

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL**

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01744/06.9BEPRT	30 de junho de 2022	Margarida Reis

**DESCRITORES**

Impugnação judicial > Irc 2001 e 2002 > Matéria de facto > Substanciação da causa de pedir > Princípio do inquisitório > Vícios procedimentais > Princípio da proporcionalidade > ART. 23.º, N.º 1 CIRC > ART. 41.º, N.º 1, ALÍNEA H) DO CIRC > Comprovação de custos fiscalmente dedutíveis > Documentos justificativo > Contrato de arrendamento comercial > Lease back > Reconhecimento das estimativas (accrual) de custos e proveitos referentes a desconto financeiros > ART. 6.º, N.º 7 DO RCP > Dispensa do remanescente da taxa de justiça

**SUMÁRIO**

I. Quanto à definição do conceito de comprovação dos custos fiscalmente dedutíveis, o sentido da jurisprudência assente é o de tal comprovação deverá permitir provar a efetividade dos custos, ou seja, fazer a prova da ocorrência do custo, com a determinação do respetivo montante, considerando-se ainda, e na redação do art. 23.º aqui em causa, que a mesma poderá ser feita através de qualquer meio de prova, não tendo de assumir as formalidades essenciais exigidas para as faturas em sede de IVA.

II. A comprovação dos custos não tem, necessariamente, de ser efetuada através de documentos “externos” justificativos da contabilidade, podendo ser efetuada através de documentos “internos”, desde que os mesmos permitam comprovar a veracidade da operação e contenham elementos suficientes que permitam à Administração fiscal identificar os montantes despendidos e os seus destinatários

III. A Administração fiscal só poderá afastar-se do conteúdo jurídico do negócio celebrado se estiver para tanto autorizada por alguma disposição legal concreta, como será o caso do n.º 2 do art. 38.º da LGT (na redação vigente à data) no que se refere a operações abusivas envolvendo diversos tipos de negócios em cadeia ou vários sujeitos passivos, para as quais a interpretação se revele insuficiente, ou do art. 39.º da LGT, relativamente a negócios simulados, sendo certo que nesses casos terá igualmente de produzir a prova exigida para acionar os correspondentes regimes.

IV. Tendo a Recorrente logrado reconstituir toda a operação de concessão de descontos aos seus clientes

com base na documentação financeira que possuía relativamente aos mesmos - a saber, resumos de faturas e fichas de clientes com base nas quais efetuava o cálculo dos descontos - tal como descrito pela própria Administração -, notas e avisos de lançamento, cópias de cheques e notas de crédito, documentos de que dispunha nos seus arquivos e cuja existência é reconhecida nos relatórios de inspeção, identificando através da mesma as quantias despendidas e os clientes beneficiários das mesmas, não podia a Administração fiscal exigir-lhe para comprovação dos custos em causa, cópias (frente e verso) dos cheques, obtidas juntos das entidades bancárias, ou documentos de quitação dos seus clientes, como foi o caso.

V. O imposto - neste caso, o IRC - não tem carácter sancionatório sendo o meio próprio para sancionar uma irregularidade (aliás, sanável) na contabilização a aplicação da correspondente contraordenação, prevista no n.º 1 do art. 121.º do RGIT.\*

\* Sumário elaborado pela relatora.

## TEXTO INTEGRAL

**Acordam, em conferência, os juízes que constituem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:**

### **I. Relatório**

A..., S.A., inconformada com a sentença proferida em 2021-01-28 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou parcialmente procedentes as impugnações judiciais por si interpostas tendo por objeto as liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º ...42, referente ao exercício de 2001, que deu origem ao valor a pagar de EUR 2.935.092,30 e n.º ...79, referente ao exercício de 2002, que deu origem ao valor a pagar de EUR 1.728.114,84, vem dela interpor o presente recurso.

A Recorrente encerra as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

### **VII. CONCLUSÕES**

A) O Tribunal a quo julgou a impugnação judicial parcialmente improcedente, apenas tendo deferido o pedido da Recorrente de anulação das correções relativas (i) aos descontos pagos às Farmácias BB... (EUR 6.297,84) e CC--- (EUR 43.114,16) no exercício de 2001 por falta de fundamentação do relatório de inspeção; e (ii) à sujeição a tributação autónoma no que respeita às ofertas a clientes (EUR 59.698,42), também no exercício de 2001, matérias excluídas, como tal, do âmbito do presente recurso.

B) A sentença padece de manifesto erro na apreciação da prova produzida, défice instrutório, bem como violação ostensiva do princípio do inquisitório, quer perante a prova e indícios produzidos pela Recorrente, quer pelo teor contraditório da prova produzida pelas partes que obrigaria a outra valoração por parte do

Tribunal a quo.

