

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 748/2023-T

Tema: IRC e IVA – Controlo das operações com terceiros - Direito à dedução – Ónus da prova

SUMÁRIO:

I – O descritivo das notas de crédito não tem de ser exaustivo e não constitui um fim em si mesmo, sendo que é instrumental à finalidade de controlo das operações, do pagamento devido (v.g., taxas, isenções) e da existência do direito à dedução.

II – No entanto, e tendo em conta as informações que constam das notas de crédito afigura-se ser impercetível a natureza dos serviços prestados à Requerente e o respetivo valor, pelo que não se encontram acauteladas as finalidades de controlo do pagamento do imposto, desde logo no que se refere a taxas e isenções, não só em sede de IRC, como também em sede de IVA.

III – As notas de crédito constantes dos autos não permitem, assim, pela prova produzida, “reconstituir que serviço foi prestado e qual o seu custo”, nos moldes preconizados pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), de 4 de outubro de 2017, no processo n.º 1141/16.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Sofia Ricardo Borges e Maria do Rosário Anjos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

1.

I. RELATÓRIO

A... S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva ... e com sede na ..., no..., ...-... ..., tendo sido notificada do despacho proferido pelo Diretor da Direção de Finanças de..., através do qual foi indeferida a reclamação graciosa apresentada contra várias liquidações de IRC, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, no 1, al. a) do Decreto-Lei no 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, formular PEDIDO DE PRONUNCIA ARBITRAL.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 31 de Outubro de 2023.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 2 de fevereiro de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 9 de Janeiro de 2024, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 8 de fevereiro de 2024.

Por despacho de 27 de abril de 2024, o TAC proferiu o seguinte despacho:

“1. Designa-se o dia 15 de maio de 2024, pelas 10h00 horas, nas instalações do CAAD como nova data para realização da audiência para produção de prova testemunhal.

2. Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A audiência realizou-se e ambas as partes apresentaram Alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente foi notificada do despacho proferido pelo Diretor da Direção de Finanças de ..., através do qual foi indeferida a reclamação graciosa apresentada contra as seguintes liquidações:
- Liquidação adicional de IRC n.o 2023..., referente ao exercício de 2019, no valor de € 348 610,63;
 - Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-01, no valor de € 15 153,10 e respetivos juros compensatórios no valor de € 2 250,13 (Compensação n.o 2022...;
 - Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-02, no valor de € 3 063,46 e respetivos juros compensatórios no valor de € 444,83 (Compensação n.o 2022 ...;
 - Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-03, no valor de € 0,00;
 - Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-04, no valor de € 20 410,94 e respetivos juros compensatórios no valor de € 2 825,09 (Compensação n.o 2022...;
 - Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-05, no valor de € 77 968,65 e respetivos juros compensatórios no valor de € 10 543,91 (Compensação n.o 2022...;

- Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-06, no valor de € 29 935,25 e respetivos juros compensatórios no valor de € 3 939,96 (Compensação n.o 2022...;
- Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-07, no valor de € 24 219,89 e respetivos juros compensatórios no valor de € 3 110,76 (Compensação n.o 2022...;
- Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-08, no valor de € 21 223,81 e respetivos juros compensatórios no valor de € 2 644,54 (Compensação n.o 2022...;
- Liquidação IVA n.º 2022..., referente ao período 2019-09, no valor de € 38 155,06 e respetivos juros compensatórios no valor de € 4 624,60 (Compensação n.o 2022...;
- Liquidação IVA n.º 2022..., referente ao período 2019-10, no valor de € 47 052,83 e respetivos juros compensatórios no valor de € 5 543,20 (Compensação n.o 2022...;
- Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-11, no valor de € 29 523,48 e respetivos juros compensatórios no valor de € 3 381,04 (Compensação n.o 2022...;
- Liquidação n.º 2022..., referente ao período 2019-12, no valor de € 13 083,52 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 451,01 (Compensação n.o 2022... .

b) A sociedade A... é detentora de um espaço comercial que se dedica principalmente à venda de artigos religiosos e outros produtos turísticos, explorando também nesse espaço um restaurante.

- c) Uma vez que o estabelecimento comercial não se localiza no centro de Fátima, a sociedade aqui Requerente teve que desenvolver uma política comercial para captação de turistas, nomeadamente os estrangeiros que visitam Fátima.
- d) Nesse sentido, há alguns anos que a Requerente começou a contactar com vários agentes turísticos para que estes pudessem trazer turistas até ao seu espaço comercial, concedendo a estes descontos nos produtos adquiridos em função do valor global das compras de cada grupo turístico.
- e) Para o efeito, no autocarro é-lhes distribuído um talão que identifica uma determinada “série”, a qual permite calcular o montante global das vendas e conceder o respetivo bónus.
- f) O montante do bónus a atribuir depende do valor global das compras efetuadas por cada grupo, podendo variar entre os 15% e os 30%, situando-se porém, em regra, nos 25%.
- g) Só após a finalização e determinação do montante global das compras efetuadas por cada grupo de turistas, é que é possível determinar o valor do bónus a atribuir, uma vez que a percentagem do mesmo varia em função do valor total das compras.
- h) Assim, e após finalização das compras, procede-se ao somatório das várias faturas que foram emitidas a cada um dos turistas, aplicando-se sobre esse montante total uma taxa, da qual resulta o valor do bónus a atribuir.
- i) Calculado o bónus, o mesmo é pago em dinheiro, que é entregue ao tour leader/padre/guia de cada autocarro, o qual tem por incumbência distribuí-lo pelos turistas.
- j) Aquando da entrega do bónus, o tour leader/padre/guia de cada autocarro assina um documento interno elaborado pela Requerente justificativo do pagamento do bónus.

