

**CAAD: Arbitragem Tributária**  
**Processo n.º: 940/2024-T**  
**Tema: IRC faturas falsas. Indícios.**

### **SUMÁRIO:**

- 1. A desconsideração de faturas contabilizadas e pagas ao abrigo do n.º1 do artigo 23.º do CIRC exige particular cuidado e prova por parte da AT no caso de faturas alegadamente falsas.**
- 2. O fornecedor do SP Requerente ser suspeito de realizar atos de emissão de faturas sem materialidade (não entrega da mercadoria referida nas faturas) a entidades identificadas que, pelo seu volume, contexto e importância são «suspeitas», não significa que todas as vendas efetuadas por esse fornecedor sejam falsas ou fraudulentas.**
- 3. Os indícios elencados em sede inspetiva, para terem a capacidade de inverter o ónus da prova – artigos 74.º e 75.º da LGT têm de afetar diretamente os requisitos de legalidade das faturas emitidas e pagas pelo SP.**
- 3. Não provada a falsidade das faturas pela AT no caso em análise, carece de legitimidade legal a correção inspetiva realizada em erro sobre os pressupostos de facto e de direito.**

### **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro Vasco António Branco Guimarães árbitro singular designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 14-10-2024, decide o seguinte:

## 1. Relatório

A..., SA, NIPC..., com sede social sita à Rua ..., n.º ..., na freguesia de..., concelho de Vila Nova de Gaia, ...-... VNG, pertencente ao Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia ..., veio, ao abrigo do preceituado no artigo 10.º n.º 1 do Decreto – Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (doravante «RJAT») requerer a constituição de Tribunal Arbitral, para se pronunciar acerca da legalidade da Liquidação de IRC n.º 2024 ..., Liquidação 2024 ...; Liquidação 2024...; Liquidação 2024..., todas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e constantes da demonstração de acerto de contas 2024 ... referentes ao exercício de 2019; e, Liquidação de IRC n.º 2024..., Liquidação 2024...; Liquidação 2024...; Liquidação 2024 ... constantes da demonstração de acerto de contas 2024..., referentes ao exercício de 2020, todas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, tudo no montante de 39.165,50 EUR (Trinta e nove mil, cento e sessenta e cinco euro e cinquenta cêntimos,) seguindo-se os ulteriores termos legais com as ínsitas consequências.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 06-08-2024.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou em 24.09.2024 como árbitro do tribunal arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 24-09-2024 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 14-10-2024.

---

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em 18-11-2024 em que por impugnação defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes e juntou processo administrativo.

Por despacho de 26-11-2024, foi decidido realizar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT em 08.01.2025. e após essa realização decidir sobre as Alegações das Partes.

Em 04.12.2024 a Requerida suscitou esclarecimento sobre o teor do despacho anterior que foram esclarecidas por despacho em 19.12.2024.

Em 08-01-2025 procedeu-se à audição das testemunhas e audição de argumentos das Partes. Após a audição das testemunhas foi dado o prazo simultâneo para Alegações das Partes que foram apresentadas respetivamente em 29.01.2025 pela Requerente e 03.02.2025 pela Requerida.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades.

## 2. Matéria de facto

### 2.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

A) A Requerente é uma sociedade comercial, constituída sob a forma de sociedade anónima, que tem por objeto a “fundição de alumínio e fabrico e comercialização de moldes para a indústria do calçado», com o capital social de 80.000,00EUR (oitenta mil euros). – Cfr. Doc. 1 que se considera integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos.

B) A Impugnante/Requerente foi constituída em 01 (um) de setembro de 2010 (dois mil e dez), tem atualmente a sua sede social na Rua ... n.º ..., na freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, tem como Administrador Único B... (NIF...). Cfr. Doc. 1 que se considera integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos.

C) A Impugnante/Requerente iniciou a sua atividade em 03.09.2010.

D) A Impugnante/Requerente foi objeto de ação inspetiva promovida pela Autoridade Tributária. Cfr. Doc. 3 e 4 junto com o PPA, que se consideram integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos.

