

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1375/2024-T

Tema: IRC e IRS – Artigo 23º, do CIRC – (Des)consideração de gastos ou custos – Artigos 5º e 6º, do CIRS: adiantamentos por conta dos lucros

Sumário:

I – Da observância concomitante dos princípios da legalidade e da justiça conclui-se que o dever de a Administração Tributária aplicar o princípio da legalidade não se traduz numa mera subordinação formal às normas que especificamente regulam determinadas situações, abrangendo também o dever de a Administração Tributária ter em conta as consequências da sua atividade e abster-se da aplicação estrita de normas quando delas decorra um resultado manifestamente injusto. II – A aplicação do princípio da justiça – imposto à globalidade da atividade da Administração Tributária pelos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT – será de se sobrepor ao princípio da especialização dos exercícios nos casos em que do incumprimento não tenha resultado prejuízo para o erário público e aquele (incumprimento) não tenha sido concretizado intencionalmente com o objetivo de obter vantagens fiscais. III – O artigo 23º-1, do CIRC, na redação vigente em 2019, não revela ser essencial que os gastos aí mencionados devam ser indispensáveis (ou necessários) para a obtenção de rendimentos do sujeito passivo, devendo apenas apurar-se se os gastos ocorreram no âmbito e/ou por força da atividade empresarial do sujeito passivo, do seu escopo necessariamente lucrativo e, nessa medida, sujeito a IRC. IV – Nos termos do artigo 74º, da LGT, é ao sujeito passivo e não à AT que compete demonstrar a legitimidade de dedução a título de amortização de *“goodwill”*. V – É à AT que compete demonstrar os requisitos de que depende o funcionamento da presunção legal consagrada no n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS, ou seja, que os lançamentos demonstrandos se presumem efetuados a título de lucros ou de adiantamentos dos lucros

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em Tribunal Arbitral:

I. Relatório

1.A..., LDA., titular do número de identificação fiscal..., com sede na Rua ... n.º..., ...-... Braga (doravante “Requerente”), tendo sido notificada, através do Ofício n.º..., de 19.09.2024, do despacho proferido, em 13.09.2024, pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças de Braga,

1.

ao abrigo de subdelegação de competências, de indeferimento parcial do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024... apresentado com vista à anulação da demonstração de liquidação de IRC n.º 2023..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., da demonstração de acerto de contas n.º 2023... e da demonstração de liquidação de retenções na fonte de IR n.º 2023..., referentes ao ano de 2019, veio requerer ao CAAD a constituição de Tribunal Arbitral pedindo para ser *“declarada a ilegalidade da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa sub judice, com as demais consequências legais, nomeadamente a respetiva anulação das liquidações de IRC e IRS aqui em apreço (...)”*.

2. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6, n.º 2, al. a) e do artigo 11, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros e estes comunicaram a aceitação do encargo no prazo regulamentar.

5. Foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar [cf. artigo 11, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6 e 7 do Código Deontológico do CAAD]], pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11 do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 25-2-2025.

6. O Tribunal proferiu despacho determinando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17 do RJAT).

7. A Requerida apresentou tempestiva resposta e remeteu cópia do processo administrativo (PA).

8. Considerando o PPA e a Resposta oferecida pela Requerente, o Tribunal Arbitral proferiu despacho, em 4-4-2025, dispensando a reunião a que alude o artigo 18º, do RJAT, por não haver exceções ou outras questões a debater nesse âmbito, e conferindo às partes o prazo, simultâneo, de 15 dias para a apresentação de alegações finais escritas.

9. As alegações das partes foram apresentadas, tempestivamente, em 16-4-2025 e 6-5-2025.

10. Foi usada, justificadamente, a faculdade de prorrogação do prazo previsto no artigo 21º-2, do RJAT, conforme despachos de 18-8-2025, 21-10-2025 e 16-12-2025.

11. Compulsado o PPA, a resposta e as alegações, a posição das partes é, em síntese, a seguinte:

A - Sumário do pedido e fundamentos da Requerente

12. A Requerente peticiona a anulação dos atos tributários mencionados alegando que:

- Foi objeto de um procedimento de inspeção tributária, de âmbito geral, por referência ao ano de 2019, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga, credenciado pela Ordem de Serviço n.º 012022...⁽¹⁾.

- No âmbito do aludido procedimento inspetivo, a AT efetuou, nomeadamente, as seguintes correções em sede de IRC e IRS:

- Desconsideração de gastos relativos a exercícios anteriores, no montante de € 9.118,68, por os mesmos não serem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos;
- Não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços à B...⁽²⁾, no montante de € 4.580,00, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC;
- Desconsideração de variação patrimonial negativa no montante de € 59.805,26, por alegadamente contrariar o disposto no n.º 3 do artigo 23.º do Código do IRC;
- Não aceitação de gasto decorrente de amortização de *goodwill*, no montante de € 80.222,62;
- Não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços à C...⁽³⁾, no montante de € 47.032,50, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC;
- Não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços à D...⁽⁴⁾, no montante de € 35.000,00, por alegadamente não se poder comprovar a sua indispensabilidade nos termos do artigo 23.º do Código do IRC;
- Não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços de cedência de pessoal à F...⁽⁵⁾, no montante de € 91.995,80, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC;
- Não aceitação de outros gastos com pessoal, no montante de € 14.806,75, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC;
- Não aceitação de gasto referente à aquisição de serviços à E...⁽⁶⁾, no montante de € 1.400,00, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC;

⁽¹⁾ Cf. documento n.º 5 junto com o PPA.

⁽²⁾ B..., Lda.

⁽³⁾ C..., S.A.

⁽⁴⁾ D..., S.A.

⁽⁵⁾ F..., Lda.

⁽⁶⁾ E..., Lda.

- Não aceitação de gasto referente ao aluguer de viatura com a matrícula..., no montante de € 5.412,00;
 - Não aceitação de gasto referente a serviços bancários, no montante de € 2.750,00, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do Código do IRC;
 - Não aceitação de gastos com refeições, no montante de € 3.235,70;
 - Sujeição a retenção na fonte de montantes registados na conta corrente do sócio, daí resultando alegadamente imposto em falta no montante de € 20.863,66⁽⁷⁾.
- Na sequência das correções em IRC e IRS apontadas, a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2023..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., da demonstração de acerto de contas n.º 2023... e da demonstração de liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2023...⁽⁸⁾.
- Por não concordar com as correções empreendidas pela AT, em 23.01.2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa⁽⁹⁾, peticionando a anulação da demonstração de liquidação de IRC n.º 2023..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., da demonstração de acerto de contas n.º 2023... e da demonstração de liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2023..., com todas as consequências legais.
- Defende a AT que a Requerente apresenta «"[c]orreções relativas a períodos anteriores" no montante de € 9.118,68» e considerando que «tendo as faturas sido emitidas em períodos anteriores, trata-se de gastos que o SP já conheceria, pelo que não são dedutíveis no ano de 2019, devendo ser acrescidos ao quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22: 9.118,68 €»
- Adicionalmente, refere a AT que «[f]oram registados gastos suportados por faturas emitidas por B..., LDA. (...), cuja descrição menciona serviços de "Consultoria financeira contabilidade e gestão" com menção a meses de 2016, 2017 e 2018, cujo valor total ascende a 4.580,00 €», concluindo que «contrariando o disposto no artigo 18.º do CIRC, devem os mesmos ser acrescidos ao quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22: 4.580,00 €» (31) .
- Quanto às correções referentes à desconsideração de gastos relativos a exercícios anteriores e à aquisição de serviços à B..., considera a Requerente os interesses e princípios jurídicos em jogo, a saber, por um lado, o princípio da especialização dos exercícios e, por outro lado, os princípios da justiça e da capacidade contributiva do contribuinte, afiguram-se desproporcionadas as correções efetuadas pela AT nesta matéria, no contexto apontado, devendo ser anuladas;
- Quanto à da correção referente à desconsideração da variação patrimonial negativa em resultado de um alegado furto perpetrado por funcionário da Requerente, tal correção viola o n.º 1, do artigo 23º, do CIRC;

⁽⁷⁾ Cf. documento n.º 5 junto com o PPA.

⁽⁸⁾ Cf. documentos n.ºs 1 a 4 juntos com o PPA.

⁽⁹⁾ Cf. documento n.º 6 junto com o PPA.

- Quanto à correção resultante da não aceitação de gasto decorrente de amortização de goodwill, no procedimento de liquidação da iniciativa da AT, esta teria de demonstrar a ocorrência dos factos de que deriva o direito à liquidação (os factos, pressupostos da sua existência, qualificação e quantificação do facto tributário), o que não sucedeu no caso vertente, dado que, a AT não logrou provar que o gasto em causa não pode ser aceite, tendo alicerçado a sua conclusão em meras suposições. Ou seja: a correção empreendida pela AT neste âmbito enferma de ilegalidade, porquanto viola o disposto nos artigos 58.º, 74.º, 77.º, todos da LGT.

- Quanto à correção referente à sujeição a tributação autónoma dos alegados serviços acessórios prestados pela D..., concluiu a AT que *«não tendo apresentado o contrato subjacente a esta “Parceria Publicitária”, não logrou [a Requerente]provar a indispensabilidade do gasto nos termos do artigo 23.º do CIRC (...)»*⁽¹⁰⁾. Ulteriormente, na decisão final de indeferimento parcial do procedimento de reclamação graciosa aqui em crise, a AT veio referir que *“do confronto desta Circular com o contrato celebrado com a D..., denominado de G..., conclui-se que o mesmo se enquadra naquela circular. Enquadramento este, que é conferido pela própria D..., aquando da emissão da fatura correspondente a cada um dos pagamentos previstos contratualmente (“Os serviços acessórios” considerados em conformidade com o n.º 6 da circular n.º 20/2009 da DGI, representam 10% do valor da presente parceria e encontram-se discriminados em documento anexo”), ainda que fazendo referência a uma percentagem menor do que aquela que é acolhida na referida Circular n.º 20/2009, para efeitos de repartição do preço contratado entre os denominados serviços principais e acessórios, associados ao tipo de contrato em referência, tal como definidos na circular destacada, mas que não resulta de qualquer cláusula contratual do contrato celebrado”*. E que *“[à] falta de outro critério de repartição do preço do contrato pelas componentes de serviços principais e acessórios transacionados entre a A... e a D..., através do CONTRATO G..., devidamente fundamentado, dever-se-á aplicar o critério de repartição previsto no n.º 10 da Circular n.º 20/2009, designadamente o de 80% e 20%, respetivamente, para cada um dos tipos de serviços destacados”*. Concluindo a AT que *“em consonância com a Circular (n.º 12) (20% de serviços acessórios): (b) As despesas com os serviços ditos “acessórios”, incluindo nestas as referentes à utilização do “espaço empresarial”, são igualmente aceites como custo (€35.000,00*20%=€7.000,00)”*⁽¹¹⁾

- A partir do acima exposto é possível concluir que a AT (re)qualificou um conjunto de gastos suportados pela Requerente com uma parceria publicitária como despesas de representação, sujeitando-os a tributação autónoma, sem, contudo, demonstrar que, em termos práticos, tais gastos revestem a natureza de despesas de representação.

- A este respeito assinala a Requerente que o entendimento vertido na Circular n.º 20/2009 vincula somente a AT e já não a Requerente ou os tribunais. No caso vertente, a

⁽¹⁰⁾ Cf. documento n.º 5 junto com o PPA.

⁽¹¹⁾ Cf. documento n.º 8 junto com o PPA.

AT assumiu (seletivamente) como boa parte do mencionado nas faturas emitidas pela D... (cujo conteúdo não é da responsabilidade da Requerente e ao qual a Requerente não está naturalmente vinculado) e dispensou-se automaticamente de demonstrar que os serviços que a D... reputa de acessórios nas faturas, configuram, na realidade, despesas de representação, infringindo quer o princípio do inquisitório, consagrado no artigo 58.º da LGT, quer o seu dever de fundamentação, previsto no artigo 77.º da LGT. Ou seja, por um lado, a AT considera relevante o facto de a D... aludir, na fatura emitida à Requerente, à Circular n.º 20/2009, mas, por outro lado, desconsidera a percentagem de 10% de serviços acessórios identificada nas referidas faturas, considerando uma percentagem mais elevada de 20% por ser a que vem referida na Circular n.º 20/2009. No entender da AT, o descritivo constante numa fatura emitida por um fornecedor da Requerente constitui uma verdade absoluta na parte que favorece os interesses da AT, não admite possibilidade de padecer de um qualquer lapso, dispensa a prática de quaisquer atos adicionais de investigação e comprovação da natureza da despesa em questão por parte da inspeção tributária e é bastante para, por si só, afastar a presunção de veracidade de que gozam as declarações dos contribuintes, nos termos do artigo 75.º da LGT, e, bem assim, fundamentar a correção em questão.

Como resulta meridianamente claro, tal conduta da AT não pode prevalecer, por ser manifestamente arbitrária, sendo que a AT, enquanto parte integrante da administração pública, encontra-se constitucionalmente adstrita à observância dos princípios da justiça, da igualdade, da legalidade e da verdade material na globalidade da sua atuação, conforme se infere da leitura do n.º 2 do artigo 266.º da CRP⁽¹²⁾ e dos artigos 55.º e 58.º da LGT. Assinala ainda a Requerente que o objetivo último ou, pelo menos, um dos objetivos últimos do procedimento de inspeção tributária, é a descoberta da verdade material, devendo a AT envidar todos os esforços e realizar todas as diligências que lhe permitam alcançar essa verdade material, tendo o legislador cuidado de dotar a AT com as correspondentes garantias de eficácia e prerrogativas adequadas à operacionalização da descoberta da verdade material (cf. artigos 28.º e 29.º do RCPITA). Estando a inspeção tributária subordinada à descoberta da verdade material e estando a AT legalmente munida dos mecanismos adequados para prosseguir e diligenciar pela descoberta dessa verdade material, não se vislumbra como se pode reputar como admissível que se efetive uma correção pelo simples facto de um fornecedor de um sujeito passivo mencionar uma circular numa fatura, sem discriminar o tipo de prestações de serviços em causa, assumindo a AT que os serviços mencionados nessa fatura revestem a natureza de uma panóplia de serviços referidos numa circular que é da autoria da própria AT...

-Em 26.07.2024, a Requerente exerceu o direito de audição prévia, no âmbito do qual juntou os contratos celebrados com a D... atinentes à aquisição de serviços de publicidade, tendo a AT, na decisão final, considerado a este respeito, baseada na Circular

⁽¹²⁾ Constituição da República Portuguesa.

n.º 20/2009⁽¹³⁾, que seria de aceitar a dedução do gasto no montante de € 7.000,00 (negando, tanto quanto se percebe, *a contrario*, a dedução do montante remanescente de € 28.000,00), confirmando o indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada quanto aos demais aspetos⁽¹⁴⁾, que aqui se controvertem.

- Segundo a Requerente e pelas razões que invoca no PPA, os atos de liquidação em causa nos autos e, em consequência, a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, padecem de ilegalidade, por violação da lei, e, como tal, deverão ser anulados com todas as legais consequências.

B – Posição da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira)

13. Contestando o pedido, vem a AT alegar, em síntese, na Resposta apresentada, o seguinte:

- Esta ação tem por **objeto imediato** a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa (RG) n.º ...2024... e, por **objeto mediato** o pedido de anulação (parcial) da liquidação adicional do IRC n.º 2023... de 2023-08-03, e respetiva liquidação de juros e demonstração de acerto de contas (nota de cobrança) n.º 2023..., de 2023-08-07, (compensação n.º 2023...), respeitante ao período de tributação de 2019 da qual resultou um total a pagar de € 361.851,89, valor que foi anulado na parte (€20.897,57) resultante do deferimento da reclamação graciosa, bem como a liquidação de Retenções na Fonte de IRS n.º 2023..., de 2024-08-07, associada à nota de apuramento das retenções na fonte (nota de cobrança) n.º 2023..., da qual resultou um total a pagar de € 24.343,92, correspondente a imposto de €20.863,66 e juros compensatórios de € 3.480,26;
- As liquidações adicionais supra referenciadas foram emitidas em resultado de ação inspetiva externa de âmbito geral, realizada a coberto da ordem de serviço n.º OI2022... e no âmbito de IRC foram efetuadas correções à matéria coletável que a requerente contesta no presente PPA;
- A fundamentação está expressa no Relatório de Inspeção Tributária (RIT) devidamente notificado à ora Requerente, parte integrante e fundamental desta Resposta;
- No âmbito do IRC, a requerente opõe-se às seguintes correções fiscais:
 - i. Desconsideração de gastos relativos a exercícios anteriores e à aquisição de serviços à B..., no montante total de €13.698,68 (cf. RIT, Pontos V.1.1.5 e V.1.1.8 e PPA, art.º 25.º a art.º 35.º)
 - ii. Não aceitação de gasto referente à subtração e apropriação de valores de caixa – variação patrimonial negativa, no montante de € 59.805,26 (cf. RIT, Ponto V.1.1.1 e PPA, art.º 36.º a art.º 58.º)
 - iii. Não aceitação de gasto decorrente de amortização de *goodwill*, no montante de € 80.222,62 (cf. RIT, Ponto V.1.1.3 e PPA, art.º 59.º a art.º 64.º)

⁽¹³⁾ Circular n.º 20/2009, de 28 de julho.

⁽¹⁴⁾ Cf. documento n.º 8 junto com o PPA.