- k) Além disso, a Requerente também emite uma Nota de Crédito justificativa do pagamento do bónus.
- l) Veja-se, por exemplo o Anexo I ao presente pedido que contém declarações assinadas por alguns guias turísticos através das quais declaram qual o destino dos bónus.
- m) Tais anexos também contêm o documento interno assinado por cada um deles, bem como a Nota de Crédito e as correspondentes faturas.
- n) Uma vez que cada bónus respeita a um conjunto de faturas emitidas a cada um dos turistas (consumidores finais), as notas de crédito não fazem referência a uma fatura específica, nem contêm um número de identificação fiscal.
- o) Aliás, tal se comprova pelos vários exemplos aqui juntos como Anexo II, através dos quais se pode verificar o conjunto das faturas emitidas, a nota de crédito associada a essas faturas, o documento interno comprovativo do pagamento do bónus e ainda um documento resumo de cada uma dessas operações.
- p) Daquela documentação resulta ainda claro que o valor do bónus é sempre uma percentagem calculada sobre o valor das faturas, percentagem essa que, como já se referiu, varia entre os 15% e 30%.
- q) Suportada na Ordem de Serviço interna n.o OI2021..., foi desencadeada uma ação inspetiva interna, de âmbito parcial (IRC e IVA), ao sujeito passivo aqui Requerente.
- r) A ação inspetiva teve por objetivo o controlo declarativo do sujeito passivo ao exercício de 2019.
- s) Após o que foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária (RIT), na qual foram efetuadas correções meramente aritméticas, tanto em sede de IRC como de IVA.
- t) Correções essas que deram lugar às liquidações adicionais de IVA e IRC supra identificadas.

- u) Em tempo, a aqui Requerente deduziu reclamação graciosa contra aquelas liquidações de IVA e de IRC, que mereceu despacho de indeferimento.
- v) Assim, este pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e por objeto mediato a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidações adicionais de IRC e IVA já identificadas.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) O objeto da sociedade consiste em “Comércio e indústria de artigos plásticos e artigos religiosos.”
- b) Em sede de IRC, a empresa é um sujeito passivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, não isento, enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável, definido na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, sendo tributado à taxa prevista no n.º 1 do artigo 87.º, ambos do CIRC.
- c) Em sede de IVA, encontra-se enquadrado no regime normal com periodicidade mensal, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA praticando operações mistas com afetação real de todos os bens.
- d) A atividade da empresa assenta fundamentalmente na comercialização de artigos religiosos e regionais, na localidade de ..., concelho de Ourém. A empresa detém 3 espaços comerciais, nomeadamente o “Centro Comercial de ...”, “...” e “Loja...”.

-
- e) As vendas no Centro Comercial de ... representam 89,2% do volume de negócios da empresa, através da estratégia de atrair clientes com excursões organizadas, uma vez que o parque de estacionamento tem capacidade para diversos autocarros.
- f) Os serviços de inspeção requereram cópia do Relatório de Gestão e da Certificação Legal de Contas, e ainda, os ficheiros SAF-T (PT) da contabilidade e da faturação, referentes ao exercício de 2019.
- g) Em face da análise preliminar efetuada às declarações fiscais do sujeito passivo e dos elementos/documentos enviados, foram identificados alguns riscos, que recaíam fundamentalmente sobre o facto de empresa ter declarado regularizações de IVA a favor da empresa, no campo 40 das DP's relativas ao ano de 2019, no montante de € 154.874,69.
- h) Relativamente ao IRC, determina a alínea c) n.º 1 do artigo 23.ºA do CIRC que os encargos não serão considerados dedutíveis no caso de a documentação não cumprir o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC.
- i) Os gastos e perdas aceites para determinação do lucro tributável, entre outros requisitos de entre os n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, determinam o seguinte:

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

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

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

- b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;
- c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;
- d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;
- e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.”
- j) No caso em análise, conforme referido no relatório de inspeção a empresa emite as notas de crédito pela atribuição de bónus em numerário, não identificando o destinatário e apresentando apenas um documento interno rubricado por alguém, sem que seja possível identificar o destinatário do bónus e comprovar quer o valor recebido, quer relacionar o pagamento do bónus com o recebimento do respetivo destinatário.
- k) Acontece que os registos contabilísticos relacionados com os apuramentos diários das vendas na loja 1, não estão documentalmente comprovados, pelo que a redução dos rendimentos obtidos na emissão das faturas deverá ser acrescida ao resultado fiscal do exercício de 2019, constituindo infração ao disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 17º do CIRC, relativamente ao qual se procedeu á correção ao lucro tributável, acrescendo o montante de € 1.390.441,26.
- l) No que concerne ao IVA, o documento “Nota de Crédito” é um documento comercial emitido por um vendedor a um comprador, indicando quantidades, preços e formas de pagamento acordados entre vendedor e o comprador para produtos e serviços, cujo comprador não pagou, não recebeu, ou devolveu.
- m) Pode também ser emitida no caso de mercadorias danificadas, erros ou reajustes.
- n) A nota de crédito é um documento de suporte legal que tem como objetivo corrigir erros de faturação e assim creditar o cliente, que de acordo com o n.º 6 do artigo 36º do CIVA:

“(…) 6 – As guias ou notas de devolução e outros documentos retificativos de faturas devem conter, além da data e numeração sequencial, os elementos a que se refere a

- alínea a) do número anterior, bem como a referência à fatura a que respeitam e as menções desta que são objeto de alterações. (...).”
- o) No caso em apreço, as notas de crédito em dissídio foram emitidas sem cumprimento dos requisitos formais, pelos motivos que se descrevem resumidamente a seguir:
- não contêm a identificação do destinatário;
 - não identificam a fatura a retificar;
 - foram emitidas com o objetivo de conceder um “Bónus” a uma terceira pessoa e não retificar uma fatura emitida, ou seja, a uma pessoa diferente do adquirente dos bens e/ou serviços;
- p) Ao apurar e contabilizar os rendimentos e depois abater as referidas notas de crédito, a Requerente reduz a base tributável e respetivo IVA liquidado apurado nas faturas emitidas no período, praticando omissões e inexatidões nas declarações periódicas de IVA, com falta de entrega de imposto exigível, infringindo assim, o artigo n.º 29º e n.º 3 e o artigo 27º, ambos do CIVA.
- q) Conclui-se que foi declarado IVA liquidado inferior ao montante constante das faturas emitidas, relativamente ao qual se procedeu à sua correção a favor do Estado, no montante total de € 319.566,48.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

- a) O objeto da sociedade consiste em “Comércio e indústria de artigos plásticos e artigos religiosos.”
- b) Em sede de IRC, a empresa é um sujeito passivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, não isento, enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável, definido na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, sendo tributado à taxa prevista no n.º 1 do artigo 87.º, ambos do CIRC.
- c) Em sede de IVA, encontra-se enquadrado no regime normal com periodicidade mensal, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA praticando operações mistas com afetação real de todos os bens.
- d) A atividade da empresa assenta fundamentalmente na comercialização de artigos religiosos e regionais, na localidade de ..., concelho de Ourém. A empresa detém 3 espaços comerciais, nomeadamente o “Centro Comercial...”, “...” e “Loja...”.
- e) As vendas no Centro Comercial ... representam 89,2% do volume de negócios da empresa, através da estratégia de atrair clientes com excursões organizadas, uma vez que o parque de estacionamento tem capacidade para diversos autocarros.
- f) Os serviços de inspeção requereram cópia do Relatório de Gestão e da Certificação Legal de Contas, e ainda, os ficheiros SAF-T (PT) da contabilidade e da faturação, referentes ao exercício de 2019.

- g) As “notas de crédito” emitidas pela Requerente não cumprem os requisitos legais aplicáveis.
- h) Após apurar e contabilizar os seus rendimentos do período a Requerente abate as “notas de crédito” (cfr al. anterior).
- i) No RIT lê-se, entre o mais (tudo se dando por integralmente reproduzido), que a Requerente emite as notas de crédito pela atribuição de bónus em numerário, não identificando o destinatário e apresentando apenas um documento interno rubricado por alguém.

Factos dados como não provados

Com referência às “notas de crédito”, resultou não provado que os turistas tenham recebido quaisquer montantes e/ou tomado conhecimento da emissão das mesmas.

Não existem outros factos não provados relevantes para a decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição, a prova testemunhal produzida na audiência e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes.

De referir que também resultou da audiência de inquirição de testemunhas que os *documentos de quitação* juntos pela Requerente ao PPA foram por si preparados para efeitos de apresentação do PPA.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC),

aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

IV. 2. A. ENQUADRAMENTO LEGAL E FACTUAL

As normas infringidas em causa nos presentes autos são:

- a) A alínea b) do n.º 3 do artigo 17º, os artigos 23.º e 23.º-A, todos do CIRC:

“Artigo 17.º

Determinação do lucro tributável

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

1 — O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período.

3 — De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) ...

b) Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

c) ...

Artigo 23.º

Gastos e perdas

1 — (...)

2 — (...)

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

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

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

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

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

- d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;
 - e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.
- (...)

