

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 643/2023-T

Tema: IRC; exigências de prova de custos; especialização de exercícios;

Sumário:

- I- As formalidades exigidas por lei para que as facturas e documentos de suporte possam ser consideradas em sede de IRC são *ad probationem*, não *ad substantiam*.
- II- Isso implica que o sujeito passivo que não pode comprovar a realidade das transacções efectuadas por mera exibição de tais facturas e documentos fica obrigado a demonstrar a sua correspondência a operações reais, ainda que possa para tal mobilizar todos os meios de prova.
- III- O princípio da especialização de exercícios não tem valor absoluto: onde for demonstrável que as falhas dos registos contabilísticos não foram fraudulentos nem pré-ordenados a gerar ganhos para os sujeitos passivos, podem ser aceites fiscalmente as operações subjacentes.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 12 de Setembro de 2023, A..., Lda., contribuinte n.º..., com sede no ..., ...-... ... (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).

2. Pretendia que fosse declarada a ilegalidade e se procedesse à consequente anulação parcial do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) n.º 2023..., dos actos de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2023 ... e 2023 ... e da demonstração de acerto de contas de IRC n.º 2023..., que originaram um saldo apurado a pagar de € 278.248,36, bem como do acto de liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2023... e do acto de liquidação de juros compensatórios n.º 2023 ..., que originaram um saldo apurado a pagar de € 14.013,77, todos referentes ao período de tributação de 2019, no montante total de € 292.262,13.
3. Nomeado os presentes árbitros, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 21 de Novembro de 2023.
4. Em 23 desse mesmo mês a AT fez chegar aos autos declaração de que, por despacho de 19 de Novembro da Senhora Sub-Directora Geral para a Área de Gestão Tributária- Imposto sobre o Rendimento, *“foi revogado o acto tributário de retenção na fonte de IRS objecto de impugnação arbitral nos autos em referênciã, mais se tendo reconhecido o direito da Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios”*, solicitando que os autos prosseguissem *“apenas relativamente à liquidação de IRC objecto de impugnação arbitral”*.
5. Notificada, em 6 de Dezembro de 2023, para se pronunciar, veio a Requerente, no dia 12 desse mês, solicitar a extinção da parte do pedido referente aos actos de liquidação de retenção na fonte de IRS objecto de revogação pela AT e a prossecução do processo para apreciação da legalidade dos actos de liquidação de IRC por si impugnados.
6. Seguindo-se os normais trâmites, em 19 de Janeiro a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).
7. Em 31 de Janeiro de 2024, foi proferido despacho a marcar para o dia 16 de Fevereiro a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, sujeita embora à indicação, até ao dia 8 desse mês, dos pontos da matéria de facto a que cada um dos depoentes iria responder.

8. Em 8 de Fevereiro, a Requerente enviou aos autos um requerimento em que, por motivo de ausência do país de todos os depoentes, solicitava o reagendamento da reunião para depois do dia 29 de Fevereiro.
9. Dada sem efeito a reunião agendada por despacho do dia seguinte ao da junção desse requerimento aos autos, foi fixado, por despacho de 19 desse mês, um prazo impreterível de 5 dias para indicação dos pontos da matéria de facto sobre os quais incidiriam os depoimentos pretendidos.
10. Cumprida essa injunção, por despacho de 5 de Março foi agendada para o dia 2 de Abril a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, que teve lugar conforme acta e gravação disponíveis no sistema de gestão processual do CAAD, e na qual prestaram depoimento B..., C... e D... .
11. A Requerente apresentou as suas alegações, por correio electrónico, em 13 de Abril de 2024.
12. Em 17 de Abril foram juntas as alegações da AT.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

13. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e o pedido de pronúncia arbitral ainda subsistente (cfr. supra, n.ºs 4 e 5) contém-se no âmbito das suas atribuições.
14. As Partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
15. Não foram invocadas excepções, nem o Tribunal as divisou.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

- a) A Requerente é uma sociedade familiar¹, por quotas, que tem por objeto o comércio por grosso de máquinas para a indústria extractiva, construção e engenharia civil (CAE 46630), bem como o comércio, reparação, manutenção e instalação de máquinas agrícolas, industriais e automóveis (CAEs 46610, 47784, 33120, 45200 e 33200)²;
- b) Por intermédio de um terceiro³, a Requerente tomou conhecimento de um concurso público internacional em S. Tomé e Príncipe, lançado pela G... (criada pelo Decreto-Lei n.º 3/89, de 17 de Fevereiro), para a aquisição de uma grua e de uma *Reach Stacker* (concurso n.º 01/... /2017⁴);
- c) A Requerente apresentou a proposta ganhadora⁵ e teve de providenciar, nos termos do contrato⁶, a instalação da grua no seu local de funcionamento – o que só veio a ocorrer em Maio de 2019⁷;

¹ Segundo quadro constante do RIT, os sócios seriam D... (com 49% do capital social), E... (com 34%) e F... (com 17%). Das declarações prestadas em audiência por B... resulta que este tem expectativa de voltar a ser sócio da empresa.

² Acordo das partes: §14.º do PPA e §8 da Resposta da AT.

³ Declarações prestadas em audiência por B... e D... .

⁴ Em <https://www... /PT/empresa/concursos-publicos> , pode aceder-se ao anúncio do concurso e ao seu resultado.

⁵ Docs. 7 e 8 juntos com o PPA.

⁶ Segundo informação disponível em <https://www... /PT/noticias/... -aguarda-a-chegada-de-uma-grua-e-um-reach-stakers> ,

"A G... acaba de assinar um contrato com A... Lda., para fornecimento de uma Grua e um Reach Stakers que irá assegurar as movimentações das mercadorias e dos contentores na área do porto de S.Tomé. Segundo a empresa, "o equipamento deverá chegar daqui a 3 meses". De acordo com H..., Diretor Geral da G..., "este ato é histórico, por ser a primeira vez que a Empresa Nacional de Administração dos Portos, por seus próprios meios realiza um investimento desta natureza para compra de dois equipamentos portuários novos"."

⁷ §34 do PPA, não contestado pela AT.

- d) Para desbloquear o pagamento da G...⁸, a Requerente emitiu em 26 de Julho de 2018 uma factura de venda de bens futuros⁹ (uma vez que nem a grua nem o *Reach Stacker* que dela constavam tinham sido previamente adquiridos pela Requerente¹⁰), no valor total de € 1.570.000,00, sendo € 1.114.000,00 da grua e € 456.000,00 do *Reach Stacker*;
- e) Quem solicitou a emissão dessa factura, informando que era indispensável para a concretização do negócio, foi o Sr. I...¹¹, que mantinha relações comerciais com a Requerente através da sua sociedade J...¹²;
- f) Conforme mensagem de correio electrónico de 17 de Setembro de 2018¹³, remetido pela Directora Financeira (e sócia) da Requerente para o então responsável pela G...¹⁴, aquela confirmou a recepção de € 942.000,00 na conta

⁸ Segundo informação com data de 05/07/2021, disponível em <https://www.... /PT/noticias/...-adquire-dois-empilhadores-novos-> ,

“*Recorde-se, que a G..., uma unidade estatal criada em 1989, há pouco mais de dois anos, confrontava-se com enormes com dificuldades financeiras.*”.

⁹ A factura da Requerente com o n.º 959 com data de 26 de Julho de 2018 referente a uma “*Auto Grua Telescópica .../DEMAG AC160*” e a um “*Konecranes ... Liftace Reach Stacker TFC45H*” é reproduzida na p. 103 do Doc. 3 junto com o PPA e é indicada como anexo à mensagem de correio electrónico desse mesmo dia da Directora Financeira (e sócia) da Requerente para o Sr. I... . Também em anexo ia cópia de uma Nota de Crédito para anular a anterior factura de 30% a que este se refere no *email* que enviou àquela.

¹⁰ A factura de aquisição da grua, com o n.º 6000315213 da K... e um valor de € 770.000,00, tem data de 19 de Março de 2019, sendo da mesma data tanto a nota de crédito com o n.º 2019A4/47 e valor de € 1.114.000,00 (reproduzida na p. 99 do Doc. 3 junto com o PPA), como a factura com o n.º FT2019A8/376, com valor de venda de € 1.114.000,00 (reproduzida na p. 101 do Doc. 3 junto com o PPA), ambas da Requerente.

A factura de aquisição do *Reach Stacker*, com data de 23 de Novembro de 2018 e valor de € 320.700,00, é reproduzida na p. 120 do Doc. 3 junto com o PPA.

¹¹ Na p. 104 do Doc. 3 junto com o PPA consta a cópia de troca de *emails* entre o referido I... e a Directora Financeira (e sócia) da Requerente, onde aquele refere que, segundo mensagem urgente recebida por ele de São Tomé, “*exigem que o pagamento comece a ser feito pela factura final e não pela proforma*”. E conclui: “*Julgo que o pesadelo chegou ao fim.*”.

¹² O Doc. 5 junto com o PPA regista relações comerciais ininterruptas entre a Requerente e a J..., desde 2012 a 2022.

¹³ Reproduzida na p. 106 do Doc. 3 junto com o PPA.

¹⁴ Conforme nota anterior.

da Requerente¹⁵ e referiu que já passou “a informação ao departamento comercial que está a coordenar todo o processo com a fábrica.”, agradecendo “a confiança depositada”;

- g) Segundo cópia do “Pagamento n.º 1013” da Requerente à L... GmbH, aquela fez dois pagamentos a esta: um *downpayment* de € 77.000,00, em 24 de Outubro de 2018; outro de € 693.000,00, com descritivo “K... AC 160 Restante”, em 19 de Março de 2019, para um total de € 770.000,00¹⁶;
- h) Nos termos do ponto 14.6.b).c. do Documento de Licitação¹⁷, da proposta apresentada pela Requerente¹⁸, e do ponto 17.1 do contrato celebrado com a G..., a Requerente era “responsável pelas despesas de transporte e seguro até a entrega dos Bens até o Destino Final, incluindo seguro, armazenamento, carga e descarga, e demais custos associados com o transporte, sendo que tais custos estão incluídos no Preço do Contrato”¹⁹;
- i) Para o desembarque das componentes da grua no porto de S. Tomé foi necessário recorrer a uma barça de transporte, uma vez que aquele porto não tem calado para a atracagem de navios de transporte de Longo Curso²⁰;

¹⁵ Uma cópia do Recibo n.º 1664 da Requerente, nesse montante, consta da p. 127 do Doc. 3 junto com o PPA, e na página seguinte está o descritivo do Lançamento de Transferência (“PAG 60 POR CENTO FACT 959 DE 2018 07 26 AUTO GRUA TELESCOPICA... KONECRANES ...LIFTACE”).

¹⁶ Reproduzido na p. 109 do Doc. 3 junto com o PPA, juntamente com cópia de uma ordem de transferência ao Bankinter, da Requerente para a L... GmbH, no valor de € 77.000,00 com data de 22 de Outubro de 2018 (p. 111), e uma outra ordem de transferência ao EuroBic, da Requerente para a L... GmbH, no valor de € 693.000,00 (p. 110), referente a uma “... AC-160”.

¹⁷ Doc. n.º 6, junto com o PPA, pág. 16.

¹⁸ Doc. n.º 7, junto com o PPA.

¹⁹ Doc. n.º 6, junto com o PPA, pág. 70.

²⁰ Segundo informação disponível em <https://www...st/PT/noticias>, e, de resto, reproduzida no RIT,

“O Porto de S.Tomé é limitado, não só na sua extensão, mas também pela sua pouca profundidade e com estes condicionalismos, não se adaptam às atuais exigências do transporte marítimo de Longo Curso, devido as características dos navios, faz com que as operações portuárias sejam realizadas no fundeadouro com uso de rebocador e da barça e distam do cais, cerca de duas a quatro milhas.”

-
- j) Para esses serviços de desembarque e transporte a Requerente recorreu à empresa são-tomense M..., Lda., que emitiu uma factura no valor de € 100.000,00²¹;
- k) Esse mesmo montante foi registado na conta “62533131 – Transporte de Mercadorias ... tx. nor. C, gastos com serviços de transporte”²²;
- l) Para poder emitir a factura referida em d), a Requerente teve de atribuir números de série e custos de aquisição provisórios aos equipamentos a vender, para permitir a realização dos registos contabilísticos de suporte à referida factura²³;
- m) A Requerente é representante da L..., fabricante de equipamentos industriais²⁴;
- n) A empresa N..., de São Tomé, realizou serviços para a Requerente²⁵;
- o) A empresa O..., de Angola, realizou serviços de transporte para a Requerente²⁶;
- p) A empresa P..., Lda., de Angola, realizou serviços de transporte para a Requerente²⁷;
- q) A empresa Q... de Cabo Verde, realizou serviços de transporte para a Requerente²⁸;

²¹ Doc. n.º 3, junto com o PPA, pág. 163. No sítio da Direcção dos Impostos de São Tomé e Príncipe (<https://impostos.financas.gov.st/index.php/rumo-ao-iva/iva/sujeitos-passivos-regime-normal-autorizados>), a empresa M..., Limitada, aparece indicada com o número ... entre os seus contribuintes que são *Sujeitos Passivos do IVA*.

²² Constatação efectuada no RIT e reproduzida na Resposta da AT (§55).

²³ Inferência lógica do anteriormente estabelecido quanto à venda de um bem futuro.

²⁴ Declarações prestadas em audiência por B... .

²⁵ As cópias das facturas constam do Doc. n.º 3, junto com o PPA, págs. 143-151.

²⁶ Registados nas contas da Requerente “62533131 – Transporte de Mercadorias ... tx. nor. C” e “625333 – Transportes de Mercadorias ... – ISENTOS DE IVA”. Cfr. quadros resumo constantes do ponto **A5**) do RIT. As cópias das facturas constam do Doc. n.º 3, junto com o PPA, págs. 167-177.

²⁷ Registados nas contas da Requerente “6221131 – Trabalhos Especializados ... – IVA dedutível” e “62533131 – Transporte de Mercadorias ... tx. nor. C”. Cfr. quadros resumo constantes do ponto **A8**) do RIT. As cópias das facturas de transportes da P... constam do Doc. n.º 13, junto com o PPA.

