Estas estimativas tomam em consideração as variações nos preços ou custos diretamente relacionados com acontecimentos que ocorram após o fim do período, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período, conforme determina o parágrafo 30 da NCRF 18. Quando a estimativa realizada determinar que o valor realizável líquido é inferior ao custo dos inventários, nomeadamente por estarem danificados, se terem tornado total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído, deve ser reconhecido um ajustamento do custo (write-down) desses inventários para esse valor realizável líquido.

Estamos então perante o que se designa por imparidade.

O termo contabilístico imparidade provém da tradução da palavra anglo-saxónica “impairment” cuja tradução literária significa deterioração. De acordo com o SNC, perda por imparidade é “o excedente

¹² A NCRF 12 respeita aos activos Tangíveis e Intangíveis;

da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável” (NCRF 12, parágrafo 4).¹³

Em cada data de relato uma entidade deve avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa estar em imparidade (NCRF 12, parágrafo 5). Sempre que existam indícios, internos ou externos, que um ativo possa estar em imparidade devem ser realizados testes de imparidade. Estes testes têm como objetivo verificar a possível redução do valor recuperável dos ativos e devem ser efetuados depois do cálculo das depreciações/amortizações.¹⁴

Desde logo e independentemente de analisarmos desde já o aspecto fiscal, dois princípios são aqui abordados que limitam a criação de imparidades contabilísticas. O princípio da periodização – que também tem consagração fiscal e a necessidade da realização de testes de imparidade.¹⁵

Ora, nem um nem outro estão preenchidos no caso concreto. Relembremos o quadro das imparidades registadas pela Requerente:

¹³ A imparidade representa uma perda de valor sofrida por um ativo por fatores externos ou internos à entidade, traduzindo uma menor capacidade do ativo em gerar benefícios económicos futuros.

A quantia recuperável de um ativo ou unidade geradora de caixa para mensuração da perda por imparidade a deduzir à sua quantia escriturada é dada pela quantia mais elevada entre a do justo valor menos custos de vender e do valor de uso. O valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera surjam do uso continuado de um ativo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil (NCRF 12, parágrafo 4). Cfr. Revista O Contabilista número 268, p. 42, Custo amortizado e imparidade, Eduardo Sá e Silva;

¹⁴ Cfr. por todos, Imparidades em Inventários: a evolução do seu reconhecimento nas empresas portuguesas, Ana Rita Moreira Pinto, Dissertação de Mestrado, Porto – 2015, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto;

¹⁵ Exemplo de testes de imparidade são: • Valor de mercado diminuir mais do que esperado, em função do tempo e da sua utilização;

- Existência de evidências que comprovem que um ativo está obsoleto ou danificado;
- Ocorreram mudanças significativas no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal, de forma a afetar os ativos da entidade;
- Identificação de mudanças significativas quanto ao modo de uso de um ativo, incluindo a descontinuidade do bem;
- Os juros aumentarem a ponto de afetar a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor do ativo em uso (fluxo de caixa);
- Indicação de queda superior ao esperado do desempenho económico de um ativo, destacado em relatório interno.
- O valor contabilístico líquido dos ativos é maior do que seu valor de mercado capitalizado. Cfr. Revista O Contabilista número 268, p. 42, Custo amortizado e imparidade, Eduardo Sá e Silva;

	Artigos em imparidade	% Considerada	Imparidade	valor liquido 2019	Artigos á data	Diferença
Mercadorias anteriores a 2012	761,80	90,00%	685,62	76,18	575,02	186,78
Mercadorias entre 2012 e 2013	349,12	90,00%	314,21	34,91	286,55	62,57
Mercadorias entre 2014 e 2015	155.288,34	30,00%	46.586,50	108.701,84	116.095,53	39.192,81
Mercadorias entre 2016 e 2017	133.680,26	20,00%	26.736,05	106.944,21	65.820,94	67.859,32
	290.079,52		74.322,38		182.778,04	107.301,48

Se as mercadorias tem diferença de taxas de desvalorização é porque já muito antes de 2019 essas desvalorizações já existiriam. Mas aplicar % de desvalorização ao valor de custo registado ou multiplicar o valor registado por uma taxa de desvalorização é exactamente a mesma coisa, constituindo antes um raciocínio circular. O que interessa aquilatar é o porquê? E o porquê fundamenta-se, quer em testes de imparidade qualitativos, quer em testes de imparidade quantitativos. Mas abordemos a questão fiscal.

O regime das perdas por imparidade em inventários, a que se reporta a situação vertente, está estabelecido no art. 28º do CIRC, nos seguintes termos:

Art. 28º

Perdas por imparidade em inventários

1 – São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo, nos termos do nº 4 do artigo 26º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

3 – A reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade previstas no nº 1 concorre para a formação do lucro tributável.

(...)

