

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1085/2024-T

**Tema: IRC – Dedutibilidade de gastos: artigo 23.º do CIRC. IVA – Direito à dedução
– Requisitos formais**

SUMÁRIO:

- 1- Na atual redação do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, não consta que os gastos devam ser indispensáveis (ou necessários) para a obtenção de rendimentos, devendo apenas avaliar-se, se ocorrerem no âmbito e por força da atividade empresarial da Requerente, a qual tem, por definição, o escopo lucrativo, e, é, nesse sentido, sujeita a IRC.
- 2- O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artigo 23.º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportados no âmbito das atividades decorrentes do 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.
- 3- A prova documental, 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.
- 4- O Código do IVA, estabelece exigências formais para o exercício do direito à dedução, interpretadas à luz da jurisprudência do TJUE, acompanhada e obviamente não desconhecida, pelos tribunais nacionais, que é clara em admitir outros meios de prova para garantir um elemento estruturante do sistema de tributação, o direito à dedução.

DECISÃO ARBITRAL

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi, em 03-10-2024, aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, sendo, nos termos legais, notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. O Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular, o signatário, notificando as partes dessa designação. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 10-12-2024.

I – RELATÓRIO

1- A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ..., ...-... Santarém, apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Requer seja julgado integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, por provado, declarando a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e dos atos tributários de liquidação adicional de IRC e de IVA:

- Liquidação nº2023.../2019(Direção de Serviços de IRC)
- Liquidação nº2023.../2019 (Direção de Serviços de IVA)

- Liquidação nº 2023.../2019 (Direção de Serviços de IVA)

2- Alega, entre o mais, (e, em síntese), que...

2.1- Apresentou a Reclamação Graciosa, cujo indeferimento se contesta no presente Pedido, por não aceitar as correções efetuadas em sede de IRC e de IVA referentes as faturas relativas ao "patrocínio B...", pois, como já havia referido em sede de audição prévia, entende que tais gastos foram indispensáveis á formação de rendimentos sujeitos a IRC e que os documentos de suporte apresentados cumprem o legalmente previsto no artigo 23.º do CIRC e nesta medida o respetivo IVA também deve ser deduzido.

Conforme referido durante a inspeção, relativamente ao fornecedor B..., Lda., embora, não tendo sido efetuado, qualquer contrato escrito entre as partes, foi devidamente explicitado que tais gastos são relativos ao patrocínio a uma equipa de competição automóvel e a publicidade feita na viatura de competição.

Também explicitou que tem como atividade a venda de garantias no setor automóvel, sendo que a B... é uma empresa que se dedica a venda de veículos, bastante conhecida e conceituada no ramo em que atua.

Assim sendo, a publicidade efetuada numa competição automóvel e a ligação á B... é importante na estratégia de crescimento de vendas que a Requerente delineou. São, assim, gastos necessários á obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do disposto no artigo 23.º do Código do IRC.

Não é exigível, face ao, atualmente, preceituado na lei, que os gastos sejam indispensáveis para a obtenção de rendimentos, devendo apenas ser avaliado, se os gastos ocorreram no âmbito e por for a da atividade empresarial do sujeito passivo.

Em suma, atenta a prova produzida e os esclarecimentos prestados, o argumento da AT quanta a inexistência de conexão entre o gasto e a sua atividade carece de justificação. Com

3.

efeito, não há como dizer que os gastos não tenham sido feitos no âmbito do escopo da atividade da Requerente.

Finalmente, constitui jurisprudência pacífica que, nesta sede, os meios de prova não têm de revestir necessariamente natureza documental. Pelo que a conclusão retirada pela AT mesmo após todos os esclarecimentos não pode proceder, por ilegal, dado que o facto de não existir contrato entre as partes não afasta que o gasto foi efetuado e que o mesmo é referente a publicidade, a qual é essencial para que a Reclamante obtenha rendimentos sujeitos a IRC. Sendo que, o gasto encontra-se devidamente documentado (do mesmo percebe-se claramente a sua natureza).

Em tal constatação, encontrando-se provados os requisitos para que sejam considerados gastos dedutíveis em sede de IRC, a Requerente entende que, também em sede de IVA, as correções não podem proceder, pois a descrição "Patrocínio B..." deve ser considerada suficiente, nos termos das normas do Código do IVA aplicáveis.