Artigo 23.º-A

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

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

a) (...)

b) (...)

c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido, por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º ou por sujeitos passivos que não tenham entregue a declaração de inscrição, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 117.º; (Redação da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho)

(...)"

b) Os artigos 27º, 29º, n.º 3 e 36.º, todos do CIVA:

“Artigo 27.º

Pagamento do imposto apurado pelo sujeito passivo

1 - Sem prejuízo do disposto no regime especial referido nos artigos 60.º e seguintes, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 26.º e 78.º, nos locais de cobrança legalmente autorizados, nos seguintes prazos: (Redação da Lei n.º 119/2019 , de 18 de setembro)

a) Até ao dia 25 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º; (Redação da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho)

b) Até ao dia 25 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos abrangidos pela alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º (Redação da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho)

2 - As pessoas referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as que pratiquem uma só operação tributável nas condições referidas na alínea a) da mesma disposição, devem entregar nos locais de cobrança legalmente autorizados o correspondente imposto nos prazos de, respetivamente, 20 dias a contar da emissão da fatura e até ao final do mês seguinte ao da conclusão da operação. (Redação da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho)

3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelas alíneas e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º, que não estejam obrigados à apresentação da declaração periódica nos termos do artigo 41.º, devem enviar, por transmissão electrónica de dados, a declaração correspondente às operações tributáveis realizadas e efectuar o pagamento do respectivo imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível. (Redação do Decreto-Lei n.º 134/2010 , de 27 de dezembro)

4 - (Revogado pelo Decreto-Lei n.º 134/2010 , de 27 de dezembro)

5 - A obrigação a que se refere o n.º 3 só se verifica relativamente aos períodos em que haja operações tributáveis. (Redação do Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 dezembro)

6 - Quando o valor do imposto apurado pelo sujeito passivo na declaração periódica apresentada nos termos do n.º 1 do artigo 41.º for superior ao montante do respetivo meio de pagamento, é extraída, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, certidão de dívida, pela diferença entre o valor apurado e o valor do respetivo meio de pagamento, ou pela totalidade do valor declarado no caso da falta do meio de pagamento, nos

termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. (Redação do D.L. n.º 197/2012, de 24 de agosto, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2013)

7 - Quando a saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro, a que se refere o n.º 6 do artigo 15.º, for efectuada por uma pessoa que não esteja obrigada à apresentação da declaração prevista no artigo 41.º, o imposto deve ser entregue em qualquer serviço de finanças, no prazo previsto no n.º 3. (Anterior n.º 6) (Redação do Decreto-Lei n.º 134/2010 , de 27 de dezembro)

8 - Os sujeitos passivos podem optar pelo pagamento do imposto devido pelas importações de bens nos termos do n.º 1, desde que: (Artigo aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro; a redação do n.º 8 do artigo 27.º dada pela mesma Lei, entra em vigor a 1 de março de 2018, sendo aplicável a partir do dia 1 de setembro de 2017 às importações de bens constantes do anexo C do Código do IVA, com exceção dos óleos minerais)

a) Se encontrem abrangidos pelo regime de periodicidade mensal previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º;

b) Tenham a situação fiscal regularizada;

c) Pratiquem exclusivamente operações sujeitas e não isentas ou isentas com direito à dedução, sem prejuízo da realização de operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter meramente acessório;

d) (Revogado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

9 - A forma e prazo de exercício da opção prevista no número anterior são reguladas por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. (Artigo aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

10 - O prazo de entrega do montante de imposto exigível, nos termos da alínea a) do n.º 1, relativo ao mês de junho, e nos termos da alínea b) do n.º 1, relativo ao segundo trimestre, é prolongado até 25 de setembro.

Artigo 29.º

Obrigações em geral

1 – (...)

2 – (...)

3 - Não obstante o disposto no n.º 1, estão dispensados do cumprimento:

a) Da obrigação referida na sua alínea b), as pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto e que tenham obtido para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200 000; (** - Redação do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro - em vigor a partir 01/01/2020)

b) Da obrigação referida na sua alínea b), os sujeitos passivos relativamente às operações isentas ao abrigo das alíneas 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro da União Europeia e seja um sujeito passivo do IVA.

c) Das obrigações referidas nas suas alíneas c), d) e g), os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, exceto quando estas operações conferem direito à dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º; (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro)

d) Da obrigação referida na alínea e), os sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional.; (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro)

(*) - Redacção da Lei n.º 83-C/2013 - 31/12)

Artigo 36.º

Prazo de emissão e formalidades das facturas

1 – (...)

2 - (...)

3 - (...)

4 - (...)

5 - (...)

6 - As guias ou notas de devolução e outros documentos rectificativos de faturas devem conter, além da data e numeração sequencial, os elementos a que se refere a alínea a) do número anterior, bem como a referência à fatura a que respeitam e as menções desta que são objeto de alterações (Redação do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)

(...)”

No caso em análise, conforme referido no relatório de inspeção

- A empresa emite as notas de crédito pela atribuição de bónus em numerário, não identificando o destinatário e apresentando apenas um documento interno rubricado por alguém, sem que seja possível identificar o destinatário do bónus e comprovar quer o valor recebido, quer relacionar o pagamento do bónus com o recebimento do respetivo destinatário.
- Os registos contabilísticos relacionados com os apuramentos diários das vendas na loja 1, como não estão documentalmente comprovados, pelo que a redução dos rendimentos obtidos na emissão das faturas deverá ser acrescida ao resultado fiscal do exercício de 2019, constituindo infração ao disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 17º do CIRC, relativamente ao qual se procedeu à correção ao lucro tributável, acrescendo o montante de € 1.390.441,26.
- No que concerne ao IVA, o documento “Nota de Crédito” é um documento comercial emitido por um vendedor a um comprador, indicando quantidades, preços e formas de pagamento acordados entre vendedor e o comprador para produtos e serviços, cujo comprador não pagou, não recebeu, ou devolveu.
- No caso em apreço, as notas de crédito em dissídio foram emitidas sem cumprimento dos requisitos formais, pelos motivos que se descrevem resumidamente a seguir:
 - não contêm a identificação do destinatário;

- não identificam a fatura a retificar;
- foram emitidas com o objetivo de conceder um “Bónus” a uma terceira pessoa e não retificar uma fatura emitida, ou seja, a uma pessoa diferente do adquirente dos bens e/ou serviços.