E) A ação inspetiva OI2022... teve início em 30.06.2022 e a ação inspetiva OI2022... teve o seu início em 21.03.2022 e sendo ambas notificadas ao SP em 02.10.2023, e foi legitimada pelas ordens de Serviço com a referência identificada, classificadas como procedimentos de inspeção externos. - Cfr. Documentos juntos pela Requerida com a Resposta e constantes do Processo Administrativo que se dão como integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos.

F) Tais inspeções externas tiveram como motivo revelado a avaliação do alegado relacionamento comercial nos anos 2019 e 2020 entre a ora Impugnante/Recorrente e as sociedades comerciais:

a. C..., Lda.; NIPC ...

b. D..., Lda.; NIPC ...

c. E..., Lda.; NIPC ...

G) E como fim (nos termos das alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA) o procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

H) O âmbito e extensão do procedimento da inspeção acima referido (nos termos do n.º 1 do artigo 14.º e n.º 3 do artigo 4, ambos do RCPITA) ao IRC e referente aos anos de 2019 e 2020.

I) À data do início das inspeções (02.10.2023) e de acordo com o afirmado pela Requerida, as sociedades identificadas em F como as que relevavam para efeitos de inspeção, já tinham cessado a sua atividade. A sociedade C..., Lda. emitiu faturas de venda nos anos 2018 e 2019. A sociedade D..., Lda. emitiu faturas de venda nos anos 2019 e 2020. A sociedade E..., Lda. emitiu faturas de venda entre os anos 2019 a 2021.

J) A verificação pela Inspeção das condições materiais e objetivas do exercício da atividade dos fornecedores do SP decorreram entre 21.03.2022 e 05.03.2024 data da elaboração dos Relatórios pelo Sr. Inspetor designado.

- 
- L) Os projetos de Relatório de Inspeção elaborados em 22.01.2024 propõem a desconsideração das faturas emitidas pelas sociedades C..., D... e E..., Lda. ao SP nos anos de 2019 e 2020 porque «não correspondem a operações verdadeiras» tendo esta conclusão sido confirmada nos relatórios de inspeção de 05.03.2024 e 07.03.2024.
- M) A Requerente exerceu o direito de audição prévia que consta dos autos e se dá por reproduzida.
- L) A liquidação adicional de IRC aqui controvertida resulta de uma correção firmada na ação inspetiva desenvolvida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto a coberto da Ordem de serviço externa n.º OI2022..., de âmbito parcial – IRC e IVA, para o exercício de 2019, e OI2022... que concluiu pela desconsideração, para efeitos de apuramento do lucro tributável, nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, de gastos documentados por faturas de aquisição que totalizam € 81 917,50 em 2019 e 67.953,75 em 2020, com as correspondentes correções de IRC no montante de 22.032,96EUR em 2019 e 17.132,54EUR relativas a 2020.
- M) Na base do procedimento inspetivo efetuado à Requerente, está um procedimento inspetivo efetuado aos sujeitos passivos C..., Lda., D..., Lda. e E..., Lda. emitentes das faturas em causa nos presentes autos, em que os SIT concluíram que, além de se tratarem de sujeitos passivos incumpridores das suas obrigações fiscais, não apresentavam quaisquer estruturas empresariais, desde logo pela falta de instalações, pessoal ao serviço, recursos financeiros e materiais, que lhe permitisse efetuar as operações comerciais tituladas por faturas onde se incluem as faturas em causa nos presentes autos que se dão por integralmente reprodutivas.
- N) Os fornecedores referidos declararam as vendas efetuadas ao SP no E-fatura – Doc. Junto em audiência e confirmável no Portal nos dados ao alcance da AT.
- O) Foi verificado o estoque de alumínio da Requerente e não foram verificadas divergências relevantes face às faturas de aquisição contabilizadas aqui em causa.
- P) Foi cumprido pela Requerente o dever de «reverse charge» - (inversão do sujeito passivo) em IVA em relação às faturas objeto de inspeção e identificação.
- Q) Foi verificado o meio de pagamento das faturas contabilizadas que foi feito através de cheque nominal do SP aos fornecedores estando prova junto aos autos.
- R) As faturas foram contabilizadas na escrita do SP e verificadas pelo ROC.