Da falta de Fundamentação

Nos termos do disposto no artigo 77.^o da LGT, os atos da AT devem ser fundamentados. Ora, o RIT em análise não contém a fundamentação necessária para a conversão das propostas de correções em definitivo dado que como acima referido, a AT refere que não foram carreados novos elementos ao procedimento, sendo que basta uma breve análise ao direito de audiência para concluir de forma oposta - foram prestados esclarecimentos e foram juntos documentos que comprovam o que foi alegado.

Assim sendo, face a audiência previa apresentada, a fundamentação aposta no RIT é ilegal, por ser claramente insuficiente, devendo os atos em causa ser anulados por vício de violação de lei, também por contrariarem o disposto no artigo 77.^o da LGT no que a fundamentação diz respeito.

Do apuramento da verdade material

Conforme citado, a jurisprudência entende que a justificação dos gastos (que foram efetuados para a obtenção dos ganhos) pode ser efetuada por outra via, sem ser a documental, pelo que a Requerente requereu que a AT caso (ainda) tivesse dúvidas sobre a factualidade exposta, procedesse a inquirição de testemunhas no sentido de explicitarem a efetividade dos gastos em causa, como forma de complementar a prova documental, e dado que não o fez, entende-se que existe violação do princípio da verdade material e do princípio do inquisitório até como se percebeu pela inquirição de testemunhas tida neste Tribunal, esta corroboraria tudo o que já havia sido alegado.

E desde o início que solicitou a inquirição de testemunhas para complementar o que havia sido junto como prova documental, sendo que, como se deixou comprovado através da prova testemunha produzida, se a mesma tivesse sido admitida em sede de procedimento, as correções em causa teriam sido anuladas.

Finalmente, e repita-se, no que concerne a comprovação dos custos, constitui jurisprudência pacífica que, nesta sede, os meios de prova não têm de revestir necessariamente natureza documental.

3- Por seu turno, refere a AT, também, em síntese...

3.1- Entenderam os SIT que não resultou demonstrada a natureza e extensão dos serviços prestados, que a terem efetivamente sido prestados tais serviços, deveriam existir documentos que provem a natureza e extensão dos mesmos e, que na ausência de tais documentos se mostram inevitáveis as liquidações controvertidas, uma vez que a prova testemunhal, não teria a capacidade de suprir a ausência de prova documental, antes e apenas permitindo complementar aquela e, assim, que na ausência de documentos sempre se mostraria desnecessária, porque inútil a produção daquele tipo de prova.

Deverá ser julgado provado que, a Requerente não alegou sequer e, nessa medida menos ainda provou, que tal carro tivesse sequer participado em qualquer corrida concretamente identificada. Nem sequer identificou o carro em concreto.

De todo o modo, o que releva para os autos é que não resultam sequer alegados factos, que permitam conhecer da extensão e detalhe dos serviços de publicidade faturados.

Nesta medida e, por se desconhecer todo o contexto em que eventualmente possam ter sido prestados serviços de publicidade, deve ser julgada não prova a prestação de tais serviços.

Sobre a falta de fundamentação sempre se dirá que, com o devido respeito por entendimento diverso, não tem qualquer sustentação a tese da Requerente relativamente à falta de fundamentação dos atos impugnados.

Tendo presente no que respeita à fundamentação dos atos administrativos que o ato está fundamentado quando, pela motivação aduzida, se mostra apto a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinam a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respetiva lesão.

O ato administrativo-tributário, encontra-se devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final.

Ora, resulta demonstrado que a Requerente entendeu perfeitamente o sentido e alcance do ato, como resulta do próprio exercício jurídico-argumentativo que fez quer através da reclamação graciosa, quer através do presente pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente também invoca uma agressão aos princípios da verdade material e do inquisitório.

Mas também aqui não lhe assiste razão porquanto, por um lado, as descrições constantes das faturas em causa são demasiado abstratas e genéricas e nessa medida, omissas, pois não descrevem de forma adequada a realidade que visam titular.

Em sentido contrário, a AT entende que de tais elementos não resulta informação de onde se possa concluir que as operações em causa têm uma ligação efetiva à prática de operações tributáveis por parte da Requerente.