C) A inspeção tributária transferiu a totalidade do ónus da prova para a entidade inspecionada, obrigando-a à prova do pagamento e recebimento pelos seus clientes de mais de 2.000 cheques, procedimento, esse, validado pelo Tribunal a quo, que veio a considerar os custos não documentados, uma vez que lhe caberia a prova individualizada de todos os descontos concedidos nos exercícios de 2001 e 2002.

D) Existe evidência documental – por via das declarações de substituição submetidas – que parte dos clientes da Recorrente sonegaram rendimentos sem que tivessem sido objeto de qualquer ato inspetivo, pelo que a inspeção tributária optou por recolher a totalidade dos encargos tributários junto da ora Recorrente.

E) Ao abrigo do artigo 640.º CPC a Recorrente requer a ampliação da matéria de facto, tendo indicado em concreto quais os meios de prova desconsiderados e a insuficiência instrutória de que falece a sentença recorrida.

F) A desconsideração da prova testemunhal com fundamento na existência de uma relação profissional das testemunhas AA... e AP... é passível de gerar perplexidade, pois trata-se das pessoas responsáveis pelo departamento financeiro da Recorrente, tendo testemunhado com credibilidade, consistência e conhecimento direto e concreto sobre os factos objeto dos presentes autos.

G) Nos termos do disposto no artigo 662.º do CPC, “1 - A Relação deve alterar a decisão proferida sobre a matéria de facto, se os factos tidos como assentes, a prova produzida ou um documento superveniente impuserem decisão diversa.”

H) O deficit probatório e instrutório é por demais evidente porquanto existem indícios nos autos de que os clientes das farmácias **(i)** nalguns casos negaram a receção dos descontos; **(ii)** noutras casos que omitiram rendimentos, desviando-os da esfera empresarial para a esfera pessoal; **(iii)** e ainda, existem indícios para distintos anos fiscais quando confrontados e notificados para justificar as divergências, os mesmos apressaram-se a corrigir as declarações fiscais anteriormente entregues.

I) Havendo estes indícios, o Tribunal a quo não se podia demitir de analisar criticamente a prova produzida e alargar a base instrutória.

J) Ao recusar o acesso a todos os dados, informações e provas recolhidas no decurso da inspeção – obrigando à interposição de um procedimento de intimação para consulta de documentos, a que viria a ter acesso após o decurso do prazo de audição prévia - a Administração Tributária violou ostensivamente os direitos de defesa e participação da Recorrente nos termos do artigo 60º da LGT, afetando a validade desses procedimentos e dos atos tributários que lhe sobrevieram.

K) A Administração Tributária está vinculada aos princípios da verdade, da justiça, da proporcionalidade e da igualdade (vide artigo 55.º da LGT) acolhidos em sede do procedimento de inspeção, uma vez que o mesmo está subordinado aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação (vide artigo 5.º do RCPIT).

M) A Administração Tributária violou, ainda, o disposto no número 7 do artigo 60.º da LGT na medida em que, não teve em conta os factos, provas e questões de direito abordados pela Recorrente em sede de direito de audição prévia ao projeto de conclusões.

N) Se é verdade que a AT não está obrigada a concordar com a matéria de facto e de direito suscitada em

sede de audição prévia, não é menos verdade que está legalmente obrigada a ter a mesma em conta e fundamentar os motivos porquanto tais elementos são irrelevantes para a decisão administrativa e sua motivação.

O) O que está em causa não consiste em saber se a Recorrente concedeu os descontos, mas sim apurar o destino que lhes foi dado pelos seus clientes, matéria que não cabe à Recorrente averiguar, sob pena de uma intolerável inversão do ónus de prova, e que a sentença recorrida não logrou analisar nem responder, limitando-se o Tribunal a quo a concluir pela alegada falta de prova documental do custo para efeitos do artigo 23.º do CIRC.

P) Tendo alguns clientes da Recorrente admitido ter recebido as quantias a título pessoal, tendo outros apresentado declarações de substituição, e estando perfeitamente identificado o seu beneficiário, como é possível a Administração Tributária coibir-se de efetuar uma investigação sobre os rendimentos declarados por parte desses sujeitos passivos?

Q) Ao exigir à Recorrente a apresentação cópia e reto – apenas no exercício de 2001 – de todos os cheques pagos aos seus clientes (entre 1,500 a 2,000) a inspeção tributária violou de forma evidente o princípio da proporcionalidade na exigência de documentos que não estão, nem têm de estar na posse dos sujeitos passivos, invertendo de forma ilegítima e ilegal o ónus da prova que sobre esta impendia.