²⁸ Registados na conta “62533131 – Transporte de Mercadorias ... tx. nor. C”. Cfr. quadros resumo constantes do ponto **A6**) do RIT.

- r) O Sr. I... colaborou e contribuiu para o desenvolvimento da actividade comercial da Requerente em São Tomé²⁹;
- s) A antecipação da venda de bens futuros à G... gerou desconformidades nos inventários da Requerente, que só parcialmente foram sanadas em 2018³⁰;
- t) Em 2019 estava ainda registado no inventário da Requerente um *Reach Stacker* inexistente³¹;
- u) No cumprimento da ordem de serviço externa OI2022..., a Requerente foi sujeita a uma inspecção externa de âmbito geral, referente ao exercício de 2019³², que determinou, para o que releva, uma correcção de € 923.626,86 à matéria colectável para efeitos de IRC³³;
- v) Notificado para exercer o direito de audição prévia, veio a fazê-lo em 17 de Março de 2023 apenas em relação à correcção de € 574.537,19, referente à regularização de inventários³⁴;
- w) O plano que a Requerente apresentou para o pagamento em prestações das importâncias resultantes das correcções de IRC estava a ser cumprido à data da Resposta da AT e terminou em Março do corrente ano³⁵;

²⁹ Cfr. troca de *emails* constante da pág. 104 do Doc. n.º 3, junto com o PPA.

³⁰ Cfr. Secção “**V.1.1.1.2 – CIMC - Mercadorias: regularização de Inventário: € 574.537,19**” do RIT, incluído no Doc. n.º 3, junto com o PPA, págs. 31-41.

³¹ Inferência lógica do processo de tratamento contabilístico da aquisição e venda do aparelho.

³² Cfr. Secção “**II. Objectivos, âmbito, extensão e duração da ação de inspecção II.1. Credencial, motivo, âmbito e incidência temporal**” do RIT, incluído no Doc. n.º 3, junto com o PPA, pág. 6.

³³ Cfr. Secção “**I.4.1 EM SEDE DO IMPOSTO SOBRE O IMPOSTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC) A. IRC _ CORREÇÕES À MATÉRIA TRIBUTÁVEL**” do RIT, incluído no Doc. n.º 3, junto com o PPA, pág. 5.

³⁴ Cfr. Secção “**X.2.1 – Considerações introdutórias (Articulado: até ao parágrafo n.º 7)**” do RIT, incluído no Doc. n.º 3, junto com o PPA, pág. 60.

³⁵ Resposta da AT, §10, e Doc. n.º 15, junto com o PPA.

- x) Não se conformando, no dia 12 de Setembro de 2023 a Requerente apresentou um Pedido de Pronúncia Arbitral no CAAD.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Tendo em conta as posições das partes e, conseqüentemente, a matéria relevante para a decisão da presente causa, não foi provado (como melhor se verá adiante):

- que a Requerente tivesse pretendido instalar um espaço de exposição de maquinaria agrícola em São Tomé e, portanto, que as facturas emitidas pela R... à Requerente, no montante de € 28.000,00, alegadamente pelo aluguer de equipamentos destinados a preparar o terreno para esse efeito (Facturas 17/2019, de € 15.000,00 e 19/2019, de € 13.000,00), constituíssem despesas relacionadas com a sua actividade (cfr. infra, **IV.2.A. f)2.**);

- que a factura n.º 036/2019 da S..., Comércio e Industria e Prestação de Serviços, no valor de € 14.569,04, tivesse remunerado o serviço de consultoria/prospecção que a Requerente invocou (cfr. infra, **IV.2.B.1.**);

- que a factura n.º 51754 da O. ., no valor de € 14.000,00, tivesse remunerado o serviço de transporte que a Requerente invocou (cfr. infra, **IV.2.B.2. c**), *in fine*);

- que a factura n.º 0405-19 da T..., no valor de € 2.363,94, tivesse remunerado o serviço de consultoria/angariação que a Requerente invocou (cfr. infra, **IV.2.B.3.**);

- que as facturas n.ºs 19/2019 e 45/2019 da P..., Lda., no valor de € 3.333,33 e de € 1.333,33, respectivamente, correspondessem a valores de comissão por vendas, como a Requerente invocou (cfr. infra, **IV.2.B.4. c**);

- que tivesse havido um erro na divergência entre o valor da factura paga ao seu fornecedor U... Co., que foi de € 7.273,71, e o valor de € 49.779,72, registado no mesmo dia no *Extrato de Conta Global* (cfr. infra, **IV.2.F. c**)).

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO EM MATÉRIA DE FACTO

Os factos dados como provados resultam dos documentos disponíveis nos autos ou em sítios públicos da *internet*, do depoimento das testemunhas e, ou, do acordo das Partes, conforme notas apensas a cada alínea.

Os factos dados como não provados resultam da insuficiência e, ou, deficiência documental e das limitações da prova testemunhal³⁶ (e, por maioria de razão, das declarações de parte) para ultrapassar tal défice probatório.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. Questões a decidir

Requerente e Requerida identificaram de modo idêntico as questões controvertidas, que deixaram de incluir os actos de liquidação de retenção na fonte de IRS objecto de revogação pela AT:

A. Relevância das despesas com alegadas prestações de serviços por entidades não residentes (quanto às facturas emitidas por R..., S..., M..., O..., Q..., T... e P...), no montante total de € 238.261,76;

B. Regularização de inventários, no montante de € 574.537,19;

C. Viagem, no montante de € 947,37;

D. Variações patrimoniais positivas (quanto à sociedade U... Co., Ltd), no montante de € 42.506,01.

Do juízo que se fizer sobre as diferentes situações resultará, ou não, a obrigação de devolução, total ou parcial, dos montantes já pagos, bem como a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.

³⁶ Vg, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 17 de Novembro de 2014 no processo n.º 00092/07.1BEPNF.

IV.2. Fundamentação

IV.2.A. Quanto às prestações de serviços em São Tomé por entidades aí sedeadas:

Estão em causa dois conjuntos de facturas: uma referente à sociedade M... (com o n.º 10/2019, no valor de € 100.000), e 5 referentes à sociedade R... (com os n.ºs 3/2019, no valor de € 15.000, 16/2019, no valor de € 10.000, 17/2019, no valor de € 15.000, 18/2019, no valor de € 12.000 e 19/2019, no valor de € 13.000).

IV.2.A. a) Posição da Requerida quanto à factura da M... (n.º 10/2019):

O RIT enumera um conjunto de desconformidades que, no seu conjunto, a levaram a pô-la em causa, não obstante ter reconhecido a existência “*de dois movimentos datados de 21/11/2019, nos montantes de € 60.000,00 e de €40.000,00 cujo descritivo está associado à Soc. M... e à FT102019.*”³⁷:

- i. “*Do descritivo desta fatura emitida pela Soc. M..., Lda em 5 de outubro de 2019 consta “Serviços de manobração e Transporte da Auto Grua Telescópica .../ Demag AC 160”, não indicando a data em que os serviços foram prrestados;*”;
- ii. “*A estrutura da fatura é similar a uma das faturas emitidas pela Soc. R... Lda (FT n.º 03/2019), assim como, existe correspondência entre um dos IBAN identificados nesta fatura e o IBAN indicado na FT 03/2019;*”;
- iii. “*Existe um espaço temporal relevante entre as datas de aquisição e de venda da Grua (19/03/2019) e a data da FT em análise (5/10/2019);*”³⁸;
- iv. “*os IBAN identificados nas faturas são referentes a contas bancárias domiciliadas em território nacional e tituladas por pessoas singulares;*”;

³⁷ Com o argumento de que “*o extrato bancário não é um documento justificativo, para efeitos de suporte contabilístico nos termos do n.º 2 do artigo 123º do CIRC.*”.

³⁸ A factura da Requerente com o n.º 376 com data de 19 de Março de 2019 e referente a uma “*Auto Grua Telescópica .../DEMAG AC160*” é reproduzida na pág. 101 do Doc. 3 junto com o PPA.

v. *“a página da internet do Porto de São Tomé (G...), conforme “printscreen” seguinte, evidencia que o Porto efetuou a aquisição de um rebocador e barcaças em maio de 2018, pelo que, se concluiu que o próprio cliente dispunha dos meios para realizar o serviço, não se justificando a aquisição do mesmo a terceiros.”;*

vi. *“o sujeito passivo não logrou demonstrar por qualquer meio a intervenção daquela sociedade no serviço prestado.”*

Na Resposta, a AT reitera todos estes argumentos mas acrescenta que *“a Requerente não demonstrou que o valor aqui em causa estava incluído no preço de venda da grua, ou seja, não demonstrou a sua relação com a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC”.*

IV.2.A. b) Posição da Requerente quanto à factura da M... (n.º 10/2019):

Pelo contrário, a Requerente invocou que estava obrigada a suportar todas as despesas de transporte e, em razão das características do porto de São Tomé, porque havia a necessidade de descarregar as peças da grua no fundeadouro, *“foi precisamente este transbordo entre o navio mercante e a alfândega sita nas instalações da G... que a M... prestou à Requerente, em Maio de 2019, e pelos quais emitiu a factura n.º 10/2019.”;*

IV.2.A. c) Decidindo

Embora as razões apontadas por B... no seu depoimento para explicar as deficiências probatórias das relações da Requerente com os seus fornecedores de serviços em África sejam certamente verdadeiras (a saber: as relações pessoais são decisivas para a concretização dos negócios; muitos dos agentes económicos que actuam nos mercados dos países africanos de expressão portuguesa actuam num contexto de grande informalidade tributária; entre o mais, as dificuldades em transferir capitais para o exterior explicam que, quando possível, recebam – ao menos – parte dos pagamentos provenientes do estrangeiro em contas sediadas em bancos de Portugal, muitas vezes dos seus sócios-gerentes), por vezes a documentação junta aos autos não permite comprovar custos certamente incorridos. Tendo em conta a fundamentação da desconsideração da factura da M..., não é esse o caso.

Uma vez que é jurisprudência estabelecida que a falta de alguns requisitos formais não deve determinar inapelavelmente a desconsideração dos documentos comprovativos de transacções³⁹, a mera omissão, na factura, da data da prestação do serviço (ponto i. da síntese da argumentação da AT) e o hiato entre a aquisição e venda da grua e a data da factura (ponto iii. da síntese da argumentação da AT) – ou a, não invocada, demora nas transferências subsequentes para a liquidar⁴⁰ – não são óbices ao reconhecimento de tal despesa. Do mesmo modo, a semelhança entre essa factura e uma outra da N... (n.º 3/2019) e a correspondência entre um dos IBAN identificados nela e nesta (ponto ii. da síntese da argumentação da AT) não chegam para a pôr em causa: mais facilmente se admitiria que se trata de um *template* de recurso comum, ou de que pode haver ligações entre os responsáveis de uma e de outra empresas (o que também explicaria o ponto iv. da síntese da argumentação da AT).

Por fim, como se referiu, o RIT invocou a compra, em 2018, de um rebocador e uma barçaça por parte da G... para concluir que a Requerente não precisaria de contratar os serviços de desembarque da grua e do *Reach Stacker* (ponto v. da síntese da argumentação da AT). Tal aquisição – que não corresponde necessariamente à possibilidade imediata de utilização (como o caso da aquisição desses equipamentos bem ilustra) – é, porém, irrelevante, uma vez que o contrato público do seu fornecimento foi celebrado CIF (*Cost, Insurance, Freight* - isto é, cabendo ao fornecedor os custos de seguro e transporte até ao destino), como foi estabelecido

³⁹ Mesmo em sede de IVA: v., vg, o Acórdão do TJUE de 15 de Setembro de 2016, no processo C-516/14 *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA contra Autoridade Tributária e Aduaneira*, ECLI:EU:C:2016:690, processo de reenvio prejudicial suscitado por um Colectivo Arbitral do CAAD. Invocando tal acórdão, sempre no sentido de “*garantir que a tributação do sujeito passivo respeitava a real capacidade contributiva por este revelada*”, podem ver-se o Acórdão n.º 773/2019-T (citado) e, entre as mais recentes referentes a IRC, as decisões n.ºs 262/2023-T, 272/2022-T e 241/2021-T. Veja-se, de resto, o Acórdão do STA de 5 de Julho de 2012, proc. 0658/11, em cujo ponto I do Sumário se escreveu:

“*Em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº1, e 42º, nº1, alínea g), do CIRC, não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, uma vez que a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova.*”.

⁴⁰ No RIT refere-se que “*Por consulta ao extrato bancário n.º 12/2019 da CGD (pág.3/4), verificou-se a existência de dois movimentos datados de 21/11/2019, nos montantes de € 60.000,00 e de €40.000,00 cujo descritivo está associado à Soc. M... e à FT102019.*”, mas acrescenta-se que “*o extrato bancário não é um documento justificativo, para efeitos de suporte contabilístico nos termos do n.º 2 do artigo 123º do CIRC.*”.

na alínea *h*) dos Factos Provados e é prática internacional normal. Quer dizer que o encargo do transbordo da encomenda nunca recairia na G..., sendo a escolha da contratação desse serviço uma decisão insindicável da Requerente.

Assim, falindo o fundamento material invocado no RIT, não sendo a falta de elementos formais decisiva para a desconsideração de uma despesa inevitável – uma vez que a grua tinha de ser descarregada do transporte de longo curso para ser instalada no porto – e sendo essa uma despesa que a Requerente estava contratualmente obrigada a incorrer, dá-se provimento ao pedido da Requerente quanto ao montante de € 100.000 constante da referida factura n.º 10/2019, emitida pela sociedade M... .

Note-se que o RIT não invocou que tal montante poderia ser eventualmente excessivo para as operações de carga/descarga e de transporte ao longo de 2 a 4 milhas, pelo que qualquer diligência actual no sentido do apuramento dos normais custos de frete não poderia constituir fundamento para pôr em causa tal despesa.

IV.2.A. d) Posição da Requerida quanto às cinco facturas da N...