- iv. Não aceitação fiscal dos serviços acessórios no montante de €28.000,00 prestados pela D..., resultantes de parceria publicitária. (Ponto V.1.1.6 e PPA, art.º 65.º a art.º 89.º)
 - v. Não aceitação de gastos associados à aquisição de serviços de cedência de pessoal à F... no montante de € 91.995,80 (cf. RIT, Ponto V.1.1.7.1 e PPA, art.º 90.º a art.º113.º)
 - vi. Não aceitação de outros gastos com pessoal, no montante de € 10.106,75 (cf. RIT, Ponto V.1.1.7.2, RG e PPA, art.º 114.º a art.º126.º)
 - vii. Não aceitação referente ao aluguer de viatura com a matrícula ... no montante de € 5.412,80 (cf. RIT, Ponto V.1.1.9 e PPA, art.º 145.º a 151.º)
 - viii. Não aceitação de gastos a serviços bancários no montante de €2.750,00 (cf. RIT, Ponto V.1.1.10 e PPA, art.º 145.º a art.º151.º)
 - ix. Não aceitação de gastos com refeições no montante de €3.235,70 (cf. RIT, Ponto V.1.1.12 e PPA, art.º 152.º a art.º160.º).
- A liquidação adicional em causa derivava de uma ação de inspeção, com referência o exercício de 2019, efetuada pela Divisão III dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga, credenciados pela Ordem de Serviço OI2022... (com início a 2022-10-19), inicialmente de âmbito parcial, tendo este sido alterado posteriormente para âmbito geral nos termos do art.º 14.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA);
 - Da referida ação de inspeção, foram efetuadas as seguintes correções:
 - Em sede de IRC, correção ao lucro tributável declarado no montante de € 425.303,77, de que resultou um lucro tributável corrigido de € 508 427,18 e tributação autónoma no montante de € 227 800,20;
 - Em sede de IVA foi apurado o montante de € 19.634,50 em falta;
 - Em sede de retenções na fonte de IRS foi apurado o montante de € 20.863,66.
 - A Requerente não veio a exercer o direito de audição, pelo que foram mantidas as correções propostas e emitidos os seguintes atos de liquidação adicional:
 - Liquidação n.º 2023. ..., referente a IRC do período de 2019, no valor de €323.493,54 e
 - liquidação n.º 2023..., referente a juros compensatórios, no valor de €38.358,35, perfazendo um total de € 361.851,89. com data limite de pagamento de 2023-09-25;
 - Liquidação n.º 2023..., referente a retenções na fonte de IRS do período de 2019, no valor de € 24.343,92 (nomeadamente € 20.863,66 de imposto e € 3.480,26 de juros compensatórios) e com data limite de pagamento de 2023-09-25;
 - Todas as Notas de Liquidação ainda se encontram em pagamento em fase de execução fiscal;
 - Em 2024-01-25, a Requerente deduziu Reclamação Graciosa, ao abrigo do art.º 68.º e seguintes do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), a que foi atribuído n.º ...2024..., contra as liquidações supra identificadas e respetivos juros compensatórios;
 - A Reclamação Graciosa obteve despacho de indeferimento parcial datado de 2024-09-13, pelo Chefe de Divisão da DF de Braga (Processo n.º ...2024... da DF de Braga que se dão por integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos);

- Para efeito de suspensão dos processos executivos (PEF n.ºs ...2023... e...2023...), a Requerente ofereceu a título de garantia a penhora do estabelecimento comercial da executada, A..., LDA., com o valor total de garantia de € 517.933,81;
- Especifica e justifica as correções da seguinte forma (em síntese):

a) QUANTO ÀS CORREÇÕES DE GASTOS RELATIVOS A EXERCÍCIOS ANTERIORES

(€13.698,68 de um total de €15.098.68 corrigidos pelos SIT em resultado de anulação parcial em sede de RG no montante de €1.400,00)

- O art.º 18.º do CIRC, sob a epígrafe [p]eriodização do lucro tributável dispõe no n.º1 que “[o]s rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”.
- Por sua vez o n.º2 do mesmo artigo estabelece que “[a]s componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”.
- No caso concreto verifica-se que estamos na presença de gastos conhecidos à data em que foram faturados, não existindo justificação aceitável para que os mesmos não tenham sido devidamente registados na contabilidade nos períodos em que foram incorridos (entre 2015 e 2018).
- Inexistem dúvidas quanto à atuação da requerente, em desrespeito pelas normas contabilísticas e fiscais vigentes, sendo a própria que confirma que incumpriu com o disposto no art.º 18.º do CIRC e sem qualquer demonstração da idoneidade da sua pretensão.
- Com referência aos períodos de tributação de 2017 e 2018 podia ter apresentado um pedido de reclamação graciosa por erro na autoliquidação ao abrigo do n.º2 do art.º 137.º do CIRC, articulado com o n.º1 do art.º 131.º do CPPT, no prazo de dois anos após a entrega das declarações, o que não sucedeu.
- Daqui decorre que tal conduta foi consciente, o que não pode deixar de ser entendida como **uma omissão voluntária**, que se confirma com as alegações apresentadas pela requerente no presente PPA.
- Conforme evidencia o §5 da Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros - “erros de períodos anteriores” são omissões, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação fiável que:
 - (a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e
 - (b) Poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

- Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, faltas de cuidado ou interpretações incorretas de factos e fraudes”.
- A NCRF 4 referencia ainda que “[a]s demonstrações financeiras não estão em conformidade com as NCRF se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.”
- Acrescenta igualmente que “a correção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto”. (§32 e § 37).
- Lembra-se que, conforme prevê o art.º 17.º do CIRC, o resultado líquido apurado de acordo com a normalização contabilística em vigor é o ponto de partida para o apuramento do resultado tributável, consequência da adoção em Portugal do referido regime da dependência parcial do resultado fiscal face ao resultado contabilístico.
- Nesse sentido, o Acórdão do STA de 2021-10-27 (processo n.º 0610/15.1BELRA), refere que, “[o] princípio constitucional da tributação do rendimento empresarial pelo lucro real, que está na base do princípio da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, determina ou conduz a soluções diferentes conforme se trate de externalizar de forma padronizada (tendo em vista a comparabilidade) a situação financeira de uma entidade económica (a empresa) – sendo essa a finalidade a que se destinam as normas de contabilidade e relato; ou antes de apurar o rendimento líquido do exercício, ou seja, aquilo que expressa a efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo”.
- Naqueles termos, dispõe o n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, que o apuramento do lucro tributável “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”, porém, para o efeito, a contabilidade deve “estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste código”. (al. a) do n.º 3 do art.º 17.º do CIRC).
- Igualmente nesse sentido, o preâmbulo do Código do IRC, republicado pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, também refere: “[a]s relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações.
- Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extra contabilisticamente, as correções – positivas ou negativas – enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade”.
- Verifica-se assim, a notória importância de um correto apuramento do resultado contabilístico (resultado líquido do exercício) para efeitos de um correto apuramento de lucro tributável, já que é a partir do primeiro, com os ajustamentos a efetuar nos termos do Código

do IRC, que resulta o respeito pelo princípio da tributação do rendimento real previsto no n.º2 do art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

- Não obstante o normativo contabilístico dispor de vários princípios que conduzem ao correto reconhecimento contabilístico das operações, realça-se a importância redobrada que o legislador deu ao princípio de especialização dos exercícios (regime do acréscimo ou da periodização económica), quando sabendo que este é um dos princípios basilares da contabilidade, ainda assim, o legislador fez questão de o incorporar nas regras do IRC, através do art.º 18.º do CIRC.

- Reafirma-se que, no caso concreto, não é de aplicar a exceção prevista no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC, porquanto à data de encerramento de contas daqueles períodos tais gastos podiam ter sido reconhecidos e quantificados, já que a Requerente dispunha de toda a informação para proceder ao correto apuramento dos gastos incorridos naqueles períodos.

- Conforme é concluído no Acórdão do STA no processo n.º 0291/08, de 2008-06-25, «[p]ara efeitos do n.º 2 do mesmo dispositivo legal [art.º 18.º do CIRC], “as componentes positivas ou negativas” não são “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas” quando a sua não consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro, do próprio contribuinte, já que tal norma há-de interpretar-se no sentido de que tais pressupostos, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que aquele não pode controlar».

- Em suma, entende-se que existiu uma “omissão voluntária” por parte da requerente quando por sua vontade decidiu, em anos anteriores (no caso entre 2015 a 2018), não seguir o normativo contabilístico originando um erro contabilístico, cujo impacto (redução de resultados) pretendeu ver refletido no resultado tributável de 2019, quando poderia tê-lo reconhecido no período tributável correspondente. Julga-se ser evidente a violação do regime de periodização económica, e consequentemente, a violação do princípio da justiça.

- O Acórdão do STA de 2018-03-14 (recurso n.º 0716/13), que sobrepõe o princípio da justiça ao princípio da especialização de exercícios, não pode ser aplicado à situação sub judice, porquanto, no caso concreto, estamos diante uma omissão voluntária - o não reconhecimento de gastos no período económico correto resultou de uma omissão voluntária.

- Diante das regras impostas pelo normativo contabilístico, tal situação consubstancia uma omissão de informação financeira (o objetivo das demonstrações financeiras, cf. §12 da Estrutura Conceptual do SNC).

- Daí que, não se aceite que o desrespeito pelas normas contabilísticas e, consequentemente, o desrespeito pelas normas fiscais, possa ser afastado e seja suplantado pela invocação ao princípio da justiça e da capacidade contributiva.

- Refira-se ainda que uma correção a efetuar pelos SIT, por violação do disposto no art.º 18.º do CIRC, não poderá estar dependente de ficar demonstrado (por parte da AT) se prejudicou ou não o erário público. O regime de periodização económica (regime do acréscimo ou também designado pelo princípio da especialização dos exercícios) é um princípio basilar contabilístico e fiscal, e como tal, é de aplicação universal a todos os que lhe estão obrigados, a bem do princípio da justiça.

- Como bem refere o Acórdão do STA, de 27 de outubro de 2021, no âmbito do processo n.º610/15.1BELRA, “[a] rigidez da regra – proveitos e custos cujos efeitos económicos se produziram naquele período, independentemente de serem ou não acompanhados dos correspondentes fluxos financeiros (por exemplo, contabilizam-se, como proveitos, vendas cujos pagamentos ainda não foram recebidos e, como custos, despesas que ainda não foram pagas) – é a única forma praticável de, com a segurança jurídica necessária, imprimir um tratamento igualitário a todos os sujeitos passivos, cumprindo, igualmente, o princípio da tributação objectiva pelo rendimento real. (...)”.
- O princípio da especialização dos exercícios não pode só condicionar e regular a intervenção da AT, é um princípio que deve igualmente condicionar e regular a atuação do sujeito passivo (nesse sentido vai o Acórdão do STA, em 2022-09-07, no processo n.º 0304/15.8BELLE).
- Se relevasse para efeitos de atuação da AT, o quantum do impacto no erário público, como condição para se permitir a derrogação do princípio da especialização de exercícios (ou regime do acréscimo), afastar-nos-ia da aplicação das regras objetivas para apuramento do lucro tributável determinadas no CIRC.
- Importante referir ainda que, se uma outra condição para a derrogação do regime de periodização económica, para além da prevista no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC, decorresse do impacto que pudesse causar no erário público, tal impacto teria de ser calculado não só a partir dos resultados tributáveis nos períodos de tributação anteriores a 2019 (os efeitos retroativos), mas também a partir do cálculo no impacto nos resultados tributáveis de períodos futuros (efeitos prospetivos).
- Dito isto, não caberia aqui, apenas analisar o impacto no erário público retrospectivamente, como deve, igualmente, ser considerada a hipótese desse impacto surtir efeitos em resultados tributáveis futuros (atendendo à caducidade do reporte dos prejuízos fiscais, do reporte de benefícios fiscais, de dedução de PEC, ...) o que à data dos factos, só seria possível com recurso a futurologia.
- Acresce que, nem em sede de procedimento inspetivo ou reclamação graciosa, nem agora com a apresentação do PPA a requerente veio demonstrar que não houve qualquer impacto no erário público, por ter reconhecido fiscalmente um erro contabilístico de períodos anteriores no resultado tributável de 2019.
- São assim de manter as correções contestadas no montante total de €13.698,68 que constam no RIT em V.1.1.5 e V.1.1.8.

b) Quanto à não aceitação do gasto referente à subtração (apropriação) de valores de caixa – variação patrimonial negativa (€59.805,26)

- Os SIT não aceitaram, ao abrigo do n.º3 do art.º 23.º do CIRC, como uma componente negativa do lucro tributável, o montante de €59.805,26 declarado pela requerente a título de variação patrimonial negativa (inscreveu esta importância no campo 704 do quadro 07 da Dec. Mod.

22 do período de 2019), uma vez que a requerente não apresentou qualquer justificação documental relativa à dedução em questão.

- Em sede de reclamação graciosa a requerente veio mencionar que a variação patrimonial negativa em causa, estava relacionada com a subtração e apropriação de valores de caixa por parte de uma pessoa com funções comerciais, de apoio à gestão/gerência e de assistência informática. E que “[t]al facto ditou, inclusivamente, a dedução de uma queixa-crime contra aquela pessoa, nomeadamente, por crime de furto”, juntando ao processo a procedimento disciplinar sobre funcionário que efetuou o furto.

- No âmbito da reclamação graciosa, a correção fiscal foi mantida, por se considerar que a justificação e elementos probatórios apresentados não reuniam as condições para a aceitação fiscal da variação patrimonial declarada pelas razões que seguem.

- O valor em causa no procedimento disciplinar (€210.206,06), junto pela requerente ao processo, não tem correspondência com o valor declarado no campo 704 da declaração modelo 22 de 2019 (€59.805,26).

- Na contabilidade da ora requerente “não consta o registo deste valor em nenhuma conta do SNC da classe 5”.

- O n.º 1 do artigo 17.º do CIRC estabelece que “[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.”

- Os factos (furto) reportam-se às datas 22-02-2016 e 05-09-2017, e tanto a conclusão do processo disciplinar como a confissão do trabalhador reportam-se ao ano 2017, e não a 2019.

- A requerente discorda da correção empreendida pela AT, pede a sua anulação alegando ilegalidade, por violação do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

- Defende que “a perda por furto sofrida pela Requerente se considera imputável à atividade económica por si prosseguida e, nessa medida, deverá ser admitida a sua dedução”. (art.º39.º a art.º44.º do PPA)

- Menciona a requerente que “tudo fez para que este tipo de situação não tivesse ocorrido, sendo que a mesma não se deveu a uma falha nos procedimentos de controlo e segurança instituídos na empresa”. (art.º 46.º a art.º 49.º do PPA)

- Alega que a AT “ formulou um juízo conclusivo, tendo ignorado a prova documental junta pela ora Requerente” (art.º 50.º a art.º 57.º do PPA)

- No caso em apreciação, a requerente pretende a aceitação fiscal da importância de €59.805,26 a título de variação patrimonial negativa, alegadamente relativa a desvios de meios monetários praticados, entre 2016-03-03 e 2017-09-05, e levados a efeito por pessoa em que a requerente depositava confiança.

- A requerente sustenta o seu pedido na queixa crime apresentada em conjunto com mais três sociedades, em 2018-03-07, junto do DCIAP de Matosinhos, a qual consta no Documento n.º 9 anexo ao PPA e que se remete para a sua leitura pormenorizada.

- Da queixa crime e do processo disciplinar movido pela entidade patronal do trabalhador em causa (a sociedade F... Unipessoal, Lda), que culminou em despedimento com justa causa, retira-se essencialmente o seguinte:
 - O trabalhador detinha elevado grau de responsabilidade - funções comerciais de apoio à gestão/gerência de assistência informática num conjunto de farmácias do Grupo H..., entre as quais a farmácia ... pertencente à requerente.
 - A pessoa em causa cometeu irregularidades, designadamente a subtração e apropriação de quantias monetárias, através de documentos forjados, para justificar os desfalques que fazia, a saber: €297.951,43 na Farmácia ..., entre 2015-02-02 e 2017-09-05; €71.451,11 na Farmácia ... (propriedade da requerente) entre 2016-03-03 e 2017-09-05; €11.242,07 na Farmácia I... Unipessoal, Lda, entre 2016-05-26 e 2017-08-02; e €210.206,06 na Farmácia A..., Lda, entre 2016-02-22 e 2017-09-05.
- Assim, verifica-se que as quantias objeto de queixa crime totalizam o montante de €590.850,67.
- Ora, no caso da requerente, os invocados crimes de furto (ou abuso de confiança) e de falsificação de documentos, não podem ser qualificados como tendo sido incorridos no decurso da atividade normal desenvolvida pela requerente.
- O IRC assenta no denominado modelo de dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade, ou seja, o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na al. a) do n.º 1 do art.º3.º do CIRC 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 do Código do IRC. (cf. n.º1 do art.º 17.º do CIRC).
- Não obstante se poderem verificar divergências entre a fiscalidade e a contabilidade, nomeadamente no que respeita à aceitação de gastos e variações patrimoniais para efeitos de determinação do lucro tributável, não há uma total separação entre fiscalidade e contabilidade, uma vez que o lucro contabilístico é, geralmente, o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável.
- De acordo com o que estabelece o corpo do n.º1 do art.º 24.º do CIRC, no que respeita à aceitação fiscal das variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido, estas obedecem para efeitos de determinação do lucro tributável, aos mesmos requisitos previstos para os gastos e perdas com exceção das variações patrimoniais elencadas nas alíneas a) a f) do n.º1 do citado artigo (nenhuma das exceções é relativa à matéria em apreciação) .
- Conforme dispõe o n.º 1 do art.º 23.º do CIRC a dedutibilidade dos gastos e perdas para a determinação do lucro tributável, está dependente da condição de os mesmos terem sido incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.
- Por sua vez o n.º 2 do art.º 23.º do Código do IRC discrimina os gastos e perdas que se consideram abrangidos pelo n.º 1, e que, nesses termos, devem ser considerados para efeitos

de determinação do lucro tributável, de entre os quais a al. d) menciona os seguros. O n.º3 do mesmo artigo estipula que tais gastos devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

- Tendo por base os normativos legais supra indicados a perda patrimonial de €59.805,26, que a requerente pretende a aceitação fiscal, resultante da subtração de valores de caixa terá de reger-se, em termos genéricos, pelos mesmos princípios que têm vindo a ser considerados pela AT nesta matéria – Tratamento fiscal de furto de valores monetários, exemplificando-se com o entendimento sancionado no âmbito do Processo n.º 2019000694, PIV N.º 15076, com despacho da Diretora de Serviços, de 2019-04-24 e divulgado em ficha doutrinária da site da AT.

- Passa-se a sintetizar e a adaptar para a situação concreta sob análise o entendimento da AT vertido naquela ficha doutrinária.

- O furto ou roubo, em regra, não se enquadra no quadro da atividade normal desenvolvida por uma sociedade. Tão pouco contribui para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC.

- Assim, em princípio, as perdas verificadas nestas circunstâncias terão que ser desconsideradas para efeitos fiscais, ao abrigo do n.º1 do art.º 23.º do CIRC.

- Não obstante, sabendo-se que o risco existe, os sujeitos passivos de IRC devem tomar as devidas precauções nomeadamente no que se refere à obtenção de um seguro para cobrir o risco em causa, bem como munir-se de um sistema de segurança, que permita obviar tais situações.

- Para que se possam aceitar as perdas relativas a furtos, terão de se verificar circunstâncias muito excecionais, a título de exemplo, um roubo à mão armada e ainda, a par das condições definidas para as situações de furto de valores monetários, nomeadamente, que: (1) **O evento que ocasiona a perda não se possa atribuir a deficiências de controlo interno**, designadamente, mediante a adoção de procedimentos com vista à proteção dos ativos em causa; (2) tenha sido feita a devida participação policial; e (3) o furto ou roubo não seja atribuído a sócio ou dirigente da empresa, ou familiares dos mesmos

- Para que um furto não se constitua numa via relativamente fácil de evasão fiscal, a AT, na sua análise terá de ter na sua posse evidências que permitam atestar inequivocamente que a eventual relevância fiscal do furto ou roubo se deve a factos que não resultem de negligência dos contribuintes, nomeadamente no que respeita verificação da necessidade de existir numerário em caixa, que o seu quantitativo seja razoável face ao caso concreto e que a ocorrência do sinistro seja devidamente comprovada.