Ou seja, em face aos dados disponíveis, a AT não conclui que as operações em causa, as tituladas pelas faturas em causa, se encontrem descritas de forma a que a AT possa controlar a conexão com a atividade desenvolvida pela Requerente e a determinação da base tributável e imposto.

Por outro lado, a prestação de serviços de publicidade não se encontra registada na contabilidade, uma vez que não existe qualquer documentação probatória da sua ocorrência, ou dos exatos termos da sua ocorrência e retribuição.

Daí se concluindo que não foi dado cumprimento ao disposto no n.º 1 do art.º 20.º e à alínea a) do n.º 1 do art.º 19.º, ambos do CIVA.

Acresce, ainda, que a verificar-se a ocorrência de operações, o IVA incluído em operações passivas, isto é, na compra de bens ou na aquisição de serviços, só será dedutível, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 19.º do CIVA, isto é, no caso de o IVA se encontrar mencionado/incluído em faturas “passadas na forma legal”.

O n.º 6 do mesmo preceito consigna que se consideram passadas na forma legal apenas as faturas que contenham os elementos previstos no art.º 36.º do CIVA.

Ora, a alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA estabelece que: as faturas emitidas na forma legal devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados.

No caso em apreço, os SIT determinaram que, da descrição genérica constante das faturas e, da ausência de elementos escriturados que titulem a aquisição de serviços de publicidade, bem como da inexistência de elementos documentais de natureza contratual, resulta que a AT se encontra impossibilitada de determinar que e quantas operações ocorreram.

O que significa que a Requerente não deu cumprimento ao disposto na alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, de acordo com o qual, das faturas passadas na forma legal deverão constar *“A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados”*.

Acresce, ainda, que, conforme já se mencionou, a Requerente não juntou informação complementar (necessariamente contratual) dos termos em que tais operações ocorreram, nomeadamente as obrigações publicitárias que decorrem do patrocínio, nem a demonstração dos exatos termos em que a entrega de meios financeiros a financiar a participação desportiva, tenham conexão com a atividade da empresa e a obtenção de rendimentos.

Deste modo, não tendo sido esclarecido de forma inequívoca qual a ligação das aquisições com a atividade desenvolvida, não pode reconhecer-se o direito à dedução, nos termos peticionados.

Fica assim demonstrado que o incumprimento de regras de natureza formal pela Requerente impediu os SIT de aferir se efetivamente se verificaram os elementos substanciais que legitimam o direito à dedução.

Assim, não pode reconhecer-se o direito à dedução, nos termos do n.º 1 do art.º 20.º, da alínea a) do n.º 1 do art.º 19, da alínea a) do n.º 2 do art.º 19 e da alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA.

II- MATÉRIA de FATO

1- Fatos Provados:

1.1- A Requerente foi objeto de procedimento de inspeção tributária e aduaneira, que incidiu sobre IVA e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) quanto ao ano de 2019, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., emitida pela Direção de Finanças (DF) de Santarém.

1.2- Na sequência do referido, foram emitidas as liquidações adicionais controvertidas nos presentes autos.

1.3- Não se conformando com tais liquidações, apresentou a Requerente Reclamação Graciosa, que veio a ser indeferida. Na sequência do indeferimento, apresentou a Requerente o presente PPA.

1.4- Na inspeção tributária em causa foram efetuadas diversas correções ao IRC e IVA do ano

de 2019, sendo que a correção contestada quer em sede de audição previa, quer em sede de Reclamação Graciosa e que por isso esta em causa no presente Pedido Arbitral e relativa aos gastos em patrocínio B...,

1.5- A AT não aceitou para efeitos fiscais o gasto de € 45.833,37, por considerar que não se encontravam preenchidos os requisitos previstos no n.º 1 e na alínea c) do n.º 4 do artigo 23.º conjugada com a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A todos do Código do IRC. E, também, efetuou correções em sede de IVA no valor de € 10.541,63. 20. Refere que "a descrição do documento é "patrocínio B...", e o documento não refere nenhum documento complementar, motivo pelo qual a fatura deveria ter todos os elementos exigíveis para que o sujeito passivo pudesse exercer o direito à dedução". Determinando, assim, que não pode ser aceite a dedução de IVA no montante de € 10.541,63, pois infringe o disposto no n.º 1 do artigo 20.º conjugado com a alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º e alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º todos do Código do IVA.