Assim, ao apurar e contabilizar os rendimentos e depois abater as referidas notas de crédito, de acordo com a Requerida, a Requerente reduz também a base tributável e respetivo IVA liquidado apurado nas faturas emitidas no período, praticando omissões e inexatidões nas declarações periódicas de IVA, com falta de entrega de imposto exigível, infringindo assim, o artigo 29.º n.º 3 e o artigo 27º, ambos do CIVA. Conclui a Requerida que assim foi declarado IVA liquidado inferior ao montante constante das faturas emitidas, relativamente ao que se procedeu à correção a favor do Estado, no montante total de € 319.566,48.

Cumpra decidir.

IV. 2. B. LIQUIDAÇÕES CONTROVERTIDAS EM IVA E IRC

Conforme ressalta da matéria de facto fixada, as “notas de crédito” através das quais a Requerente veio a reduzir os rendimentos obtidos no exercício (2019), e a reduzir a base tributável em IVA e respetivo IVA liquidado, foram emitidas sem fundamento legal válido.

As referidas “notas de crédito” são documentos com informação deficitária e não contêm os elementos mais básicos de natureza fiscal, a saber:

- a) identificação do destinatário;
- b) fatura a retificar.

Ademais foram emitidas com o objetivo de conceder um “Bónus” a uma terceira pessoa e não retificar uma fatura emitida, ou seja, a uma pessoa diferente do adquirente dos bens e/ou serviços.

Este descritivo é repetido em todas as notas emitidas, o que evidencia um comportamento reiterado, com o objetivo de obter vantagens fiscais, quer em sede de IVA, quer em IRC.

A) FATURAÇÃO E IMPLICAÇÕES EM IVA

Quanto a esta análise, recorreremos à decisão arbitral do CAAD no processo n.º 767/2016-T, do qual se extrai que “[s]endo o IVA um imposto de matriz comunitária, impõe-se tecer algumas considerações prévias relativamente à natureza e amplitude do direito à dedução, considerando nesta análise as regras que regem este imposto de acordo com o Direito da União Europeia, com a respetiva transposição a nível interno e com a interpretação administrativa e judicial que sobre as mesmas tem vindo a ser levada a cabo, especialmente pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). A este respeito importará analisar a questão da dedutibilidade do IVA, tendo em conta a interpretação do disposto nos artigos 168.º da Diretiva IVA (DIVA) e os artigos 19.º n.º 3 do Código do IVA.”

Neste âmbito o “[...] direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, exercendo-se imediatamente em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações a montante.

Nesta aceção do princípio da neutralidade, o regime instituído pela DIVA permite aos sujeitos passivos deduzir o IVA que tenha onerado as aquisições de bens e serviços destinados à atividade tributada. Note-se, que o TJUE refere-se ao princípio da neutralidade do IVA ainda numa outra aceção, de acordo com a qual o sistema do IVA não deve interferir com as decisões económicas nem com a formação dos preços ao longo do circuito económico.

Por conseguinte, o mecanismo do direito à dedução permite ao sujeito passivo expurgar do seu encargo o IVA suportado a montante retirando o efeito cumulativo e a tributação em cascata que caracterizavam sistemas anteriores de tributação do consumo. Assim, o direito à

dedução assenta no designado método da dedução do imposto, método do crédito de imposto, método subtrativo indireto ou ainda método das faturas.

De acordo com este método, e em conformidade com o disposto no artigo 19.º do Código do IVA, através de uma operação aritmética de subtração, ao imposto apurado nas vendas e prestações de serviços (outputs) e identificável nas respetivas faturas, deduz-se o imposto suportado nas compras e outros gastos (inputs). Como determina o 2.º parágrafo, do n.º 2 do artigo 1.º da DIVA “Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”.

Tal como previsto na DIVA, o Código do IVA determina, como regra geral, a dedutibilidade do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos.

As situações expressas de exclusão do direito à dedução são excecionais e reportam-se a casos específicos enunciados pelo legislador nacional em termos taxativos, de acordo com o estatuído na DIVA, em função do tipo de despesas em causa.

As regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam requisitos objetivos, mais ligados ao tipo de despesas, subjetivos, relativos ao sujeito passivo, e temporais, atinentes ao período em que é possível exercer o direito à dedução do IVA, os quais se devem verificar em simultâneo para se exercer o direito à dedução.