Por sua vez, o nº 4 do art. 26º, dispõe:

Art. 26º

Inventários

(...)

4 – Consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controle inequívoco.

(...).

A questão essencial a apreciar nesta situação concreta, consiste em saber se se comprovaram os requisitos substantivos do reconhecimento fiscal de perdas por imparidades.

E já avançámos que não. Na verdade, nem se verificaram os requisitos contabilísticos, nem se verificaram os requisitos fiscais, que afinal são aqueles.

O que se verificou antes e não seria sequer necessário, foi que a Requerida fez prova do inverso pretendido pela Requerente conforme alínea V) da matéria de facto dada como provada.

Improcede assim o pedido de ilegalidade sobre as imparidades em inventários, devendo manter-se a correcção.

4.2.3 Depreciações de Activos Fixos Tangíveis não dedutíveis fiscalmente

Conforme alínea K) da matéria de facto dada como provada,

A Requerida fundamentou a correcção às depreciações de Activos Fixos Tangíveis não dedutíveis fiscalmente, no valor de 51.086,73€, de forma individualizada com referência a cada fornecedor, mas antes de incidirmos a nossa análise sobre cada um deles, surpreende-se uma transversalidade substantiva.

O conteúdo das várias facturas caracteriza-se segundo a Requerida, por, Descrições genéricas “Mão de Obra e Materiais empregues nos vossos armazéns na zona industrial ou Obra de Remodelação de Zona Industrial, Mão de Obra e materiais empregues na electrificação das vossas instalações na zona industrial, ou, Obra de Mão de Obra, ou, Mão de Obra e Materiais empregues, Remodelação do pavilhão n.º 3 – pavimento paredes e cobertura, Serviços realizados nas vossas instalações em..., Execução de diversos trabalhos de reparação e melhoramentos. E residiu numa primeira fase a não aceitação das facturas devido a esses factos.

Numa segunda fase, a Requerente carregou para o procedimento administrativo variada documentação a qual acabou por ser considerada insuficiente para ser exercido o direito à dedução como gasto fiscal para efeitos de IRC.

Vejamus em primeiro lugar através de uma abordagem genérica.

A matéria legal quanto à aceitação como gasto das facturas encontra-se disposta no artº 23º do CIRC, na redação introduzida pela Lei 2/2014, de 16/1.¹⁶

Artigo 23.º()*

Gastos e perdas

1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;

b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;

d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;

e) Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento

f) De natureza fiscal e para-fiscal;

g) Depreciações e amortizações;

¹⁶ Existe inúmera jurisprudência sobre a matéria mas a maioria incide sobre a redacção anterior deste inciso;

h) Perdas por imparidade;

i) Provisões;

j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;

k) Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;

l) Menos-valias realizadas;

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

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

4 - No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;

b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;

c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;

d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;

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

5 — (Revogado).

6 - Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.

7 - Os gastos respeitantes a ações preferenciais sem voto classificadas como passivo financeiro de acordo com a normalização contabilística em vigor, incluindo os gastos com a emissão destes títulos, são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável da entidade emitente. (Aditado pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro)

No caso concreto, a Requerida não aceita o valor das depreciações, não como seria pela lógica das coisas por violação de preceitos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro,¹⁷ mas sim porque os bens a que se referem as amortizações não podem ser aceites como activo tangível por falta de conformidade legal das facturas respectivas. Por isso, temos a situação inóspita de que o Activo continua contabilizado, em exercícios anteriores e provavelmente posteriores pelo mesmo valor, as depreciações foram aceites e algures no tempo económico-fiscal já não o são!

É verdade que em tese, as correcções que foram realizadas são possíveis numa perspectiva de exercício anual fiscal, mas, no entanto, padecem de uma falta de lógica integrativa.

De qualquer forma, as facturas não foram consideradas “falsas” pela Requerida, pelo que a sua não aceitação é uma questão de natureza formal.

A não aceitação de dedução pode colocar-se quer em sede de IVA quer em sede de IRC, não sendo a densificação documental exigida para essa possibilidade igual.¹⁸

Sendo a densificação mais exigível em sede de IVA, é também sabido que existe uma uniformização Europeia no âmbito deste imposto, o que já não se verifica quanto aos impostos sobre o rendimento. Neste circunspecto, temos a Directiva 2001/115/CE, de 20/12,¹⁹ que “veio circunscrever as prerrogativas dos Estados-membros no âmbito da criação e manutenção de disciplinas específicas respeitantes aos requisitos formais e conteúdo mínimo das facturas, propiciando a eliminação da multiplicidade de regimes nacionais que se encontravam, até então, implementados.”²⁰

Nesta matéria de IVA a sua dedução depende de factura que seja passada de forma legal.²¹ Foi entendimento durante muito tempo dominante na jurisprudência do S.T.A. que todas as exigências previstas no CIVA quanto à “fatura” eram “necessárias para a identificação da operação a que respeitam de modo a que possam extrair-se daqueles documentos as devidas consequências quanto à