- S) O SP verificou a inscrição no Portal das Finanças da existência legal e atividade declarada dos fornecedores e da inexistência de irregularidades na informação oficial.
- T) Os argumentos utilizados pela Requerida para desconsiderar e corrigir as faturas impugnadas/elencadas têm base em alegados comportamentos dos fornecedores como «inexistência de desconformidades entre o peso declarado nas guias e a verificação à chegada das instalações do SP», «deficiências ou falta de condições das instalações dos fornecedores», «impossibilidade física dos meios de transporte utilizados pelos fornecedores para realizarem os serviços de transporte declarados», «desconformidades entre dados constantes nas faturas e a realidade-moradas de saída e chegada», «preços demasiado elevados para os fornecimentos efetuados», «margens de rentabilidade baixas».
- U) Nenhuma das sociedades fornecedores tem relações especiais com a Requerente na noção do artigo 63.º do CIRC.

## 2.2. Factos não provados.

Não resultou provado no presente processo que a atividade das sociedades fornecedores com a Requerente, fosse exclusivamente uma atividade aparente, fictícia, tendo as referidas sociedades sido constituídas e utilizadas, como se de um verdadeiro sujeito passivo se tratassem, para participar no circuito comercial e documental da sucata, eventualmente como empresa “substituta”, colocada ficticiamente entre os originários transmitentes e os verdadeiro adquirentes, ou como mera emitente de “faturas falsas”, sem qualquer transação real subjacente, servindo sempre o objetivo de, com intuítos fraudulentos, conferir o direito aos alegados adquirentes de considerar como gastos tais faturas, obstando assim à tributação destas importâncias em sede de IRC.

## 2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:

Os factos provados baseiam-se nos articulados e documentos juntos pela Requerente e Requerida e no depoimento das testemunhas apresentadas pela Requerente -F..., confirmados pelo ROC da sociedade Dr. G..., Revisor Oficial de Contas da A..., SA, que esclareceu que as compras feitas às fornecedoras representavam uma percentagem modesta da faturação das aquisições de moldes de alumínio e o valor pago pela Requerente era aceitável dentro dos valores de mercado. Mais confirmou a verificação das faturas e utilização de deveres de cuidado

na aquisição, armazenagem e pagamento da matéria-prima. As testemunhas fizeram depoimento claro e com conhecimento dos factos relevantes.

Os factos elencados pela Requerida foram explicados pela sua testemunha Sr. Inspetor H... que formou a sua convicção com a audição do porteiro das ex-instalações das fornecedoras e com base em inquéritos feitos a potenciais fornecedores «particulares» não identificados e que não constam dos autos. Contribuiu para a convicção do Senhor Inspetor o preço (elevado) praticado nas declaradas operações de compra e a sua aparente «desnecessidade» face às existências declaradas e aceites.

Não se retiram outros factos relevantes dos articulados por serem citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico ou com argumentação fáctica não provada.

### 3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objeto deste processo são:

- a. Saber se a AT pode rever oficiosamente as liquidações em IRC da Requerente dos anos de 2019 e 2020 considerando as transações tituladas nas faturas como fictícias por impossibilidade objetiva dos fornecedores invocando o artigo 23.º do CIRC.
- b. Saber se o SP tendo cumprido todos os requisitos exigidos por lei e levado a cabo todas as verificações prudenciais reveladas no autos tem, ainda assim, de provar a efetividade de uma transação posta em causa pela Requerida ao abrigo dos seus poderes inspetivos.

#### 3.1. Posições das Partes

A Requerente defende em resumo:

- a. Que as aquisições de sucata de alumínio às Fornecedoras identificadas no autos, foram reais e devidamente rececionadas e contabilizadas na sua atividade, tendo suplementarmente feito todas as verificações previstas nos códigos de conduta europeus para os SP «cumpridores» pelo que devem ser aceites como custos de aquisição de matéria-prima.

A Requerida defende:

Por impugnação:

- c. Os gastos documentados por faturas de aquisição de alumínio às fornecedoras referenciadas, que totalizam € 149.871,25), e sobre as quais recaem indícios sérios da

inexistência das operações que titulam, conforme extensa fundamentação inserta nos Relatórios de Inspeção Tributária (RIT) notificados à Requerente, não podem ser aceites como custos por violação do disposto no artigo 23.º n.º 1 do CIRC.