Como requisitos objetivos do exercício do direito à dedução do IVA temos, nomeadamente, o facto de o imposto suportado dever constar de fatura passada na forma legal (ou seja, deverá obedecer, nos seus requisitos, aos termos gerais previstos no atual artigo 36.º, n.º 5, e artigo 40.º do Código do IVA), de se tratar de IVA português, e de a despesa, por si, conferir o direito à dedução do imposto (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do Código do IVA).

Como requisitos subjetivos do exercício do direito à dedução do imposto determina-se, nomeadamente, que os bens e serviços deverão estar diretamente relacionados com o desenvolvimento de uma atividade económica. Com efeito, de acordo com a DIVA, no artigo 168.º (transposto, em parte, pelo artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA), o sujeito passivo pode deduzir o IVA suportado no Estado membro em que se encontra estabelecido, nas transmissões de bens e prestações de serviços, assim como operações assimiladas nas aquisições intracomunitárias de bens e nas importações ali localizadas, desde que “os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas (...)”.

Note-se que o TJUE admite a possibilidade de dedução do IVA mesmo que não se assista à efetiva realização de operações tributáveis, no caso dessas operações, por factos que ultrapassem a vontade da entidade, não se venham efetivamente a concretizar, ocorrendo a liquidação da sociedade. Acresce que este normativo, em conformidade com as regras do Direito da União Europeia, vem exigir que exista umnexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (input) e o output tributado, para que o IVA seja susceptível de ser dedutível. Isto é, o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível na medida em que possa estar relacionada a jusante com uma operação efetivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada.

No que diz respeito aos regimes de dedução de IVA, o TJUE tem vindo a considerar que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do próprio imposto, que não pode em princípio ser limitado, e que se exerce em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante, sublinhando ainda que “toda e qualquer limitação do direito à dedução tem incidência ao nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Diretiva”.

Acresce referir que qualquer limitação do direito à dedução deve observar os princípios da proporcionalidade e da igualdade o que pressupõe uma ponderação equilibrada dos benefícios derivados da medida e do sacrifício que esta implica”.

Na senda da decisão arbitral 201/2018-T e conforme suscitado pelo STA, no seu Acórdão proferido no processo n.º 01455/12, de 07/10/2015 “[...]o princípio da dedução do IVA, enquanto meio de concretizar a neutralidade do imposto, impõe que todas as restrições ao direito de dedução sejam interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo”.

Resulta da aludida decisão do STA que:

“[D]a aplicação conjugada de todas as normas invocadas, resulta demonstrado que o direito à dedução do IVA incorrido não está dependente de tal imposto ter sido devidamente liquidado pelo sujeito passivo, contrariamente ao que refere a Requerida. Vem sendo jurisprudência unânime dos tribunais superiores que o IVA indevidamente liquidado em factura ou documento equivalente é, não obstante, devido ao Estado, competindo à entidade emitente do documento em causa a sua entrega ao Estado. Só desta forma é que se pode assegurar o princípio da neutralidade do imposto, quer para os intervenientes, quer para o próprio Estado. A título de exemplo, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 04-06-2015, proferido no proc. n.º 07111/13 (disponível em www.dgsi.pt) em que se conclui que “(...) cada factura com menção de imposto, constitui um verdadeiro "cheque sobre o tesouro", pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o I.V.A. nela contido. Por isso, a simples menção do I.V.A. em factura (mesmo que porventura descabida, por não haver lugar a imposto naquele caso, por qualquer razão) origine sempre a obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, isto é, seja ele ou não um sujeito passivo. Tornar-se-á, pelo simples facto da menção, um "devedor de imposto". Só assim se consegue que ao direito à dedução, que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda sempre uma obrigação de pagar e se assegure o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados em sede de I.V.A. (cfr.ac.S.T.A.-2a.Secção, 24/4/2002, rec.26636; ac.S.T.A.-2a.Secção, 26/9/2012, rec. 555/12; ac.T.C.A.Sul2a.Secção, 17/1/2012, proc.4711/11; José Guilherme Xavier de Basto, A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia, C.T.F. 362, Abr./Jun. 1991, pág.42 e seg.; F. Pinto Fernandes e N. Pinto Fernandes, Código do I.V.A. Anotado e