- Nestes termos, as perdas que resultaram da situação descrita no presente PPA não tem aceitação fiscal uma vez que:

-São evidentes as deficiências de controle interno existentes em todas empresas em que foi feito o desfalque, que envolveu valores monetários de elevado montante.

-Em todo o processo torna-se evidente, a requerente não ter efetuado as devidas diligências, no sentido de minimizar este tipo de risco.

- Trata-se de um furto continuado em circunstâncias que revelam um comportamento pouco prudente por parte da requerente (e de todos os outros lesados).

- O lapso temporal existente entre a ocorrência dos factos e a queixa crime é muito alargado.
- A requerente não deu a conhecer qual o resultado final da queixa crime efetuada contra a pessoa que procedeu ao furto. Ou seja, desconhece-se se o DCIAP reconheceu a existência do crime e se a requerente foi ressarcida das perdas em apreço.
- Acresce que, relativamente à questão da periodização do lucro tributável, relembrando que os alegados furtos ao património da Requerente terão ocorrido entre 2016-02-22 e 2017-09-05 e que os factos eram sobejamente conhecidos da Requerente em 2017 conforme decorre da leitura da decisão proferida em 15-11-2017 pela entidade patronal, no âmbito do processo disciplinar movido ao trabalhador, cuja queixa crime foi apresentada em 2018-03-07, ou seja, antes da data da deliberação de aprovação de contas do ano de 2017 conforme IES entregue pela Requerente, remete-se e dá-se por integralmente reproduzida a argumentação já expendida nas correções de gastos relativos a exercícios anteriores.
- Por tudo o exposto, entende-se que é de manter a correção fiscal sob contestação, uma vez que a alegada perda patrimonial consubstanciada na subtração e apropriação de valores de caixa não reúne as condições imprescindíveis para ser considerada uma componente negativa do lucro tributável da requerente. Não se enquadra no art.º 23.º do CIRC.

c.- Quanto à não aceitação do gasto referente à amortização de "goodwill" (€ 80.222,62.)

- A requerente registou a título de *goodwill* na conta "4411- Goodwill - mercado nacional", o montante de € 1.512.573,63 e procedeu a uma amortização de "*goodwill*" no montante de €80.222,62.
- Inscreveu no Mapa Modelo 32, coluna 15 - "Depreciações/amortizações e perdas de imparidade não aceites como gasto" o valor de €80.222,62. No entanto, não acresceu essa importância no quadro 07 da Declaração modelo 22.
- Assim, verifica-se que a requerente considerou como gasto fiscal a amortização do "*goodwill*".
- Verificaram os SIT que, além do "*goodwill*" a requerente apresenta também registos contabilísticos de Propriedade Industrial e Ativos Fixos Intangíveis em curso.
- Os SIT, no início da inspeção solicitaram à requerente o envio dos documentos de suporte do *Goodwill*, Propriedade Industrial e Outros Ativos Intangíveis em curso, tendo para o efeito a requerente remetido um documento em língua inglesa, em formato PDF, identificado como "*Contrato Goodwill Digitalizado*".
- O documento em causa, refere-se a um contrato celebrado em 2016-12-02 com a entidade "J..., CO, número de identificação fiscal ... e sede nos Estados Unidos da América. (cf. pormenores no RIT em IV.2.2.4. e V.1.1.3.)

- Dadas as condições expostas no contrato e face aos registos dos Ativos Intangíveis, não foi possível para os SIT, a verificação e/ou validação nem do *Goodwill* nem da Propriedade Industrial.
- Por esse facto, a requerente foi novamente notificada, para identificar todos os registos contabilísticos que foram efetuados com a celebração do contrato supra referido (2016 até 2019), nomeadamente em termos de *goodwill*/propriedade industrial, *royalties*, taxas de câmbio.
- A requerente não remeteu qualquer resposta às informações solicitadas.
- Face à não prestação dos esclarecimentos solicitados, concluíram os SIT que a requerente "considerou indevidamente a amortização do *goodwill*, pelo que deve ser acrescido o respetivo valor ao resultado fiscal no montante de 80.222,62 € ao quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do ano de 2019".
- A requerente opõe-se à correção fiscal em apreço referindo que a argumentação da AT "se encontra enformada por um conjunto de perceções e suposições ... infringindo, assim, quer o princípio do inquisitório, consagrado no art.º 58.º da LGT, quer o seu dever de fundamentação, previsto no art.º 77.º da LGT. Invoca também o n.º1 do art.º 74.º da LGT sob o argumento que a "AT não logrou provar que o gasto em causa não pode ser aceite, tendo alicerçado a sua conclusão em meras suposições". (art.º 59.º a art.º 64.º)"
- É a requerente e não a AT que tem que demonstrar a legitimidade da dedução de €80.222,62 a título de amortização de "*goodwill*", ao abrigo do art.º 74.º da LGT.
- A requerente, relevou contabilística e fiscalmente como gasto o montante de €80.222,62 referente a *amortização de trespasses* no valor total de 1 512 573,63 €, desagregada em três rubricas:

INICIO DE UTILIZAÇÃO		VALOR SUJEITO A AMORTIZAÇÃO	AMORTIZAÇÃO
TRESPASSES	1994	203 787,32 €	10 189,37 €
GOODWILL	2016	390 000,00 €	19 500,00 €
GOODWILL	2017	918 786,31 €	50 533,25 €
		1 512 573,63 €	80 222,62 €

- Tendo sido notificada para apresentar a documentação subjacente ao registo destes trespasses no valor total de 1 512 573,63 €, e ainda de outros ativos intangíveis relevados em balanço, nomeadamente propriedade industrial no montante de 1.576.016,37 €, ativos intangíveis em curso no montante de € 692.326,01 e ainda outro trespasses (*goodwill*) no montante de 456 171,71 €, a ora requerente veio apenas apresentar aos SIT um contrato celebrado em 2016-12-02 com a entidade "J..." com sede nos Estados Unidos da América, no valor de \$1.295.845,94 USD, sem que tenha especificado em que Rubrica do Ativo e por que montantes foi registado aquele contrato, sendo de notar que não existe qualquer coincidência entre os valores registados contabilisticamente e os titulados por aquele contrato.
- O referido contrato tem como objeto o fornecimento de conceitos de venda no mesmo espaço ou em associados espaços, de medicamentos, equipamentos médicos, aplicação de

vacinas, cosméticos, brinquedos, comida, digital revelação, papelaria, informática, eletrodomésticos, roupas médicas e não médicas, entre outros produtos. A Cedente, também fornece o software, tecnologia e equipamentos para a operação e exploração da atividade.

- Ou seja, a Requerente adquiriu à J..., uma das grandes empresas dos Estados Unidos a operar no negócios das farmácias, o Know-how e conceito de negócio J..., ficando responsável apenas pelos licenciamentos necessários para operar em Portugal.

- Assim, foi a Requerente novamente notificada tendo em vista justificar os registos contabilísticos referentes ao ativo em causa "trespasses" valorizado pelo montante de 1.512.573,63 €, que foi objeto de amortização no valor 80.222,62 €, **não veio apresentar qualquer justificação.**

- Ora, como bem foi referenciado em sede de RIT e também na RG, a requerente não apresentou naqueles procedimentos administrativos os elementos de prova e justificações capazes para a verificação sem margem para dúvidas do direito à dedução de um gasto de €80.222,62 referente a amortização de "goodwill".

d.- Quanto à correção referente a gastos com publicidade – valor agora contestado de €28.000,00 de um total corrigido pelos SIT de €82.487,78, parcialmente anulado em sede de RG no montante de € 47 032,50

- Neste segmento de contestação está em causa a correção fiscal de €28.000,00, atinente à não aceitação fiscal de 80% dos serviços acessórios prestados pela sociedade D..., SA, resultantes de parceria publicitária.

- Esta correção em sede de IRC, apoia-se e fundamenta-se, em síntese, nos factos que seguem.

- A requerente registou na conta "6222 - Fornecimentos e serviços externos - Serviços especializados - Publicidade e propaganda" um conjunto de quatro (4) faturas emitidas pela sociedade D..., SA, no valor de € 10.762,50 cada [valor base (€8.750,00) + IVA], cujo descritivo em todas elas menciona que "[O]s serviços acessórios considerados em conformidade com n.º 6 da circular n.º 20/2009 da DGI representam 10% do valor da presente parceria".

- Primeiramente os SIT da DF Braga, não aceitaram nos termos do n.º1 do art.º 23.º do CIRC, a totalidade (€35.000,00) dos gastos referentes aos serviços acessórios prestados pela D..., uma vez que a requerente não facultou o contrato para asseverar qual era a "parceria publicitária" em causa, não logrando provar, desta forma, a dedutibilidade fiscal dos gastos em questão.

- Posteriormente, em sede de direito de audição da reclamação graciosa, tendo a requerente juntado ao processo o contrato de aquisição de serviços à D... e do confronto da Circular n.º 20/2009 de 28 de julho com os termos do referido contrato, foi anulada esta correção com a aceitação de €35.000,00 como custo fiscal (vide decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa, páginas 370 a 373 do Ficheiro: PA 1375_2024_T Farmácia A... Lda.pdf).

- A fundamentação exposta sobre esta matéria, na reclamação graciosa – direito de audição, na qual foi referenciada a cláusula primeira (Objeto) do contrato celebrado, com a D...

designado de G... CLUB, bem como as cláusulas terceira (Serviços de Publicidade e de Promoção de Imagem) e quarta (Serviços Acessórios de Hospitalidade e Bilhética e Merchandising) onde são discriminados os serviços prestados.

- Transcreve-se a parte restante da RG que fundamenta a correção fiscal em apreço:

Determina a Circular n.º 20/2009 de 28 de julho, de forma resumida, que: «A aquisição dos "Pacotes Corporate" confere aos seus titulares a possibilidade de publicitar e promover a sua imagem e os seus logótipos em vários suportes de comunicação, nomeadamente, publicidade nos camarotes, nas revistas do Clube, nos painéis instalados no espaço multifuncional, na sala de imprensa, bem como na publicidade na imprensa efetuada pelos clubes; mas, associado às diferentes tipologias de "Pacotes" encontra-se um vasto conjunto de direitos. Por um lado, o acesso a um camarote que pode ser utilizado como escritório ou sala de reuniões e a "apoio logístico e de secretariado necessário à prossecução das operações correntes da atividade dos clientes" (envio de faxes, serviço de fotocópias etc.) que é designado de "espaço empresarial. Por outro lado, a dispor, nos dias de jogos, de lugares sentados no camarote ou na bancada adjacente, de serviços de catering, de lugares no parque de estacionamento do estádio e, em alguns casos, a receber convites para assistir a jogos das competições europeias no estrangeiro, incluindo viagem, estadia e bilhetes. Reconhecendo-se a dificuldade, quer para os titulares dos "Pacotes" quer para as entidades que os comercializam, em proceder à discriminação de todos os serviços neles incluídos, aceita-se que se proceda ao agrupamento dos serviços em dois conjuntos: um, para os serviços "principais", e outro, para os serviços ditos "acessórios". Consideram-se serviços "principais" os serviços de "publicidade e de promoção da imagem" do titular do "Pacote". Os serviços "acessórios" incluem, nomeadamente, os lugares sentados no camarote ou na bancada adjacente, o catering, os serviços de hospedeiras, os lugares de estacionamento, os convites para assistir aos jogos das competições europeias no estrangeiro e os serviços conexos com a utilização dos camarotes como "espaço empresarial". As prestações de serviços designadas de "espaço empresarial" compreendem a utilização do camarote como escritório, mas também como local de receção de clientes, de fornecedores ou de terceiros, permitindo ainda a assistência a eventos desportivos. Uma vez que o direito de utilização dos camarotes não pode ser dissociado da sua utilização como espaço lúdico para assistir a eventos desportivos, os serviços de "espaço empresarial" devem ser incluídos no conjunto de serviços designado de "acessórios". Uma vez efetuada a repartição dos serviços em dois conjuntos dos serviços incluídos em cada "Pacote" e desde que os encargos ou gastos incorridos pelos titulares sejam comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, o seu tratamento fiscal deve ser o seguinte:

a) as despesas com os serviços "principais" (de publicidade e de promoção da imagem) são aceites como custo, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC

b) As despesas com os serviços ditos "acessórios", incluindo nestas as referentes à utilização do "espaço empresarial", são igualmente aceites como custo, mas, como configuram «despesas de representação» ficam sujeitos à tributação autónoma, prevista na alínea a) do n.º 3 do artigo 81.º do Código do IRC,

c) O IVA incluído nas despesas de «publicidade e de promoção da imagem» é dedutível nos termos do artigo 20.º n.º 1 do Código do IVA

d) O IVA incluído nas despesas relativas aos serviços «acessórios», compreendendo as referentes à utilização do «espaço empresarial», encontra-se excluído do direito à dedução do IVA nos termos das alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

- Assim, do confronto desta circular [20/2009 de 28 de julho] com o contrato celebrado com a D..., denominado de G..., conclui-se que o mesmo se enquadra naquela circular.

- Enquadramento este, que é conferido pela própria D..., aquando da emissão da fatura correspondente a cada um dos pagamentos previstos contratualmente ("Os serviços acessórios" considerados em conformidade com o n.º 6 da circular n.º 20/2009 da DGI,

representam 10% do valor da presente parceria e encontram-se descriminados em documento anexo", ainda que fazendo referência a uma percentagem menor do que aquela que é acolhida na referida Circular n.º 20/2009, para efeitos de repartição do preço contratado entre os denominados serviços «principais» e «acessórios» associados ao tipo de contrato em referência, tal como definidos na circular destacada, mas que não resulta de qualquer cláusula contratual do contrato celebrado.

- Ou seja, a percentagem de 10% identificada nas faturas processadas não tem qualquer previsão contratual não sendo, em consequência, possível aferir da sua consistência e adequação ao tipo de serviços «principais» e «acessórios» incluídos no contrato celebrado, nem mesmo em resultado dos elementos fornecidos pelas partes.

- Em relação à contabilização das faturas em causa, o sujeito passivo efetuou o registo dos gastos totais e considerou a dedução do IVA na totalidade.

- A Circular n.º 20/2009 determina que, em regra, na falta de qualquer critério legal ou contratual para a repartição do valor do contrato pelas componentes de serviços «principais» e «acessórios», 80% do valor dos serviços prestados/adquiridos corresponde aos serviços «principais» (normalmente referentes a publicidade) e 20% corresponde a serviços «acessórios».

- À falta de outro critério de repartição do preço do contrato pelas componentes de serviços «principais» e «acessórios» transacionados entre a A... e a D..., através do CONTRATO G..., devidamente fundamentado, dever-se-á aplicar o critério de repartição previsto no n.º 10 da Circular n.º 20/2009, designadamente o de 80% e 20%, respetivamente, para cada um dos tipos de serviços destacados.

Assim, em consonância com a Circular (n.º 12) (20% de serviços acessórios):

"(b) As despesas com os serviços ditos «acessórios», incluindo nestas as referentes à utilização do «espaço empresarial», são igualmente aceites como custo (€35.000,00*20%= €7.000,00)

"(d) O IVA incluído nas despesas relativas aos serviços «acessórios», compreendendo as referentes à utilização do «espaço empresarial», encontra-se excluído do direito à dedução do IVA nos termos das alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.": fica excluído do direito à dedução o valor de 402,50 € por fatura, ou seja, o total de 1.610,00 €."

- A requerente alegando ilegalidade por violação do disposto n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, opõe-se à correção fiscal de €28.000,00, atinente à não aceitação fiscal de 80% dos serviços acessórios prestados pela D..., resultantes de parceria publicitária. (cf. art.º 65.º a art.º 89.º do PPA)

- Ora, conforme evidenciámos anteriormente, para efeitos de IRC, esta correção foi anulada em sede de Reclamação graciosa tendo o cálculo dos 20% evidenciado na informação (€7.000,00) servido apenas para efeitos de apuramento do IVA não dedutível nos termos referidos naquela informação.