1.6- A Requerente tem como atividade a venda de garantias no setor automóvel.

1.7- A empresa "B..., Lda", dedica-se a venda de veículos, sendo conhecida e conceituada no ramo em que atua e participa em provas de competição, a nível nacional.

1.8- A requerente, acordou verbalmente com a "B..., Lda", serviços de publicidade materializados num patrocínio, (repartido mensalmente), em vários veículos de competição que participavam em provas automóveis de campeonatos oficiais a nível nacional, que se prolongou por vários anos, incluindo 2019.

1.9- O veículo patrocinado, "...", participou em várias provas nacionais durante o ano de 2019.

1.10- Não foi celebrado contrato escrito.

1.11- A Requerente pagou todas as faturas que, mensalmente, lhe foram remetidas respeitantes relativas ao referido acordo de prestação de serviços.

2 - Factos não provados

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

3- Fundamentação da matéria de fato provada:

3.1- O Tribunal Arbitral, tem o dever de selecionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e nos artigos 596.º, n.º 1 do CPC e 607.º, n.º 3, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Assim, o Tribunal formou a sua convicção quanto aos factos provados e não provados, atenta a posição das partes, depoimentos testemunhais e todos os elementos probatórios carreados aos autos, que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação e regras da experiência, normalidade e racionalidade. Tudo em conformidade com os ditames fixados nos artigos 16.º, alínea e) do RJAT e 607.º, n.ºs 4 e 5 do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Na apreciação da matéria factual há, pois, que ter, naturalmente, em conta, a alegação e prova. Sempre, claro, em vista da previsão legal norteadora. A materialidade preencherá os conceitos jurídicos em causa.

Ora, conscientes *que a prova não visa a certeza absoluta*, a irrefragável exclusão da possibilidade de o facto não ter ocorrido ou ter ocorrido de modo diferente, mas tão só, de acordo com os critérios de razoabilidade essenciais à prática do Direito, criar no espírito do julgador um estado de convicção, assente na certeza relativa do facto, sendo a certeza a que conduz a prova suficiente, assim, uma certeza jurídica e não uma certeza material, absoluta.

No caso, consideramos que os fatos foram, suficientemente, alegados: prestação de serviços de publicidade, via patrocínio, a empresa identificada. As provas que os sustentariam, isso

sim, não foram apresentadas de forma esclarecedora e equivocada, (porventura inexata), ao longo do procedimento e processo.

Contudo, entendemos que a reforma do processo civil assentou numa flexibilização do princípio do dispositivo conduzindo a um reforço dos poderes de gestão processual do juiz que não se confinam à gestão formal, abarcando, igualmente, uma gestão material do processo que, no âmbito da decisão de fato, veio permitir que, oficiosamente, o juiz possa tomar em consideração facticidade não ou deficientemente alegada pelas partes nos respetivos articulados. Sobretudo, quando estão em causa princípios constitucionais como a tributação pelo lucro real e capacidade contributiva.

3.2- Admissibilidade de prova testemunhal.

A prova por testemunhas é admissível em todos os casos em que não seja direta ou indiretamente afastada.

Neste domínio, o artigo 393.º do Código Civil (CC) preceitua o seguinte:

- 1. Se a declaração negocial, por disposição da lei ou estipulação das partes, houver de ser reduzida a escrito ou necessitar de ser provada por escrito, não é admitida prova testemunhal.*
- 2. Também não é admitida prova por testemunhas, quando o facto estiver plenamente provado por documento ou por outro meio com força probatória plena.*
- 3. As regras dos números anteriores não são aplicáveis à simples interpretação do contexto do documento.*

Por outro lado, prevê o artigo 394.º do CC: (Convenções contra o conteúdo de documentos ou além dele)

- 1. É inadmissível a prova por testemunhas, se tiver por objecto quaisquer convenções contrárias ou adicionais ao conteúdo de documento autêntico ou dos documentos particulares mencionados nos artigos 373.º a 379.º, quer as convenções sejam anteriores à formação do documento ou contemporâneas dele, quer sejam posteriores.*
- 2. A proibição do número anterior aplica-se ao acordo simulatório e ao negócio dissimulado, quando invocados pelos simuladores.*

3. O disposto nos números anteriores não é aplicável a terceiros.

Assim, se a declaração negocial, por disposição da lei ou estipulação das partes, houver de ser reduzida a escrito ou necessitar de ser provada por escrito, não é admissível prova testemunhal.