¹⁷ Por ex. Utilização de método de depreciação não aceite;

¹⁸ Cfr. p. ex: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 1764/10.9BELRA, de 20-12-2022, Relator: PATRÍCIA MANUEL PIRES, in. www.dgsi.pt;

¹⁹ Decreto-Lei n.º 265/2003, de 21/10, para vigorar desde 1-1-2004, em que se procedeu à transposição da Directiva 2001/115/CE

²⁰ Cfr. Os aspectos formais do direito à dedução do Iva: a dedução do imposto em operações simuladas, Alexandra Martins, Juíza Árbitra da CCAD, Instituto Superior de Gestão, Business and Economics School, p. 1, in. https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/22_4_iva_alexandra-martins_deduc%E2%95%9Eo-onus.pdf;

²¹ Seguimos de muito perto o vertido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo 0851/10.8BELRS 0245/16, de 18-11-2020, PAULO ANTUNES;

incidência do imposto, sua taxa, sujeitos, cobrança, deduções, etc”.- cfr, entre outros, acórdão de 17-2-1999, proc. n.º 020593, publicado em www.dgsi.pt.

No dito n.º5, encontrava-se previsto na alínea b) a exigência – para utilizar a terminologia acima –, de conter a menção da “quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou prestador dos serviços prestados com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável(...)”.²²

Na jurisprudência do T.J.U.E., inclui-se, antes de mais, o acórdão “Polski Trawert”, de 1-3-2012, no processo C-280/10 (na sequência do acórdão de 1-4-2004, proc. C-90/02, Colect. P. I-3303, no mesmo referido), no qual se considerou no ponto 48 que existem circunstâncias em que os dados constantes de fatura podem ser controlados através de outros meios que não a própria fatura.

O acórdão “Petroma” do T.J.U.E., proferido a 6-5-2013, no proc. C-271/12, publicado em www.eur-lex.europa.eu (emitido na sequência do acórdão “Panon Gep Centrum”, de 15-7-2010, proc. C-368/09, Colect. I-p. 7488), segundo o qual o sistema comum de I.V.A. não proíbe que se proceda à retificação de faturas erradas quando estão reunidas todas as condições materiais para que se possa beneficiar do direito à dedução do I.V.A., considerando ainda que o benefício desse direito, não pode, em princípio, ser recusado pelo facto da fatura conter um erro, sendo comum a aplicação do princípio da neutralidade e da proporcionalidade.²³

Mas nos presentes autos, o que está em causa é a dedução como gasto em sede de IRC, não podendo obviamente ser chamado à colacção o princípio da neutralidade fiscal em sede de IVA.

Relembre-se que, regra geral a Requerida não aceita a sua dedução pelas descrições serem genéricas sendo violado essencialmente o art.º 23.º, n.ºs 4 e 6. Mas se compararmos com o actual art.º 36.º do CIVA a redacção é praticamente igual.²⁴

²² In. Ibidem;

²³ Cfr., Cidálias Lança em Código do IVA e RITI – Notas e Comentários, Coord. de Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, ed. Almedina, 2014, pág. 340, Sérgio Vasques, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, ed. Almedina, 2015, p. 345, e Miguel Durham Agrellos e Paulo Pichel, em “A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia a propósito de exigências de forma das faturas e direito à dedução do IVA”, Cadernos de IVA 2015, coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2015.

²⁴ Art.º 36.º, n.º 5, alínea b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

Mas se não é aplicável o princípio da neutralidade fiscal sê-lo-á o princípio do rendimento real quanto ao IRC.²⁵

Vejamos então fornecedor a fornecedor.

a) Fornecedor K... Unipessoal, Lda.

Estão contabilizadas em Ativos Fixos Tangíveis, nas contas de “Edifícios e outras construções” (conta 432112) e de “Outros Ativos Fixos Tangíveis” (contas 4379116 e 43791409), faturas do fornecedor K... Unipessoal, Lda. referentes aos anos de 2013 a 2019 - Anexo 11, que suportaram depreciações contabilizadas no ano de 2019, e que apresentam descrições genéricas como mão-de-obra e materiais empregues nas vossas instalações na zona industrial.

A Requerente apresentou em sede inspectiva sessenta e quatro mapas – Anexo 12, um mapa por cada factura.