- Ou seja, contrariamente ao argumentado, a pretensão da Requerente já foi reconhecida em sede de Reclamação Graciosa cujos efeitos da decisão de deferimento parcial produziu deram origem à liquidação corretiva de IRC n.º 2024... de 2024-10-09 (redução da matéria

coletável corrigida pelos SIT de €508.427,18 para o valor de €425.394,68 consequente da anulação de correções efetuadas pelos SIT no montante de €83 032,50).

e. Quanto à não aceitação de gastos associados à aquisição de serviços de cedência de pessoal à F... (€91.995,80)

- Os SIT desconsideraram para efeitos fiscais gastos com pessoal no montante total de €91.995,80 registados nas contas 6321 (€75.781,35) e 6352 (€16.214,45), suportados pela fatura n.º FA A/5 de 2019-12-31, emitida por F..., LDA., relativa a reembolso de remunerações e encargos para a Segurança Social, associadas à cedência de trabalhadores, uma vez que a requerente, após ter sido notificada para prestar esclarecimentos e ainda o comprovativo do pagamento dos valores em questão, não forneceu elementos que permitissem a validação de tal cedência de pessoal.
- Assim, os gastos em causa (€91.995,80) foram fiscalmente corrigidos ao abrigo do n.º1 do art.º 23.º do CIRC, por não terem sido identificados os funcionários, as funções para que foram contratados, durante quanto tempo, e em que condições, bem como não ter ficado comprovada a sua contribuição para a obtenção dos rendimentos da requerente. (cf. RIT, em V.1.1.7.1)
- No âmbito da reclamação graciosa esta correção fiscal manteve-se, uma vez que a requerente apenas identificou os trabalhadores com o primeiro e último nome sem mais qualquer dado, elementos manifestamente insuficientes para comprovar a dedutibilidade destes registos contabilísticos.
- A requerente, justifica os gastos com pessoal em questão, com a necessidade de recursos e como tal tirou partido das sinergias existentes com a entidade relacionada F... . Nesse contexto menciona que em 2019 ocorreu a cedência de 5 colaboradores, mantendo-se os termos e condições resultantes do vínculo laboral originário, celebrado com a F..., para exercerem as seguintes funções na esfera da Requerente: K...- Funcionária de Limpeza, L...- Auxiliar de técnico de farmácia, M...- Administrativa, N...- Farmacêutica e O...- Técnica de Farmácia. (art.º 90.º a art.º 93.º do PPA)
- Sustenta que houve lugar a argumentação adicional introduzida pela AT em sede de reclamação graciosa, que não aceita e também que, atendendo ao disposto no n.º 6 do art.º 23.º do CIRC e na al. b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA, na situação em apreço, nem se exigia que o gasto suportado pela Requerente estivesse documentalmente comprovado por fatura. Entende que «ao documentar o gasto suportado com uma fatura ... está a ir para além das exigências documentais legalmente impostas nesta situação, falecendo, por completo, o argumento da AT de que “é manifestamente insuficiente para comprovar esta despesa”». (art.º 94.º a art.º 107.º do PPA)
- Alega que a correção fiscal em apreço é ilegal, invocando violação do art.º 23.º do CIRC, por entender que o gasto incorrido respeitante à cedência de pessoal é legítimo e justificável e no melhor interesse empresarial. (art.º 113.º do PPA)

f.-Quanto à não aceitação de outros gastos com o pessoal - €10.106, 75 de um total de €14.806,75 corrigido pelos SIT parcialmente anulada em sede de Reclamação Graciosa no montante de €4.700,00

- A requerente alegando ilegalidade por violação do disposto n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, opõe-se à correção fiscal de €10.106, 75 (inicialmente a correção fiscal levada a efeito pelos SIT da DF Braga, neste segmento ascendeu ao montante de €14.806,75 tendo sido parcialmente anulada em sede de Reclamação Graciosa no montante de €4.700,00).
- Em sede de procedimento de inspeção, os SIT da DF Braga, não aceitaram nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, o valor de € 14.806,75 referentes à outras despesas com o pessoal registadas na conta 6382 e elencadas no RIT, uma vez que a requerente após ter sido notificada para prestar esclarecimentos relativas às despesas em causa, não forneceu qualquer prova ou informação explicativa (Ponto RIT V.1.1.7.2)
- Posteriormente, no âmbito da reclamação graciosa foram, nos termos do n.º 1 do art.º 43.º do CIRC aceites as despesas de €4.700,00, suportadas com o *catering* do jantar de Natal – Fatura 4/2), no pressuposto de que o mesmo foi realizado para contemplar a generalidade dos trabalhadores, mantendo-se a correção dos restantes gastos (€10.106,75).
- Não obstante, relativamente ao alegado pela Requerente quanto à falta de concretização anulação da correção relativa ao Catering Jantar Natal - v/Factura 4/2, no montante de 4 700,00, decidida em sede de Reclamação graciosa que, de facto, parece assistir razão à Requerente, pelo que irá ser dado cumprimento cabal da decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa em apreço.
- A requerente, pede a dedutibilidade fiscal dos gastos sub judice mencionando que:
- Os montantes referentes ao “CARTAO...” configuram gastos com o pagamento de remunerações em espécie aos respetivos trabalhadores da Requerente e, nessa medida, a sua dedução deverá ser aceite nos termos da al. d) do n.º 2 do art.º 23.º do CIRC. (art.º 115.º do PPA)
- Os demais gastos foram incorridos pela Requerente em ações de formação e em ações internas de *team building* com os seus colaboradores, inseridos no projeto ..., juntando um anuncio interno, alegadamente dirigido a todos os trabalhadores. (art.º 116.º a art.º 126.º do PPA).

g.-Quanto à não aceitação do gasto referente ao aluguer de viatura com matrícula ... (€5.412,00)

- O gasto no valor de €5.412,00, suportado com o aluguer de uma viatura *VW Tiguan*, com a matrícula ..., no período de 15 de junho a 15 de dezembro de 2019, ligeira de passageiros movida a gasóleo com lotação para 5 pessoas, não foi fiscalmente aceite, nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC na medida em que, face à atividade da requerente - venda a retalho de medicamentos e sabendo-se que já era proprietária de um veículo de tipologia semelhante, gasóleo/híbrido (matrícula ..., marca Land Rover, ligeiro de passageiros com lotação para 5),

no procedimento de inspeção, a requerente não prestou os esclarecimentos solicitados por notificação para a sua caixa postal ViaCTT.

- Em sede de reclamação graciosa, as justificações apresentadas pela requerente não colheram sob o fundamento de que a requerente não juntou *"documentação que comprovasse a utilização da viatura em causa para "delivery", nomeadamente os documentos de transporte com a discriminação dos locais de entrega. Assim, como a documentação que ateste o motivo da avaria prolongada da viatura matricula ..."*.

- A requerente contesta esta correção alegando ilegalidade, por violação do artigo 23.º do Código do IRC, do artigo 77.º da LGT e invoca também inconstitucionalidade da mesma face ao disposto no n.º 1 do artigo 61.º da CRP.

h.- Quanto à não aceitação dos gastos referentes a serviços bancários (€2.750,00)

- O valor de €2.750,00 registado na conta SNC 62271, a título de pagamentos de serviços bancários, não foi aceite com o gasto fiscal pelos SIT, com o fundamento de não se encontrar devidamente documentado, uma vez que se encontrava suportado unicamente por um documento interno.

- A requerente alega que os gastos em apreço *"referem-se a comissões bancárias suportadas pela Requerente no âmbito de financiamentos por si contraídos junto de instituições bancárias, tendo em vista a prossecução da sua atividade e a obtenção de rendimentos"*.

- Defende que deve a correção levada a cabo pela AT neste âmbito ser considerada ilegal, por violação do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

i.Quanto à não aceitação de gastos com refeições (V.1.1.12) (€3.235,70)

- Os gastos com "Refeições" no total de €3.235,70, registados nas subcontas SNC 6251201 (€705,75) e 6251202 (€2.529,95), com contrapartida contabilística na conta corrente do sócio - 26812902 P... (€1.957,10) e na conta 2781219999 Entidades externas (€1.278,60) foram fiscalmente desconsiderados pelo facto de não haver nenhuma evidência de que tenham contribuído para a obtenção dos rendimentos da requerente.

- Com efeito:

€1.278,60 foram registadas como crédito da conta 2781219999 (Entidades externas)

-€ 1.957,10 foram registadas na conta corrente (26812902) do sócio P..., a qual em 2019-09-31, foi saldada por contrapartida da conta 4541 Ativo Intangível em curso, sem que a requerente tenha apresentado qualquer justificação sobre o motivo de tal registo.

- O RIT, relativamente a tais gastos, também menciona *ipsis verbis «[d]a análise aos documentos que suportam tais gastos, depreende-se que se tratam de restaurantes na zona de Matosinhos e outras, fora do distrito de Braga. Em alguns, encontra-se manuscrita a indicação de "Despesas pagas pelo Dr. P..." (...)* Face aos documentos que suportam estes

gastos (locais, n.º de refeições, datas) e ao facto de se tratar de despesas a pagar de imediato, e terem sido registadas como crédito da conta 2781219999, depreende-se que em nada contribuem para a obtenção dos rendimentos do SP.»

- A requerente alega que argumentação da AT relativa a esta correção fiscal é ilegal, representa *“uma intromissão na liberdade de iniciativa económica privada da Requerente”* por violação do disposto no n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

- Estipula o art.º 23º do CIRC na redação à data dos factos, que 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, elencando o n.º 2 os gastos e perdas que poderão ser aceites fiscalmente.

- Existem 3 requisitos para a dedutibilidade dos gastos em sede fiscal:

a) O primeiro requisito é o da efetividade do gasto (primeira parte do n.º 1 do art.º 23.º).

b) O segundo requisito é de natureza finalística, consistindo, no fundo, na justificação do gasto¹⁵.

c) 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 evidenciados nas alíneas a) a c) do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC.

- Pese embora a alusão expressa ao critério de indispensabilidade tenha sido retirada na redação do art.º 23.º do CIRC, dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, tal não significa que estes gastos não tenham que estar relacionados com a obtenção do rendimento empresarial e principalmente com o objeto social da Requerente.

- Ora, veja-se o mencionado no processo do CAAD nº 321/2022-T de 2023-01-24:

“Assim, não é exigível, face ao, atualmente, preceituado na lei, que os gastos sejam indispensáveis para a obtenção de rendimentos, devendo apenas avaliar-se se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial do sujeito passivo.

Mas já no domínio

da redação anterior a noção legal de indispensabilidade era interpretada sob uma perspetiva económico-empresarial, isto é, relacionada com a motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivaliam aos gastos contraídos no interesse da empresa, isto é, que fossem abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo.

¹⁵ Embora a lei tenha deixado de mencionar a “indispensabilidade” dos gastos, como fazia anteriormente, tal como agora, o que é determinante para a dedutibilidade de um gasto é que este tenha sido incorrido no interesse da empresa e não interesses terceiros (interesses pessoais de sócios/acionistas, gerentes/administradores, outras empresas, ...), seja conforme com o escopo social da mesma, tenha como objetivo contribuir para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (segunda parte do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC).

- 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.”*

- Veja-se também o Acórdão de 2018-02-27, proferido no âmbito do Processo n.º 01402/17, em que o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo defendeu, por unanimidade, que: *“O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o art.º 23.º 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.”*

- De sublinhar que o objeto social da sociedade, é o comércio a retalho de produtos farmacêuticos, que se verificando da consulta à aplicação informática SGRC se encontra inscrita para o exercício da atividade *“Com. Ret. Prod. Farmacêuticos, estab. Espec.”* – CAE 47730.

- Deste modo, conforme o acima exposto e que já foi referenciado no âmbito do procedimento de inspeção e na reclamação graciosa se conclui que:

- A cedência de pessoal à F... não está suportada com os elementos mínimos exigidos para a sua dedutibilidade fiscal. Ou seja, não está devidamente documentada. Acresce salientar terem os SIT constatado que a entidade F..., Lda. NIF ..., possui apenas 5 trabalhadores, declarou como remunerações com o pessoal o valor de €76.781,35 (gasto do período), não se percebendo, sem informação adicional, como lograram esses funcionários trabalhar e receber salário das duas entidades distintas.

- No caso dos outros gastos com pessoal fiscalmente desconsiderados estamos perante gastos relativos a atividades lúdicas, *catering*, em que não é possível identificar os seus beneficiários, por forma a aferir se se trata efetivamente de programas para a generalidade dos trabalhadores da requerente.

-Quanto aos gastos incorridos com o aluguer da viatura de matrícula ..., não foram apresentados documentos probatórios de que a mesma se destinou a prossecução do escopo societário da requerente designadamente para serviço de “delivery”, (não disponibilizou evidencias documentais do que alega) nem elementos relativos à invocada da avaria prolongada da viatura substituída temporariamente de matrícula... .

- O mesmo se diga relativamente às alegadas despesas com serviços bancários suportadas unicamente por documento interno com a indicação "reg. deb diversos".
- No que toca aos gastos com refeições registadas a crédito da conta corrente do sócio - 26812902 P... (1.957,10 €) e da conta 2781219999 Entidades externas (1.278,60 €), não aceites para efeitos fiscais, a requerente rejeita a posição da AT mas em nenhum dos procedimentos anteriores nem no presente PPA, justifica os lançamentos contabilísticos levados a efeito, nem apresenta documentos e/ou factos que permitam sanar as dúvidas existentes.

j. da ilegalidade da correção referente à sujeição a retenção na fonte de adiantamentos de lucros" (n.ºs 161º a 177º da petição), correção referente à sujeição a retenção na fonte por adiantamentos por conta de lucros

- Os argumentos da Requerente para a anulação da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2024... contra as liquidações de IRC e IRS, incidem, em síntese, sobre o seguinte:

- * É referido pela AT que «o montante líquido de 74.513,07€ passou para a esfera patrimonial do sócio, o que, nos termos previstos na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º e do n.º 4 do artigo 6.º, ambos do Código do IRS, configura um *"Adiantamento por Conta de Lucros"*, logo rendimentos da categoria E na sua esfera».
- * Em suma, resulta da jurisprudência acima mencionada que só nos casos expressamente previstos no n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS podem ser presumidos os rendimentos ali referidos, *i.e.* a presunção de adiantamentos por conta dos lucros só pode operar se se demonstrar, por um lado, a existência de lançamentos em quaisquer contas corrente dos sócios a favor destes e, por outro lado, que tais lançamentos não resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.
- * Com efeito, na situação vertente, temos que a AT considera, a partir dos registos a débito na conta "26812902 P..." que existe uma saída de fundos a favor do sócio da Requerente e que tal saída de fundos se deverá presumir como tendo sido efetuada a título de adiantamento dos lucros nos termos e para os efeitos do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS.
- * Dispensando-se, inclusivamente, de demonstrar que tais lançamentos não resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.
- * Neste âmbito, alega a AT que *"dada a presunção legal de que os lançamentos em conta corrente do sócio se presumem feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros, a AT apenas deverá provar a base da presunção enquanto o sujeito passivo estaria onerado com o encargo de provar os outros factos que paralisam a presunção. A base presuntiva a partir da qual a lei extrai a presunção legal é, neste caso, o lançamento em conta corrente de verbas a favor do sócio, sendo esta a única prova que recai sobre a AT. Em contrapartida, da parte do sujeito passivo caber-lhe-á provar que as verbas em causa resultam de contrato de mútuo, prestação de trabalho ou*

exercício de cargos sociais. Se o não conseguir, tem-se por estabelecido o facto presumido”.

* Deste modo, a AT não logrou demonstrar que os requisitos de que depende o funcionamento da presunção legal consagrada no n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS estão plenamente verificados, devendo as correções efetuadas em sede de retenções na fonte em IRS serem, também elas, anuladas, o que se requer, por violação do disposto no n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS e, bem assim, as regras de repartição do ónus da prova previstas no n.º 1 do artigo 74.º, da LGT.

- Em primeiro lugar, importa sublinhar que o entendimento da AT está devidamente justificado e fundamentado no Relatório de inspeção da DF de Braga (OI2022... de 2023-07-26) que aqui se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos.
- No âmbito do procedimento inspetivo (ponto V.3.1. do RIT), na análise dos extratos contabilísticos da conta SNC “26812902 -P...”, é possível verificar que ao longo do ano de 2019 foram efetuados diversos registos a débito e a crédito na conta do sócio, conforme Anexo 9 do RIT.
- Através do quadro da página 85 do RIT, é possível verificar que a conta SNC “26812902 -P...” trata-se de uma conta corrente que não apresenta saldo inicial e, durante o período de 2019-01-01 a 2019-03-31, foram realizados vários movimentos a débito, no valor total de € 149.700,00, e a crédito, no valor total de € 151.031,29.
- A conta do sócio terminou com o saldo credor de € 1.331,29, que correspondem a registos descritos como “Despesas Gerais”.
- Todos os movimentos na conta SNC “26812902 -P...” com a descrição de “Pagamentos”, tiveram como contrapartida a conta SNC “1201 BPI - 9-3443845.000.001” e encontram-se documentados através de extratos bancários ou outros documentos designados como “Avisos de lançamento” e “Detalhe de Operação”. O valor total de movimentos a débito é de € 149.700,00 e a crédito de € 87.000,00. No final do mês de março, foi efetuado um movimento a crédito na conta SNC “26812902 -P...”, com a descrição “Outras Regularizações”, em contrapartida a débito da conta SNC “4541 Act.intang. em curso - mercado nacional” no valor de € 62.700,00.
- No período de 2019-04-01 a 2019-09-30, conforme é possível verificar através do quadro da página 87 do RIT, a Requerente continuou a efetuar lançamentos contabilísticos de fluxos financeiros com suporte documental em extratos bancários, “Avisos de lançamento” ou “Detalhe de Operação”, com o valor total de débitos no valor de € 258.900,00 e créditos no valor de € 257.568,71. No final desse período, a conta do sócio encontra-se saldada.
- Os movimentos na conta SNC “26812902 -P...” com as descrições “Pagamentos” e “Bancos – Transferências”, tal como sucedido no período anterior, tiveram como contrapartida a conta corrente “1201 - BPI - ...”, no valor total de € 258.900,00 a débito e € 244.500,00 a crédito.
- Com o intuito de terminar a conta, SNC “26812902 -P...”, com valor nulo, a Requerente efetuou um movimento a crédito com a descrição “Outras Regularizações” no valor de € 11.813,07, em contrapartida a débito da conta SNC “4541 - Act.intang. em curso - mercado nacional”. Ou seja, a diferença entre as entradas e saídas da conta bancária no valor de €

14.400,00 (€ 258.900,00 - € 244.500,00), subtraído do saldo credor no final do mês de março (no valor de €1.331,29) e dos movimentos descritos como “Despesas gerais”, que tiveram como contrapartida as contas correntes 6251201/624212/24323139011, no valor de €1.255,64.

- No período de 2019-10-01 a 2019-12-31, a Requerida efetuou lançamentos que correspondem essencialmente a fluxos financeiros, com origem/destino a várias empresas e saídas de meios financeiros para o próprio sócio. O suporte documental de tais movimentos, continuam a ser extratos bancários, “Avisos de lançamento” ou “Detalhe de Operação”, que identificam a conta de origem/destino de outras empresas e do próprio sócio (foram realizadas transferências que identificam o sócio como beneficiário no total de € 30.000,00 €).

- De referir que no final do ano, a conta corrente em referência (“26812902 -P...”) encontra-se com um saldo credor de € 137.337,54.

- As entidades com origem/destino desses movimentos financeiros são as seguintes:

- FARMACIA I... UNIPessoal LDA.: única sócia gerente é Q..., NIF ... (falecida em 2022-08-14).

- R... UNIPessoal LDA.: S..., NIF..., desde 2023-02-28. Até esta data era gerente T..., NIF ... (falecido em 2022-03-25).

-U..., S.A.: Presidente do Conselho de Administração é V..., NIF..., e o Vice-Presidente é P..., NIF ..., ambos desde 2023-03-06. Até esta data foi Presidente do Conselho de Administração, T..., NIF..., e Vice-Presidente P..., NIF....

-F..., LDA.: sócio gerente é P..., NIF

- W..., LDA.: sócio gerente desde 2018/10, S..., NIF....

- F... UNIPessoal LDA.: único sócio gerente é P..., NIF... .

- H..., LDA. /...: sócio gerente é P..., NIF

-X

-Y..., S.A.: administrador único é P..., o único sócio gerente da A... .

- Face aos vários movimentos contabilísticos e bancários detetados entre a FARMÁCIA A..., LDA. e estas entidades com relações familiares e societárias, que são consideradas relações especiais nos termos das alíneas c) e d) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC, a Requerente foi notificada em 2023-04-09, através da sua caixa postal Via CTT, a prestar esclarecimentos, o que não fez.

- Assim, analisados os registos efetuados na conta corrente do sócio “26812902 -P...”, é possível constatar diversas entradas e saídas por contrapartida da conta bancária da Requerente, documentadas com a identificação de transferências de/para a Requerente, com a proveniência/origem das outras entidades relacionadas, quer como destino ao próprio sócio (conforme consta no Anexo 9 do RIT). Neste sentido, é possível concluir, que a conta é utilizada como se de uma conta a receber e a pagar se tratasse, configurando assim uma conta corrente do sócio.