O objetivo será o de afastar os perigos que a admissibilidade da prova testemunhal seria suscetível de originar - quando uma das partes (ou ambas) quisesse infirmar ou frustrar os efeitos do negócio, poderia socorrer-se de testemunhas, destruindo mediante uma prova extremamente insegura a eficácia do documento.

No caso, ao invés, ressaltava que a Requerente havia pago à prestadora dos serviços as faturas que esta lhe remeteu relativas a um suposto acordo com objeto determinado, atentos as descrições de operações bancárias pelo que se mostravam de todo conveniente os depoimentos testemunhais. Mais, sabendo que a prestação serviços não teria sido reduzida a escrito, mais se justificaria - em obediência á procura da verdade material - fosse considerada admissível e viável, essa produção de prova testemunhal.

Por outro lado, o depoimento testemunhal está sujeito à livre apreciação do julgador (art. 396º, do CCivil), que o valorará tendo em conta todos os factos que abonam ou, pelo contrário, abalam a credibilidade da testemunha, quer por afetarem a razão de ciência invocada pela testemunha, quer por diminuírem a fé que ela possa merecer (art. 640º, do CPCivil), e no confronto com todas as outras provas produzidas (art. 655º/1; em especial, art. 642º, do CPCivil).

Assim, o Tribunal fundamentou a sua convicção nos depoimentos das testemunhas inquiridas, com conhecimento privilegiado – porque direto – já que foram as pessoas que profissionalmente trataram deste assunto, conjugados com a análise relacional das faturas. Assim, considerando admissível a produção e valorização de prova testemunhal para fazer prova da verificação dos serviços, o Tribunal valorou livremente os respetivos depoimentos

considerando provada tal matéria. Ou seja, que houve lugar á alegada prestação de serviços de publicidade/patrocinio, nos termos que foram declarados.

III- DO DIREITO/MÉRITO

1-O dissenso controvertido no presente processo, é de pronuncia sobre a verificação dos requisitos do direito de contabilização de gastos ou custos, que foi posta em causa, nos termos do n.º 1 e na alínea c) do n.º 4 do artigo 23.º conjugada com a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A, todos do CIRC, bem como do reconhecimento do direito à dedução, que foi questionada, nos termos do n.º 1 do art.º 20.º, da alínea a) do n.º 1 do art.º 19, da alínea a) do n.º 2 do art.º 19 e da alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA.

Sobretudo, porque entendeu a AT, que não resultou demonstrada a natureza e extensão dos serviços prestados, que a terem efetivamente sido prestados tais serviços, deveriam existir documentos que provem a natureza e extensão dos mesmos e, que na ausência de tais documentos se mostram inevitáveis as liquidações controvertidas, uma vez que a prova testemunhal, não teria a capacidade de suprir a ausência de prova documental, antes e apenas permitindo complementar aquela e, assim, que na ausência de documentos sempre se mostraria desnecessária, porque inútil a produção daquele tipo de prova.

Vejamos

2- No entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adotar, quanto aos requisitos para que um custo seja dedutível na determinação da matéria tributável para efeitos de IRC está completamente arredada a visão finalística, segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo *conditio sine qua non*, entre custos e proveitos. Sendo certo, que, no caso, como veremos, até se tem por verificada.

O custo será aceite, fiscalmente, desde que, num juízo reportado ao momento em que foi efetuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros e a AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da atividade

do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objetivos completamente alheios.

No caso, como alega a Requerente, a mesma tem como atividade a venda de garantias no setor automóvel, sendo que a B... é uma empresa que se dedica a venda de veículos, bastante conhecida e conceituada no ramo em que atua. Assim sendo, a publicidade efetuada numa competição automóvel e a ligação á B... é importante na estratégia de crescimento de vendas que a Requerente delineou. O que justifica o patrocínio.

Sendo certo que, em momento algum, resulta ter a Requerida posto em causa a ocorrência dos gastos, mas tão só a quantificação e a conexão com a atividade prosseguida.