Comentado, Editora Rei dos Livros, 4a. edição, Janeiro de 1997, pág.51; Clotilde Celorico Palma e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Almedina, 2014, pág.47). (...) A razão de ser desta obrigação decorre do facto dessas mesmas facturas conterem I.V.A. dedutível por parte da entidade a favor da qual foram emitidas e, nessa medida, ser necessário assegurar que o imposto delas constante tenha dado entrada nos cofres do Estado”. Este entendimento do Tribunal Central Administrativo Sul vem sustentado no aí mencionado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26-09-2012, proc. n.º 555/12 (também disponível em www.dgsi.p), em que se concluiu que “(...) a simples menção do IVA em tais documentos, mesmo que porventura descabida, por não haver lugar ao mesmo, origina obrigação de imposto. Como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 24/4/2002, proc n.º 26636, este resultado deriva tanto do carácter rígido e formalista do IVA como do facto de o sujeito passivo destinatário da factura ter o direito de dedução respectivo. Nas palavras de XAVIER DE BASTO (Cfr. “A harmonização Fiscal na CEE”, Ciência e Técnica Fiscal, no 362, p. 44.), cada factura com menção de imposto, constitui “um cheque sobre o tesouro, pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o IVA nela contido. Por isso, (...) a simples menção do IVA em factura (mesmo que porventura descabida, por não haver lugar a imposto naquele caso, por qualquer razão) origine obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, isto é, seja ele ou não um sujeito passivo. Tornar-se-á, pelo simples facto da menção, um “devedor de imposto”. Só assim se consegue que ao direito à dedução, que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda sempre uma obrigação de pagar. Assim se assegura o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados”. Aplicando o exposto ao caso em apreço, verifica-se que o recorrente não era sujeito passivo de IVA e não estava obrigado a passar a factura, cuja cópia consta do ponto c) do probatório. No entanto, ao fazê-lo, a menção na mesma do imposto atribuiu ao destinatário (no caso dos autos, à B..., SA.), o direito de deduzir com base nela o IVA. Daí que o legislador comine que a simples menção do IVA no documento em causa origine obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, que se torna “devedor do imposto”, pois só assim se consegue, como refere XAVIER DE BASTO, “que ao direito à dedução, que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda uma obrigação de pagar”, com vista a assegurar “o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados.

B) FATURAÇÃO E IMPLICAÇÕES EM IRC

Como se pode ler na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 793/2021-T, “são três requisitos para que um gasto possa ser deduzido.

O primeiro requisito encontra-se na primeira parte do n.º 1 do art.º 23.º e consiste em que o gasto tenha efetivamente ocorrido. Trata-se do requisito da “efetividade” do gasto, que a jurisprudência há muito estabeleceu (ac. STA de 22-01-2014, proc. n.º 01632/13). Ter o gasto efetivamente ocorrido implica que tenha sido efetuado um pagamento, ou a obrigação de pagamento tenha sido satisfeita e extinta por outra forma que não o pagamento (compensação ou dação em pagamento, por exemplo), ou que tenha sido criada na esfera do sujeito passivo uma obrigação de pagamento.

Assim sendo, de uma forma genérica, não é possível aos sujeitos passivos deduzirem um gasto, ainda que bem documentado e ainda quando os documentos de suporte mostrem que tal gasto seria perfeitamente justificado pelo fim de realização do lucro, se não se demonstrar que o gasto é real, seja por existir um pagamento, seja por se ter extinguido por outra forma a dívida respetiva (vg. por compensação de créditos), seja ainda por ter sido gerada para o sujeito passivo uma obrigação de pagamento.

O segundo requisito encontra-se na segunda parte do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, sendo este um requisito de natureza finalística, que consiste em que o gasto deve ter sido realizado “para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”. A lei deixou de falar em indispensabilidade dos gastos, como fazia anteriormente, exigindo agora que o gasto tenha sido incorrido para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Determinante para a dedutibilidade do gasto na atualidade é que o gasto tenha como objetivo contribuir para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. A este segundo requisito, a fim de facilitar a exposição, daremos a designação de “justificação do gasto”.

O terceiro requisito diz respeito à documentação do gasto, subdividindo-se em dois aspetos. Em primeiro lugar, é necessário que o gasto se encontre documentado, ou seja que exista prova documental que permita verificar, pelo menos, a existência do gasto. Em segundo lugar, é necessário que o documento que prova a existência do gasto cumpra, ele próprio, vários requisitos quanto ao seu conteúdo, nomeadamente que contenha os elementos de informação elencados nas alíneas a) a c) do n.º 4 do artigo 23.º.”

De referir que, da atual redação do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, não consta, como até 31 de dezembro de 2013, que se consideram gastos aqueles que “comprovadamente sejam indispensáveis” para realização de rendimentos. Assim, agora deve apenas ser avaliado se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial do sujeito passivo, o qual tem, por definição, escopo lucrativo, sendo, por isso, sujeito a IRC.

Não obstante, cita-se mais uma vez a Decisão Arbitral 793/2021-T, supra, a qual nota que, “já no domínio da redação anterior a noção legal de indispensabilidade era interpretada sob uma perspetiva económico-empresarial, por preenchimento direto ou indireto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivaliam aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproximava, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica da causalidade legal.

O gasto imprescindível equivalia a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que representasse um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo dependia, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa. E “fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os atos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade, sobretudo porque não visam o lucro.” (Ac. STA, proferido a 30-11-2011, processo n.º 0107/11): “A regra é que as despesas corretamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da

indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios. Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objeto, foram abusivamente contabilizadas como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito.

O conceito de indispensabilidade não só não podia fazer-se equivaler a um juízo estrito de imperiosa necessidade, como já se disse, como também não podia assentar num juízo sobre a conveniência da despesa, feito, necessariamente, a posteriori. Por exemplo, os gastos feitos com uma campanha publicitária que se revelou infrutífera não podiam, só em função desse resultado, afirmar-se dispensáveis.