- Assim sendo, dispõe a al. h) do n.º 2 do art.º 5º do CIRS, (na redação dada pela lei n.º 82-E/2014, de 31/12), que se consideram rendimentos de capitais (Cat. E), *“Os lucros e reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e adiantamentos por conta de lucros (...).”*

- Acrescentando o n.º 4 do art.º 6º do mesmo código que *“Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.”*
- Por força da alínea h) do n.º 2 do art.º 5.º, conjugado com o n.º 4 do art.º 6º, todos do CIRS, presumem-se rendimentos de capitais – enquadrados na Categoria E, e são tributados por retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, conforme dispõe a al. a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRS, cabendo à entidade devedora dos rendimentos (no caso a requerente FARMÁCIA A..., LDA.) efetuar a retenção devida, conforme disposto na alínea a) do n.º 2 do Art.º 101.º do CIRS), no momento em que são pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, por força da subalínea n.º 2 da al. a) do n.º 3, do art.º 7.º do mesmo código (redações vigentes à data dos factos).
- Resultando o apuramento de IRS em falta nos cofres do estado no montante de €20.863,66 (valor ilíquido de € 74.513,07 x 28%), relativo à retenção na fonte dos rendimentos de capitais/dividendos – Cat. E auferidos no ano fiscal de 2019), conforme ilustrado no quadro da página 92 do RIT.
- Convém, no entanto, salientar que, nos termos do n.º 5 do art.º 6º do CIRS *“As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, ato administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira.”*
- Ao estabelecer que as presunções (no caso legais) podem ser ilididas mediante prova em contrário nos termos previstos no n.º 2 do art.º 350.º do Código Civil, art.º 73º da LGT e art.º 64º do CPPT, facilmente se compreende que o legislador pretende assim dar fundamento e “corpo” à efetivação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva constitucionalmente consagrados.
- Nos termos da legislação atrás citada conjugado com o n.º 1 do art.º 74º da LGT e contrariamente ao defendido na petição, incumbia à Requerente fazer prova de que as referidas operações (registos contabilísticos a débito e a crédito e respetivos fluxos financeiros) resultaram de mútuos, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais e de provar a sua legalidade e regularidade nos termos aí definidos e a AT o ónus de provar os lançamentos em conta-corrente da contabilidade da sociedade.
- Note-se que, após detetada a factualidade, os SIT notificaram a Requerente Farmácia A..., Lda. para justificar/esclarecer a que título foram efetuados aqueles movimentos sob pena de não ser ilidida a presunção prevista no n.º 4 do art.º 6 do CIRS, contudo, o sujeito passivo não deu resposta à referida notificação. Não logrou, assim, apresentar qualquer justificação para aqueles lançamentos, nomeadamente se os mesmos resultaram de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.
- Os factos permitem evidenciar e extrair a conclusão de que foram postos à disposição do sócio-gerente da Requerente, sendo manifesto ter havido deslocação de valores da esfera patrimonial da sociedade para o sócio em causa, constituindo adiantamentos por conta de

lucros e, nessa medida, devem ser qualificados como rendimento de capitais nos termos do da al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS conjugado com o n.º 4 do art.º 6º do CIRS.

- Consta ainda no despacho impugnado e do qual concordamos que *“dada a presunção legal de que os lançamentos em conta corrente do sócio se presumem feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros, a AT apenas deverá provar a base da presunção enquanto o sujeito passivo estaria onerado com o encargo de provar os outros factos que paralisam a presunção.*

- *A base presuntiva a partir da qual a lei extrai a presunção legal é, neste caso, o lançamento em conta corrente de verbas a favor do sócio, sendo esta a única prova que recai sobre a AT.*

- *Em contrapartida, da parte do sujeito passivo caber-lhe-á provar que as verbas em causa resultam de contrato de mútuo, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais. Se o não conseguir, tem-se por estabelecido o facto presumido. Ora, o que no caso concreto não aconteceu, embora tenha sido notificado para o efeito em várias ocasiões.”*

- Tanto que em sede inspetiva como nesta sede, a Requerente não apresentou quaisquer elementos que permitissem ilidir a presunção prevista no normativo referido, não invocando sequer qualquer justificação, com elementos probatórios, para aqueles lançamentos, nem mesmo que a referida conta - “26812902 -P...” - teve uma utilização diferente daquela que foi apurada pelos SIT, remetendo-se ao silêncio quando foi interpelado neste sentido.

- E a AT, conforme lhe competia (art.º 74.º n.º 1 conjugado com o art.º 75.º n.º 1, ambos da LGT), cumpriu com o ónus de demonstração da existência de facto tributário no ano fiscal de 2019, provando a existência dos lançamentos na contabilidade da sociedade, concretamente na conta corrente SNC “26812902 -P...”, por contrapartida da conta da conta SNC “4541 - Act.intang. em curso - mercado nacional”, indiciador de que seria a conta SNC “56 - Resultados Transitados” a ser movimentada por adiantamento por conta de lucros, que efetivamente são os resultados da Requerente que são distribuídos ao sócio.

- Comprovados os lançamentos contabilísticos, é ónus do sujeito passivo a comprovação de qualquer das causas de elisão da mencionada presunção legal, designadamente, como é o caso, da demonstração, material e formal, da existência de contrato ou contratos de mútuo, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

- Ou seja, cabe à Requerente provar que os lançamentos constantes na conta corrente do sócio não foram feitos a título de lucros ou adiantamentos dos lucros, sendo outra a sua origem, presunção que decorre do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS.

- No mesmo sentido se pronunciou o CAAD na decisão Arbitral de 2019-12-10 no âmbito do processo n.º 368/2019-T, segundo a qual, *“A jurisprudência tem vindo a considerar que a ATA tem o ónus da prova dos lançamentos em contas correntes dos sócios, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova de que os mesmos correspondem a situação enquadrável em mútuos, em prestação de trabalho ou no exercício de cargos sociais.”* - e foi citada no Proc. 571/2017-T...).

- De acordo com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul, de 2015-02-05, processo n.º 8216/14, *“com esta presunção o legislador quis resolver a qualificação das quantias escrituradas nas contas correntes dos sócios, cuja «causa» jurídica não tenha sido*

expressamente declarada, assim conduzindo a que tais montantes tenham o tratamento dos lucros distribuídos – cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo (“TCA”) Sul, de 5 de fevereiro de 2015, processo n.º 8216/14.”

- Na mesma linha de raciocínio, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, na sua obra IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, p. 338 e 340, defende que “[a] *previsão de presunções deriva da própria natureza dos rendimentos de capitais, alguns deles de fácil sonegação*” e “[o] *que a lei, com aquela presunção, quis resolver foi a qualificação das quantias escrituradas cuja «causa» jurídica não foi expressamente declarada*”

- Estão assim cumpridos os 2 pressupostos exigidos para que a presunção legal funcione (art.º 6º n.º 4 do CIRS), nomeadamente, os lançamentos em conta corrente dos sócios e que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

- No mesmo sentido também se pronunciou a jurisprudência de tribunais, nomeadamente o acórdão do TCA-SUL n.º 1022/12.4BELRA, de 2020-05-07, segundo a qual: “I - *Nos termos do disposto no art. 5º, n.º 2, al.h) do CIRS, devem ser qualificados como rendimentos de capitais, de entre outros, os rendimentos derivados de lucros distribuídos por sociedades e os adiantamentos por conta desses lucros a favor dos respectivos sócios que sejam pessoas singulares. II - Por sua vez, o art. 6º, n.º 4 do CIRS estabelece uma presunção, no sentido de que as quantias lançadas a favor dos sócios, em quaisquer contas correntes de sócios de sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial e que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício do cargo social, correspondem a lucros ou a adiantamento por conta de lucros, devendo, por isso, ser sujeitas a tributação, nos termos do art. 5º, n.º 1 e 2, al.h) do CIRS. A referida presunção é ilidível, mediante prova em contrário, nos termos do n.º 5 da mesma norma. III - Tendo a AT demonstrado a legalidade do seu agir, incumbia à recorrente o ónus de demonstrar que o dinheiro não pertencia aos accionistas mas sim à sociedade recorrente tal como invoca, ónus que não cumpriu de todo, pelo que forçoso é concluir que a recorrente não logrou ilidir a presunção constante do art. 6º, n.º 4, do CIRS.*”

- Sobre esta temática ainda, as decisões arbitrais do CAAD, processo n.º 760/2022-T de 2023-10-19, processo n.º 761/2022-T, de 2023-10-17 e processo n.º 111/2023-T, de 2023-06-27, que decidiram favoravelmente à AT.

- Nestes termos, a aplicação do disposto do n.º 4 do art.º 6.º do CIRS ao caso em apreço mostra-se correto, pelo que deve manter-se a liquidação adicional de retenções na fonte de IRS, do ano de 2019, na quantia total de € 24.343,92.

II – Saneamento

11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2, n.º 1, a) e 5 do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10, n.º 1, al. a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4 e 10, n.º 2 do RJAT e artigo 1 da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, na redação da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro).

12. O processo não enferma de nulidades.

Cumpre, pois, apreciar e decidir.

III – Matéria de facto

§1. Factos provados

13. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente pertence ao grupo farmacêutico, denominado *H...*, dedicando-se, essencialmente, à atividade de comércio a retalho de produtos farmacêuticos;
- b. Foi objeto de um procedimento de inspeção tributária, de âmbito geral, por referência ao ano de 2019, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga, credenciado pela Ordem de Serviço n.º 012022...;
- c. No âmbito do aludido procedimento inspetivo, a AT efetuou, nomeadamente, as seguintes correções em sede de IRC e IRS:
 - (i) Desconsideração de gastos relativos a exercícios anteriores, no montante de € 9.118,68, por os mesmos não serem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos;
 - (ii) Não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços à B...(20), no montante de € 4.580,00, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC;
 - (iii) Desconsideração de variação patrimonial negativa no montante de € 59.805,26, por alegadamente contrariar o disposto no n.º 3 do artigo 23.º do Código do IRC;
 - (iv) Não aceitação de gasto decorrente de amortização de goodwill, no montante de € 80.222,62;
 - (v) Não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços à C... (21), no montante de € 47.032,50, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC;
 - (vi) Não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços à D..., no montante de € 35.000,00, por alegadamente não se poder comprovar a sua indispensabilidade nos termos do artigo 23.º do Código do IRC;
 - (vii) Não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços de cedência de pessoal à F..., no montante de € 91.995,80, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º, do CIRCI;
 - (viii) Não aceitação de outros gastos com pessoal, no montante de € 14.806,75, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC;
 - (ix) Não aceitação de gasto referente à aquisição de serviços à E..., no montante de € 1.400,00, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC;
 - (x) Não aceitação de gasto referente ao aluguer de viatura com a matrícula..., no montante de € 5.412,00;
 - (xi) Não aceitação de gasto referente a serviços bancários, no montante de € 2.750,00, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do Código do IRC;

- (xii) Não aceitação de gastos com refeições, no montante de € 3.235,70;
- (xiii) Sujeição a retenção na fonte de montantes registados na conta corrente do sócio, daí resultando imposto em falta no montante de € 20.863,66
- d. Foram, em consequência, emitidos os seguintes atos de liquidação adicional: (i) Liquidação n.º 2023..., referente a IRC do período de 2019, no valor de €323.493,54 e (ii) liquidação n.º 2023..., referente a juros compensatórios, no valor de €38.358,35...
- e. ... liquidações que tinham como data limite de pagamento 2023-09-25;
- f. Em 2024-01-25, a Requerente deduziu Reclamação Graciosa, ao abrigo do art.º 68.º e seguintes do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), a que foi atribuído n.º ...2024..., contra as liquidações supra identificadas;
- g. Na sequência da reclamação graciosa apresentada, a AT emitiu o respetivo projeto de decisão (*Doc 7, com o PPA*), no âmbito do qual aceitou a dedução dos gastos referentes à

aquisição de serviços à C... e à E... e projetou indeferir no demais a reclamação graciosa, argumentando para o efeito que [Cfr PA, Relatório da IT]:

IV ANÁLISE

A.Desconsideração da variação patrimonial negativa

A correção efetuada teve por motivo a não apresentação de qualquer documento ou registo contabilístico sobre esta variação patrimonial.

A reclamante, para justificar esta variação patrimonial negativa, alega que diz respeito a um furto cometido por um funcionário, e junta procedimento disciplinar sobre esse funcionário.

Em primeiro lugar, da leitura do mesmo constata-se que o valor em causa no procedimento disciplinar (€210.206,06) não tem correspondência com o valor declarado no campo 704 da declaração modelo 22 de 2019 (€59.805,26).

Em segundo lugar da contabilidade da reclamante, não consta o registo deste valor em nenhuma conta do SNC da classe 5.

Por último referir que conforme referido no n.º 1 do artigo 17.º do CIRC "O lucro tributável das pessoas colectivas 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 reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código." (utilização de maiúsculas para ressaltar conteúdos)

Os factos (furto) reportam-se às datas 22-02-2016 e 05-09-2017, e tanto a conclusão do processo disciplinar como a confissão do trabalhador reportam-se ao ano 2017, e não a 2019.

Acréscce referir que a ora reclamante refere que "tudo fez para que este tipo de situação não tivesse ocorrido, sendo que a mesma não se deveu a uma falha nos procedimentos de controlo e segurança instituídos na empresa." Ora, este juízo é meramente conclusivo e não fundamentado, sendo que a própria reclamante, na posição que defende, alega que é seu ónus provar que teria de provar que dispunha de um sistema de controlo interno em vigor e operacional.

B.não aceitação de gasto decorrente de amortização de goodwill

Em relação a esta correção, a mesma foi efetuada atendendo a que a reclamante não prestou os esclarecimentos solicitados pela IT, tendo até no mapa modelo 32 – "depreciações/amortizações e perdas de imparidade não aceites como gasto", indicando este valor (€80.222,62) como não aceite como gasto apesar de não o acrescer no quadro 7 da modelo 22.

Nas suas alegações continua a não justificar o registo deste valor, limitando-se a argumentar que o ónus da prova compete a AT. Ora, sucede que quem invoca o direito de considerar gasto é a reclamante, como tal é sobre ela que incube o ónus da prova.

C.Desconsideração de gastos relativos a exercícios anteriores e à aquisição de serviços à

B...

Quanto a este ponto deve-se referir que as despesas se referem a exercícios de anos anteriores (2015 a 2018) e que já eram nesses respetivos exercícios previsíveis e conhecidas pelo que não são dedutíveis em 2019.

Acréscce que a reclamante poderia efetuar correção no prazo previsto no artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

D.não aceitação de gastos associados à aquisição de serviços à

C...

A reclamante neste procedimento juntou o contrato n.º [] referente a exploração e espaços publicitários celebrado com a AA...

C..., SA., pelo que já se pode atrever se estão reunidos todos os condicionalismos para a dedução do gasto, o que salvo melhor opinião, nos parece estarem reunidos.

E..não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços à

D...

O motivo pelo qual foi desconsiderado este gasto prende-se com a falta do contrato celebrado para asseverar qual é a "parceria publicitária" em causa. É claro que existiu um lapso na linguagem empregue (indispensabilidade) que em nada afeta a correção em causa, uma vez que era necessário ver o documento em causa para aferir se o mesmo contribui para "obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC"

F. não aceitação de gastos associados à aquisição de serviços de cedência de pessoal à F...
A descrição da fatura n.º FA A/5 de 31/12/2019 emitida por F...
Lda NIF [redacted], (no valor de €75.781,35 referente a remunerações acrescido de €16.214,45) referente a segurança social refere "cedência de trabalhadores 2019 – Reembolso remunerações e reembolso encargos Segurança social".

Ora, a IT solicitou não só a identificação dos trabalhadores, como a discriminação das respetivas remunerações, a duração da cedência, e encargos segurança social e ainda o comprovativo do pagamento dos valores em questão.

No procedimento inspetivo a reclamante nada apresentou e agora identifica os trabalhadores como primeiro e último nome sem mais qualquer dado, o que é manifestamente insuficiente para comprovar esta despesa e nada refere quanto aos restantes elementos solicitados pela ITA.

Acresce que a entidade F... Lda. NIF [redacted] possui apenas 5 trabalhadores, declarou como remunerações com o pessoal o valor de €76.781,35 (gasto do período).

Ora, sem mais dados poderíamos concluir que os trabalhadores teriam recebido salário das duas entidades, daí a importância de complementar a informação contida na fatura.

G. não aceitação de outros gastos com pessoal

Da leitura da petição, no que diz respeito a estes gastos, entendemos que a reclamante pretende que estes gastos sejam considerados fiscalmente como sendo realizações de utilidade social entendidas como tal no artigo 43.º do CIRC.

Debruçando-nos em primeiro lugar sobre os cartões DA que a reclamante considera serem remunerações em espécie. Ora como refere a IT, não foram identificados os beneficiários dos mesmos, nem quais os montantes que cada um recebeu.

Relativamente às despesas com o catering do jantar de Natal, e partindo do pressuposto que foi realizado para contemplar a generalidade dos trabalhadores, será de aceitar o gasto (€4.700,00) nos termos do n.º 1 do artigo 43.º do CIRC.

Em relação aos restantes itens (catering de ação de formação, deslocação ao douro e catering relativo aos dias 10/07, 24/07, 07/08 e 23/08, nas ações de Team Building com jogos entre a equipa) mais uma vez, como não são identificados os funcionários por forma a aferir se é um benefício para a generalidade dos trabalhadores, não cumpre os requisitos para ser considerado um gasto com realizações de utilidade social.

Acresce, que não foi remetida informação detalhada sobre os serviços, quem os prestou, qual o local, etc.

H. não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços à E...
Face à junção do orçamento solicitado no decurso da ação inspetiva, que identifica os serviços adquiridos, será de aceitar o gasto no valor de €1.400,00.

I. não aceitação de gasto referente ao aluguer de viatura com a matrícula [redacted]
Em primeiro lugar, referir que da leitura do RIT, "estamos perante um gasto que não contribui para a formação do lucro tributável", facilmente se compreende a norma aqui violada é o artigo 23.º n.º 1 do CIRC.

Em segundo lugar, a reclamante poderia juntar documentação que comprovasse a utilização da viatura em causa para "delivery", nomeadamente os documentos de transporte com a discriminação dos locais de entrega. Assim, como a documentação que ateste o motivo da avaria prolongada da viatura matrícula [redacted]

Portanto, entendemos que não assiste razão à reclamante.

J. não aceitação de gastos referentes a serviços bancários

Mais uma vez, a reclamante não apresenta qualquer documento que indique o que alega, não esquecendo que no registo contabilístico se baseia num documento interno com a indicação "reg. deb diversos".