A Requerida em contraditório aos mencionados mapas, afirma:

- Todos os mapas apresentam como título “Obra A...” e uma data de início e de fim, não discriminando o tipo de obra e o local da realização;
- Não têm qualquer identificação do emitente e não estão assinados pela respectiva entidade;
- A discriminação constante dos mapas refere-se essencialmente a horas de mão-de-obra e algum aluguer de equipamento e outros serviços, tendo materiais empregues um valor residual;
- Embora a designação de todas as faturas, à exceção de uma, mencionem a incorporação de material, apenas uma pequena parte dos mapas apresentados na resposta à notificação discriminem materiais e de pequeno valor;
- Os serviços de mão-de-obra não estão discriminados por dias;
- O aluguer de equipamento e outros serviços, na generalidade não está devidamente quantificado, apresenta como quantidade o valor de “1” e o preço unitário é igual ao valor total, a título de exemplo refere-se a rubrica “betoneira, ferramentas e andaimes” conforme mapa seguinte:
- Assim como os materiais na generalidade dos casos não estão devidamente discriminados em termos quantidade, a título de exemplo refere-se o material “Ferro 12 e 8”;

²⁵ Cfr. p.ex. Acórdão da CAAD, Processo nº 504/2022-T de 2023-04-20, in. <https://www.caad.org.pt/>;

- Existem mapas em parte ou totalidade do período a que respeitam é coincidem, embora mencionem horas de mão de obra dos mesmos funcionários e aluguer do mesmo equipamento,
- O mapa referente a obras realizadas no período de 01/04 a 15/05/2017 no valor de 11541,50€ e apresentado como discriminação da fatura nº FA 2017/3 de 24-02-2017 do mesmo valor, assim a fatura foi emitida antes das obras que documenta se terem realizado, o que não é possível;
- Existe um mapa que apresenta uma data de início de obras não existe no calendário - 30-02-2018.

Face a todas estas circunstâncias, a Requerida registou que estava demonstrada a falta de credibilidade dos mapas de obras apresentados.

Em sede de direito de audição Requerente veio juntar ainda:

Resumo inicial (Anexo 2):

- Apresentamos uma fotografia aérea onde identificamos as diferentes áreas da empresa para que seja mais fácil identificar as localizações ao longo das apresentações dos documentos;
- Apresentamos um quadro resumo de algumas das obras efetuadas por anos;
- Apresentamos fotografias de algumas obras e das instalações atuais separados por Anos;
- Apresentamos algumas guias de remessa/faturas de compra de materiais usados nas obras separadas por anos;

Para cada fatura, estará agrafada (Anexo 3):

- O mapa de resumo de horas devidamente carimbado e assinado pela K... Unipessoal, Lda (que anteriormente não estava assinado e que indicaram falta de credibilidade - foi pedido às K... Unipessoal, Lda);
- As folhas diárias dos registos internos das K... Unipessoal, Lda das horas trabalhadas pelos seus funcionários, assim como dos materiais e máquinas utilizadas, o sítio onde estiveram e o que fizeram;
- Cópia do nosso extrato bancário onde comprova o pagamento efetivo da fatura (quando a fatura é paga por ficheiro SEPA, anexamos o nosso ficheiro interno com o desdobramento dos fornecedores em que o total cruza com o movimento do extrato bancário);

Face à junção de toda esta nova documentação a Requerida tomou posição da seguinte forma:

Agora, no direito de audição do projeto de relatório, vem o sujeito passivo estranhamente apresentar os referidos mapas alterados porquanto agora estão carimbados e assinados pelo fornecedor. Daqui se vislumbra que os mesmos foram agora alterados de forma a se adaptarem ao exercício do direito de audição. Pelo que os mesmos inferem de falta de credibilidade.

Analisadas as folhas de obra diárias, agora apresentadas, verifica-se que:

- Até 24-10-2016, são documentos pré-impessos, sendo os campos preenchidos de forma manuscrita- junta-se uma folha diária de obra a título exemplificativo (anexo 17);
- De 26-10-2016 a 30-12-2016, são documentos pré-impessos, mas o nome dos funcionários e valor hora esta pré-impesso, os restantes campos são manuscritos - junta-se uma folha diária de obra a título exemplificativo (anexo 18);
- A partir de 02-01-2017, são documentos elaborados em computador, embora nalguns documentos as rubricas de aluguer de equipamento e venda de materiais estejam manuscritas - junta-se uma folha diária de obra a título exemplificativo (anexo 19);
- A caligrafia do preenchimento destes documentos não corresponde à letra da assinatura dos mesmos nem a letra do preenchimento das faturas manuscritas (anexo 11).