O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos era e é exclusivo do empresário. Se ele decidisse fazer despesas tendo em vista prosseguir o objeto da empresa, mas fosse mal-sucedido e essas despesas se revelassem, por último, improfícuas, não deixavam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilizasse como custo e se mostrasse estranho ao fim da empresa não era custo fiscal, porque não indispensável. Como ficou consignado em Acórdão do STA “Entendemos (...) que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não diretamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objetivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objetivas da empresa.” (Acórdão proferido a 29-03-2006, processo n.º 01236/05).

Mais recentemente defendeu, por unanimidade, o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 27-02-2018, proferido no processo n.º 01402/17: O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artº 23º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das atividades decorrentes ao seu

escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a atividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.

Mais entendeu que é aplicável à generalidade dos encargos suportados no interesse da atividade da empresa: Consideramos definitivamente arredada uma visão finalística da indispensabilidade (enquanto requisito para que os custos sejam aceites como custos fiscais), segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo *conditio sine qua non*, entre custos e proveitos, de modo que apenas possam ser considerados dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão objetiva com os proveitos (23) (Criticando esse entendimento restritivo da indispensabilidade, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, pág. 243 e segs., e TOMÁS CASTRO TAVARES, “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 396, págs. 131 a 133, e “A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC”, *Fisco* n.º 101/102, Janeiro de 2002, pág. 40.).

Entendemos a indispensabilidade como referida à ligação dos custos à atividade desenvolvida pelo contribuinte. «Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo. [...] O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção dos ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa» (24) (TOMÁS CASTRO TAVARES, *Da Relação...*, loc. cit., pág. 136.). Só não serão indispensáveis os custos que não tenham relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa.”

No que se refere ao funcionamento do ónus de prova, a jurisprudência é pacífica no entendimento de que tal ónus recai sobre o sujeito passivo, por estar em causa um facto constitutivo da dedução invocada (art. 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária). A este respeito, cita-se veja-se os acórdãos do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 00080/03 e do TCA Sul de 02-02-2010, proc. n.º 03669/09 e de 16-10-2012, proc. n.º 05014/11: “Se a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade e, por isso, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, demonstrando que os factos contabilizados não são verdadeiros, já no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a AT questionar essa indispensabilidade”.

Nestes termos, os gastos contabilizados fundamentamente questionados pela AT, para serem fiscalmente dedutíveis, têm de ser objeto de comprovação objetiva quanto à afetação à realidade empresarial do sujeito passivo que os contabilizou. Neste sentido, cfr., entre outras, as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 735/2019-T; 510/2020-T; 534/2020-T e 793/2021-T. Embora hoje se tenha deixado de se falar em indispensabilidade, a verdade é que o ónus de prova da ligação do custo à atividade empresarial continua a caber ao sujeito passivo, atenta a fundamentação subjacente deste ónus.

Finalmente, no que concerne à comprovação dos custos, como ficou consignado nas Decisões arbitrais proferidas nos processos 510/2020-T, 534/2021-T e 793/2021-T “(...) Só não sendo considerados como custos fiscalmente relevantes os que não são suportados em documentos válidos. Assim sendo, quanto à prova documental, esta é por norma o meio de prova exigido em razão da sua adequação à prática comercial, não sendo, no entanto, de excluir outros meios de prova para comprovar os custos efetivamente realizados e como complemento da mesma, como, por exemplo, a prova testemunhal ou a prova pericial.”

IV. 2. C. PROVA PRODUZIDA E DECISÃO

Decorre do supra exposto, tal como se conclui na decisão arbitral citada, que o direito à dedução do IVA é essencial ao funcionamento do mecanismo deste imposto só podendo ser limitado em situações excecionais, e que este direito tem especiais implicações em IRC, pela aplicação do artigo 23.º do CIRC.

Cabe a este respeito relembrar que, conforme salienta o TJUE, o descritivo das faturas não tem de ser exaustivo e não constitui um fim em si mesmo. No entanto, ele é instrumental à finalidade de controlo das operações, do pagamento devido (v.g., taxas, isenções) e da existência do direito à dedução. Tendo em conta as informações (deficientes e parcas) que constam das notas de crédito afigura-se ser impercetível a natureza dos serviços prestados à Requerente e o respetivo valor, pelo que não se encontram acauteladas as finalidades de controlo do pagamento do imposto, desde logo no que se refere a taxas e isenções, não só em sede de IRC, como também em sede de IVA.

A Requerente não conseguiu desde logo demonstrar nos autos que a emissão das “notas de crédito” tenha tido qualquer fundamento legalmente admissível e rebater a argumentação da Requerida. Deve, desde já, dizer-se, a respeito da referida fundamentação, que não assiste razão à Requerente o que consta dos Artigo 89 a 112 do PPA, no que concerne à falta/insuficiência de fundamentação. Apesar da Requerente alegar verifica-se, que os deveres de fundamentação se encontram cumpridos pela AT.

Em face do exposto, os atos tributários de liquidação adicional de IVA e de IRC, relativos ao exercício de 2019 devem ser mantidos na ordem jurídica e a presente impugnação ser julgada totalmente improcedente, com as consequências legais.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o presente pedido arbitral;
- b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **709.159,69**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **10.404,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de julho de 2024

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins, Relator)

(Sofia Ricardo Borges)

(Maria do Rosário Anjos)