No que diz respeito às facturas referentes a serviços alegadamente prestados pela N..., a AT enumera um conjunto de desconformidades que, no seu conjunto, levaram os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) a pôr em causa a possibilidade de serem aceites como documentos comprovativos dos gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, a saber:

- i. *“três números de contribuinte diferentes [..., ... e...];”*
- ii. *“das faturas não consta a data em que os serviços foram prestados nem a devida identificação dos bens sobre os quais recaiu essa prestação;”*
- iii. *“o IBAN indicado na FT n.º 03/2019 emitida pela N... corresponde a um dos IBAN indicados na FT n.º 10/2019 emitida por outra alegada fornecedora, a sociedade M... também de S. Tomé e Príncipe;”*
- iv. *“os iban identificados nas faturas são referentes a contas bancárias domiciliadas em território nacional e tituladas por pessoas singulares e não pela empresa que alegadamente prestou o serviço;”*
- v. *“não foram apresentados quaisquer documentos que comprovem a efetiva evidência dos serviços prestados;”*

- vi. *“não foi comprovada a relação destes gastos contabilizados com a obtenção ou garantia dos rendimentos declarados sujeitos a IRC, nos termos do artigo 23º do CIRC, não tendo sido feita a conexão entre estes gastos e quaisquer faturas emitidas pela Requerente;”*

IV.2.A. d)1. Dos serviços referentes a gruas (facturas n.ºs 3/2019, 16/2019 e 18/2019)

Especificamente quanto às facturas que, segundo a AT, só as “observações” da Requerente, colhidas “no quadro resumo apresentado” pelos SIT, determinaram que ficassem ligadas a serviços prestados pela N... em relação a gruas, a AT referiu na sua Resposta que “No exercício do direito de audição ao projeto de relatório a Requerente nada disse relativamente a esta correção.”, e que, quanto à grua que a Requerente vendeu à G..., e face às explicações prestadas por esta no PPA, “a Requerente não juntou qualquer prova de que os serviços de preparação e limpeza da grua, bem como a realização dos procedimentos de segurança necessários ao seu estacionamento tenham sido faturados ao seu cliente G..., ou que haviam sido incluídos no preço de venda da grua”. Por outro lado, especificamente sobre os serviços de reparação da grua usada já detida pela G..., o RIT limita-se a reproduzir a alegação da Requerente (“os mesmos não foram cobrados à G... por estratégia comercial da Requerente, pois pretendia reforçar e sedimentar a relação comercial com aquela entidade.”). Acrescentou, porém – como já se referira mais peremptoriamente no RIT⁴¹ –, que “parece difícil de aceitar que suporte gastos no valor de € 65.000,00 sem fazer prova sequer de que os mesmos tiveram qualquer relação com os rendimentos obtidos.”.

⁴¹ *“não foi comprovada a relação destes gastos contabilizados com a obtenção ou garantia dos rendimentos declarados sujeitos a IRC, nos termos do artigo 23º do CIRC, conforme solicitado no ponto 3-III) da notificação.”* (destaque no original).

IV.2.A. d)2. Dos serviços referentes a serviços de aluguer de equipamentos para realizar trabalhos num terreno destinado a uma exposição de material agrícola usado (facturas n.ºs 17/2019 e 19/2019)

Quanto a esta despesa, a AT entendeu, essencialmente, que a Requerente não juntou quaisquer provas da alegada intenção de criar um recinto para exposição de tractores agrícolas, nem das razões que a levaram a desistir do projecto.

IV.2.A. e) Posição da Requerente quanto às facturas da N...

IV.2.A. e)1. Serviços referentes a guas (facturas n.ºs 3/2019, de € 15.000, 16/2019, de € 10.000 e 18/2019, de € 12.000)

No que diz respeito às facturas referentes a serviços relacionados com guas, os argumentos da Requerente foram, essencialmente, os seguintes:

- *“a Requerente contratou no ano de 2019 um conjunto de serviços que podem ser divididos em dois grandes grupos: por um lado, serviços referentes a guas e, por outro lado, serviços de aluguer de equipamentos para realizar trabalhos num terreno destinado a uma exposição.”;*

- para assegurar a montagem no local e a garantia dos equipamentos vendidos à G...,

“Como é demasiado oneroso deslocar vários técnicos de Portugal para São Tomé e Príncipe para efectuar aqueles serviços, em regra, a Requerente envia para aquele país um único técnico especializado – o Engenheiro C... –, contratando à N... o apoio e/ou a realização independente dos demais serviços que sejam necessários.”;

- *“o Engenheiro C... fez ainda a inspecção de uma outra grua já usada e que era propriedade da G...– a GRUA ... RC30-1 n.º série ...309059 –, que tinha problemas de funcionamento e que necessitava de reparação no motor”;*

-
- “Com base no relatório/orçamento do Engenheiro C..., a Requerente contratou à N... a prestação dos serviços de reparação do motor da grua usada, que foram realizados em Julho de 2019.”, e “Por esta prestação de serviços a N... emitiu à Requerente a factura n.º 18/2019”;
- “Novamente quanto à Auto Grua Telescópica .../ Demag AC 160, foi necessário proceder aos serviços de manutenção e assistência técnica, de forma a garantir o seu bom estado de conservação e funcionamento, bem como para detectar eventuais irregularidades ou defeitos que surjam no decurso da sua utilização.”, e “Por esta razão, a Requerente recorreu novamente à N... para realizar aqueles trabalhos de manutenção da Auto Grua Telescópica ... / Demag AC 160, em Novembro de 2019, pelos quais esta entidade emitiu a factura n.º 16/2019.”

IV.2.A. e)2. Serviços referentes a serviços de aluguer de equipamentos para realizar trabalhos num terreno destinado a exposição de material agrícola usado (facturas n.ºs 17/2019, de € 15.000 e 19/2019, de € 13.000)

No que diz respeito às referidas facturas, no valor de € 15.000,00 e € 13.000,00, respectivamente, e com datas de 23 e 30 de Dezembro de 2019, a Requerente afirma no seu PPA que “alugou à N..., em Março de 2019, dois camiões e uma pá carregadora, pelos quais aquela emitiu a factura n.º 17/2019.” e, imediatamente a seguir, que “alugou à N..., em Outubro de 2019, uma retroescavadora e uma giratória caterpillar, pelos quais aquela sociedade emitiu a factura n.º 17/2019.”⁴². Ambas as despesas teriam a ver com o “propósito de expansão e diversificação da posição de mercado da Requerente em São Tomé e Príncipe, que pretendia começar a vender para aquele país tractores agrícolas.”.

IV.2.A. f) Decidindo

⁴² A repetição do número de ordem constitui mero lapso, como se comprova das pp. 145 e 148 do Doc. 3, junto com o PPA.

Apesar de nas cinco facturas da N... constarem três diferentes números de contribuinte (ponto i. da síntese da argumentação da AT) – um dos quais o que foi atribuído em Portugal ao seu sócio-gerente, deixando a discrepância reduzida a dois –, tal não chega, na óptica do Tribunal Arbitral Colectivo, para inferir a sua não autenticidade: afinal, se as facturas não fossem oriundas da dita N..., certamente que, no mesmo contexto, o eventual contrafactor usaria o mesmo número de contribuinte.

O mesmo se diga da alegada (no RIT, embora já não na Resposta da AT), existência de “*duas moradas diferentes*”. Sabendo-se que uma é o endereço de um imóvel (Rua... – que só aparece na primeira factura, a n.º 3/2019, que parece ter sido uma versão *ad hoc*) e a outra é uma caixa postal (Cx. Postal n.º ... – que é a única que consta das facturas subsequentes, que já apresentam um *template* uniformizado), não há divergência alguma. Tanto mais que a mera consulta das Páginas Amarelas de São Tomé⁴³ evidencia que a N... tem (ainda) a sua direcção na dita Rua ... e que está disponível na *internet* um documento oficial de 2019 que liga expressamente essa direcção da empresa à Caixa Postal n.º...⁴⁴.

Também o facto de os pagamentos terem sido feitos, em parte, para IBAN de contas bancárias portuguesas (ponto iv. da síntese da argumentação da AT), designadamente do sócio gerente da N..., nada tem de anormal no contexto das transacções comerciais realizadas com empresas africanas, sobretudo de países de língua oficial portuguesa⁴⁵.

Sobre a coincidência do IBAN de um dos beneficiários de transferências por facturas da N... com o do beneficiário da transferência pela factura da M... (ponto iii. da síntese da argumentação da AT) já se admitiu, a propósito desta, que mais facilmente se trataria de uma ligação comum entre ambas as empresas do que qualquer outra razão.

⁴³ <https://www.paginasamarelas.st/business-category/construo-e-obras-pblicas-empresas/business-details/1030001-...>

⁴⁴ Trata-se da Autorização n.º 57/2019, concedida à N... pela Agência Nacional de Protecção de Dados Pessoais, “*para a regularização do tratamento dados pessoais por sistema de videovigilância que vem realizando na sua SEDE*”, disponível em https://www.anpdp.st/backend/upload/a57_2019.pdf

⁴⁵ Recorde-se, a título de exemplo, o caso decidido no CAAD em 10 de Julho de 2018, no qual se aludia a um modelo de negócio resultante dessas limitações:

“o modelo de negócio da Requerente (que a Autoridade Tributária e Aduaneira expressamente refere no presente processo não questionar) inclui o adiantamento do pagamento de despesas por conta dos seus clientes, estabelecidos em países em que há grandes dificuldades no acesso a divisas que os impedem de efectuar pagamentos atempados das despesas necessárias à sua actividade”.

Sobre a falta de menção nas facturas da “*data em que os serviços foram prestados*” e da “*devida identificação dos bens*” (ponto ii. da síntese da argumentação da AT), também já a propósito da factura emitida pela M... se referiu o entendimento, que se crê pacífico, de que as formalidades exigidas por lei são *ad probationem*, não *ad substantiam*⁴⁶.

Sobre a falta de “*documentos que comprovem a efetiva evidência dos serviços prestados*” (ponto v. da síntese da argumentação da AT) e sobre a ausência de prova da “*relação destes gastos contabilizados com a obtenção ou garantia dos rendimentos declarados sujeitos a IRC*” (ponto vi. da síntese da argumentação da AT) convém distinguir as duas situações em causa:

IV.2.A. f)1. Quanto aos serviços referentes a guas (facturas n.ºs 3/2019, 16/2019 e 18/2019)

Como referido, as razões específicas invocadas pela AT para desconsiderar os pagamentos feitos pela Requerente à N... (ou ao seu sócio-gerente) em matéria de gastos relacionados com a grua vendida pela Requerente à G... e com a reparação da que esta já possuía prendiam-se com a alegada falta de “*prova de que os serviços de preparação e limpeza da grua, bem como a realização dos procedimentos de segurança necessários ao seu parqueamento tenham sido faturados ao seu cliente G..., ou que haviam sido incluídos no preço de venda da grua*”. A conclusão da AT sobre os serviços inerentes à entrega da grua é surpreendente – por injustificada face ao texto do concurso público ganho pela Requerente.

Assim, a descrição constante da factura n.º 3/2019 (“*Serviços de preparação, limpeza, segurança e parqueamento da Grua*”) está perfeitamente conforme com o ponto 4 da “*Descrição do Fornecimento*” (incluído no “*Documento de Licitação*”⁴⁷): “*4. Serviços Acessórios São requeridos os seguintes serviços acessórios Montagem, instalação, capacitação, etc.*”

⁴⁶ Cfr. supra, nota 39.

⁴⁷ P. 58 do Doc. 6, junto com o PPA.

Do mesmo modo, a descrição indicada na factura n.º 16/2019 (“*Prestação de Serviços e Manutenção Completa Auto Grua*”) está perfeitamente conforme com as responsabilidades que para si resultavam (ainda que preventivamente) das seguintes cláusulas das Condições Gerais (destaque aditado) incluídas no “*Documento de Licitação*”⁴⁸:

“20.3. O Órgão Contratante notificará prontamente a Contratada, por escrito, sobre quaisquer reclamações surgidas no período de garantia. O Órgão Contratante permitirá que a Contratada inspeccione os Bens para confirmar a existência de defeitos.

20.4. Ao receber tal notificação, a Contratada deverá, dentro do prazo máximo de duas semanas, ou outro período que seja especificado nas CEC e com a agilidade que for razoável, reparar ou substituir os Bens defeituosos ou partes dos mesmos, sem despesas para o Órgão Contratante.”

Assim, em relação às referidas facturas – e à natural necessidade de acompanhamento técnico local – não parece que o cepticismo da AT tenha fundamento suficiente para prevalecer sobre a “*fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário*” (artigo 100.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Resta a factura n.º 18/2019, cujo descritivo é “*Reparação e Montagem de Motor Grua com peças de substituição*”. Sobre esta, tendo em conta que a Requerente é representante da marca, que o Eng. C... confirmou que, na altura da deslocação para o “*comissionamento*” (ie: entrega da encomenda, preparar o início da garantia, instrução dos operadores e de quem faz a manutenção), tinha feito o diagnóstico dos problemas da grua que já existia no porto de São Tomé, e que a única objecção do RIT foi, parece, a de que tal custo não foi transferido para a G... – o que, atendendo às margens praticadas nos demais negócios, parece uma boa estratégia empresarial (e, ainda que não fosse,

⁴⁸ P. 58 do Doc. 6, junto com o PPA.

sempre seria uma decisão empresarial insindicável, como o seria, vg, a utilização da mesma verba em publicidade, ou em patrocínios a colectividades locais), entende este Tribunal Arbitral Colectivo que a sua desconsideração no RIT não tem fundamento.

Assim, julga o presente Colectivo que existem elementos objectivos (documentais e testemunhais) que permitem estabelecer a realidade das relações empresariais subjacentes e comprovam a ligação das facturas n.ºs 3/2019, 16/2019 e 18/2019 à actividade da Requerente, razão pela qual, seguindo a mesma lógica de que, ao menos em sede de IRC as formalidades das facturas são meramente *ad probationem*, se anula a liquidação impugnada nessa parte (correspondente a um valor de € 37.000,00).