No direito de audição foi apresentado um mapa resumo das obras efetuadas por ano:

No entanto, na resposta à notificação para apresentar elementos comprovativos da realização das operações documentadas pelas ditas faturas, foi apresentado pelo sujeito passivo um mapa onde consta por fatura o número e a descrição do bem do Ativo Fixo Tangível a que corresponde, que em resumo apresenta por ano os seguintes bens do Ativo Fixo Tangível:

Comparando o mapa resumo das obras apresentado no direito de audição com o mapa anterior e com outros elementos, verificam-se as seguintes situações:

- No ano de 2013, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que estão incluídas no bem n° 332 com a designação “Benfeitorias armazéns - eletrificação”, o que não corresponde às obras indicadas no mapa resumo apresentado no direito de audição;
- No ano de 2014, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que estão incluídas no bem n° 14000035 com a designação "Remodelação loja bricolage U1716", no entanto existem obras indicadas no mapa resumo apresentado no direito de audição que não se referem à loja bricolage,

como sejam as obras “Colocação do telheiro A11- muros e suportes” e “Remodelação de casas de banho do armazém”;

- No ano de 2015, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que estão incluídas no bem n.º 15000038 com a designação “Remodelação exposição”, no entanto uma das obras indicadas no mapa resumo apresentado no direito de audição é “Reparação cobertura exposição - infiltrações de água”;
- No ano de 2016, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que estão incluídas no bem n.º 1600031 com a designação “Obras / reparação armazéns Z1”, mas uma das obras indicadas no mapa resumo apresentado no direito de audição é “Cobertura A12 (limpar e retirar entulho / rogos, cabocos e pilares)” e pelo mapa de localização do Google apresentado no direito de audição, nesse espaço não existia qualquer edificação e atualmente está edificado um pavilhão, obra esta, que necessitava de projeto e licença de obra, elementos que não foram apresentados por parte sujeito passivo, além de que implicava a inscrição na Matriz Predial de edifício, o que não aconteceu;
- No ano de 2017, no mapa de resumo de obras apresentado é referido a remodelação e ampliação da loja A3, no entanto no mesmo mapa para o ano de 2014 já havia sido referida a ampliação da loja A3;
- No ano de 2018, no mapa resumo de obras apresentado no direito de audição é referido que edifício da exposição foi ampliado, com a construção do escritório, tesouraria e sala 3 D, no entanto não foi apresentado no direito de audição qualquer projeto e licença de obra, assim como não foi realizada qualquer alteração a Matriz Predial;
- No ano de 2019, para todas as faturas deste fornecedor foi indicado que as obras estão incluídas no bem n.º 1900013 com a designação "Obras realizadas 2019 (loja/exposição), quando no mapa resumo de obras apresentado no direito de audição consta que todas as obras foram realizadas no edifício da loja.

Também vem alegar que uma vez exerce a atividade no setor dos materiais de construção, compra diretamente aos fornecedores os materiais aplicados nas obras documentadas pelas faturas emitidas por K... Unipessoal, Lda., só muito raramente é que são utilizados materiais fornecidos pelo construtor, no entanto todas as faturas emitidas, à exceção de uma, mencionam além da mão de obra, o emprego de materiais por parte do construtor.

No entanto, não foram apresentadas nenhuma guias de remessa ou de transporte do material, emitidas pelas K... Unipessoal, Lda, referente aos materiais constantes mapas apresentados aquando da resposta à notificação.

As fotocópias das faturas e das guias de remessa apresentadas no direito de audição, referentes à aquisição de materiais efetuadas pelo sujeito passivo, que alegadamente foram aplicados nas obras, apresentam valor e quantidade de material reduzido face ao valor das obras contabilizadas em causa. Assim existem incongruências e divergências detetadas entre as faturas emitidas pelo fornecedor, os elementos apresentados na resposta à notificação para comprovar as operações e os elementos apresentados no direito de audição, pelo que o conteúdo constante das ditas faturas não está devidamente comprovado.

Assim, a Requerida não aceita como gasto fiscal, no exercício de 2019, as depreciações contabilizadas sobre Ativos Fixos Tangíveis que se encontravam documentadas pelas referidas faturas, uma vez que as mesmas não se encontravam devidamente comprovadas, nos termos do artigo 23º n.º1 do CIRC redação do ano de 2013 e artigo 23º n.º3, 4 e 6 do CIRC redacções em vigor nos anos de 2014 a 2019.

A Requerida começou por não aceitar a dedução como gasto por entender que os dizeres das faturas não preenchem os requisitos mínimos para permitir a dedução dessas despesas. No entanto, com a sucessiva apresentação de documentação por parte da Requerente – primeiro sob notificação e em segundo no exercício do direito de audição, transitou para a falta de credibilidade da documentação apresentada, com respaldo indirecto no conteúdo da factura.