Ou seja, o que se exige é o carácter de efetividade do gasto (primeira parte do n.º 1 do art.º 23.º), que a jurisprudência constante nesta matéria tem entendido implicar que tenha sido efetuado um pagamento, não relevando a sua indispensabilidade. O que é determinante para a dedutibilidade é que o gasto tenha como objetivo contribuir para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (segunda parte do n.º 1 do artigo 23.º do CIRCS).

Dir-se-á, no que nos ocupa: Em face da apurada natureza das operações e entidades envolvidas - reportando-nos a considerandos de normalidade e razoabilidade - que outra justificação poderiam ter os custos, em termos de logica empresarial? Não é normal, razoável e verosímil que uma empresa que tem como atividade a venda de garantias no setor automóvel, suporte serviços de publicidade - ligados a uma empresa que se dedica a venda de veículos, bastante conhecida e conceituada no ramo em que atua - numa estratégia de crescimento de vendas que delineará?

Não pode, naturalmente, haver uma formal abstração do normal enquadramento e contexto da realidade que se pretende analisar. Não pode, sobretudo, bastar a existência ou inexistência de documentos ou contratos, como se fossem, eles próprios, o fim último dessa análise.

Não vemos, pois, como absolutamente necessário, a demonstração documental, (formal) do efectiva verificação dos serviços. A lei, da leitura que dela fazemos, não o exige nestes precisos termos.

Assim, é entendimento deste tribunal arbitral, que a liquidação de IRC/2019, objecto dos presentes autos enferma, neste particular, de erro nos pressupostos de facto, nos termos e com os fundamentos supra expostos.

Só, assim, damos por cumpridos os ditames impostos pelos princípios da capacidade contributiva, da tributação sobre o lucro real e (o deste recorrente), da prevalência da substância sobre a forma, que vigoram no nosso direito.

O Tribunal terá de analisar, sempre, todos os pressupostos fundamentadores, incluindo os elementos não valorados, em sede própria, pela AT, em ordem às exigências probatórias legalmente previstas, decidindo, se for o caso, pela ilegalidade da liquidação, quando tais pressupostos corretivos de tributação não se têm por verificados.

3- Face ao supra exposto, não há, pois, qualquer base ou fundamento para a correção da matéria coletável e liquidação de IRC, que foi levada a cabo, já que tal condicionalismo e fundamento estão mais que verificados.

4- Outrossim, no que concerne as requisitos substanciais de dedução do IVA.

3.1- Como, (no nosso entendimento, bem), se refere na Decisão Processo nº 561/2017-T de 13-04-2018, a propósito de prestação de serviços jurídicos.

(...) A Directiva IVA, no seu artigo 226.º, exige que das faturas conste, obrigatoriamente, além do mais, “a extensão e natureza dos serviços prestados”, e “a data em que foi efetuada, ou concluída (...) a prestação de serviços”.

O artigo 19.º n.ºs 2 alínea e) e 6 do CIVA limita o direito à dedução ao IVA mencionado em “facturas e documentos passados em forma legal”, sendo que, de acordo com o n.º 5 do artigo

36.º do diploma, se consideram passadas em forma legal as que contenham, além de outros elementos, “a quantidade e denominação usual (...) dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários á determinação da taxa aplicável”, bem como “a data (...) em que os serviços foram realizados”.

...importa ter presente que o direito à dedução do IVA é uma pedra basilar do respectivo sistema, garantindo a neutralidade do imposto, pelo que o seu exercício só deve ser impedido por razões formais quando a inobservância das respectivas exigências constituir obstáculo ao controlo da AT e/ou à cobrança do imposto. De outra perspectiva, só são admissíveis as restrições formais ao exercício do direito à dedução que não tornem impraticável ou excessivamente difícil esse exercício.

Desde que as facturas ou documentos equivalentes permitam à AT aperceber a realidade material que lhes subjaz, de modo a poder exercer os seus poderes de fiscalização, determinar a taxa e proceder à cobrança, o direito à dedução do imposto não deve ser obstaculizado só porque os aludidos documentos não respeitam todas as exigências formais. Exigências cujo cumprimento é, aliás, alheio ao sujeito passivo, pois não é ele o emissor das facturas ou documentos equivalentes.