IV.2.A. f)2. Quanto a serviços de aluguer de equipamentos para realizar trabalhos num terreno destinado a exposição de material agrícola usado (facturas n.ºs 17/2019 e 19/2019)

Embora o depoimento de B... perante o Tribunal Arbitral Colectivo tenha trazido pormenores adicionais (e plausíveis) sobre as várias situações controvertidas nos autos⁴⁹ e designadamente sobre as razões que levaram à iniciativa de planear montar um recinto de exposições de material agrícola usado e ao seu insucesso, as suas declarações, mesmo que francas, não podem valer nos termos previstos para a prova testemunhal, por o seu estatuto de *testemunha* ser duvidoso⁵⁰: é que admitiu que a sua exclusão do negócio familiar era apenas

⁴⁹ O que as próprias alegações da AT reconheceram, considerando o seu depoimento “*bastante explicativo das circunstâncias que envolvem a prática das operações controvertidas, falando com conhecimento directo dos factos (...)*”

⁵⁰ E isso quer se enquadrasse o seu depoimento como “*declaração de parte*” ou como “*depoimento de parte*”. De acordo com o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 21 de Junho de 2022, proferido no Proc. n.º 5419/17.5T8BRG.G1-A.S1 (<https://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/23a0bd51859a4755802588680058b5e7?OpenDocument>),

“*22. Esses pressupostos encontram-se intrinsecamente ligados ao objetivo fundamental do legislador aquando da previsão da possibilidade de as partes prestarem depoimento (que não as declarações previstas no art. 466.º do CPC). Como resulta da epígrafe da secção I do capítulo III –*

temporário – o que implica que (como a sua irmã – que *não* foi arrolada como testemunha), tem interesse directo no desfecho do presente processo (a mais do que já resultaria das suas relações familiares com os outros sócios da Requerente, e que cairia no âmbito da livre apreciação da prova).

Assim, com essas limitações do seu depoimento e a inexistência de quaisquer outros elementos corroborantes, julga o presente Colectivo que inexistem elementos objectivos que comprovem a ligação das facturas n.ºs 17/2019 e 19/2019 à actividade da Requerente, razão pela qual se confirma a liquidação impugnada na parte correspondente à desconsideração desses custos (correspondente a um valor de € 28.000,00).

IV.2.B. Quanto às prestações de serviços em Angola:

IV.2.B.1. Quanto às prestações de serviços em Angola pela S... (factura 036/2019, no valor de € 14.569,04):

Quanto aos lançamentos na contabilidade relacionados com serviços prestados pela empresa S... – e, portanto, pelo seu sócio V...–, registados na conta “6221133 - *Trabalhos especializados ...- isentos de IVA*”, a explicação da Requerente foi a de que recorreu aos seus serviços de consultoria e prospecção de mercado, e que tal permitiu “*angariar como cliente e registar a W... como fornecedora certificada da sociedade X...*”, que constitui “*actualmente um dos principais clientes da Requerente em Angola*”.

“Prova por confissão das partes” –, onde se integra sistematicamente o art. 452.º do CPC, tal finalidade consiste em provocar e obter do depoente uma confissão judicial. Aliás, é aqui que reside a diferença entre este meio probatório e aqueloutro autonomamente previsto no art. 466.º do CPC – declarações de parte.

23. Por conseguinte, e sob pena de se unificarem dois regimes processualmente distintos, no momento prévio em que tem de decidir sobre a admissão do meio probatório “depoimento de parte”, o juiz deve analisar os factos que o requerente, de forma discriminada, indicar (art. 452.º, n.º 2, do CPC). Deve apenas permitir a prestação deste meio de prova quanto aos factos desfavoráveis ao depoente, porque só estes podem conduzir ao objetivo essencial que lhe subjaz – a obtenção de uma confissão judicial.”

IV.2.B.1. a) Posição da Requerida

Quanto à factura de suporte de tais gastos, no valor de € 14.569,04, entendeu o RIT que

“- Esta FT é relativa à Prestação de Serviços de Consultoria/Prospecção de Mercado em Angola (descrição genérica e vaga dos serviços), não indica as datas em que os serviços foram prestados, no entanto, a W... declara que os rendimentos associados estão localizados no tempo em períodos anteriores (2017 e 2018);

- não consta o nome do beneficiário associado ao IBAN indicado; o*
- o IBAN identificado na fatura é referente a uma conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares;*
- foi efetuada a retenção na fonte pela W..., aquando do pagamento da mesma (fluxo financeiro); Contudo, o facto de ter sido efetuada retenção na fonte, não prejudica a não consideração de um encargo como um gasto dedutível em sede de IRC, pois têm quadros legais diferentes e autónomos;*
- e, no quadro resumo apresentado pela W... em resposta à notificação consta Consultoria – Angariação de clientes: X... (2017/2018).”*

Além disso,

“- Não foram apresentados quaisquer documentos que comprovem a efetiva evidência dos serviços prestados (...);

- Não foi comprovada a relação destes gastos contabilizados com a obtenção ou garantia dos rendimentos declarados sujeitos a IRC, nos termos do artigo 23º do CIRC (...);

- Conforme declara a W..., as faturas emitidas ao(s) seu(s) cliente(s) foi(aram) emitida(s) em momento anterior (2017 e 2018) à fatura emitida por este fornecedor (2019) relativas a gastos ocorridos para a obtenção ou garantia daqueles rendimentos, o que contraria o regime de periodização económica patente na NCRF 20 e no artigo 18º do CIRC;*

- Não foram apresentadas as cópias das faturas emitidas pela W... nesses períodos e também não foi demonstrada a correlação existente entre essas faturas e as faturas emitidas pela Y... .

- Por pesquisa no GOOGLE, por S... e respetiva morada, o resultado obtido está associado a uma Churrascaria em Luanda (...).”

IV.2.B.1. b) Posição da Requerente

A Requerente limitou-se a alegar que

“Como o valor da comissão acordado pela prospecção desenvolvida é determinado com base na margem obtida em cada um dos negócios, calculada após o recebimento efectivo das factura emitidas à X..., Lda, e como no início de 2019 a grande maioria das facturas já tinha sido liquidada, acordou-se com o Sr. V... fazer o apuramento do valor devido pelos serviços prestados.”.

IV.2.B.1. c) Decidindo

Ainda que o cumprimento do princípio da periodização de exercícios possa ser afastado quando não o fazer possa lesar o princípio da Justiça – como constitui jurisprudência pacífica⁵¹ –, tem de se reconhecer que a Requerente não apresentou evidência alguma de que esta (alegada) despesa de prospecção tivesse a origem e o efeito que lhe imputou. Aliás, como referido pelos SIT, não foi apresentada evidência alguma de que o “*Serviço de Consultoria/Prospecção de Mercado-RE_MK169C*” mencionado na factura se pudesse de algum

⁵¹ V. Acórdãos do STA de 2 de Agosto de 2008, processo n.º 0807/07; de 25 de Junho de 2008, processo n.º 0291/08; e de 5 de Fevereiro de 2003, processo n.º 01648/02, todos citados na decisão arbitral n.º 233/2017-T, onde se escreveu que

“A aplicação do princípio da justiça será de sobrepor ao princípio da especialização pio da justiça será de sobrepor ao princípio da especialização dos exercícios nos casos em que do incumprimento não tenha resultado prejuízo para o erário público e aquele não tenha sido concretizado intencionalmente com o objectivo de obter vantagens fiscais.”.

Citando este acórdão, mas alargando a sua fundamentação, podem ver-se as decisões dos processos n.º 334/2018-T e 504/2022-T.

modo relacionar com a X...; não foi sequer alegada qualquer relação privilegiada, ou posição de vantagem, que pudesse dar crédito à imputação a V... do acesso da W... à X... .

Tendo também em conta que nem sequer foram alegadas – muito menos documentadas – quaisquer trocas de informações (seja por correio electrónico, mensagens, telefone...) com aquele, tem de se reconhecer que as dúvidas dos SIT eram perfeitamente justificáveis e que cabia à Requerente apresentar elementos que as dissipassem. Como tal não foi feito por quem tinha o ónus de o fazer – nem perante a AT, nem perante o presente Colectivo – confirma-se a liquidação impugnada na parte correspondente a este valor de € 14.569,04.

IV.2.B.2. Quanto às prestações de serviços em Angola pela Sociedade O..., Lda:

De acordo com os lançamentos contabilísticos da W..., a O... presta-lhe serviços, registados nas contas “62533131 – Transporte de Mercadorias ... tx. nor. C” e “625333 – Transportes de Mercadorias ...– ISENTOS DE IVA”. Estão em causa seis facturas da O..., num valor total de € 40.363,12.

IV.2.B.2. a) Posição da Requerida

As reservas do RIT quanto às seis facturas apresentadas, todas emitidas em 2019, foram as seguintes:

“- A **FT n.º 51754** emitida a 17/06, relativa à prestação de serviços de transporte (descrição genérica e vaga), não indica os datas em que foram prestados os serviços, no entanto, a W... declara que os rendimentos associados estão localizados no tempo em momento anterior, no período de 2018;

O IBAN identificado na fatura é referente a uma conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares;

- A **FT n.º 33557** emitida a 15/03, relativa à prestação de serviços de transporte (descrição genérica e vaga), não indica as datas em que foram prestados os serviços, no entanto, a W... declara que os rendimentos associados estão localizados no tempo, quase na totalidade, no período de 2018 (exceto, as FT34/2019 e FT 168/2019);

As FT 34/2019 e FT 168/2019, de acordo com o SAF-T da faturação, foram emitidas ao cliente em 10/01 e 05/02, em momento anterior à emissão da FT 33557;

Relativamente à FT 34/2019 que serve de suporte a este gasto (serviços de transporte), também serve de suporte ao gasto associado ao serviço “angariação de negócio” prestado pela Soc. P... [FT n.º 45/2019 emitida a 10/07 (vide subponto A8) deste ponto do relatório)];

O IBAN identificado na fatura 33557 é referente a uma conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares; Ainda relativamente a esta fatura, o documento remetido pela W..., relativo ao pagamento da mesma é cópia do "Lançamento de Transferências e Instruções de débito", não refere a Entidade Beneficiária, o N.º Fatura e o IBAN e tem data de 14/02/2019 (anterior à emissão da fatura);

- A FT 51834 emitida a 17/06, no seu descritivo genérico, não indica as datas em que foram prestados os serviços mas faz referência aos documentos 35542, 35123 e 35481. Contudo, estes documentos não foram apresentados, pelo que, não é possível verificar a correlação existente entre eles e a prestação de serviços de transporte de mercadorias;

As três faturas de rendimentos associadas, foram emitidas pela W..., em 22/01, 25/01 e 5/02, em momento anterior à emissão da fatura pelo fornecedor;

O IBAN identificado é referente a uma conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares;

- A FT 53221 emitida a 11/11, relativa à prestação de serviços de transporte (descrição genérica) não indica as datas em que foram prestados os serviços;

As faturas de rendimentos associadas, foram emitidas pela W..., em 07/02, 14/02, 14/02, 15/02, 19/02, 01/03 e 15/03 respetivamente, em momento anterior à emissão da fatura pelo fornecedor;

O IBAN identificado é referente a uma conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares;

- A FT 55314 emitida a 12/11, respeitante à prestação de serviços de transporte (descrição genérica e vaga), não indica as datas em que foram prestados os serviços,

no valor de € 6.160 (Total líquido de € 5.544,00 acrescido de imposto no valor de € 616,00), tem associado um gasto na contabilidade, no montante de € 4.620,00; As faturas de rendimentos associadas, foram emitidas pela W..., em 19/02, 29/03, 16/04, 17/04, 18/04, 02/04, 02/05, 06/05, 21/05 e 05/06 respetivamente, em momento anterior à emissão da fatura pelo fornecedor; Por um lado, temos um transporte em que desconhecemos a data em que foi efetuado e, por outro lado, temos várias faturas de rendimento emitidas em várias datas;

O IBAN identificado é referente a uma conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares;

- A **FT 55297** emitida a 07/11, respeitante à prestação de serviços de transporte (descrição genérica e vaga), não indica as datas em que foram prestados os serviços; A fatura de rendimento associada foi emitida pela W... em 11/06, em momento anterior à emissão da fatura pelo fornecedor;

O IBAN identificado é referente a uma conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares;”.

Além disso:

“Os documentos comprovativos do pagamento também apresentam fragilidades, ou seja:

- Relativamente à fatura n.º **51834**, foi apresentado cópia de uma página solta de um extrato bancário, pelo qual, não foi possível identificar o IBAN associado ao pagamento;

- Relativamente à fatura n.º **33557**, o doc. de pagamento apresentado é cópia do "Lançamento de Transferências e Instruções de débito", não refere a Entidade Beneficiária, o N.º Fatura e o IBAN e tem data de 14/02/2019 (anterior à emissão da fatura);

Para ambas as situações, os documentos de pagamento apresentados, não são considerados documentos justificativos, para efeitos de suporte contabilístico,

nos termos do n.º 2 do artigo 123º do CIRC. Os documentos justificativos devem conter informação suficiente que comprovam os factos que originam os lançamentos na contabilidade.

- Relativamente à fatura n.º 53221, foi apresentado um doc. de pagamento de valor parcial (€ 3.557,33);

- Relativamente à fatura n.º 55297, não foi apresentado qualquer documento relativo ao pagamento pela W..., por não ter conseguido verificar nos extratos bancários;

- Não foram apresentados quaisquer documentos que comprovem a efetiva evidência dos serviços prestados (...);

- Não foi comprovada a relação destes gastos contabilizados com a obtenção ou garantia dos rendimentos declarados sujeitos a IRC, nos termos do artigo 23º do CIRC (...)

- Conforme declara a W..., relativamente às FT n.ºs 51754 e 33557, as faturas da venda de mercadorias que lhe estão associadas, foram emitidas em momento anterior (2017 e 2018) o que contraria o regime de periodização económica patente na NCRF 20 e no artigo 18º do CIRC;”.