K. não aceitação de gastos com refeições

O motivo da não aceitação dos gastos com refeições e que consta do relatório inspetivo foi "Face aos documentos que suportam estes gastos (locais, n.º de refeições, datas) e ao facto de se tratar de despesas a pagar de imediato, e terem sido registadas como crédito da conta 2781219999, depreende-se que em nada contribuem para a obtenção dos rendimentos do SP" (...) Quanto às que tiveram como contrapartida a conta corrente do sócio, importa relevar que, em 2019-09-31, o SP saldou a conta por contrapartida da conta 4541 Act.intang. em curso - mercado nacional, considerando todo o saldo como Ativo Intangível em Curso. Ora, mesmo questionado sobre o motivo de tal registo, o SP nada acrescentou, pelo que considerando que todos os movimentos até esta data tiveram como destino o sócio (adiantamento por conta de lucros – conforme o exposto no capítulo V.3.1. Retenções na Fonte – Adiantamentos por conta de Lucros), depreende-se que não se tratam de gastos necessários à obtenção de rendimentos por parte do SP".
Analisando a argumentação da reclamante, constatamos que não apresenta factos que permitam uma decisão contrária à tomada pela IT.

L. correção referente à sujeição a retenção na fonte de adiantamentos de lucros

Presunções legais são as ilações que a lei tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido (art.º 350º do Código Civil), dispensando-se o beneficiário da presunção legal de provar o facto que a ela conduz.

Isto significa que demonstrado determinado facto conhecido – o facto base – a lei extrai como consequência um outro que, apesar de desconhecido, se tem por verificado.

Dada a presunção legal de que os lançamentos em conta corrente do sócio se presumem feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros, a AT apenas deverá provar a base da presunção enquanto o sujeito passivo estaria onerado com o encargo de provar os outros factos que paralisam a presunção.

A base presuntiva a partir da qual a lei extrai a presunção legal é, neste caso, o lançamento em conta corrente de verbas a favor do sócio, sendo esta a única prova que recai sobre a AT.

Em contrapartida, da parte do sujeito passivo caber-lhe-á provar que as verbas em causa resultam de contrato de mútuo, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais.

Se o não conseguir, tem-se por estabelecido o facto presumido.

Ora, o que no caso concreto não aconteceu, embora tenha sido notificado para o efeito em várias ocasiões.

V. Conclusão

Concluindo, face a tudo o que foi analisado, e em particular aos pontos D e H da análise, deve a presente reclamação graciosa ser parcialmente deferida, nos termos expostos na presente informação.

- h. Em 26.07.2024, a Requerente exerceu o direito de audição prévia, no âmbito do qual juntou os contratos celebrados com a D... atinentes à aquisição de serviços de publicidade, tendo a AT, na decisão final, considerado a este respeito, baseada na Circular n.º 20/2009, que seria de aceitar a dedução do gasto no montante de € 7.000,00 e negando, *a contrario*, a dedução do montante remanescente de € 28.000,00, confirmando no mais o indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada.
- i. Em 7-3-2018, a Requerente e outras farmácias do Grupo H..., apresentaram ao Ministério Público na comarca de Matosinhos, uma queixa-crime contra Z... então com funções comerciais, de apoio à gestão e de assistência informática na Requerente, por subtração e apropriação de quantias monetárias da Requerente, forjando documentos justificativos desses desfalques, atos esses indiciadores de crimes de furto ou abuso de confiança e de falsificação de documentos;
- j. No exercício de 2019, a requerente registou a título de *goodwill* na conta "4411- *Goodwill - mercado nacional*", o montante de € 1.512.573,63 e procedeu a uma amortização de "*goodwill*" no montante de €80.222,62 e...

- k. ...inscreveu no Mapa Modelo 32, coluna 15 - *"Depreciações/amortizações e perdas de imparidade não aceites como gasto"* o valor de €80.222,62.

§2. Factos não provados

14. Não está provado:

- que tenha ocorrido, em 2019, a alegada apropriação indevida por colaborador da Requerente da importância de € 59.805,26, declarada a título de variação patrimonial negativa (inscrição no Campo 704, do quadro 07 da Declaração "Modelo 22" do período de 2019;
- a amortização de *goodwill* de €80.222,62, alegado supra, em j) e k), dos factos provados.

§3. Fundamentação da matéria de facto

15. Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123, n.º 2, do CPPT e do artigo 607, n.º 3, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29, n.º 1, als. a) e e), do RJAT. Assim sendo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre da aplicação conjugada do artigo 596, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29, n.º 1, e), do RJAT.

16. Nestes termos, tendo em conta as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, em especial os elementos constantes do processo administrativo e, *maxime*, do relatório da inspeção tributária (RIT) na ponderação de que, como **lapidariamente** se escreveu no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 26-06- 2014, proferido no processo 07148/13 ***"o valor probatório do relatório da inspeção tributária (..) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas"*** (Negrito nosso) e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte 12-01-2017, processo 00250/15.3 BEPRT – que atribui força probatória plena ao relatório de inspeção, que assim fica subtraído à livre apreciação da prova pelo Juiz - consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

17. Relevante para a consideração dos factos não provados foi a circunstância de que na queixa-crime apresentada pela Requerente, em 7-3-2018, em conjunto com mais três sociedades do Grupo a que pertence (Doc 9, junto com o PPA), alegou-se que os *"desfalques"* ocorridos em várias farmácias que integram o Grupo em que se insere a Requerente, terem sido no montante global à Farmácia A..., Lda. e ocorridos, não em 2019 mas entre 22-2-2016 e 5-9-2017.

Por outro lado, competindo ao contribuinte, no caso a ora Requerente, demonstrar a existência do gasto resultante ou decorrente da amortização de “goodwill”, não resultando dos autos e/ou do processo administrativo instrutor que esse ónus tivesse sido cumprido, só poderia esse facto ser considerado como não provado.

IV – Fundamentação de direito

Compulsados o PPA, a Resposta e as alegações apresentadas pelas partes, resulta estarem em causa ou análise nos autos, as questões elencadas supra, em g), dos factos provados, mais concretamente saber se padecem de ilegalidade as correções fiscais a que procedeu a AT.

Assinale-se ou relembre-se que “questões”, são «...*todos os problemas concretos que o Tribunal haja sido chamado a resolver no quadro do litígio (tendo em conta o pedido, a causa de pedir e as eventuais exceções invocadas), ficando apenas excetuado o conhecimento das questões cuja apreciação e decisão tenha ficado prejudicada pela solução dada a outras. E questão, para este efeito (contencioso tributário), é tudo aquilo que é susceptível de caracterizar um vício, uma ilegalidade do ato tributário impugnado*» (Cfr. v. g., Ac. deste TCAN n.º 01258/05.4BEVIS de 11-04-2014, traduzindo vasta jurisprudência pacífica no mesmo sentido). «Argumentos» são os factos, razões, raciocínios que as partes mobilizam em defesa da procedência das «questões» que pretendem ver resolvidas (por via de ação ou por exceção) e submetem a tribunal, cabendo, também aqui, *as controvérsias que as partes sobre elas suscitem* (ac. da Subsecção do CA do STA n.º 01007/06 31-10-2007 Relator: PAIS BORGES). Ou, como escreve o Prof Artur Anselmo de Castro, «*A palavra questões deve ser tomada aqui em sentido amplo: envolverá tudo quanto diga respeito a concludência ou inconcludência das exceções e da causa de pedir (melhor, à fundabilidade ou infundabilidade dumas e doutras) e às controvérsias que as partes sobre elas suscitem. Esta causa de nulidade completa e integra, assim, de certo de certo modo, a da nulidade por falta de fundamentação. Não basta à regularidade da sentença a fundamentação própria que contiver; importa que trate e aprecie a fundamentação jurídica dada pelas partes. Quer-se que o contraditório propiciado às partes sob os aspetos jurídicos da causa não deixe de encontrar a devida expressão e resposta na decisão*» (in Direito Processual Civil Declaratório, vol. III, Almedina, 1982, pp. 142).

Em causa nos autos e fundamentalmente a desconsideração pela AT de diversos gastos, custos ou despesas declarados como dedutíveis pela Requerente à luz do disposto no artigo 23º, do CIRC, para efeitos de determinação do seu lucro tributável.

Como nota preliminar ou prévia quanto ao sentido e alcance do artigo 23º-1, do CIRC, na redação vigente em 2019, deve começar por se assinalar que não se revela essencial que os gastos devam ser indispensáveis (ou necessários) para a obtenção de rendimentos do sujeito passivo, devendo apenas apurar-se se os gastos ocorreram no âmbito e por força da sua atividade empresarial, do seu escopo necessariamente lucrativo e, nessa medida, sujeito

a IRC sujeita a IRC. Note-se, porém, que, já no domínio do redação anterior do artigo 23º citado, em vigor até 31.12.2013, a noção legal de indispensabilidade era vista 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 económico da causalidade legal.

Vejamos então cada uma das impugnadas correções de per si.

A - A correção de gastos relativos a exercícios anteriores (€13.698,68 de um total de €15.098.68 corrigidos pelos SIT em resultado de anulação parcial em sede de RG no montante de €1.400,00) e à aquisição de serviços à B...

Alega a AT que a Requerente apresenta “[c]orreções relativas a períodos anteriores no montante de €9.118,68” considerando que “tendo as faturas sido emitidas em períodos anteriores, trata-se de gastos que o SP já conheceria, pelo que não são dedutíveis no ano de 2019, devendo ser acrescidos ao quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 - 9.118,68”

Alega ainda a AT que “foram registados gastos suportados por faturas emitidas por B..., Lda., cuja descrição menciona serviços de consultoria financeira, contabilidade e gestão” com menção a meses de 2016, 2017 e 2018, cujo valor total ascende a 4.580,00 €”, concluindo que “contrariando o disposto no artigo 18º do CIRC, devem os mesmos ser acrescidos ao quadro 07 da Declaração ... modelo 22: 4.580,00 €”

A requerente pede a anulação da correção fiscal em apreço, invocando, no essencial, que “ainda que o princípio da especialização dos exercícios possa não ter sido integralmente observado, em momento algum a AT coloca em causa a efetividade dos gastos ou a sua dedutibilidade nem tão pouco suscita uma intencionalidade fraudulenta da Requerente, não tendo sido provado qualquer intenção de omitir custos ou de deferir ilegitimamente o seu pagamento”, considerando assim desproporcionadas as correções efetuadas “ponderando os interesses e princípios jurídicos em jogo, a saber, por um lado, o princípio da especialização dos exercícios e, por outro lado, os princípios da justiça e da capacidade contributiva do contribuinte”. (art.º26.º a art.35.º do PPA).

Apreciando a questão:

Torna-se evidente a existência de gastos notoriamente conhecidos ou cognoscíveis à data em que foram faturados, não existindo justificação aceitável para que os mesmos não tenham sido devidamente registados na contabilidade nos períodos em que foram incorridos (entre 2015 e 2018).

Por outro lado, a conduta ou procedimento da Requerente configura um objetivo desrespeito pelas normas contabilísticas e fiscais vigentes, sendo a própria que confirma que incumpriu com o disposto no art.º 18.º do CIRC e sem qualquer demonstração da idoneidade da sua pretensão.

Com efeito, relativamente aos períodos de tributação de 2017 e 2018 podia ter apresentado um pedido de reclamação graciosa por erro na autoliquidação ao abrigo do n.º2 do art.º 137.º do CIRC, articulado com o n.º1 do art.º 131.º do CPPT, no prazo de dois anos após a entrega das declarações, o que não sucedeu.

À luz do § 5 da Norma Contabilística de Relato Financeiro [(NCRF) 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros – “Erros De Períodos Anteriores] são *omissões*, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação fiável que:

(a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

(b) Poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, faltas de cuidado ou interpretações incorretas de factos e fraudes”.

Ora *“a correção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto”*. (§32 e § 37, da citada Norma Contabilística). .

Por outro lado e conforme prevê o art.º 17.º do CIRC, o resultado líquido apurado de acordo com a normalização contabilística em vigor é o ponto de partida para o apuramento do resultado tributável, consequência da adoção em Portugal do regime da dependência parcial do resultado fiscal face ao resultado contabilístico.

Vai designadamente neste sentido, entre outros arestos, o Acórdão do STA de 2021-10-27 (processo n.º 0610/15.1BELRA), quando refere que, *“[o] princípio constitucional da tributação do rendimento empresarial pelo lucro real, que está na base do princípio da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, determina ou conduz a soluções diferentes conforme se trate de externalizar de forma padronizada (tendo em vista a comparabilidade) a situação financeira de uma entidade económica (a empresa) – sendo essa a finalidade a que se destinam as normas de contabilidade e relato; ou antes de apurar o rendimento líquido do exercício, ou seja, aquilo que expressa a efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo”*.

Relembra-se nesta sequência que dispõe o n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, que o apuramento do lucro tributável *“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”*; porém, para o efeito, a contabilidade deve *“estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste código”* – Cfr al. a) do n.º 3 do art.º 17.º do CIRC.

Igualmente neste sentido, o preâmbulo do Código do IRC, republicado pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, quando refere que *“[a]s relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações. afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extra contabilisticamente, as correções – positivas ou negativas – enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade”*.

É assim notória a importância ou relevância de um correto apuramento do resultado contabilístico (resultado líquido do exercício) para efeitos de um igualmente correto apuramento de lucro tributável, já que é a partir do primeiro, com os ajustamentos a efetuar nos termos do Código do IRC, que resulta o respeito pelo princípio da tributação do rendimento real previsto no n.º 2 do art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Não obstante o normativo contabilístico dispor de vários princípios que conduzem ao correto reconhecimento contabilístico das operações, realça-se a importância redobrada que o legislador deu ao princípio de especialização dos exercícios (regime do acréscimo ou da periodização económica), quando sabendo que este é um dos princípios basilares da contabilidade, ainda assim, o legislador fez questão de o incorporar nas regras do IRC, através do art.º 18.º do CIRC.

Reafirma-se que, no caso concreto, não é de aplicar a exceção prevista no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC, porquanto à data de encerramento de contas daqueles períodos tais gastos podiam ter sido reconhecidos e quantificados, já que a Requerente dispunha de toda a informação para proceder ao correto apuramento dos gastos incorridos naqueles períodos.

Conforme é concluído no Acórdão do STA no processo n.º 0291/08, de 2008-06-25, *«[p]ara efeitos do n.º 2 do mesmo dispositivo legal [art.º 18.º do CIRC], “as componentes positivas ou negativas” não são “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas” quando a sua não consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro, do próprio contribuinte, já que tal norma há-de interpretar-se no sentido de que tais pressupostos, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que aquele não pode controlar»*.

Ora no caso *sub judicio* existiu claramente uma *omissão objetiva* da Requerente quando, em anos anteriores (no caso entre 2015 a 2018), não seguiu o normativo contabilístico originando um erro contabilístico que se refletiu no resultado tributável de 2019, quando poderia ser reconhecido no período tributável correspondente.

Torna-se deste modo evidente e clara a violação objetiva do princípio da periodização dos exercícios.

Mas a Requerente também invoca a violação do princípio da justiça e, implicitamente, a prevalência, no caso, deste sobre aquele.

Vejamos.

O princípio da justiça é imposto à globalidade da atividade da Administração Tributária pelos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

Da observância concomitante dos princípios da legalidade e da justiça conclui-se que o dever de a Administração Tributária aplicar o princípio da legalidade não se traduz numa mera subordinação formal às normas que especificamente regulam determinadas situações, abrangendo também o dever de a Administração Tributária ter em conta as consequências da sua atividade e abster-se da aplicação estrita de normas quando delas decorra um resultado manifestamente injusto. A aplicação do princípio da justiça será de sobrepor ao princípio da especialização dos exercícios nos casos em que do incumprimento não tenha resultado prejuízo para o erário público e aquele não tenha sido concretizado intencionalmente com o objetivo de obter vantagens fiscais¹⁶

O Supremo Tribunal Administrativo tem adotado este entendimento, tendo decidido, relativamente ao princípio da especialização dos exercícios, que *«esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios»*.

Assim, nas situações em que da imputação de gastos ou variações patrimoniais negativas a exercício diferente daquele a que devem serem imputados em face do princípio da especialização dos exercícios advêm vantagens fiscais para os sujeitos passivos, deverá presumir-se, com base nas regras da vida e da experiência comum, que a alteração da imputação correta foi efetuada intencionalmente, por ser normal que os contribuintes procurem aliviar a sua carga fiscal; pelo contrário, quando da alteração da imputação correta de gastos não advêm qualquer vantagem, deverá presumir-se que a errada imputação aos exercícios não é intencional. Nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo tem admitido que deva prevalecer o princípio da justiça sobre a legalidade estrita relativa ao princípio da especialização dos exercícios são situações em que da não observância desse princípio **não advêm qualquer prejuízo para o erário público**, nomeadamente situações em que o sujeito passivo não obteve vantagens ou até foi prejudicado pelo erro que praticou na aplicação do princípio da especialização dos exercícios¹⁷.

¹⁶ Cfr Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25-6-2008, processo n.º 0291/08; de 2-4-2008, processo n.º 0807/07 (disponíveis in www.dgsi.pt); de 13-11-1996, processo n.º 020404; de 29-02-2000, processo n.º 024039, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 494, página 182; de 05-02-2003, processo n.º 01648/02;

¹⁷ A rigidez deste princípio [especialização dos exercícios] tem de ser colmatada ou temperada com a invocação do princípio da justiça, nas situações em que, estando já ultrapassados todos os prazos de revisão do ato tributário e não havendo prejuízo para o Estado, se deve evitar cair numa injustiça não justificada para o administrado – vide, neste sentido, acórdãos da Secção de Contencioso Tributário de 19.11.2008, recurso 325/08, de 02.04.2008, recurso 807/07, de 19.05.2010, recurso 214/07, de 25.06.2008, recurso 291/08, de 09.05.2012, recurso 269/12 e de 02.03.2016, recurso 1204/13.”

Como consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 874/2019-T, pode ler-se que: “Como se afirma no acórdão do STA de 13 de outubro de 1996 (Processo n.º 20404), sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, é de admitir a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, como é o caso em que está prestes a acabar ou iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir prejuízos de determinado exercício ou retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributários.”

Em situações desse tipo, não se pode justificar que seja infligida ao contribuinte uma maior oneração fiscal, em nome de um respeito *fetichista* e acrítico pela observância da legalidade e à margem de qualquer perspetiva de prossecução do interesse público, que é o dever primacial a observar pela Administração Pública, como decorre do n.º 1 do artigo 266.º da CRP.

Subsumindo:

No caso em apreço, a imputação da variação patrimonial negativa em causa, ao exercício de 2019, em vez de ser imputada aos exercícios anteriores (2015 a 2018), terá como corolário vantagens para a Requerente, que justificam que se presuma que a imputação *inadequada foi intencional e que implique que não se possa afastar a aplicação do princípio da especialização dos exercícios com base em pretensas considerações de justiça?*

A resposta a esta questão é claramente negativa porquanto e desde logo nunca a AT, até à apresentação da Resposta nesse processo arbitral, invocou o carácter voluntário da omissão e as consequentes eventuais vantagens da mesma, caso em que deveria então a AT, alegando transferência de resultados entre exercícios com intuito de diminuir a carga fiscal e tributação, ter lançado mão do mecanismo próprio de reação a essa situação: o acionamento da cláusula geral antiabuso prevista no artigo 38º-2, da LGT, sujeita a um dever de fundamentação acrescido e ao procedimento especial previsto no artigo 63º, do CPPT.