Em recente acórdão (de 15/09/2016, no processo n.º C-516/14), prolatado na sequência de reenvio prejudicial feito no processo 3/2014-T do CAAD, em que se tratou de um caso com acentuada semelhança com o presente, e que aqui seguimos de perto, o Tribunal de Justiça concluiu:

“O artigo 226.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente», como as que estão em causa no processo principal, não respeitam, em princípio, as exigências previstas no n.º 6 deste artigo e que facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente» não respeitam, em princípio, as exigências

previstas no referido n.º 6 nem as exigências previstas no n.º 7 do mesmo artigo, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

O artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma factura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º. 6 e 7, desta Directiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos”.

Ou seja, o TJUE, mais uma vez, ditou que, na matéria, e de acordo com o direito da União, a substância prevalece sobre a forma, que apenas pode obstar à dedução do imposto quando os defeitos formais do documento de suporte sejam de tal ordem que impeçam a verificação dos requisitos substanciais. Mais, as deficiências formais do documento de suporte podem ser supridas por outra informação, neles omissa, mas ao alcance da AT, que permita aperceber a substância subjacente a esse documento.

Ora, no caso vertente, e como se estabeleceu em sede factual, a emitente da factura esclareceu que “Os serviços jurídicos e de consultoria fiscal que foram prestados têm todos a mesma taxa de IVA e respeitam todos à atividade da A... e das suas participadas. Respeitam ao acompanhamento de todos os assuntos jurídicos e fiscais da A... entre 2008 e 2009, designadamente, na assessoria na elaboração e negociação dos vários contratos de compra e venda de imóveis, de compra e venda de participações sociais, na participação nos processos judiciais e administrativos, na negociação das operações de refinanciamento bancário e à participação em múltiplas reuniões referentes aos mais diversos temas respeitantes à A... e às suas participadas, inclusive a presença em várias reuniões no estrangeiro, nomeadamente em Espanha”.

Assim, e de acordo com a interpretação que o TJUE faz do artigo 178.º alínea e) da Directiva 2006/112/CE do Conselho, não pode acompanhar-se a Requerida quando ajuíza que continuam

por preencher os requisitos das alíneas b) e f) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA e afirma que o artigo 29.º n.º 19, do CIVA não permite “(...) aos sujeitos passivos a emissão e entrega de documentos de natureza diferente da fatura para titular a transmissão de bens ou prestação de serviços aos respetivos adquirentes ou destinatários, sob pena de aplicação das penalidades legalmente previstas”, concluindo que “quer a fatura, quer a adenda apresentada pela ora reclamante não respeitam as referidas condições previstas no artigo 226.º da Directiva IVA, nomeadamente a extensão e natureza dos serviços prestados e a data em que foi efetuada a prestação de serviços” .

É que do que então se tratava não era de titular a prestação de serviços mediante uma mera declaração do seu prestador, em substituição de uma factura, mas de admitir que este esclarecesse, complementando-o, o conteúdo substancial da factura emitida.

Por outro lado, não é razoável que a AT invoque que a declaração feita pela sociedade de advogados “não faz qualquer referência à fatura em causa”, porquanto nenhuma outra factura estava em questão no procedimento inspectivo, nem na reclamação graciosa ou no recurso hierárquico.

Note-se, ainda, que não devem considerar-se como genéricos os conceitos de “vários contratos de compra e venda”, “participação nos processos judiciais e administrativos”, “negociação de operações”, “participação em múltiplas reuniões”, “diversos temas”, “várias reuniões no estrangeiro””, no circunstancialismo dos autos, pois o que estava em causa não eram facturas relativas a compras e vendas, nem processos judiciais e procedimentos administrativos, nem negociações, nem reuniões, mas serviços jurídicos e de assessoria prestados por uma sociedade de advogados a que a Requerente recorria quando necessitada de apoio nas várias facetas da sua actividade.

Na verdade, não nos parece exigível que uma sociedade de advogados explicita, ao facturar os seus serviços, todos e cada um dos contratos em que teve intervenção, dos processos judiciais

que patrocinou, das consultas que prestou, a que propósito, e quando, e o tempo gasto em cada uma das intervenções.

Um tal grau de exigência equivaleria a interpor um obstáculo dificilmente transponível e substancialmente injustificado ao exercício do direito à dedução do IVA – tanto mais que, como acima se notou, não coincidem as pessoas do sujeito passivo e do emitente da factura.