IV.2.B.2. b) Posição da Requerente

Juntando todas as facturas mencionadas – suas, de venda dos produtos a transportar, e da O... referentes a serviços de transporte – a Requerente detalhou a ligação entre umas e outras:

“A factura emitida pela O... com o n.º 33557, está associada às seguintes facturas emitidas pela W... aos seus clientes e aos transportes realizados pela O... nos seguintes meses:

- Facturas n.ºs 1069/2018, 1091/2018 e 1224/2018, com serviços de transporte realizados em Setembro de 2018;

- Factura n.º 1379/2018, com serviço de transporte realizado em Outubro de 2018;

- Facturas n.ºs 1290/2018, 1418/2018, 1470/2018, com serviços de transporte realizados em Novembro de 2018;

- Facturas n.ºs 1471/2018 e 1672/2018, com serviços de transporte realizados em Dezembro de 2018;

- Factura n.º 34/2019, com serviço de transporte realizado em Janeiro de 2019;

- Factura n.º 168/2019, com serviço de transporte realizado em Fevereiro de 2019 (...);

(...)

A factura emitida pela O... com o n.º 1543/2018⁵², está associada à factura n.º 1543/2018 emitida pela Requerente, e ao serviço de transporte realizado em Dezembro de 2018 (...);

(...)

A factura emitida pela O... com o n.º 51834, está associada às seguintes facturas emitidas pela W... aos seus clientes e aos transportes realizados pela O... nos seguintes meses:

- Facturas n.ºs 94/2019 e 106/2019, com serviços de transporte realizados em Janeiro de 2019;

- Factura n.º 167/2019, com serviço de transporte realizado em Fevereiro de 2019.

(...)

A factura emitida pela O... com o n.º 53221, está associada às seguintes facturas emitidas pela W... aos seus clientes e aos transportes realizados pela O... nos seguintes meses:

⁵² Trata-se de lapso de escrita: essa factura, cujo número de série anual não quadra com a numeração das facturas da O..., foi emitida pela W..., como se refere a seguir na passagem transcrita (refere-se à venda, em 19 de Novembro de 2018, de um XCENTRIC RIPPER - RIPPER VIBRATÓRIO HIDRÁULICO, e acessórios – com um peso aproximado de 22.500kg –, à **Sociedade Z...**, por € 396.181,62). Como estão identificadas – e constam dos autos – seis facturas da O... e a Requerente faz a correspondência das outras cinco, deveria entender-se a referência, por exclusão de partes, como feita à factura da O... com o número 51754, no valor de € 14.000,00, com data de 17 de Junho de 2019 (cuja cópia consta da pág. 167 do Doc. 3, junto com o PPA). Porém, esta factura refere-se a “Transporte de Rippers” para a “**Sociedade AA...**” (enquanto, como referido, a factura de venda presumivelmente associada era para a **Sociedade Z...**). Mesmo podendo tratar-se de lapso de uma das indicações, não pode este Colectivo suprir tais deficiências.

- Facturas n.ºs 211/2019, 212/2019 e 215/2019, com serviços de transporte realizados em Fevereiro de 2019;

- Facturas n.ºs 178/2019, 240/2019, 301/2019 e 370/2019, com serviços de transporte realizados em Março de 2019 (...);

(...)

A factura emitida pela O... com o n.º 55314, está associada às seguintes facturas emitidas pela W... aos seus clientes e aos transportes realizados pela O... nos seguintes meses:

- Factura n.º 241/2019, com serviços de transportes realizados em Março de 2019;

- Facturas n.ºs 450/2019, 468/2019, 562/2019 e 577/2019, com serviços de transporte realizados em Abril de 2019;

- Facturas n.ºs 540/2019, 621/2019 e 638/2019, com serviços de transporte realizados em Maio de 2019;

- Facturas n.ºs 725/2019 e 788/2019, com serviços de transporte realizados em Junho de 2019 (...);

(...)

A factura emitida pela O... com o n.º 55297, está associada à factura n.º 812/2019 emitida pela Requerente ao seu cliente, e ao serviço de transporte realizado em Junho de 2019 (...);

(...)

À excepção da factura emitida pela O... com o n.º 51834, consta de cada uma das facturas emitidas por aquela entidade os concretos bens transportados, as respectivas quantidades e os locais de destino, que também podem ser certificados através das facturas emitidas pela Requerente aos seus clientes e que se disponibilizaram durante o procedimento inspectivo.

(...)

Na factura emitida pela O... com o n.º 51834, apesar de não se fazer referência directa a essas informações, mas apenas aos documentos 35542, 35123 e 35481, que são as ordens de compra do cliente da W... e que são referidas nas facturas n.ºs 94/2019,

106/2019 e 167/2019 a elas associadas, respectivamente, onde é feita a especificação dos bens e quantidades transportadas, bem como das quantidades e locais de destino (...)”.

IV.2.B.2. c) Decidindo

Tendo em conta os documentos juntos aos autos, a evidência das vendas realizadas pela Requerente para Angola, a necessidade de serviços locais de transporte e a consistência da actividade da O... (faz transportes e emite muitas facturas por essa actividade), as reservas que os SIT levantaram à facturação apresentada só podem reconduzir-se a falhas formais das facturas – que, sendo emitidas em Angola, não obedecem aos mesmos requisitos que valem em Portugal⁵³ –, aos circuitos de pagamentos – porque os IBAN indicados são, em todas as facturas, de “*conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares*” – e a um alegado desrespeito pelo princípio da especialização de exercícios – que, no caso, se limita a duas facturas da O...: a com o n.º 33557 (que abrangeu serviços de transporte prestados em Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro de 2018 e em Janeiro e Fevereiro de 2019) e a com o n.º 55314 (que se refere a transportes referidos a Março, Abril, Maio e Junho de 2019). Quanto a esse invocado desrespeito parece, aliás, haver um equívoco no RIT, aliás evidenciado na recorrente observação de que *as faturas de rendimento associadas foram emitidas pela W... em momento anterior à emissão das faturas pelo fornecedor* – omitindo que o fornecedor, no caso, é de *serviços de transporte* dos bens que geraram o rendimento. A W... não compra transportes à O... para os revender aos seus clientes – o que seria a única explicação para essa estranheza.

Como devia ser óbvio, uma coisa é a venda de bens (que gera as facturas de rendimento) e outra coisa é a entrega *em outro continente* dos bens que se venderam – que, por vezes pesam dezenas de milhares de quilos. Que a data das vendas (dos bens) ocorra num ano e a data das

⁵³ Poderia dizer-se que, estando uma empresa que apresenta em Portugal as suas declarações fiscais sujeita às leis nacionais, quaisquer desconformidades na documentação proveniente de países terceiros lhe é imputável. Porém, entre ser a actividade económica internacional a submeter-se aos requisitos formais da legislação tributária nacional, ou ser a aplicação desta a atender às realidades da actividade económica internacional, entende o presente Tribunal dar preferência a esta: desde que a realidade das transacções esteja suficientemente estabelecida, deve atender-se ao seu contexto, como tem sido reconhecido mesmo pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (mesmo para efeito de IVA, sendo certo que as exigências formais das “*facturas*” são maiores do que as dos “*documentos justificativos*”, que nem sequer são definidos no Código do IRC). Cfr. *supra*, nota 39.

facturas de entrega ocorra em outro, em nada contende com o princípio da especialização de exercícios. Isso, julga-se, só podia ser o caso da factura com o n.º 33557 (porque abrangeu serviços de transporte prestados *em 2018 e em 2019*), mas tendo em conta que se trata de uma factura única, parece especioso que se obrigasse o seu registo em parcelas, sobretudo se – até pela forma de pagamento, com depósitos em conta nacional não empresarial, que já se referiu nada terem de anómalo no contexto das relações entre empresas nacionais e angolanas – tivesse sido acordada uma facturação por períodos, em vez de uma facturação por serviço.

Conclui o presente Colectivo, portanto, que a única factura que não tem sustentação de facto suficiente para que se possam considerar ultrapassadas as deficiências formais diagnosticadas pela AT⁵⁴ – uma vez que se reitera o entendimento de que as formalidades exigidas por lei são *ad probationem*, não *ad substantiam*⁵⁵ – é a factura n.º 51754 da O..., no valor de € 14.000,00, pelo que se confirma a liquidação impugnada na parte correspondente a esse montante e se anula no remanescente (ou seja, em € 26.363,12).

IV.2.B.3. Quanto às prestações de serviços em Angola pela sociedade T...:

Está em causa o lançamento contabilístico de € 2.363,94 registado na conta 6221131 - *Trabalhos Especializados ... - IVA dedutível*, tendo por base a factura n.º 0405-19 emitida pela T... com data de 6 de Junho de 2019.

IV.2.B.3. a) Posição da Requerida

Entendeu-se no RIT que, no que diz respeito a tal factura:

“- A fatura de prestação de serviços de consultoria/Angariação de clientes, tem uma descrição genérica e vaga e não indica as datas em que os serviços foram prestados, no entanto, a W... declara que os rendimentos estão associados ao registo de

⁵⁴ Pelas razões expostas na penúltima nota.

⁵⁵ Supra, nota 39.

fornecedor em BB..., SOC. AA..., mas não foi feita qualquer correlação entre este gasto e os rendimentos da W...;

- Afigura-se-nos que a estrutura desta fatura é direcionada para a venda de mercadorias, pois consta o seguinte:

“Prazo válido salvo ruptura de stock ou produto fora da gama corrente de comercialização”

“A SUA ENCOMENDA SERÁ PREPARADA APÓS A COMPROVAÇÃO DE DEPÓSITO, PELO QUE, DE FORMA A DAR CELERIDADE À PREPARAÇÃO DA MESMA AGRADECEMOS QUE NOS REMETA VIA EMAIL O COMPROVATIVO DA TRANSFERÊNCIA PARA ...@gmail.com OBRIGADO!”

- Foi feita retenção na fonte pela W..., aquando do pagamento da mesma; Contudo, o facto de ter sido efetuada retenção na fonte, não prejudica a não consideração de um encargo como um gasto dedutível em sede de IRC, pois têm quadros legais diferentes e autónomos;

- A fatura não identifica o beneficiário do pagamento;

- o IBAN identificado na fatura é referente a uma conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares;”.

Além disso:

“- Não foram apresentados quaisquer documentos que comprovem a efetiva evidência dos serviços prestados (...);

- Não foi comprovada a relação destes gastos contabilizados com a obtenção ou garantia dos rendimentos declarados sujeitos a IRC, nos termos do artigo 23º do CIRC (...).”

IV.2.B.3. b) Posição da Requerente

Em contrapartida a Requerente explicou que solicitou à T...

“que desenvolvesse, no início do ano de 2019, os contactos e demais procedimentos necessários para apresentar o perfil e segmento de actividade da W... à sociedade BB..., Lda. e à Sociedade AA..., Lda., assegurando o registo da W... enquanto fornecedora certificada daquelas sociedades.”

Segundo a Requerente, embora a sociedade BB..., Lda. só no ano de 2022 é que lhe tenha realizado as primeiras aquisições, *“A Sociedade AA..., Lda. fez logo no ano de 2019 as primeiras aquisições à Requerente (...)”* tendo a W... pago esse serviço.

IV.2.B.3. c) Decidindo

Uma vez que os argumentos da Requerida são semelhantes aos anteriormente utilizados e já avaliados, diga-se só que o facto de a factura emitida ser tipicamente referente *a bens* não excluiria que tivesse sido usada, ainda que irregularmente, para dar quitação do pagamento de um serviço, sobretudo se a actividade principal *sujeita a facturação* fosse a de venda de bens e não de serviços. Até porque a ter-se tratado de uma factura de venda de bens, como admitiu a AT, a descrição desses bens poderia bem caber no âmbito da actividade empresarial da Requerente.

O problema radica antes na inexistência de quaisquer alegações ou indícios de que a sociedade alegadamente prestadora desse serviço estivesse em condições – por quaisquer características específicas suas – de o prestar. Assim sendo, e dentro do mesmo critério de que as formalidades de facturação podem ser supridas por outra prova, a ausência desta tem de implicar a desconsideração das facturas irregulares.

Entende este Colectivo, portanto, confirmar a liquidação impugnada na parte correspondente ao montante de € 2.363,94.

IV.2.B.4. Quanto às prestações de serviços em Angola pela sociedade P..., Lda:

Estão em causa 4 facturas desta sociedade, sendo que duas se referem, alegadamente, a serviços de angariação de clientes (facturas n.ºs 19/2019, de € 3.333,33, e 45/2019, de €

1.333,33, registadas na conta 6221131 – Trabalhos Especializados...– IVA dedutível) e as outras duas a serviços de transporte (facturas n.ºs 053/2019, de € 5.000,00, e 068/2019, de € 1.300,00, registadas na conta 62533131 – Transporte de Mercadorias ... tx. nor. C).

IV.2.B.4. a) Posição da Requerida

A argumentação do RIT é semelhante à utilizada a propósito de outras despesas já consideradas:

“- As Faturas (53/2019, 19/2019 e 45/2019) apresentam uma descrição genérica e vaga dos serviços, não indicam os períodos em que foram prestados, assim como, também não indica o beneficiário do pagamento;

- Estas faturas foram emitidas em momento posterior à emissão das faturas pela W... ao cliente; Relativamente à FT 34/2019 da W... que está associada à FT 45/2019 deste fornecedor, também está associada à FT n.º 33557 emitida pela soc. O... Lda (...);

- Foi efetuada a retenção na fonte pela W... (FT 19/2019 e FT 45/2019), aquando do pagamento da mesma (fluxo financeiro); Contudo, o facto de ter sido efetuada retenção na fonte, não prejudica a não consideração de um encargo como um gasto dedutível em sede de IRC, pois têm quadros legais diferentes e autónomos;

- O IBAN identificado é referente a uma conta bancária domiciliada em território nacional e titulada por pessoas singulares.