Apreciar o problema por uma ou outra perspectiva não é indiferente. Na primeira perspectiva a Requerida aceita que o serviço foi prestado e aceita igualmente que o foi pelo preço indicado nas faturas. Na segunda perspectiva, não dando credibilidade a toda a documentação coloca em causa o próprio serviço porque transitamos para o campo da credibilidade e “alteração” de documentação. No entanto, não acompanhou essa sua transição quedando-se por não aceitar os descritivos das facturas mas não desconsiderando os serviços em si mesmos.²⁶

Delimitada assim a questão, seguiremos de muito perto o vertido no Acórdão da CAAD exarado no processo n.º 500/2022-T de 2023-07-02.²⁷

²⁶ Ou seja, considerando as facturas como falsas. Talvez não o tenho feito face à maior exigência material dessa qualificação, Cfr. p. ex: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 1002/17.3BELRA de 10-03-2022, Patrícia Manuel Pires;

²⁷ Disponível in. www.caad.org.pt;

Encontramos quanto a IVA no que respeita aos requisitos mínimos do descritivo das faturas o Ac. TJUE C-516/14, de 15/9, de onde se pode extrair o seguinte:

“[...] [as] faturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente» [...], não respeitam, em princípio, as exigências previstas no n.º 6 deste artigo [artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CE] e que faturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente» não respeitam, em princípio, as exigências previstas no referido n.º 6 nem as exigências previstas no n.º 7 do mesmo artigo, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

O artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE 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.

Ou seja:

- a) as faturas em causa nos presentes autos não cumprem as exigências legais da legislação do IRC, em face dos seus sucintos e lacónicos descritivos;
- b) mas a consequência não é a imediata não aceitação da dedução em sede de IRC, como sustentado numa leitura uniformizada;
- c) tem de se aceitar a dedução do IRC se, perante as provas dos autos, se consegue verificar o cumprimento dos requisitos substantivos desse exercício, não tendo sido consideradas as mesmas como “falsas”;

E essa dedução é uma consequência do direito à tributação do rendimento real – se, perante as provas dos autos, consegue verificar o cumprimento dos requisitos substantivos desse exercício de dedução dos gastos ao rendimento, como manifestação e concretização do rendimento real.

E essa substancialidade está provada nos presentes autos. O tipo de obra e localização foi definido, o autor dos trabalhos confirmou a prática dos mesmos, as fotografias demonstram a construção das instalações e o desenvolvimento de serviços de construção civil, os mesmos possuem um racional, conseguem-se aferir os gastos em causa e a sua relação com a actividade e interesse da Requerente

Ou seja: a documentação não é um requisito ad substantiam, no sentido de que qualquer defeito na fatura leva imediatamente à não dedução desse gasto; mas tem de ser analisado em concreto, sob o tipo de erro e suas consequências, moldada sobre a prova sobre a efetividade e interesse empresarial das despesas.

Duas últimas menções para dizer que a assinatura posterior de documentos porque a Requerida assim o exigiu não tira nenhuma credibilidade a esses documentos, nem possui nada de estranho e por outro lado, se foram utilizados materiais de construção da própria Requerente parece lapidar que não poderão existir guias de remessa, pois o local de levantamento e de destino é igual.

Nestes termos, anula-se a liquidação de IRC, neste segmento – por errada apreensão dos factos e errónea interpretação do art. 23.º, n.º 4, do CIRC.

b) Fornecedor B..., Lda.

Está contabilizado em Ativos Fixos Tangíveis, na subconta de “Outros Ativos Fixos Tangíveis” (conta 43791409), a fatura n.º 58 do fornecedor B..., Lda. referente a ano de 2013 - Anexo 13, que suportou depreciações contabilizadas no ano de 2019, no valor de 36.200,00€ e que apresenta a descrição Obra de remodelação na loja da Zona Industrial.

Notificado o Requerente para apresentar elementos comprovativos da realização das operações documentadas, o mesmo não os apresentou. No entanto, apresentou um orçamento em sede de direito de audição.

Face à junção do mesmo documento a Requerida tomou posição afirmando que “o orçamento apresentado no direito de audição não quantifica o trabalho realizado, pelo que o conteúdo da fatura não está devidamente comprovado.”

Assim, não são dedutíveis como gasto fiscal, no exercício de 2019, as depreciações contabilizadas sobre o Ativo Fixo Tangível que se encontrava documentado pela referida fatura, uma vez que a mesma não está devidamente comprovada, nos termos do artigo 23º nº1 do CIRC redação em vigor no ano de 2013- data da fatura.

No entanto, analisando o conteúdo do direito de audição com o que se consignou no próprio relatório onde se lê, “Anexamos ao separador "4.1.2 Fornecedor B..., Lda" (Anexo 4) o orçamento correspondente a fatura, assim como copia do nosso extrato bancário onde comprovamos o pagamento desta fatura efetuada ao fornecedor que foi feita em quatro tranches de 9.050,00€ cada (9.050,00€x4=36.200,00€).

Suportamos também esta fatura com os elementos contantes no separador "2013"(Anexo2), onde constam fotografias e guias de remessa/faturas de materiais usados na obra.

Compulsando o PA constata-se que a peça escrita do direito de audição se encontra junta a fls. 489, mas não os eventuais documentos que lhe foram juntos, provavelmente por serem arquivados na pasta de trabalho.