Assim é que, à luz do exposto supra e sem outras, desnecessárias, considerações, se afiguram efetivamente desproporcionadas as correções efetuadas pela AT no montante de €13.698,68, constantes do RIT, em V.1.1.5 e V.1.1.89 nesta matéria, não sendo de manter as correções contestadas no montante total de € 13.698,68, que constam do RIT, em V.1.1.5 e V.1.1.8, procedendo, em consequência, nesta parte, o pedido de anulação formulado pela Requerente.

B – A não aceitação do gasto referente à subtração ou apropriação de valores de caixa – “variação patrimonial negativa - € 59.805,26

Não foi aceite, ao abrigo do artigo 23º-3, do CIRC, como uma componente negativa do lucro tributável, a importância de € 59.805,26, declarado pela Requerente a título de variação patrimonial negativa (inscrição no Campo 704, do quadro 07 da Declaração “Modelo 22” do período de 2019), decorrente da apropriação de valores de caixa por um funcionário com funções de apoio à gestão/gerência e de assistência informática – Cfr docs 5 e 9, juntos com o PPA.

E não foi aceite porque a Requerente não apresentou suportes documentais ou outros elementos de prova que levassem a posição diversa.

Certo que em sede de reclamação graciosa foi alegado que essa variação patrimonial negativa estava relacionada com a subtração e apropriação de valores de caixa por parte de um funcionário da Requerente, com consequente apresentação de queixa-crime, por furto, tendo junto, para prova, o procedimento disciplinar instaurado contra o funcionário e cópia da queixa-crime apresentada – Cfr doc. 9, com o PPA.

Todavia, como se alega na fundamentação do indeferimento da reclamação graciosa [cfr L) dos factos provados], (i) o valor em causa no procedimento disciplinar instaurado contra o funcionário é de €210.206,06 quando o valor declarado no Campo 704 da declaração modelo 22 de 2019 é €59.805,26, (ii) a contabilidade da Requerente não espelha o registo deste valor em nenhuma conta do SNC, classe 5 e (iii) os factos relativos ao alegado furto reportam-se ao período entre 22-2-2016 e 5-9-2017, quando a data da conclusão do procedimento disciplinar e a confissão do trabalhador reportam-se ao ano de 2017

Assinale-se ainda que a Requerente sustenta o seu pedido na queixa-crime apresentada, em 7-3-2018, em conjunto com mais três sociedades do Grupo a que pertence (Doc 9, junto com o PPA), alegando desfalques em várias farmácias da Requerente e, no montante de €210.206,06 à Farmácia A..., Lda. (a Requerente), entre 22-2-2016 e 5-9-2017.

Daí que se revele sem sustentação adequada o valor de € 59.805,26, declarado no campo 704 da declaração modelo 22, de 2019, com o consequente não reconhecimento pela AT.

C – Não aceitação de gasto decorrente de amortização de *goodwill*

A correção em causa foi efetuada pela AT em consequência da não prestação de esclarecimentos solicitados pela Inspeção Tributária, considerando ainda que, no mapa modelo 32 (*"depreciações/amortizações e perdas de imparidade não aceites como gasto"*), indicou a Requerente o valor em causa (€80.222,6), como não aceite como gasto apesar de o não acrescer no quadro 7 da declaração modelo 22.

Ou seja: a Requerente não justifica o registo desse valor, argumentando apenas que o ónus da prova é da AT.

A requerente registou a título de *goodwill* na conta "4411- Goodwill - mercado nacional", o montante de € 1.512.573,63 e procedeu a uma amortização de "*goodwill*" no montante de €80.222,62.

Inscreevu no Mapa Modelo 32, coluna 15 - "*Depreciações/amortizações e perdas de imparidade não aceites como gasto*" o valor de €80.222,62. No entanto, não acresceu essa importância no quadro 07 da Declaração modelo 22.

Assim, verifica-se que a requerente considerou como gasto fiscal a amortização do "*goodwill*".

Verificaram os SIT que, além do "*goodwill*", a requerente apresenta também registos contabilísticos de Propriedade Industrial e Ativos Fixos Intangíveis em Curso.

Os SIT, no início da inspeção solicitaram à requerente o envio dos documentos de suporte do *Goodwill*, Propriedade Industrial e Outros Ativos Intangíveis em Curso, tendo para o efeito a requerente remetido um documento em língua inglesa, em formato PDF, identificado como "*Contrato Goodwill Digitalizado*".

O documento em causa, refere-se a um contrato celebrado em 2016-12-02 com a entidade "J..., número de identificação fiscal ... e sede nos Estados Unidos da América. (cf. pormenores no RIT em IV.2.2.4. e V.1.1.3.)

Dadas as condições expostas no contrato e face aos registos dos Ativos Intangíveis, não foi possível para os SIT, a verificação e/ou validação nem do *Goodwill* nem da Propriedade Industrial.

Por esse facto, a requerente foi novamente notificada, para identificar todos os registos contabilísticos que foram efetuados com a celebração do contrato supra referido (2016 até 2019), nomeadamente em termos de goodwill/propriedade industrial, royalties, taxas de câmbio.

A requerente não remeteu qualquer resposta às informações solicitadas.

Face à não prestação dos esclarecimentos solicitados, concluíram os SIT que a requerente *"considerou indevidamente a amortização do goodwill, pelo que deve ser acrescido o respetivo valor ao resultado fiscal no montante de 80.222,62 € ao quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do ano de 2019"*.

Vejamos:

Nos termos do artigo 74º, da LGT, torna-se claro que é a AT que tem o ónus de provar os factos constitutivos da obrigação tributária e os que fundamentam a correção que efetuar e, por sua vez, tem o contribuinte o ónus de provar os factos que diminuem, extinguem ou impedem a obrigação tributária (isenções, deduções, prejuízos, imparidades, etc.).

Aplicando este quadro legal ao *goodwill*, será à AT que compete demonstrar os fundamentos da correção, por erro, do valor contabilístico/fiscal declarado pelo contribuinte mas já não quando está em causa a demonstração da própria existência e do valor do *goodwill* em que ónus probatório já será do contribuinte e não da AT

In casu, tratando-se de invocação de direito de considerar um gasto, competia, na verdade, à contribuinte, ora autora, demonstrar o facto que alega, designadamente, a existência, valor e enquadramento da amortização de *goodwill*.

Não se descortina assim fundamento factual ou jurídico para considerar este gasto na medida em que dos autos, do processo administrativo instrutor e da prova documental apresentada, não resulta demonstrado pela Requerente o gasto decorrente da amortização de *goodwill*.

D – Não aceitação de gastos referentes à aquisição de serviços à D...

No decurso do ano de 2019, a Requerente adquiriu serviços de publicidade à D..., tendo a AT notado a este respeito que «[a]s faturas emitidas por esta entidade apresentavam a seguinte descrição:

N.º	Descrição	Qtd.	Preço Unitário	% Desc.	% IVA	Valor
	Parceria Publicitária De acordo com contrato celebrado	1 UN	8 750,00		23	8 750,00
	Os "serviços acessórios" considerados em conformidade / n.º 6 da circular n.º 20/2009 da DGI, representam 10% do valor da presente parceria e encontram-se discriminados em documento anexo.					
	IBAN: PT					
			Total EUR Excl. IVA			8 750,00
			Total IVA			2 012,50
			Total EUR IVA Incl.			10 762,50

A AT desconsiderou este gasto por não ser apresentado o contrato celebrado e que permitiria asseverar qual a *"parceira publicitária"* e desse modo aferir ou ajuizar sobre se o mesmo contribuiu para *"obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC"*.

Ou seja e segundo a AT, a falta de apresentação do contrato, torna inviável apurar qual foi concretamente a parceria publicitária invocada pela Requerente e se o mesmo (contrato) contribuiu para *"obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC"*.

Acontece que, em 26.07.2024, a Requerente exerceu o direito de audição prévia, no âmbito do qual juntou os contratos celebrados com a D... atinentes à aquisição de serviços de publicidade, tendo a AT, na decisão final, considerado a este respeito, baseada na Circular n.º 20/2009⁽¹⁸⁾, que seria de aceitar a dedução do gasto no montante de € 7.000,00 (negando, tanto quanto se percebe, *a contrario*, a dedução do montante remanescente de € 28.000,00), confirmando o indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada quanto aos demais aspetos controvertidos.

Ulteriormente, na decisão final de indeferimento parcial do procedimento de reclamação graciosa aqui em crise, a AT veio referir que *"do confronto desta Circular com o contrato celebrado com a D..., denominado de G..., conclui-se que o mesmo se enquadra naquela circular. Enquadramento este, que é conferido pela própria D..., aquando da emissão da fatura correspondente a cada um dos pagamentos previstos contratualmente ("Os serviços acessórios" considerados em conformidade com o n.º 6 da circular n.º 20/2009 da DGI, representam 10% do valor da presente parceria e encontram-se discriminados em documento anexo")*, ainda que fazendo referência a uma percentagem menor do que aquela que é acolhida na referida Circular n.º 20/2009, para efeitos de repartição do preço contratado entre os denominados serviços principais e acessórios, associados ao tipo de contrato em referência, tal como definidos na circular destacada, mas que não resulta de qualquer cláusula contratual do contrato celebrado"⁽¹⁹⁾, acrescentando que "[à] falta de outro critério

⁽¹⁸⁾ Circular n.º 20/2009, de 28 de julho.

⁽¹⁹⁾ Cf. documento n.º 8 junto com o PPA.

de repartição do preço do contrato pelas componentes de serviços principais e acessórios transacionados entre a FARMÁCIA A... e a D..., através do CONTRATO G..., devidamente fundamentado, dever-se-á aplicar o critério de repartição previsto no n.º 10 da Circular n.º 20/2009, designadamente o de 80% e 20%, respetivamente, para cada um dos tipos de serviços destacados.”⁽²⁰⁾

Conclui a AT que “em consonância com a Circular (n.º 12) (20% de serviços acessórios):
(b) *As despesas com os serviços ditos “acessórios”, incluindo nestas as referentes à utilização do “espaço empresarial”, são igualmente aceites como custo (€35.000,00*20%=€7.000,00).*”⁽²¹⁾

A partir do acima exposto é possível concluir que a AT (re)qualificou um conjunto de gastos suportados pela Requerente com uma parceria publicitária como despesas de representação, sujeitando-os a tributação autónoma, sem, contudo, demonstrar que, em termos práticos, tais gastos revestem a natureza de despesas de representação.

Ora conforme resulta do artigo 5.º do RCPITA⁽²²⁾, o procedimento de inspeção tributária obedece ao princípio da verdade material, pormenorizando o artigo 6.º daquele diploma que “o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo.”

Por outras palavras: o objetivo último ou, pelo menos, um dos objetivos últimos do procedimento de inspeção tributária, é a descoberta da verdade material, devendo a AT envidar todos os esforços e realizar todas as diligências que lhe permitam alcançar essa verdade material, tendo o legislador cuidado de dotar a AT com as correspondentes garantias de eficácia e prerrogativas adequadas à operacionalização da descoberta da verdade material (cf. artigos 28.º e 29.º do RCPITA).

Cumprе recordar que a regra geral de repartição do ónus da prova no domínio tributário, prevista no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, estabelece que “[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

Conforme resulta da jurisprudência produzida sobre o ónus da prova, perfeitamente sintetizada no Acórdão do TCA Norte, de 25.01.2018, proferido no âmbito do processo nº 02318/06.BEPRT, «[s]obre a administração tributária recai o ónus de provar os factos constitutivos do direito à liquidação adicional e sobre o sujeito passivo recai o ónus de provar os factos constitutivos do direito à anulação dessa liquidação - artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.»

Significa isto que, no procedimento de liquidação da iniciativa da AT, esta terá de demonstrar a ocorrência dos factos de que deriva o direito à liquidação (os factos, pressupostos da sua existência, qualificação e quantificação do facto tributário), o que não sucedeu no caso vertente, dado que, conforme se evidenciou supra, a AT não logrou provar que os serviços reputados de acessórios nas faturas emitidas pela D... consubstanciam despesas de representação.

⁽²⁰⁾ Cf. documento n.º 8 junto com o PPA.

⁽²¹⁾ Cf. documento n.º 8 junto com o PPA.

⁽²²⁾ Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.

Como observa o TCA Norte no acórdão de 23.04.2020, proferido no âmbito do processo n.º 01089/16.6BEAVR, “[o] princípio do inquisitório, previsto no artigo 58.º da LGT e aplicável ao procedimento inspetivo por força do artigo 6.º do RCPITA, postula que a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido. II. Este princípio fundamenta-se na obrigação de a administração prosseguir o interesse público (artigo 266º/1 da CRP e artigo 55º da LGT), assim como no dever de imparcialidade da actuação administrativa (266º/2 da CRP e artigo 55º da LGT). III. O dever de inquisitório a cargo da AT situa-se a montante do ónus da prova, por isso não é possível afirmar que a AT cumpriu o ónus da prova a seu cargo quando não haja, sequer, realizado as diligências probatórias que o dever de inquisitório e de descoberta da verdade material lhe impunham.” (realce da Requerente).

O sobredito acórdão é inteiramente transponível para o caso em questão, na medida em que, *in casu*, a AT nem sequer norteou a sua atuação pelo princípio da verdade material e, como tal, tão pouco se pode considerar que cumpriu o ónus da prova que impedia sobre si.

Note-se que, no âmbito do processo arbitral n.º 894/2024-T, referente à W..., o Tribunal Arbitral Coletivo adotou precisamente o entendimento de que “a Administração Tributária limitou-se a qualificar as faturas emitidas pela sociedade D..., com base no seu descritivo, como despesas de representação, com a consequente sujeição a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º, n.º 7, do CIRC, sem qualquer indagação complementar quanto à efetividade e caracterização dos serviços prestados, pelo que, antes do mais, verifica-se uma clara violação do princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da LGT.”

De todo o modo, a AT vem conceder razão à Requerente nesta matéria, referindo, tanto quanto se percebe, que a totalidade da correção já terá sido anulada.

Assim é que, alega a AT a este propósito:

“A requerente alegando ilegalidade por violação do disposto n.º1 do art.º 23.º do CIRC, opõe-se à correção fiscal de €28.000,00, atinente à não aceitação fiscal de 80% dos serviços acessórios prestados pela D... resultantes de parceria publicitária. (cf. art.º 65.º a art.º 89.º do PPA). Ora, conforme evidenciámos anteriormente, para efeitos de IRC, esta correção foi anulada em sede de Reclamação graciosa tendo o cálculo dos 20% evidenciado na informação (€7.000,00) servido apenas para efeitos de apuramento do IVA não dedutível nos termos referidos naquela informação. Ou seja, contrariamente ao argumentado, a pretensão da Requerente já foi reconhecida em sede de Reclamação Graciosa cujos efeitos da decisão de deferimento parcial produziu deram origem à liquidação corretiva de IRC n.º 2024 ... de 2024-10-09 (redução da matéria coletável corrigida pelos SIT de €508.427,18 para o valor de €425.394,68 consequente da anulação de correções efetuadas pelos SIT no montante de €83 032,50).”

Procede, assim, o pedido nesta parte.

E – Não aceitação de gastos associados à aquisição de serviços de cedência de pessoal à F... .

Os SIT desconsideraram para efeitos fiscais gastos com pessoal no montante total de €91.995,80 registados nas contas 6321 (€75.781,35) e 6352 (€16.214,45), suportados pela fatura

n.º FA A/5 de 2019-12-31, emitida por F..., LDA., relativa a reembolso de remunerações e encargos para a Segurança Social, associadas à cedência de trabalhadores, uma vez que a requerente, após ter sido notificada para prestar esclarecimentos e ainda o comprovativo do pagamento dos valores em questão, não forneceu elementos que permitissem a validação de tal cedência de pessoal.

Assim, os gastos em causa (€91.995,80) foram fiscalmente corrigidos ao abrigo do n.º 1, do art.º 23.º do CIRC, por não terem sido identificados os funcionários, as funções para que foram contratados, durante quanto tempo, e em que condições, bem como não ter ficado comprovada a sua contribuição para a obtenção dos rendimentos da requerente. (*cf. RIT, em V.1.1.7.1*)

No âmbito da reclamação graciosa esta correção fiscal manteve-se, uma vez que a requerente apenas identificou os trabalhadores com o primeiro e último nome sem mais qualquer dado, elementos manifestamente insuficientes para comprovar a dedutibilidade destes registos contabilísticos.

A requerente, justifica os gastos com pessoal em questão, com a necessidade de recursos e como tal tirou partido das sinergias existentes com a entidade relacionada F.... Nesse contexto menciona que em 2019 ocorreu a cedência de 5 colaboradores, mantendo-se os termos e condições resultantes do vínculo laboral originário, celebrado com a F..., para exercerem as seguintes funções na esfera da Requerente: K...- Funcionária de Limpeza, L...- Auxiliar de técnico de farmácia, M...- Administrativa, N...- Farmacêutica e O...- Técnica de Farmácia. (art.º 90.º a art.º 93.º do PPA)

Sustenta que houve lugar a argumentação adicional introduzida pela AT em sede de reclamação graciosa, que não aceita e também que, atendendo ao disposto no n.º 6 do art.º 23.º do CIRC e na al. b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA, na situação em apreço, nem se exigia que o gasto suportado pela Requerente estivesse documentalmente comprovado por fatura. Entende que *«ao documentar o gasto suportado com uma fatura, está a ir para além das exigências documentais legalmente impostas nesta situação, falecendo, por completo, o argumento da AT de que “é manifestamente insuficiente para comprovar esta despesa”»*. (art.º 94.º a art.º 107.º do PPA).

Alega assim a Requerente que a correção fiscal em apreço é ilegal, invocando violação do art.º 23.º do CIRC, por entender que o gasto incorrido respeitante à cedência de pessoal é legítimo e justificável e no melhor interesse empresarial. (art.º 113.º do PPA).

Vejamos:

A descrição da fatura n.º FA A/5 de 31/12/2019, emitida por F..., Lda., no valor de €75.781,35 referente a remunerações, acrescido de € 16.214,45, referente a segurança social menciona *“cedência de trabalhadores 2019 - Reembolsos remunerações e reembolso encargos Segurança Social!*

Como se alcança do RIT, a Inspeção Tributária solicitou, sem êxito, além da identificação dos trabalhadores, também a discriminação das respetivas remunerações, a duração da cedência, encargos com a Segurança Social e comprovativo do pagamento dos valores em questão.