- Os documentos comprovativos do pagamento também apresentam fragilidades, ou seja:

- FT 053/2019: o documento do pagamento remetido pela W..., é cópia do "Lançamento de Transferências e Instruções de débito", não refere o n.º Fatura nem o IBAN;

- FT 019/2019: o documento do pagamento remetido pela W... não refere o n.º da Fatura nem o Beneficiário;

- FT 68/2019: foi apresentado a pág. 4/8 do Extrato bancário n.º 11/2019 da CGD, do qual consta um pagamento de € 1.300,00, em 29/10/2019, mas não identifica o n.º da FT nem o IBAN nem o Beneficiário do pagamento;

-
- *FT 45/2019: o documento do pagamento remetido pela W... não refere o n.º Fatura;*
 - *Não foram apresentados quaisquer documentos que comprovem a efetiva evidência dos serviços prestados (...);*
 - *Não foi comprovada a relação destes gastos contabilizados com a obtenção ou garantia dos rendimentos declarados sujeitos a IRC, nos termos do artigo 23º do CIRC (...).*

IV.2.B.4. b) Posição da Requerente

A Requerente invocou, por um lado, que

“Os serviços de transporte encontram-se titulados pelas facturas emitidas pela P... com os n.ºs 053/2019 e 068/2019, nos montante de € 5.000,00 e € 1.300,00, respectivamente, onde consta o n.º da ordem de compra do cliente final que discrimina os bens transportados, constando ainda das facturas a quantidade transportada e os locais entre os quais foi realizado o transporte”.

Por outro lado, alegou que *“os valores facturados pela P..., Lda. correspondem a uma comissão de negócio fixada em função da margem obtida pela W..., cujo pagamento estava dependente de boa cobrança do valor facturado ao cliente final”*, e que tais comissões eram devidas pelos negócios realizados em 2019 com a Sociedade Z..., Lda., evidenciados pelas 4 facturas de vendas a essa empresa (com os n.ºs 34/2019, 167/2019, 791/2019 e 1323/2019).

IV.2.B.4. c) Decidindo:

Já se viu antes que faltas nas menções que deveriam constar das facturas que suportam os registos contabilísticos podem ser colmatadas por qualquer meio de prova. Assim, a primeira questão a esclarecer é a da credibilidade dos documentos apresentados.

Quanto às facturas de transporte, o confronto das facturas da P... com os n.ºs 053/2019 (de 1 de Setembro de 2019, referente à factura W... 791/2019 e a 4.119kg) e 068/2019 (de 20

de Outubro de 2019, referente à factura W... 1323/2019 e a 1600kg), juntas no PPA como Doc. 13, com o descritivo das referidas facturas da W... com os n.ºs 791 (de 6 de Junho de 2019, referente a 10 volumes, com um total de 4.116kg) e 1323 (de 24 de Setembro de 2019, referente a 168 volumes, com um total de 1.596kg), juntas no PPA como Doc. 14, tiram crédito às reservas da AT. A juízo do presente Tribunal Arbitral, não parece que houvesse razões fundadas para pôr em causa a realidade das transacções que umas e outras facturas documentam.

Já não assim quanto às facturas de intermediação: o confronto das facturas da P... com os n.ºs 19/2019 (de 20 de Abril de 2019, no valor de € 3.333,33) e 45/2019 (de 10 de Julho de 2019, no valor de € 1.333,33), juntas no Doc. 3 anexo ao PPA, e o valor das facturas da W... com que, dadas as explicações da Requerente, se deveriam relacionar, as dos n.ºs 167 (de 5 de Fevereiro de 2019, referente a uma venda de € 41.605,10) e 34 (de 10 de Janeiro de 2019, referente a uma venda de € 17.375,00), juntas no Doc. 14 anexo ao PPA, não conforta a tese da Requerente. Por um lado, não foi apresentada qualquer explicação para o cálculo dos montantes a pagar por essa invocada intermediação em relação a duas operações que são cronologicamente inversas: a maior “comissão” da P... foi a primeira (a n.º 19/2019, de 20 de Abril), embora a maior venda da W... à Sociedade Z..., Lda., tenha sido a segunda (a n.º 167/2019, de 5 de Fevereiro) e, portanto, a relação a estabelecer entre a maior factura da P... e a maior factura da W... implicaria um hiato de cerca de mês e meio, enquanto que a relação a estabelecer entre a menor factura da P... (a n.º 45/2019, de 10 de Julho de 2019) e a menor factura da W... (a 34, de 10 de Janeiro de 2019) implicaria um hiato de seis meses. A menos, claro, que as facturas de “*Prestação de serviço – intervenção em negócio*” dissessem respeito às *quatro* vendas à Sociedade Z..., Lda., caso em que o cálculo da comissão e os hiatos de pagamento seriam completamente diversos.

O que leva ao argumento, invocado na Resposta da AT (mas não no RIT), sobre uma incoerência: a de existirem duas facturas de vendas à Sociedade Z..., Lda. que geraram comissão de intermediação, mas não serviços de transporte, e outras duas facturas de vendas à mesma Sociedade Z..., Lda. que geraram serviços de transporte, mas não comissão de intermediação. Ora, como tinha sido notado no RIT, a factura n.º 34/2019 da W... tinha sido associada à factura n.º 33557 da O..., Lda., a *título de pagamento de serviços de transporte*, pelo que o argumento *superveniente* não procede quanto à factura n.º 45/2019 da P... .

Assim, julga o presente Colectivo que inexistiam razões para que, no caso, a AT tivesse posto em causa a realidade das despesas de transporte pagas à P... (facturas 053/2019, de € 5.000,00 e 068/2019, de € 1.300,00), não obstante as deficiências formais da sua documentação, razão pela qual se anula a liquidação impugnada na parte correspondente.

Por outro lado, entende que as dúvidas da AT em relação às despesas de intermediação alegadamente pagas à mesma entidade (facturas 19/2019, de € 3.333,33 e 45/2019, de € 1.333,33) não foram dissipadas por quem tinha o ónus de o fazer – nem perante a AT, nem perante o presente Colectivo –, razão pela qual se confirma a liquidação impugnada na parte correspondente.

IV.2.C. Quanto às prestações de serviços em Cabo Verde pela Q...:

IV.2.C. a) Posição da Requerida

Quer na Resposta, quer nas alegações, a Requerida manteve o entendimento do RIT, que reconhecia que *“de acordo com os lançamentos contabilísticos da W..., [a Q...] presta-lhe serviços, registados na conta 62533131 – Transporte de Mercadorias ... tx. nor. C”*, mas considerava que:

“- A Fatura Recibo n.º 23, datada de 12 de setembro de 2019, foi emitida em tipografia e o documento que se encontra arquivado nas pastas da contabilidade é uma fotocópia;

- Apresenta-se com uma descrição genérica e vaga dos serviços (transporte e montagem de equipamentos de carga), não indica as datas em que foram prestados, assim como, também não indica o beneficiário do pagamento nem o IBAN;

- As faturas de rendimentos que a Requerente associou a este gasto foram emitidas em 12/06, 22/04, 26/08, 15/02, 26/02, 28/06, 05/02, 08/04, 08/05, 18/06, 26/06

e 30/4, ou seja, todas elas emitidas em momento anterior à emissão da fatura pelo fornecedor;⁵⁶

- Temos assim prestações de serviço em que desconhecemos o tipo de serviço e a data em que foram realizados associadas pela Requerente a várias faturas de rendimento emitidas em momento anterior e para clientes diferentes, situação que na prática não permite estabelecer qualquer relação entre o gasto e os rendimentos;”

- O documento comprovativo do pagamento não identifica a Fatura/Recibo;

- Não foram apresentados quaisquer documentos que comprovem a efetiva evidência dos serviços prestados;

- Não foi comprovada a relação destes gastos contabilizados com a obtenção ou garantia dos rendimentos declarados sujeitos a IRC, nos termos do artigo 23º do CIRC.”

IV.2.C. b) Posição da Requerente

Em contrapartida a Requerente explicou que:

“No ano de 2019, a Requerente também vendeu um conjunto de equipamentos a clientes sedeados em Cabo Verde, devidamente identificados nas facturas n.ºs 827/2019, 584/2019, 1186/2019, 223/2019, 284/2019, 907/2019, 163/2019, 493/2019, 650/2019, 857/2019, 899/2019, 612/2019 (...)

Para assegurar o transporte dos equipamentos descritos naquelas facturas, a Requerente recorreu aos serviços da sociedade Q..., entre os meses de Fevereiro e Setembro de 2019.

⁵⁶ A sequência aparentemente aleatória das datas tem correspondência com a sequência aleatória da indicação das facturas que constavam do campo do RIT sobre “Observação efetuada pelo SP, no quadro resumo apresentado” e que, por sua vez, terá sido importada da listagem constante do Doc. 3 junto com o PPA (p. 138). A cronologia, confirmada pelas facturas reproduzidas no Doc. 9, foi apresentada no PPA:

“Os serviços de transporte referentes aos bens descritos nas facturas n.ºs 163/2019 e 284/2019, realizaram-se no mês de Fevereiro de 2019; na factura n.º 223/2019, no mês de Março de 2019, na factura n.º 493/2019, no mês de Abril de 2019; nas facturas n.ºs 584/2019, 612/2019 e 650/2019, no mês de Maio de 2019; nas facturas n.ºs 857/2019 e 899/2019, no mês de Junho de 2019; nas facturas n.ºs 827/2019 e 907/2019, no mês de Julho de 2019 e na factura n.º 1186/2019, no mês de Setembro de 2019.”

(...)

Após a prestação dos referidos serviços de transporte foi feito o “acerto de contas” com a Q..., que emitiu para o efeito a factura n.º 23, no valor de € 5.000,00.”

IV.2.C. c) Decidindo

É verdade o que a AT invoca, mas não é menos verdade que esta não pôs em causa que a Requerente tenha procedido a vendas para Cabo Verde: de resto, as facturas juntas aos autos no Doc. 9 junto com o PPA especificam os números de Encomendas (e, por vezes, de Guias de Transporte/Leiria e de Orçamentos), listam os produtos enviados, com os respectivos números de referência, e, na sua maioria, incluem os pesos de cada encomenda⁵⁷.

Tendo isso em conta, e uma vez que – excepto, eventualmente, para a Factura n.º 612 – é de supor que houvesse necessidade de serviços locais de transporte para que tais cargas chegassem ao seu destino, não parece haver fundamento para que o montante de € 5.000,00 que a Requerente alega ter pago por tais serviços seja desconsiderado por a factura em causa ser uma “fotocópia”, ter “uma descrição genérica e vaga dos serviços”, não indicar “as datas” dos serviços, nem “o beneficiário do pagamento nem o IBAN”, e menos ainda porque “Não foram apresentados quaisquer documentos que comprovem a efetiva evidência dos serviços prestados” (são evidência todas as facturas que constituem o Doc. 9 junto com o PPA, bem como o volume declarado de negócios da Requerente) ou porque “Não foi comprovada a relação destes gastos contabilizados com a obtenção ou garantia dos rendimentos declarados sujeitos a IRC, nos termos do artigo 23º do CIRC.”. Tendo em conta os descritivos das facturas em causa e a já referida plausibilidade de (pelo menos uma parte d)os custos locais de transporte serem da responsabilidade do vendedor, entende o Tribunal Arbitral inexistirem “indícios sérios e credíveis de que não lhe correspondem à realidade” (como era o caso de um dos acórdãos de Tribunais Centrais Administrativos invocados pela AT na sua Resposta⁵⁸), nem de

⁵⁷ 50Kg para a Factura n.º 827, 3Kg para a Factura n.º 612, 106Kg para a Factura n.º 584, 187Kg para a Factura n.º 1186, 35Kg para a Factura n.º 223, 13Kg para a Factura n.º 284, 215Kg para a Factura n.º 907 e 35Kg para a Factura n.º 650. As Facturas n.ºs 163, 493, 857 não tinham indicação de peso.

exigir ao contribuinte que abale “*os indícios de falsidade recolhidos*” (como era o caso do outro desses acórdãos invocados pela AT⁵⁹).

Assim, julga o presente Colectivo que inexistem “*indícios de falsidade*” que, no caso, ponham em causa a realidade da referida despesa de € 5.000,00, não obstante as deficiências formais da sua documentação, razão pela qual se anula a liquidação impugnada nessa parte.

IV.2.D. Quanto aos custos da viagem de um terceiro em relação à empresa

IV.2.D. a) Posição da Requerida

A Requerida tinha entendido que, mencionando a factura em causa (através de um averbamento manual), tratar-se de “*OFERTA A FORNECEDOR*”, sem indicação do motivo da viagem, e não tendo esse beneficiário ligação laboral à empresa, nem sequer constando, por si ou pela sua empresa, da lista de fornecedores da Requerente no ano de 2019, não estava preenchida a ligação da despesa à actividade desta e, portanto, não se preenchiam os requisitos legais consignados no artigo 23.º do Código do IRC para a dedutibilidade do valor de € 947,37.

IV.2.D. b) Posição da Requerente

A Requerente esclareceu que quer o beneficiário do gasto, quer a sua empresa (que descreve como *cliente* e não como *fornecedora*), eram importantes para a sua actividade empresarial e que a viagem paga

“*ao Sr. I..., que acompanhou o Engenheiro C... a São Tomé e Príncipe no momento da entrega da Auto Grua em Maio de 2019, consistiu num gasto incorrido no desenvolvimento da actividade comercial da W...*”. Alegou “*que foram as boas relações*

⁵⁸ Acórdão do TCAS de 29 de Setembro de 2016, proferido no proc.º n.º 04750/11, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/b7a829d2b200f4cf8025803e004deb01?OpenDocument>

⁵⁹ Acórdão do TCAN de 27 de Novembro de 2014, proferido no proc.º n.º 00092/07.1BEPNF, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/d45d87af5857162880257dcc0032369d?OpenDocument>

comerciais que a Requerente mantém com o Sr. I... que lhe permitiram tomar conhecimento do concurso público internacional n.º 01/G... /2017, lançado pela G..., para a aquisição de uma Grua e de uma Reach Stacker” e que “a sua intervenção foi essencial na recolha das informações e dos documentos de licitação que a Requerente necessitava para concorrer ao referido concurso e, bem assim, na resolução de constrangimentos que foram surgindo ao longo da operação, designadamente no que respeita ao “desbloqueio” das verbas a pagar pela G... à Requerente pela compra dos equipamentos”.