Também no art.º 107 do PPA a Requerente menciona que apresenta o orçamento que deu origem à factura, cópia do extracto bancário comprovativo do pagamento, fotografias das obras realizadas e guias de remessa e facturas dos materiais utilizados na obra – os quais diz juntar como Doc. N.º 7. No entanto, compulsando o documento verifica-se que o mesmo é apenas a factura emitida.

Conforme se escreveu, tem de se aceitar a dedução do IRC se, perante as provas dos autos, se consegue verificar o cumprimento dos requisitos substantivos desse exercício, o que “in casu” não foi provado, pois essa substancialidade não foi provada.

Improcede assim a anulação do valor corrigido.

c) Fornecedor –C... Lda

Estão contabilizadas em Ativos Fixos Tangíveis, na subconta de "Outros Ativos Fixos Tangíveis" (conta 43791409), faturas do fornecedor C..., Lda. referentes aos anos de 2014 a 2015 - Anexo 14, que suportaram depreciações contabilizadas no ano de 2019, e que apresentam a descrição, “Remodelação do pavilhão n.º 3,- pavimento, paredes e cobertura” e “Serviços realizados nas vossas instalações”:

Face às faturas acima referidas apresentarem uma descrição genérica, não discriminando nem quantificando os serviços prestados nem os materiais empregues, notificou-se o sujeito passivo

através de notificação eletrónica, para apresentar elementos complementares, o que fez através da junção de orçamentos:

Face à junção desses documentos, a Requerida tomou posição afirmando que “Analisados os orçamentos verifica-se que não estão quantificados e não discriminam devidamente o material a aplicar.”

Em sede de direito de audição, a Requerente afirmou “Apos pedido de elementos adicionais aos orçamentos e faturas acima mencionados, anexamos ao separador "4.1.3 Fornecedor C..., Lda" (Anexo 5) o email de resposta enviado pela empresa L..., Lda (atual nome da C..., Lda que mantém o mesmo NIF...) que esclarece que todos os materiais foram fornecidos pela A... e a forma como foi efetuado o orçamento, que é feita com base numa estimativa de honorários e dado um valor global da obra, apos apreciação e levantamento em obra.

Anexamos também copias dos nossos extratos bancários onde comprovamos o pagamento destas faturas.

Anexamos ao separador "2014" e "2015" copias guias de remessa/faturas de alguns dos materiais que adquirimos para a realização destas obras, assim como alguns registos fotográficos.”

Face à junção de toda esta nova documentação a Requerida tomou posição da seguinte forma:

Os e-mails apresentados em direito de audição, não suprimem a falta de quantificação relatada no projeto de relatório, pelo que o conteúdo das faturas não está devidamente comprovado.²⁸

Assim, a Requerida não aceitou como gasto fiscal, no exercício de 2019, as depreciações contabilizadas sobre o Ativo Fixo Tangível que se encontrava documentado pelas refendas faturas, no montante de 2.700,00€, uma vez que a mesmas não estão devidamente comprovadas, nos termos do artigo 23º nº 3, 4 e 6 do CIRC redação em vigor nos anos de 2014 e 2015 - data da fatura.

Face a, aparentemente, a Requerida não ter sequer abordado os documentos que foram juntos, compulsando-se o art.º 114.º do ppa, a mesma escreveu:

²⁸ Cfr. p.553 do PA!

“A Requerente apresentou ainda uma declaração da sociedade prestadora de serviços explicativa dos orçamentos, cópias dos comprovativos de pagamento, bem como cópias e guias de remessa dos materiais utilizados, adquiridos por si, e registos fotográficos das obras (aqui juntos como Documento n.º 8), o que deveria ser mais do que suficiente para comprovar a realização das obras”

Analisando o documento 8 o mesmo é composto por uma factura emitida por D... Unipessoal Lda. No entanto, o documento 5 é que parece referir-se a este fornecedor, sendo que da análise do mesmo e sendo reprodução de fls. 480 a 486 do RIT, não contém qualquer dos elementos mencionados no ppa.

Conforme se escreveu em b), a propósito do fornecedor B..., Lda., tem de se aceitar a dedução do IRC se, perante as provas dos autos, se consegue verificar o cumprimento dos requisitos substantivos desse exercício. Quanto a este fornecedor difere que existem emails com proposta orçamental de trabalhos. No entanto, o número das facturas e datas de emissão são as seguintes:

Factura de 23/12/2014, n.º 114/141 e Factura de 17/12/2015, n.º 115/114. Face a esta numeração de distanciamento de datas, parecendo que uma é a factura 114 e outra a 115, com distância de 1 ano, seriam necessários mais elementos complementares que tornassem densificados os serviços prestados. Considera então este Tribunal que “in casu” não foi provada a substancialidade dos mesmos.