R) A desproporcionalidade dos meios de prova exigidos pela Administração Tributária não deve ser analisada ao abrigo do artigo 23.º do CIRC, mas sim do disposto nos artigos 63.º da LGT e 7.º do RCPIT, uma vez que a Recorrente não estava legalmente obrigada a dispor dos meios probatórios exigidos pela Administração Tributária, facto totalmente omissos na sentença ora recorrida e que acabou por prejudicar a decisão sobre esta matéria.

S) A Recorrente gostaria de esclarecer este Venerando Tribunal que mantém nos seus arquivos cópia (simples) da quase totalidade dos cheques emitidos nos anos de 2001 e 2002, tendo os mesmos sido exibidos ou disponibilizados aos serviços de inspeção tributária juntamente com todos os demais documentos contabilísticos passíveis de evidenciar a efetividade de tais operações (registos contabilísticos, fichas de clientes, dossiers físicos de atribuição dos descontos e pedidos de emissão de cheques, notas de crédito, assim se evidenciando a falência da argumentação da inspeção tributária sobre a falta de documentação e identificação dos beneficiários dos descontos Extra II e demais descontos pagos por intermédio de cheques ao portador.

T) Aliás, diga-se que a AT aceitou a dedutibilidade destes mesmos descontos desde que titulados por cheques nominativos, ainda que, ambas as situações (i.e. mesmo descontos pagos através de cheques ao portador ou nominativos) todo o procedimento de contabilização, registo, atribuição dos descontos seja exatamente o mesmo, o que foi corroborado pelas testemunhas AA... e AP....

U) Mesmo no caso de cheques nominativos, os mesmos estavam registados em contas de descontos e caixa, numa prova evidente da saída dos fundos e da identidade dos beneficiários.

V) A situação factual e jurídica nos presentes autos em nada difere do julgamento proferido por este Venerando Tribunal (TCA Sul) no que concerne aos mesmos descontos concedidos pela Recorrente no ano de 2000, tendo a posição da ora Recorrente merecido total acolhimento por este Tribunal.

W) A inspeção tributária (conduzida pela mesma chefe de equipa) alterou a sua metodologia nos exercícios

subsequentes (nomeadamente no ano de 2002 aqui também objeto dos presentes autos), tendo solicitado um conjunto de esclarecimentos e efetuado diversas diligências probatórias junto dos clientes da Recorrente, o que conduziu, aliás, que estes reconhecessem o recebimento dos descontos Extra II por via da entrega de declarações de substituição.

X) A inspeção tributária acedeu às faturas, cópias dos cheques, notas de crédito, fichas de clientes e demais documentação de suporte ao gasto incorrido com descontos, sendo que a alegada listagem extra-contabilística foi solicitada expressamente pela equipa de inspeção, conforme atestado de forma inequívoca pela testemunha AP..., a qual acompanhou diretamente a inspeção;

Z) Os descontos concedidos pela AUF estão devidamente relevados e contabilizados na sua contabilidade, em cumprimento das disposições legais aplicáveis, a saber: artigo 29.º do Código Comercial, Diretriz Contabilística n.º 18 e artigos 17.º e 115.º do CIRC, o que se invoca para os devidos efeitos legais.

A..., S.A) No que respeita à falta de contabilização dos descontos numa conta 211 (conta de clientes), tal asserção, além de pouco rigorosa, carece, antes de mais, de qualquer relevância fiscal, desde logo porquanto a inspeção tributária aceitou todos os descontos Extra II – mesmo não relevados na conta corrente dos clientes – contanto que os mesmos fossem pagos através de cheques nominativos, tal como confirmado pela testemunha AP... que confirmou que relativamente aos cheques nominativos, os mesmos não foram questionados (Cassete 3 Lado B - 06'43" do depoimento).

BB) Perante as regularizações efetuadas pelos clientes (ano de 2002), a AT aceitou todas as respetivas correções e gastos numa demonstração patente de que a fundamentação da correção não é o artigo 23.º do CIRC, mas sim se o cliente regularizou ou não, penalizando a ora Recorrente em todas as demais situações em que as farmácias suas clientes resolveram não se autoincriminar.

CC) À data dos factos tributários em análise, inexistia qualquer tipo de norma legal que limitasse, para efeitos fiscais, os meios de pagamento utilizados no comércio, mormente pagamentos em dinheiro ou cheques ao portador, não sendo, pois, matéria passível de ser sindicada pela Administração Tributária, facto totalmente ignorado pelo Tribunal a quo não decisão ora recorrida.

DD) Apenas com a entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2005, passou a estar consagrada a obrigatoriedade de os pagamentos de créditos de valor igual ou superior a vinte vezes a retribuição mensal mínima (EUR 7.494) deverem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo beneficiário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto, através do disposto no artigo 63.º-C da LGT.