Pois bem, apesar da omissão dos detalhes solicitados, (identificação concreta dos funcionários contratados, seu número, tempo de duração da cedência e demais condições), a conclusão da AT de que se trata de um gasto que não contribuiu para a obtenção dos rendimentos do SP, não parece aceitável na medida em que, como se deixou anteriormente assinalado, não é hoje essencial, para efeitos do disposto no artigo 23º-1, do CIRC, que o gasto – que comprovadamente existiu no exercício da atividade comercial da Requerente – tenha ou não contribuído para obtenção de rendimentos do SP.

Por outro lado, os montantes respeitantes ao denominado “cartão ...”, configuram gastos com o pagamento de *remunerações em espécie* aos trabalhadores da Requerente – como reconhecido pela AT – e, nesta medida, a dedução terá de ser aceite nos termos da alínea d), do nº 2, do artigo 23º, do CIRC (cfr artigo 115º, do PPA).

Por outro lado ainda, todos os demais gastos em ações de formação e em ações internas de *team building* da Requerente com os colaboradores no âmbito do projeto ... (arts 116º a 126º, do PPA), não poderão deixar de ser igualmente aceites, procedendo também o pedido nessa parte.

Ou seja e em conclusão: procede o pedido de a aceitação de gastos associados à aquisição de serviços de cedência de pessoal à F...

F – Correções referentes à não aceitação de outros gastos com o pessoal – € 10.106,75 de um total de €14.806,75, corrigido pelos SIT, parcialmente anulada em sede de reclamação graciosa no montante de € 4.700,00

Estas despesas com o pessoal, inicialmente registadas na conta 6382 e elencadas no RIT, não foram aceites pelo facto de a Requerente não ter apresentado qualquer prova ou informação explicativa (Cfr RIT V.1.1.7.2).

Ulteriormente, no âmbito da reclamação graciosa, vieram a ser aceites as despesas de € 4.700,00 suportadas com o *catering* do jantar de Natal (fatura 4/2) no pressuposto de que o mesmo foi realizado para contemplar a generalidade dos trabalhadores, mantendo-se a correção dos restantes gastos (€10.106,75)

A correção relativa ao montante de € 4.700,00 é assim procedente.

Por outro lado, com se deixou explicitado supra, os montantes respeitantes ao denominado “cartão ...”, configuram gastos com o pagamento de *remunerações em espécie* aos trabalhadores da Requerente – como reconhecido pela AT – e, nesta medida, a dedução terá de ser aceite nos termos da alínea d), do nº 2, do artigo 23º, do CIRC (cfr artigo 115º, do PPA).

G – Correção referente a gastos com publicidade – € 28.000,00

Em causa a correção fiscal de € 28.000,00, correspondente à não aceitação de 80% dos serviços acessórios prestados pela D..., resultante de parceria publicitária.

Verificando-se que, em sede de direito de audição no procedimento de reclamação graciosa, a Requerente juntou ao processo o contrato de aquisição de serviços à D..., permitindo assim comprovar qual a parceria publicitária em causa de modo a lograr a anulação da correção com a aceitação de € 35.000,00 e o deferimento parcial da reclamação graciosa (Cfr 94 e segs, da Resposta apresentada pela AT).

Assim é que, segundo alegado pela AT, esta pretensão da Requerente já foi reconhecida em sede de Reclamação Graciosa, com emissão da liquidação corretiva de IRC n.º 2024 ... de 9-10-2024 (redução da matéria coletável corrigida pelos SIT de €508.427,18 para o valor de € 425.394,68, com a consequente anulação de correções efetuadas pelos SIT no montante de €83.032,50).

Esta matéria já foi anteriormente abordada, com citação da posição da AT [cfr supra, em G), parte final]: *“A requerente alegando ilegalidade por violação do disposto n.º1 do art.º 23.º do CIRCA, opõe-se à correção fiscal de €28.000,00, atinente à não aceitação fiscal de 80% dos serviços acessórios prestados pela D..., resultantes de parceria publicitária. (cf. art.º 65.º a art.º 89.º do PPA). Ora, conforme evidenciámos anteriormente, para efeitos de IRC, esta correção foi anulada em sede de Reclamação graciosa tendo o cálculo dos 20% evidenciado na informação (€7.000,00) servido apenas para efeitos de apuramento do IVA não dedutível nos termos referidos naquela informação. Ou seja, contrariamente ao argumentado, a pretensão da Requerente já foi reconhecida em sede de Reclamação Graciosa cujos efeitos da decisão de deferimento parcial produziu deram origem à liquidação corretiva de IRC n.º 2024 ... de 2024-10-09 (redução da matéria coletável corrigida pelos SIT de €508.427,18 para o valor de €425.394,68 consequente da anulação de correções efetuadas pelos SIT no montante de €83 032,50).”*

Fica, deste modo, prejudicada, a apreciação desta questão.

H – Gasto de € 5.412,00 referente ao aluguer de viatura

Está em causa o aluguer da viatura VW Tiguan, com a matrícula ... no período de 15 de junho a 15 de dezembro de 2019.

Esta despesa não foi aceite porquanto a Requerente era já proprietária de veículo idêntico ao alugado (veículo Land Rover, matrícula...) e não foram prestados esclarecimentos à AT com vista a justificar uma tal aparente e desnecessária despesa.

Pois bem: não parece suficiente a justificação da AT para o não reconhecimento da despesa, sendo certo que não é posta em causa a sua realização no âmbito da atividade empresarial da Requerente.

Daí que proceda, nesta parte, o pedido.

I – Gastos referentes a serviços bancários – € 2.750,00

Alega a AT que estes serviços, referentes a comissões bancárias relativas a financiamentos contraídos pela Requerente no âmbito da sua atividade comercial, não foram suficientemente documentados.

Conforme alega a Requerente, a prova dos serviços não necessita de ser necessariamente documental, podendo revestir qualquer outra forma, desde que seja credível ou consistente.

Ora não reconhecendo a despesa apenas pelo facto de não ser comprovada documentalmente sem por em causa a realização da mesma ou inidoneidade dos meios probatórios apresentados pela Requerente, revela-se fundamento insuficiente para denegar o reconhecimento da sobredita despesa (Cfr., v. g., decisão no processo arbitral nº 321/2022-T, do CAAD).

Procede, em consequência, o pedido, nesta parte.

J – Correção referente à não aceitação dos gastos com refeições

Considera a AT que as refeições em causa, suportadas pela Requerente, ocorreram em restaurantes na zona de Matosinhos e outras fora do distrito de Braga, registadas como crédito da conta 2781219999, não contribuem para obtenção de rendimentos do sujeito passivo.

Pois bem, não parece válido e razoável o fundamento da localização dos restaurantes fora do distrito onde está sediada a Requerente, para justificar o seu não reconhecimento para efeitos do disposto no artigo 23º-1, do CIRC.

Na verdade, é do domínio público, que, mercê da atividade comercial, há, por vezes, necessidade de pagamento de refeições, de índole comercial, a colaboradores, clientes ou potenciais clientes, fornecedores, etc., em locais distantes da sede ou do estabelecimento do sujeito passivo.

Procede, em consequência, o pedido nesta parte.

K -Correção referente à sujeição a retenção na fonte de adiantamentos de lucros

Está em causa a validade da afirmação da AT de que o “montante líquido de 74.513444,07 €, passou para a esfera patrimonial do sócio., o que, nos termos previstos na alínea h), do nº 2, do artigo 5º e do nº 4 do artigo 6º, ambos do CIRS, configura um “*adiantamento por conta de lucros*”, logo rendimentos da categoria E na sua esfera”

Com interesse para a situação controvertida em apreço, importa convocar o n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRS, o qual determina que se consideram «*rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.*»

Esclarecendo a alínea h) do n.º 2 da referida norma que «*os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente os lucros e*

reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º».

Por seu turno, o n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS prescreve que «[o]s lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.»

Conforme referido pelo TCA Sul, em acórdão de 11.02.2023, proferido no âmbito do processo n.º 319/09.5BELSB:

«(...) do teor dos citados normativos retira-se que são considerados rendimentos de capitais sujeitos a incidência de IRS, os lucros, incluindo os adiantamentos por conta de lucros, colocados à disposição dos respetivos titulares, desde que se demonstre, para o efeito, os factos génese.

Relevando-se, adicionalmente, que a única presunção legal estabelecida neste concreto particular se encontra plasmada no citado artigo 6.º, n.º4, do CIRS, da qual deriva, desde logo, que a operatividade da mesma pressupõe, ab initio, um registo na conta corrente do sócio, que reflita um acréscimo patrimonial na sua esfera jurídica. Daí que, o facto tributário se verifique quando ocorre a colocação do rendimento à disposição do seu titular (cfr. artigo 7.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), ponto 2) do CIRS).»

Neste acórdão, tecem-se ainda relevantes considerações para a correta compreensão do disposto no n.º 4 do artigo 6.º do Código ora em análise, designadamente:

“(...) a AT partiu da existência de cheques e transferências na conta bancária do Recorrido para a sua configuração enquanto adiantamentos por conta de lucros, contudo nada resulta do RIT que permita sustentar tal configuração enquanto rendimento da categoria E. Ademais, como bem evidenciado na decisão recorrida, sendo o Recorrido sócio gerente haveria que afastar o recebimento de qualquer quantia dimanante de outra categoria, mormente A, até porque como, devidamente, evidenciado anteriormente, a Categoria E tem natureza e carácter residual.

Não podendo, naturalmente, lograr provimento o expendido nas conclusões atinentes ao facto do Recorrido não ter feito prova de que tais quantias não provinham de mútuo, prestação de trabalho ou do exercício de cargo social, porquanto, por um lado, o ónus do quid é a montante e reside, como vimos, na esfera jurídica da AT, e por outro lado, porque essa específica corporização apenas releva para efeitos da ilisão da presunção legal, a qual, como visto, não há que convocar, porquanto não legitimada. Note-se que, tendo presente o citado normativo 6.º, n.º4, do CIRS, o mesmo não permite, de todo, inferir que os depósitos na conta bancária do sujeito passivo se presumem feitos a título de adiantamento dos lucros, com efeito, a norma apenas permite inferir que os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, se presumem feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.

Carecendo, igualmente, de relevo o expendido quanto às regras da experiência, porquanto não é possível apelar-se às mesmas para fundar e legitimar um rendimento na Categoria E, e com a natureza já devidamente densificada anteriormente.

E, continua o citado acórdão:

«Há que chamar à colação o Acórdão prolatado por este Tribunal, no âmbito do processo n.º 6368/13, datado de proferido em 31 de março de 2016, do qual se extrata, designadamente, o seguinte: "(...) Como se disse já por diversas vezes em arestos deste Tribunal Central, "com esta presunção, procede-se a uma qualificação supletiva de quantias cuja origem não esteja expressa nas contas correntes em causa (...), constituindo essa qualificação das quantias escrituradas, cuja "causa" jurídica não foi expressamente declarada, precisamente o objectivo a que o legislador se propôs com a consagração da presunção em apreço. Perante os elementos literal, lógico e sistemático dos normativos que regem a tributação dos rendimentos da categoria E, mais especificamente os casos em que podem ser presumidos os rendimentos dessa categoria, as únicas situações em que são consentidas presunções quanto a tais rendimentos são as tipificadas no art.º 7.º, concretamente e ao que ao caso importa, os n.ºs 4. Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamentos dos lucros. É precisamente na ausência de qualquer registo contabilístico que os Impugnantes alicerçam de forma mais impressiva a sua defesa de ilegalidade da liquidação: não havendo qualquer escrituração na conta corrente dos sócios por parte da sociedade, não há lugar à presunção que suporta a liquidação adicional, isto é, não há fundamento de facto para fazer operar a presunção do artigo 6.º, n.º 4 do CIRS e, conseqüentemente, não há fundamento legal para a liquidação. Tendo presente a noção de presunção acolhida no artigo 349.º do Código Civil ("Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido."), a distinção, também legalmente estabelecida, entre presunções legais e presunções judiciais (conforme a indução ou inferência é feita pela própria lei, que do facto conhecido presume a existência do facto desconhecido, sem dependência de apreciação do juiz, ou é feita por este através das regras da vida - cfr. artigo 350.º e 351.º do Código Civil) e a relevância ou distinto tratamento de que uma e outra podem ser objecto ao nível da sua infirmação (as presunções legais para serem destruídas, nos casos em que a lei o permite, têm de ser ilididas mediante prova em contrário, no caso de presunção natural, não é necessário fazer a prova do contrário do facto presumido, bastando abalar a convicção resultante da presunção, e não, necessariamente, fazer prova do contrário do facto a que ela conduz - cfr. artigos 350.º, n.º 2 e 351.º do Código Civil) (3), não nos assistem dúvidas quanto a que a presunção de que a Administração Tributária lançou mão constitui uma presunção legal. Isto é, o próprio legislador qualifica como "rendimentos da categoria E", adiantamentos por conta dos lucros, os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamentos dos lucros. Ou seja, só nos casos ali expressamente previstos é que podem ser presumidos os rendimentos dessa categoria, são estas as únicas situações em que são consentidas presunções quanto a tais rendimentos, resultando esta conclusão inequivocamente dos elementos literal, lógico e sistemático dos normativos que regem a tributação dos rendimentos da categoria E. Acontece porém que, no caso concreto, o facto conhecido, isto é, o facto em que o legislador faz assentar a presunção não está comprovado. Alias, está provado precisamente o seu contrário, já que o Tribunal a

*quo deu como provado que não havia qualquer registo contabilístico, qualquer escrituração relativa aos montantes recebidos pelos Impugnantes, o que significa que a presunção legal, que constitui o fundamento da presente impugnação, não é legítima. **Em suma, a presunção de adiantamentos por conta dos lucros só poderia operar se existissem lançamentos em conta-corrente dos Impugnantes, escriturados na sociedade, pois só estes se presumem, face ao disposto no n.º 4 do art. 7.º do CIRS, feitos sob aquele título.** O que, in casu, não acontece. Daí que, perante este quadro, forçoso é concluirmos que **aos Impugnantes não se impunha (...)** alegar ou provar que as quantias recebidas nas suas contas e provenientes de terceiros que com a sociedade desenvolveram negócios não constituíam qualquer adiantamento por lucros ou, sequer, demonstrar a sua origem para afastar a presunção legal contida no artigo 6.º n.º 4 do CIRS, uma vez que é sobre a Administração Tributária, pretendendo lançar mão da presunção legal consagrada no artigo 6.º n.º 4 do CIRS, que impende o ónus de alegar e comprovar que aquelas quantias recebidas em contas de que os Impugnantes (sócios) eram titulares estavam escrituradas, ainda que sem menção de origem, na conta corrente dos sócios existentes na sociedade. O que, como bem se vê dos factos apurados, do próprio Relatório e da posição desde o início por si assumida, a Administração Tributária não fez, nem tentou fazer, convicta, como vimos, de que para beneficiar daquela presunção legal lhe bastava comprovar o recebimento dos montantes em causa, que os mesmos resultaram da actividade comercial da sociedade e que nesta não tinham sido objecto de tributação”.*

Em suma, resulta da jurisprudência acima mencionada e a que se adere, que só nos casos expressamente previstos no n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS podem ser presumidos os rendimentos ali referidos, *i.e.*, a presunção de adiantamentos por conta dos lucros só pode operar se se demonstrar, por um lado, a existência de lançamentos em quaisquer contas corrente dos sócios a favor destes e, por outro lado, que tais lançamentos não resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

In casu, a AT considera, a partir dos registos a débito na conta “26812902 P...” que existe uma saída de fundos a favor do sócio da Requerente e que tal saída de fundos se deverá presumir como tendo sido efetuada a título de adiantamento dos lucros nos termos e para os efeitos do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS, dispensando-se, inclusivamente, de demonstrar que tais lançamentos não resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

Alega concretamente a AT que “[d]ada a presunção legal de que os lançamentos em conta corrente do sócio se presumem feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros, a AT apenas deverá provar a base da presunção enquanto o sujeito passivo estaria onerado com o encargo de provar os outros factos que paralisam a presunção. A base presuntiva a partir da qual a lei extrai a presunção legal é, neste caso, o lançamento em conta corrente de verbas a favor do sócio, sendo esta a única prova que recai sobre a AT. Em contrapartida, da parte

do sujeito passivo caber-lhe-á provar que as verbas em causa resultam de contrato de mútuo, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais. Se o não conseguir, tem-se por estabelecido o facto presumido.” ⁽²³⁾

Ora é certo que *no uso da presunção estabelecida no artigo 6.º, n.º 4, do CIRS, a Autoridade Tributária ficava dispensada de provar o facto a que ela conduz, isto é, que os lançamentos efetuados na conta corrente do sócio são feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.*

Todavia, para alcançar esse facto desconhecido que é o adiantamento por conta de lucros, a Autoridade Tributária teria de provar, a montante, a base da presunção, isto é, teria de demonstrar:

- (1) que ocorreu o lançamento em conta corrente do sócio e;
- (2) que o mesmo não resulta de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

Ora a AT não logrou demonstrar que os requisitos de que depende o funcionamento da presunção legal consagrada no n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS estão plenamente verificados.

O que conduz inevitavelmente a que as correções efetuadas em sede de retenções na fonte em IRS devem ser, também elas, anuladas e, consequentemente, procede nesta parte o pedido.

V – Decisão

Assim é que, nos termos e pelos fundamentos expostos decide este Tribunal:

Julgar parcialmente procedente o pedido e, em consequência:

- a) Anular, considerando-a ilegal, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa objeto dos autos, salvo quanto ao indeferimento, que se julga válido, relativamente à “*não aceitação do gasto referente à subtração ou apropriação de valores de caixa*”²⁴ e à “*não aceitação de gasto decorrente de amortização de goodwill*”;
- b) Anular, em conformidade com o exposto, as liquidações de IRC e IRS identificadas nos autos;
- c) Julgar prejudicada, pelas razões expostas supra, a apreciação da “*Correção referente a gastos com publicidade - € 28.000,00*” e
- d) Condenar as partes nas custas, na proporção, “*grosso modo*”, dos respetivos decaimentos, ou seja 36% a cargo da Requerente e 64% a cargo da Requerida²⁵.

⁽²³⁾ Cf. documento n.º 5 junto com o PPA.

²⁴ De acordo com o despacho de retificação de 2026-02-04

²⁵ De acordo com o despacho de retificação de 2026-02-04

VI – Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306, n.º 2 do CPC, no artigo 97-A, n.º 1, al. a) do CPPT [« 1- Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende (...)»], e no artigo 3, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [«O valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário»], fixa-se o **valor do processo em € 386.195,81**, sem contestação pela Autoridade Tributária.

VII – Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **o montante de custas é fixado em € 6.426,00**, a cargo de ambas as partes, nas proporções supra.

- Notifique-se.

Lisboa, 21 de janeiro de 2026

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente e Relator)

Jorge Bacelar Gouveia
(Árbitro Adjunto)

António A. Franco
(Árbitro Adjunto)