IV.2.D. c) Decidindo

Tendo em conta que a Requerente apresentou trocas de *mails*, referentes ao negócio com a G..., entre a sua directora financeira e o Sr. I..., e que esses *mails* – como os de 26 de Julho de 2018, que constam das pp. 104 e 105 do dito Doc. 3 junto com o PPA – evidenciam o seu envolvimento directo em tal negócio, não sobram dúvidas ao Tribunal de que seria legítimo que a Requerente lhe pagasse uma qualquer comissão por tal intervenção e deduzisse tal despesa como custo nos termos do artigo 23.º do Código do IRC. Aliás, supõe-se que – desde que preenchidos os requisitos formais da documentação de suporte – a própria AT não teria reservas em aceitar o pagamento do valor em causa a esse título.

Se é razoável admitir que assim seria, porém, e uma vez que a documentação desta concreta despesa não é questionada – é-o apenas por causa da suposta dúvida sobre a relação subjacente –, por maioria de razão se há-de entender que o pagamento pela Requerente de uma despesa desse *facilitador*, ainda para mais directamente relacionada, no tempo e no espaço, com o referido negócio, se deve considerar incluída nas despesas que *são suportadas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*.

Assim, o Tribunal Colectivo decide anular a liquidação impugnada na parte correspondente a € 947,37.

IV.2.E. Quanto à regularização de inventários:

A AT considerou que a Requerente violou o princípio da especialização de exercícios e duplicou gastos ao proceder a uma parte da regularização de inventários, porque teria deduzido em 2019 gastos que já haviam sido deduzidos em 2018.

IV.2.E. a) Posição da Requerida

Segundo a AT, “a Requerente, no período de 2019, registou na conta 6111 – CIVMC – Mercadorias, o montante de € 574.537,19, a título de “Regul. De Inv. conforme Inv. De Gestão”, montante que foi deduzido como gasto para efeitos de determinação do lucro tributável, desse período de tributação.”

Especificamente para o caso da Auto Grua Telescópica .../ Demag AC 160, escreveram os SIT:

“- Período de 2018:

- Este equipamento faz parte da fatura da venda FT 2018A8/959 emitida a 26/07/2018 pela W... ao cliente G... . Foi vendido por € 1.114.000,00 e foi feita a saída do bem de armazém,

- Período de 2019:

- 19/03/2019: FT n.º 6000315213 emitida pelo fornecedor K..., relativa à venda deste equipamento à W..., por € 770.000,00 e, no respetivo lançamento contabilístico foi feito o reconhecimento do bem em Inventário por € 770.000,00 (movimento de contas: a débito da conta 321 por contrapartida do crédito da conta 3112131);

- 19/03/2019: NC n.º 2019A4/47 emitida pela W..., anula a fatura da venda FT 2018A8/959 e repõe o bem em armazém, por € 958.200,00;

- FT 2019A8/376 emitida pela W... ao cliente G..., relativa à venda da Auto Grua, por € 1.114.000,00 e foi feita a saída do bem de armazém, por € 958.200,00;”

Desta forma:

Em 2018: O SP reconheceu um gasto de € 958.200,00 [(€ 1.270.000,00 - € 311.800,00), contudo não demonstrou o cálculo deste gasto e o suporte

documental], relacionado com o rendimento suportado pela fatura de venda FT 2018A8/959;

Em 2019: O SP emite a NC n.º 2019A4/47 e uma nova fatura FT 2019A8/376, pelo mesmo valor, pelo que os lançamentos nas contas 6111, 321 e 21113010023, originados pelos dois registos dos documentos se anulam entre si, assim como a conta de rendimentos, não resultando daqui qualquer reconhecimento de gasto ou rendimento no período de 2019.

Contudo, a compra efetiva da máquina ocorreu em 2019 e foi neste período registada na conta 31, e depois transferida para a conta 321 – Mercadorias em armazém pelo valor de € 770.000,00, estando refletida no movimento de stocks em 2019.

No entanto, este bem não consta no inventário a 31/12/2019 e, como sabemos, o inventário tem como objetivo ter uma imagem real das mercadorias da empresa.

Considerando o exposto, concluímos que a situação descrita configura uma divergência entre a contabilidade e o inventário físico e está a contribuir para o computo da regularização de inventário efetuada neste período, no valor total de € 574.537,19. Como já se referiu anteriormente, o rendimento e gasto desta máquina estão reconhecidos no período de 2018, pelo que o gasto em 2019 é indevido, quer seja por incumprimento do princípio da especialização prevista no artº 18º do CIRC, quer seja pela duplicação do mesmo, infringindo o artº 23º do CIRC, uma vez que em 2018 foi já reconhecido um gasto de 958.000,00 €, não explicado pelo SP, relacionado com o mesmo rendimento.”

Para o caso do *Reach Stacker* o RIT apresentava a seguinte sequência:

“a. julho/2018: pelo lançamento 7000246 registou a venda da KoneKranes ... Liftace Reach Stacker TFC 45 H, n.º série 177825 e a saída do bem do inventário;

b. novembro/2018: pelo lançamento 11000077 registou uma devolução da KoneKranes ... Liftace Reach Stacker TFC 45 H, n.º série 177825 e anulou a saída do bem do inventário, por € 311.800,00;

c. novembro/2018: pelo lançamento 11000211, registou a venda da KoneKranes ...Liftace Reach Stacker TFC 45 H n.º série 177894 mas não registou a saída do bem do inventário;

d. novembro/2018: pelo lançamento 11000319, registou a aquisição efetiva da KoneKranes ... Liftace Reach Stacker TFC 45 H, n.º série 177894 por € 320.700,00 e fez o reconhecimento do inventário por esse valor;”

Daqui concluía que se trataria de “dois equipamentos (números de série diferentes);” e que, em todo o caso, “a W... registou uma saída de inventário de armazém (lançamento 7000246) e repôs o bem em inventário (lançamento 11000077) em momento anterior à sua efetiva aquisição (lançamento 11000319); Este tratamento contabilístico contraria as normas da contabilidade;”

Após o exercício do direito de audição da Requerente, a AT considerou que “Não está em causa a consideração em 2019 de um gasto que não foi considerado em 2018, mas sim da duplicação de um gasto, refletido contabilisticamente pela Requerente em ambos os exercícios.”

E em relação ao *Reach Stacker* escreveu:

“pois se o bem não consta no inventário final do período de tributação de 2018 e tendo sido adquirido nesse ano, então, forçosamente, deverá concluir-se que influenciou e contribuiu para o cálculo do custo das mercadorias vendidas e consumidas (= existências iniciais + compras +/- Regularização de Inventários – existências finais) e para a determinação do lucro tributável desse período de 2018.”. E acrescenta que “o bem aqui em causa foi adquirido por € 320.700,00, conforme fatura de aquisição, e o valor registado na contabilidade, no exercício de 2019, como regularização de inventário, em apreço nos presentes autos, foi de € 574.537,19.”

IV.2.E. b) Posição da Requerente

A explicação que a Requerente apresentou no PPA para essas operações foi a seguinte:

“a Requerente vendeu à G... no ano de 2018 uma Auto Grua e um Reach Stacker... (...) ...sendo que por absoluta necessidade de assegurar a realização do negócio com a G..., foi necessário emitir a factura n.º 959, de 26.07.2018, que titula a venda daqueles equipamentos antes mesmo de estes terem sido adquiridos pela Requerente... (...) ...o que originou uma série de constrangimentos nos lançamentos contabilísticos, derivados do facto de a contabilidade da Requerente assentar num sistema de inventário permanente ... (...) ...e que levaram a que o custo com a aquisição do Reach Stacker não tivesse sido deduzido à matéria tributável de 2018...”;

Ou seja:

“A 26.07.2018, a Requerente emitiu a factura n.º 959, que titula uma venda à G... do Reach Stacker pelo preço de € 456.000,00.

(...)

Como à data aquele equipamento ainda não tinha sido produzido, a Requerente teve de fixar um preço com base na margem expectável que iria ter com o negócio, considerando apenas para o efeito o custo de aquisição do equipamento e já não os custos de transporte do mesmo até ao porto de São Tome e Príncipe.

(...)

Assim, com a emissão da factura n.º 959, de 26.07.2018, à qual está associada o lançamento n.º 7000246, de 26.07.2018, a Requerente registou a saída de inventário do Reach Stacker por € 311.800,00.

(...)

O valor de € 311.800,00 foi, portanto, o montante fixado pela Requerente como custo estimado de aquisição, visto que à data ainda não sabia quanto ia efectivamente custar o equipamento.

(...)

Posteriormente, a Requerente emitiu a nota de crédito n.º 193, de 30.11.2018, pelo valor de € 456.000,00, através da qual anulou a venda do Reach Stacker anteriormente registada.

(...)

Com a emissão da nota de crédito n.º 193, à qual está associada o lançamento n.º 11000077, de 04.12.2018, a Requerente anulou a saída de inventário da Reach Stacker por € 311.800,00.

(...)

A emissão desta nota de crédito e a anulação da saída do equipamento do inventário deveu-se ao facto de ter sido necessário anular aquele movimento contabilístico, para dar entrada efectiva em inventário do Reach Stacker, no momento e pelo custo de aquisição pelo qual este foi efectivamente adquirido pela Requerente.

(...)

No próprio dia em que emitiu a nota de crédito anteriormente referida, a Requerente registou na sua contabilidade a factura n.º 810425, de 23.11.2018, de aquisição efectiva do Reach Stacker.

(...)

Com o registo da factura n.º 810425, à qual está associada o lançamento n.º 11000319, de 06.12.2018, a Requerente registou a entrada do Reach Stacker em inventário por € 320.700,00.

(...)

Posteriormente, a Requerente emite uma nova factura, com o n.º 1592, de 30.11.2018, onde procede à venda final e efectiva à G... da Reach Stacker, pelo valor contratualmente acordado de € 456.000,00.

(...)

Com a emissão da factura n.º 1592, à qual está associada o lançamento n.º 11000211, de 04.12.2018, a Requerente, por lapso, não registou a saída de inventário da Reach Stacker.

(...)

Significa isto que a Requerente, por erro, não registou contabilisticamente o gasto que teve com a aquisição do equipamento.

(...)

O mesmo é dizer que a Requerente foi tributada no exercício de 2018 pela margem bruta da operação, já que apenas concorreu para a formação do lucro tributável o rendimento obtido pela venda e já não o custo suportado com a compra.

(...)

só em 2019, após a contagem do inventário e a reconciliação com a contabilidade é que se verificou a divergência, constatando-se que parte da mesma (€ 456.000) advinha do facto de as contas de gasto e de inventário não terem sido actualizadas aquando da operação (de venda) ocorrida no ano anterior.

(...)

O valor remanescente é justificado pelo facto de determinadas despesas, designadamente as despesas com o transporte do Reach Stacker até ao porto de São Tomé e Príncipe, apenas terem chegado à contabilidade após a facturação dessas mesmas mercadorias.

(...)

Ora, estando em inventário permanente e em custo médio ponderado, estes custos não ficam reflectidos na venda, vindo a gerar desvios que foram corrigidos pelo lançamento OP DIV. 13000058 em 2019.”

IV.2.E. c) Decidindo

Da conjugação das narrativas de Requerida e Requerente conclui-se que a relação desta com a contabilidade e com os inventários é pouco fiável, justificando as dúvidas que a AT manifestou. Esse é um problema que a Requerente parece estar a tentar ultrapassar mas que não

indicia intenção de obter ganhos fiscais através de manipulação, até porque o que resulta de algumas incorrecções detectadas é o oposto.

Consideremos então as duas situações problemáticas referidas no RIT:

- a primeira teve a ver com as *vicissitudes do processo da venda de uma grua que só veio a ser adquirida mais tarde* (com isso antecipando o registo da receita e interferindo com o resultado do exercício de 2018). Trata-se, em termos civis, da venda de um bem futuro e não ficaram dúvidas ao Colectivo de que a documentação antecipada de tal venda – e, nessa medida, violadora das normas contabilísticas – foi necessária à venda real subsequente. Sendo demonstrável, porém, que após a formalização da venda desse bem futuro ele se tornou presente (a Requerente tratou de o adquirir ao fornecedor) e a venda se efectivou ao mesmo adquirente que constava da factura inicial de venda, o que suscita objecções é a desconformidade nas movimentações do inventário pelos valores da primeira factura de venda e os da segunda – que a Requerente atribui a ter inicialmente fixado o “*preço com base na margem expectável que iria ter com o negócio, considerando apenas para o efeito o custo de aquisição do equipamento e já não os custos de transporte do mesmo até ao porto de São Tome e Príncipe*”.

Quando foi emitida a nova factura, a Requerente deveria ter debitado uma conta #61 - *Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas*, segundo o Código de Contas do SNC (Sistema Nacional de Contas), e creditado uma conta #32 - *Mercadorias* pelo valor efectivo da compra €770.000,00. Daí resultaria que o valor que permaneceria na conta #611 - *Mercadorias* seria o líquido entre os débitos e créditos. Caso o custo inicialmente estimado tivesse sido superior ao efectivo, a conta #611 ficaria com o saldo a crédito, significando mais rendimento; se o custo estimado tivesse sido inferior ao efectivo a conta #611 ficaria a débito, permitindo assim que a Requerente reconhecesse o gasto e não pagasse IRC por um ganho que efectivamente não tinha obtido.

Em todo o caso, nem a AT nem a Requerente fazem derivar destas divergências os valores questionados quanto à regularização de inventários⁶⁰, que montam, recorde-se, a €

⁶⁰ Recorde-se o penúltimo parágrafo transcrito do PPA: “*O valor remanescente é justificado pelo facto de determinadas despesas, designadamente as despesas com o transporte do Reach Stacker até ao porto de São Tomé e Príncipe, apenas terem chegado à contabilidade após a facturação dessas mesmas mercadorias.*” (destaque aditado).