### 3.2. Saneamento do processo:

O objeto da impugnação em análise é a apreciação da legalidade das liquidações adicionais corretivas com a referência n.º 2024 ... e 2024..., todas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira e constantes da demonstração de acerto de contas no montante total a pagar de € 39.165,50 (trinta e nove mil cento e sessenta e cinco euro e cinquenta cêntimos) referidos aos anos de 2019 e 2020.

O processo de impugnação contenciosa tem como objeto aferir se os pressupostos de facto e de Direito foram respeitados e a liquidação não enforma de um qualquer vício que determine a sua anulação por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

A Requerente, que existe desde 2010, tem como objeto social o definido no A) dos factos provados e cumpriu os deveres impostos por lei inerentes às situações de aquisição de sucata (reverse charge prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea i) do CIVA), tendo em consequência liquidado e pago o IVA devido. Tem atividade estável e criadora de emprego com trabalhadores, equipamentos e instalações adequadas.

Cumpridos os deveres IVA o objeto da impugnação fica restrito à apreciação da legalidade do acto de correção da contabilização das faturas emitidas e pagas em nome das sociedades objeto de auditoria e inspeção acima identificadas nos exercícios de 2019 e 2020, em sede de IRC.

A Autoridade Tributária após inspeção ou auditoria pode proceder à correção das declarações fiscais emitidas e liquidadas e pagas pelos Sujeitos Passivos que se presumem corretas e verdadeiras – artigo 75 da LGT.

Para proceder à correção necessita de demonstrar de forma clara e evidente que a declaração é falsa uma vez que, no caso, tudo foi contabilizado de acordo com as regras e normas em vigor.

Note-se que:

1. O IVA das faturas em causa foi declarado e pago pela Requerente e fornecedores cumpridos os requisitos legais;

2. O valor das faturas emitidas em IVA e a autoliquidação efetuada não foi questionada ou declarada como falsa;

3. Os factos de que a Requerente foi informada pela Requerida com a transcrição do relatório da inspeção efetuada ao fornecedor, referem-se a entidades que não são a Requerente e não dizem respeito aos fornecimentos feitos pelas mesmas à Requerente.

O estudo dos casos de faturas falsas ou de «favor» em que houve condenação dos SP e outros obrigados a deveres acessórios revelam que, em regra, o(s) SP autor(es) destes atos te(ê)m sempre um número mais ou menos elevado de transações legítimas e legais para dar credibilidade à operação.

O fornecedor do SP ser suspeito de realizar atos de emissão de faturas sem materialidade (não entrega da mercadoria vendida) a entidades identificadas que, pelo seu volume, contexto e importância são «suspeitas», não significa que todas as vendas efetuadas por esse fornecedor sejam falsas ou fraudulentas.

No caso, não resultou provado pela Requerida que fossem falsas as faturas contabilizadas pela Requerente como custo e referidas na liquidação corretiva em dissídio.

Da jurisprudência arbitral resulta como leitura útil para o presente processo o Acórdão dado no processo 263/2023T do CAAD :

«Em sede de IRC, a questão de direito que se coloca prende-se com o sentido e alcance do artigo 23.º do respetivo código para efeitos de aceitação como gasto fiscal de determinadas despesas reconhecidas na contabilidade da Requerente.

A norma central nesta matéria é, assim, o n.º 1 do referido artigo 23.º do CIRC, nos termos da qual, “para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, articulada com os n.ºs 3 e 4 no mesmo preceito que referem:

“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.

Interessa, igualmente, conjugar a análise com o disposto nas alíneas a) e b) do artigo 23º-A, que igualmente se transcrevem:

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

(...)

- b) As despesas não documentadas;
- 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 ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;

(...).

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. (nosso negrito)

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) (Críticoando 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 “(...) para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia a doutrina e a jurisprudência que aquele requisito se demonstra através de documentos que comprovem os custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, faturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes. 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.”

Por conseguinte, é perfeitamente legítimo usar a prova testemunhal, apenas para complementar a documental».

Ora, verifica-se no processo administrativo que todas as faturas emitidas são para aquisição de matéria-prima que foi utilizada no processo produtivo da Requerente.