Admite-se que poderiam ter sido mais precisos os esclarecimentos prestados pela sociedade de advogados e transmitidos pela Requerente à AT. Mas, lembre-se, as exigências formais têm o claro objectivo de permitir o controlo do imposto pela AT. Assegurado que esteja este controlo, exigir mais seria sacrificar a substância em benefício da forma, obstando, injustificadamente, ao exercício do direito à dedução do imposto e prejudicando a sua neutralidade. E, no caso, os esclarecimentos complementares prestados à AT eram bastantes para a verificação dos pressupostos do direito à dedução do imposto.

Diga-se, por último, que sendo o caso de dedução de IVA, não releva a eventualidade, colocada pela AT, de os serviços facturados terem sido prestados não só à Requerente mas, também, às suas participadas: a Requerente é o sujeito passivo a quem foi facturada, com IVA, a prestação de serviços, foi ela quem deduziu o IVA suportado, e é essa dedução que foi posta em causa, com fundamento em falta de requisitos formais da factura.

Entende-se, pois, que, no caso, a Requerente satisfaz o ónus da prova que lhe incumbia, nos termos do artigo 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária.

Como, refere Sérgio Vasques, Cadernos de IVA 2016, e, bem, no que entendemos, mais uma vez:

(...) A tudo isto acresce que, segundo a jurisprudência constante do TJUE, o direito à dedução, enquanto direito fundamental do mecanismo de funcionamento do IVA e garante da sua neutralidade, não pode ser limitado por exigências formais impossíveis ou excessivamente onerosas que, na prática, tornem impossível o exercício do direito.

Assim, em especial no contexto dos serviços prestados, parece-nos que a menção da natureza do serviço prestado será o elemento determinante da suficiência do descritivo. A partir daí, é possível, em regra, qualificar no plano jurídico-tributário a operação. Com efeito, somente nos parece de excluir expressões de tal modo vagas que não permitam sequer compreender qual a natureza da operação tais como “prestação de serviços” ou “serviços de consultoria”.

É verdade que determinadas situações poderão suscitar mais dificuldades, tais como prestações acessórias ou transações transfronteiriças. Mas são essas situações que, pelas suas especificidades, podem, no caso concreto, exigir um esforço adicional de concretização. O que não faz sentido é ajustar a bitola pelo critério desproporcionalmente exigente para a “maioria” das transações às quais se aplicam as regras “normais” de aplicação do imposto. (...)

É certo que, na utilização de expressões de carácter genérico, importa não dissociar a as exigências formais das funções de controlo pela Administração fiscal, em ordem ao risco de perda de receita fiscal.

Ora, no caso, esse risco não existe, porquanto das faturas não consta uma menção excessivamente genérica, identificando o tipo de prestação, (patrocínio), data e, sobretudo, reforçando a identificação do prestador (que já decorria da sua emissão), o que, pelo menos em tese, permite o controlo pela AT.

Concluindo, por tudo o referido, não existem, pois, no caso, ponderosas razões formais, ou outras, que impeçam o direito à dedução.

4- Procedem, assim, os analisados fundamentos da Requerente, ficando prejudicados todos os outros, no segmento do pedido, face á decisão que se profere.

5-Juros compensatórios

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

4.1- Sendo que, no que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, 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.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

4.2- No caso em apreço, atentas as pouco esclarecidas (ou mesmo inexatidões) das informações complementares fornecidas no procedimento, nos termos supra referidos, conclui-se que não há erro na liquidação imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que não implica direito a juros indemnizatórios.

IV- DECISÃO

Em face do exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

a- Julgar procedentes os pedidos de anulação do indeferimento da Reclamação Graciosa e dos atos tributários de liquidação de IRC/2019 e IVA/2019, referidos.

b- Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

d- Condenar, proporcionalmente, a Requerida e Requerente nas custas do processo.

V- VALOR DO PROCESSO

Não tendo sido impugnado o valor indicado pela Requerente, em ordem ao disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da causa em €20.854,14.

VI- CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT e Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em €1.224,00 que fica a cargo da Requerida e Requerente na proporção respetiva de 90/10.

Lisboa, 07 de agosto 2025

O Árbitro

(Fernando Miranda Ferreira)