574.537,19. Sobre isso, escreveu-se no RIT, por referência aos esclarecimentos prestados pela Requerente:

“A Exponente declarou que o montante de € 574.537,19, contabilizado como Custo de Mercadorias Vendidas em 2019 relaciona-se somente com a venda da máquina Konecranes ... Liftace Reach Stacker TFC 45 H, por € 456.000, (lançamento 11000211) sujeito a tributação no período de 2018, o qual não teve o registo do correspondente gasto associado, por mero lapso da Exponente, pelo qual nada foi deduzido ao lucro tributável desse ano (2018);

(...)

O valor remanescente (€ 262.737) é justificado pelo facto de determinadas despesas (por ex.: portes) terem chegado à contabilidade após a faturação dessas mesmas mercadorias;”

- assim, excluindo este último valor (que nem parece ter lugar numa conta de inventário⁶¹), a segunda situação teve a ver com as *vicissitudes do tratamento conferido à entrada e saída do Reach Stacker da conta #32*. Recorde-se que esta máquina foi avaliada em € 456.000,00 quando a Requerente emitiu, em 26 de Junho de 2018, a factura de venda desse bem à G... (em conjunto com a grua), mas, para justificar tal venda, procedeu à *extracção* desse bem do seu inventário (onde tinha ficcionado que dera entrada) pelo valor de € 311.800,00. Quando, em Novembro desse ano, o adquiriu *de facto*, registou-o em inventário pelo valor de € 320.700,00 (preço efectivo de compra), registando a sua venda numa conta #71 - *Vendas* por € 456.000,00, e, pela Nota de Crédito n.º 193 (associada ao lançamento n.º 11000077, de 04.12.2018), *“anulou a saída de inventário da Reach Stacker por € 311.800,00”*⁶². Como o valor discutido da regularização efectuada pela Requerente é de € 574.537,19 e o valor de € 262.737 é suposto resultar de despesas chegadas *“à contabilidade após a faturação”*, a diferença entre tais valores é justamente de € 311.800(,19), ou seja, o valor do *avatar* do *Reach Stacker* que dera entrada virtual em inventário. Assim, em 2019, dando conta de que ainda

⁶¹ Para despesas com “portes”, ou “transporte”, há no SNC uma conta #622, de serviços especializados.

⁶² Conforme explicação do PPA, acima transcrita.

conservava em inventário o valor (estimado) pelo qual nele fizera entrar tal bem futuro, a Requerente terá procedido à sua correcção, retirando o mesmo valor (€ 311.800,00).

Constatando que a “*contabilidade consente o registo nas demonstrações financeiras do exercício em que se constata o erro*”, mas que o Direito Fiscal obriga “*o contribuinte a reportar esse registo ao período temporal correspondente, mediante a apresentação de prévia reclamação graciosa necessária*”, já em 1997 Tomás Cantista Tavares⁶³ advogava uma “*dupla correcção*”, em vez da mera “*imputação, no ano devido, das componentes do rendimento erroneamente inscritas, sem o cuidado técnico de prever a correspondente diminuição, ex officio, do volume de rendimentos produzidos naquele outro exercício.*”. E concluía (p. 103) que “*esta solução viola frontalmente o princípio da capacidade contributiva, ao permitir a duplicação do imposto sobre o mesmo facto tributário.*”.

Nesses termos, e embora os poderes deste Tribunal Arbitral se limitem à anulação dos actos de liquidação, sem que possa determinar à AT o enquadramento futuro das situações que tenham sido objecto de censura, considera que, no caso concreto dos autos, e tendo em consideração que a violação das regras de contabilidade por parte da Requerente decorreu da necessidade de se conformar com a situação específica de um comprador público, a desconsideração da correcção do valor ficcionado de aquisição do *Reach Stacker* (€ 311.800,00) constituiria, porventura, um caso limite de “*injustiça não justificada*” – como se escreveu na decisão do processo arbitral n.º 263/2022-T (justamente porque as reservas manifestadas no aí apostado voto de vencido não colhem no caso).

Assim, o Tribunal Colectivo decide anular a liquidação impugnada na parte correspondente à desconsideração da correcção, em 2019, do valor ficcionado de aquisição do *Reach Stacker* (€ 311.800,00) que permaneceu, por lapso, na contabilidade da Requerente para lá do ano de 2018.

IV.2.F. Quanto às variações patrimoniais positivas:

⁶³ *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões a nível de custos*, policopiado, pp. 101-104.

IV.2.F. a) Posição da Requerida

A AT entendeu que um conjunto de movimentos contabilísticos feitos em 2019 pela Requerente a débito em contas de terceiros, nomeadamente de clientes e de fornecedores, por contrapartida a crédito de contas de outros clientes e fornecedores, implicaram o desconhecimento de passivos que a Requerente tinha reflectidos nas suas demonstrações financeiras.

No que diz respeito à única situação que foi contestada pela Requerente, a AT considera que não foi fornecida qualquer justificação para tal erro, nem foi junta qualquer prova dele.

Em todo o caso, mesmo admitindo o erro de lançamento na conta corrente da U... Co. (221131609), considera que, na ausência do(s) lançamento(s) contabilístico(s) que permitissem perceber qual o tratamento dado à situação em apreço, o registo de € 49.779,72 teve como contrapartida o registo a débito na conta “321 – Mercadorias em armazém”, pelo que o montante pretendido corrigir figurou, no exercício de 2018, na conta “31 – Compras de mercadorias” e, portanto, terá sido considerado como gasto dedutível desse exercício, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC.

Assim, conclui,

“Não tendo a Requerente demonstrado que este montante não influenciou, negativamente, a determinação do lucro tributável do período de tributação de 2018, nem tendo, por outro lado, demonstrado que influenciou, positivamente, a determinação do lucro tributável do período de tributação de 2019, a sua anulação não pode considerar-se, como pretende a Requerente, a mera regularização de um erro contabilístico, mas deve, antes, concorrer para a formação do lucro tributável do período de tributação de 2019, como variação patrimonial positiva.”

IV.2.F. b) Posição da Requerente

De um montante total de € 53.936,70 de variações patrimoniais positivas apuradas no RIT, a Requerente contestou apenas o valor de € 42.506,01 referente ao seu fornecedor U... Co., alegando que este último montante visou corrigir uma disparidade entre o valor da factura paga

a essa empresa, que era de apenas € 7.273,71 (correspondente a 8.492,42 dólares americanos à taxa de câmbio de 1€ = 1,170600 US\$), e o valor de € 49.779,72, que tinha sido indevidamente registado como resultante dessa mesma factura.

Alega a Requerente que, portanto,

“Considerar que a regularização de um erro contabilístico que evidenciava uma dívida que nunca existiu, corresponde ao reconhecimento pela Requerente de um rendimento ou de um aumento da situação patrimonial que este nunca obteve, é um ficção jurídica que que viola grosseiramente os princípios da verdade material e da justiça previstos nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT...

(...)

...e que viola de forma ainda mais grosseira o princípio da da tributação das empresas pelo lucro real, previsto no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, uma vez que a Requerente está a ser tributada com base num movimento contabilístico que não tem associado qualquer facto tributário revelador de capacidade contributiva!”

IV.2.F. c) Decidindo

Embora os argumentos da Requerente apelem à realidade material subjacente, não parece que seja isso que está essencialmente em causa. Por um lado, porque não há nenhuma explicação para a alegada divergência inicial, nem os pormenores sobre o valor da aquisição em dólares pago em euros – que é o único argumento apresentado pela Requerente que o poderia justificar – ajudam a esclarecer a passagem inicial de um valor de € 7.273,71 para € 49.779,72. Por outro, porque, como se escreveu na decisão do processo n.º 184/2021-T,

“não tendo a Requerente feito a prova – nomeadamente através da prestação de informações durante a ação inspetiva ou em sede de reclamação graciosa – de que os lançamentos efetuados a 31.12.2016 visaram apenas regularizar a sua contabilidade, porquanto esta padeceria de imprecisões cometidas em exercícios anteriores (e importaria saber quais), é forçoso concluir que as alegações apresentadas não constituem prova suficientemente consistente e convincente para que o mesmo afaste a

presunção de veracidade dos elementos constantes da contabilidade do sujeito passivo estabelecida no citado artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

(...)

o acolhimento da posição da Requerente constituiria um perigoso incentivo a uma contabilidade pouco diligente, se não mesmo negligente, incompatível com a função regulatória do IRC. Não basta à Requerente alegar que os registos contabilísticos em causa nos autos se destinavam a regularizar a contabilidade por motivo de imprecisões cometidas em exercícios anteriores. É necessário ainda que a Requerente comprove o que alega. O ónus de comprovar que os registos contabilísticos não têm subjacente qualquer realidade económica e mesmo financeira, conforme alega a Requerente, é um ónus que incumbe à Requerente pois é a ela que cabe justificar os seus registos contabilísticos.”

Aliás, também aí se recordou que, nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 123.º do Código do IRC, devem “*quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos*” e que “*não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.*”.

Assim, julga o presente Colectivo que não foi feita prova da existência de um *movimento contabilístico desassociado de um facto tributário*, como alegado pela Requerente, razão pela qual se confirma a liquidação impugnada na parte correspondente ao valor de € 42.506,01, que era o único que impugnava.

IV.3. Reembolso e juros indemnizatórios

Como consequência da anulação parcial da liquidação de IRC de 2019, há lugar a reembolso das quantias indevidamente pagas, no montante de € 487.410,49 (quatrocentos e oitenta e sete mil, quatrocentos e dez euros e quarenta e nove cêntimos).

Quanto a juros indemnizatórios, no que aqui interessa, o n.º 1 do artigo 43.º da LGT estabelece o seguinte:

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

Por isso, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios que devem ser contados desde a data em que foi efectuado cada pagamento para lá do que era devido, até integral reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

V. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral Colectivo:

- a) Anular as correcções de IRC realizadas pela AT no que diz respeito às facturas
 - da M... (São Tomé) com o n.º 10/2019, no valor de € 100.000,00;
 - da R... (São Tomé) com os n.ºs 3/2019, no valor de € 15.000, 16/2019, no valor de € 10.000 e 18/2019, no valor de € 12.000 (num total de € 37.000,00);
 - da O... (Angola) com os n.ºs 33557, 51834, 53221, 55314, e 55297 (num total de € 26.363,12);
 - da P... (Angola) com os n.ºs 053/2019, no valor de € 5.000,00, e 068/2019, no valor de € 1.300,00 (num total de € 6.300,00); e
 - da Q... (Cabo Verde) com o n.º 23, no valor de € 5.000,00;
- b) Anular a correcção de IRC realizada pela AT no que diz respeito a € 947,37 da viagem paga pela Requerente a um terceiro à empresa;
- c) Anular a correcção de IRC realizada pela AT no que diz respeito ao valor de € 311.800,00 de regularização de inventários;
- d) Condenar a AT a refazer a liquidação de IRC de 2019 da Requerente e respectivos juros compensatórios nos termos resultantes da presente decisão;

- e) Condenar a AT à devolução à Requerente dos montantes indevidamente cobrados (€ 487.410,49), com os respectivos juros indemnizatórios contados desde a data dos pagamentos indevidos feitos por esta, até integral reembolso;
- f) Condenar Requerente e Requerida nas custas, na proporção do respectivo decaimento, como fixado a seguir.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pediu (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se, o valor do processo em € 292.262,13 (duzentos e noventa e dois mil duzentos e sessenta e dois euros e treze cêntimos), que foi o valor atribuído pelas Requerente e não contestado pela AT.

VII. CUSTAS

Custas de € 5.202,00 (cinco mil, duzentos e dois euros), que são devidas a título de IRS em 5%⁶⁴ do total (ou seja: € 260,10) e a título de IRC em 95%⁶⁵ do total (ou seja: € 4.941,90), e que vão a cargo da Requerida no que diz respeito ao valor integral do montante imputável a IRS (€ 260,10), uma vez que foi a AT que – escusadamente, como reconheceu na pendência dos autos – deu causa ao pedido de pronúncia arbitral, e no que diz respeito a 57%⁶⁶ do valor imputável a IRC – ou seja, € 2.816,90; e a cargo da Requerente no que diz respeito aos

⁶⁴ Uma vez que o montante de € 14.013,77 (correspondente ao valor da retenção na fonte de IRS e respectivos juros compensatórios) corresponde a 4,79% (ie: 5%) do valor atribuído ao processo (€ 292.262,13).

⁶⁵ Uma vez que o montante de € 278.248,36 (correspondente ao valor da liquidação de IRC e respectivos juros compensatórios) corresponde a 95,21% (ie, 95%) do valor atribuído ao processo (€ 292.262,13).

⁶⁶ Uma vez que da correcção de IRC no montante de € 856.252,33 que foi impugnada pela Requerente e apreciada por este Tribunal, esta obteve ganho de causa em € 487.410,49 (€ 100.000,00 da M..., € 37.000,00 da N..., € 26.363,12 da O..., € 6.300,00 da P..., € 5.000,00 da Q..., € 947,37 de gastos com uma viagem e € 311.800,00 da regularização de inventários), o que representa 56,92% (ie: 57%).

remanescentes 43%⁶⁷ desses mesmos € 4.941,90 – ou seja, € 2.125,00, nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Lisboa, 18 de Junho de 2024

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

O árbitro adjunto

Luís Manuel Pereira da Silva

O árbitro adjunto

Tomás Cantista Tavares

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o adoptem.

⁶⁷ Uma vez que da correcção de IRC no montante de € 856.252,33 que foi impugnada pela Requerente e apreciada por este Tribunal, esta decaiu em € 368.842,83 (€ 28.000,00 da N..., € 14.569,04 da S..., € 14.000,00 da O..., € 2.363,94 da T..., € 4.666,66 da P..., € 42.506,00 da U... e € 262.737,19 da regularização de inventários), o que representa 43,27% (ie: 43%).

A soma das percentagens excede 100% mas a soma dos valores de ganho e decaimento também difere, em cerca de um euro, do montante impugnado.