As faturas emitidas pelas fornecedoras contêm todos os requisitos para identificar o produto fornecido e os meios de pagamento são válidos e nominativos – cheques nominativos emitidos aos fornecedores. Improcedem assim as dúvidas e observações efetuadas em relação às faturas emitidas e pagas pela Requerente.

Não ajuda a Requerente a inspeção ter sido levada a cabo após o encerramento das sociedades fornecedoras porque dificulta de forma absoluta a «verificação da atividade das fornecedoras» que foi feita por testemunhos de terceiros e em datas posteriores à verificação dos factos que se pretenderam provar em sede inspetiva.

Nas suas alegações a Requerida solicita e invetiva o Tribunal para se pronunciar sobre a inversão do ónus da prova uma vez que na inspeção levada a cabo foram recolhidos indícios que «permitem suportar o juízo conclusivo quanto à falsidade das faturas».

Se cotejarmos os elementos enunciados como «indícios» nas Doutas Alegações com os requisitos da validade das faturas acima enunciados nos Acórdãos do CAAD transcritos verificaremos que este Tribunal, não pode em consciência considerar como válidos estes indícios por confronto com as faturas emitidas e comprovadamente pagas pela Requerente.

Uma fatura enquanto documento comprovante de uma transação, depois de paga, não pode nem deve poder ser posta em causa com base em elementos subjetivos como «não divergências de pesagens», «valores de produtos demasiado elevados», «falta de evidência de efetiva negociação», «documentos de transporte com pesos superiores aos legalmente permitidos pela viatura utilizada», «incorreta indicação dos locais de carga e descarga», «pagamento por meio de cheques levantados ao balcão» «falta de estrutura das sociedades emitentes» verificadas mais de 24 meses de pois do encerramento das sociedades fornecedoras.

Não considera em consequência este Tribunal que tenha sido invertido o ónus da prova neste caso, em relação à Requerente devendo prevalecer o contabilizado e declarado na contabilidade. A correção da determinação do lucro tributável e o respetivo imposto e juros compensatórios liquidados, constantes das Liquidações n.º 2024 ... e 2024 ... foram feitas em erro sobre os pressupostos de facto e de direito em relação aos factos em concreto não podendo os Serviços de Fiscalização da AT generalizar e colocar sob suspeita, sem provar com razoável certeza verificada, que esta situação, deste SP (a Requerente) é idêntica às verificadas com os outros contribuintes assinalados no PPA.

Também não se nos afigura que, no caos, se possa afirmar que a Requerente violou o seu dever de cooperação que é outra fundamentação possível para a correção oficiosa.

O dever de cooperação tem como limite objetivo aquilo que o SP sabe e está na sua esfera jurídica.

### 3.3. Apreciação da questão.

Dos factos provados e da apreciação feita resulta que, a correção feita à determinação do lucro tributável com invocação do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC e consequente desconsideração dos custos das faturas em causa, constantes das Liquidações n.º 2024 ... e 2024 ... demonstração de acerto de contas 2023 ..., tudo no montante de 39.165.50 EUR (trinta e nove mil cento e sessenta e cinco euro e cinquenta cêntimos) com base na falsidade das faturas não resultou provada pela Requerida, pelo que a impugnação deve ser anulada por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Improcede assim, de facto e de Direito, a posição da AT.

### 4. III – Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (art. 608º do CPC, ex vi art. 29º, 1, c) e e) do RJAT).

### 5. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, julgando como ilegais e anuladas as liquidações impugnadas: IRC n.º 2024 ... e 2024 ..., todas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e constantes dos autos no montante de 39.165.50 EUR (trinta e nove mil cento e sessenta e cinco euro e cinquenta cêntimos).

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em 39.165.50 EUR (trinta e nove mil cento e sessenta e cinco euro e cinquenta cêntimos).

Custas: Vai a AT condenada em custas nos termos do artigo 97.º -A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária por ser sua a responsabilidade da ilegalidade existente, sendo o seu montante fixado em 1836,00 Euro.

Registe e Notifique.

Lisboa, 7 de fevereiro de 2025

O Árbitro

(Vasco Branco Guimarães)