Improcede assim a anulação do valor corrigido.

d) Fornecedor D... Unipessoal Lda

Está contabilizado em Ativos Fixos Tangíveis, na subconta de "Outros Ativos Fixos Tangíveis" (conta 432112), uma fatura do fornecedor D...- Unipessoal, Lda referente ao ano de 2016 - Anexo 16, que suportou depreciações contabilizadas no ano de 2019, e que apresenta a descrição “Execução de diversos trabalhos de reparação e melhoramentos.”

Face à fatura acima referida apresentar uma descrição genérica, não discriminando nem quantificando os serviços prestados nem os materiais empregues, notificou-se o sujeito passivo através de notificação eletrónica, para apresentar elementos complementares, o que não fez.

Em sede de direito de audição, a Requerente afirmou, “Anexamos ao separador "4.1.4 Fornecedor D...- Unipessoal Lda" (Anexo 6) o orçamento correspondente à fatura, assim como copia do nosso extrato bancário onde comprovamos o pagamento desta fatura.

Suportamos também esta fatura com os elementos contantes no separador "2016", onde constam fotografias e guias de remessa/faturas de materiais usados na obra.”

Face à junção desses documentos, a Requerida tomou posição afirmando que “O orçamento apresentado no direito de audição não quantifica o trabalho realizado, pelo que o conteúdo das faturas não está devidamente comprovado.”

Assim, não são dedutíveis como gasto fiscal, no exercício de 2019, as depreciações contabilizadas sobre o Ativo Fixo Tangível que se encontrava documentado pela referida fatura, uma vez que a mesma não está devidamente comprovada, nos termos do artigo 23º nº3, 4 e 6 do CIRC redação em vigor no ano de 2016- data da fatura.

Face a, aparentemente, a Requerida não ter sequer abordado os documentos que foram juntos, compulsando-se o art.º 117.º do ppa, a mesma escreveu:

“ A Requerente apresentou o orçamento correspondente à factura, cópia do comprovativo de pagamento, bem como cópias e guias de remessa dos materiais utilizados, adquiridos por si, e registos fotográficos das obras.”

Conforme se escreveu em b), a propósito do fornecedor B..., Lda., tem de se aceitar a dedução do IRC se, perante as provas dos autos, se consegue verificar o cumprimento dos requisitos substantivos desse exercício. Considera então este Tribunal que “in casu” não foi provada a substancialidade dos mesmos.

Improcede assim a anulação do valor corrigido.

5. Reembolso do imposto indevidamente pago e Juros Indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios devidos desde a data do pagamento do

imposto.

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, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos 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.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago na proporção do vencimento.

Relativamente aos juros indemnizatórios determina o artigo 43.º da LGT, n.º 1, que serão 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”.

Considerando o teor da norma constante do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral e esse direito pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal pagamento indevido derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.

O artigo 24.º, b) do RJAT determina que 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 exatos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que está de harmonia com o disposto no artigo 100.º da LGT aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, a) do RJAT: “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

As normas do artigo 2.º, n.º 1 a) e b) do RJAT utilizam a expressão “declaração de ilegalidade” para

definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, e apesar de não se referirem 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 diretriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

O processo de impugnação judicial, incluindo pela via arbitral, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do n.º 1 do artigo 43.º da LGT

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.

Nos presentes autos a requerente obteve procedência parcial nos termos expostos e conforme se discriminará na decisão, tendo então direito a juros indemnizatórios sobre o valor que obteve ganho de causa, desde a altura do pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito (n.º 5 do art.º 61.º do CPPT).

6. Decisão

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral em:

a) Julgar totalmente improcedente os pedidos de anulação à matéria tributável e a correspondente colecta de IRC, quanto aos valores corrigidos à matéria tributável de 10.000,00€ e o acréscimo de benefício de 4.000,00€, no que se refere à dedução de vales sociais, de 74.322,36€ respeitante a imparidades em inventários, o valor de 3.620,00€, 2.700,00€ e 502,50€, referentes a

depreciações não aceites, correspondentes respectivamente ao fornecedor B... Lda, C... Lda e D...– Unipessoal Lda;

b) Julgar procedente o pedido de anulação à matéria tributável e a correspondente colecta de IRC, quanto ao valor corrigido de matéria tributável de 43.570,25€ referente a depreciações não aceites, correspondente ao fornecedor K... Unipessoal Lda;

c) Condenar a Requerida ao reembolso do imposto pago e no pagamento de juros indemnizatórios na proporção do ganho de causa da Requerente;

d) Condenar a Requerente no pagamento das custas em função da proporção de decaimento em 69% e a Requerida na proporção de 31% ;

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 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 **€ 33.746,91€**.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.836,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 69% a cargo da Requerente e 31% a cargo da Requerida.

Lisboa, 23 de Abril de 2024

O Árbitro

(António Pragal Colaço)