EE) Ao contrário do alegado pelo Tribunal a quo, mostra-se plenamente aplicável o acórdão do TCA Sul proferido no processo n.º 1202/05.9BELSB-07130/13, relativo às idênticas correções efetuadas pela AT ao exercício de 2000 da ora Recorrente, pois não existe qualquer diferente enquadramento factual ou legal que afaste a validade de tal decisão.

FF) As informações recolhidas pela inspeção tributária no âmbito da ação ao exercício de 2002 estão em perfeita contradição com as provas recolhidas em exercícios anteriores, nos quais os clientes da ora Recorrente que ora admitiram ter recebido os descontos, negaram tal facto aquando dos autos de declarações proferidos em sede das inspeções aos anos anteriores.

GG) A Administração Tributária confundiu, salvo o devido respeito, o que sejam despesas não devidamente

documentadas (como tal não aceites como custo fiscal nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC) e despesas confidenciais ou não documentadas, as quais se encontravam, à data, sujeitas a tributação autónoma nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 192/90 (e posteriormente no artigo 81.º do CIRC).

HH) Conforme prova produzida no procedimento e nos presentes autos, todos os descontos em causa no presente processo estão titulados por notas de crédito, avisos de lançamento na contabilidade com identificação do beneficiário, cópias dos cheques emitidos e documentos internos com o pedido de aprovação do desconto e do meio de pagamento, bem como cópia das faturas suportadas para aquisição das ofertas aos clientes.

II) A posição expressa pela Autoridade Tributária e secundada pelo tribunal a quo contraria de forma grosseira ampla jurisprudência dos nossos tribunais superiores em matéria de tributação sobre despesas não documentadas ou confidenciais, conforme amplamente evidenciado nas presentes alegações de recurso.

JJ) No caso em apreço, todos os descontos estão devidamente suportados por documentação válida, estão contabilizados e registados contabilisticamente, sendo possível identificar montantes, finalidade e beneficiários, não restando nenhuma dúvida que estamos perante despesas documentadas, mostrando-se, em absoluto, ferida de ilegalidade a sua sujeição a tributação autónoma, o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente de anulação da respetiva correção no valor de EUR 1.419.753,79 (exercício de 2001) e no valor de EUR 822.546,20 (exercício de 2002) e da procedência do presente recurso

KK) É inequívoco que o contrato celebrado entre a Recorrente e o B..., S.A não poderá ser qualificado como um contrato de locação financeira, uma vez que inexistente qualquer componente de financiamento na relação contratual estabelecida entre as partes, nem tão pouco é observado o regime jurídico (na suas cláusulas essenciais, como por exemplo, a opção de compra pelo valor residual) do contrato de locação financeira, o que inviabiliza o entendimento da Administração Tributária quanto à aplicação do regime previsto no artigo 25.º do CIRC e motivará a anulação da decisão recorrida quanto a este segmento.

LL) Saliente-se que a Recorrente devolveu o imóvel em 2008, sendo que tendo alienado nos anos em análise mais imóveis em condições idênticas à do imóvel da sua sede, apenas este foi objeto de correção por parte da Autoridade Tributária.

MM) O reconhecimento dos custos e proveitos de um determinado exercício deve ser efetuado de acordo com o princípio da especialização, bem como de acordo com o princípio do balanceamento dos custos com os proveitos, o que determina o reconhecimento dos custos numa base de correlação direta com os proveitos que geraram.

NN) Tendo em conta os objetivos de refletir adequadamente a sua posição financeira, bem como os princípios da especialização dos exercícios e do balanceamento dos custos, a Recorrente criou diversas dotações ou estimativas (apuradas numa base mensal) destinadas a refletir de forma material e consistente o nível de descontos obtidos e a conceder em cada exercício.

OO) Considerando o elevado número de descontos a conceder aos clientes da Recorrente (as farmácias), parece inequívoco ou inquestionável que o reconhecimento adequado dos mesmos se mostra material para efeitos de periodização do lucro tributável, por um lado, sendo, por outro, inequívoca a sua indispensabilidade para efeitos de manutenção da fonte produtora, em linha, pois com o disposto no artigo

23º do CIRC.

PP) O procedimento adotado é o único passível de refletir de forma verdadeira e adequada o princípio da especialização dos exercícios e do balanceamento dos custos com os proveitos, pois caso contrário as vendas seriam reconhecidas no momento da entrega dos bens, e os custos das mesmas vendas em momento ulterior, o que contraria o disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 18º do CIRC.

QQ) Recorde-se ainda, tal como resultou da prova testemunhal produzida (Cassete 1 Lado B - 04'12''5 e Cassete 3 Lado A - 32'25''2), que a Recorrente foi também inspecionada aos exercícios de 2000 (mesma equipa de inspeção que a do ano de 2001) e 2002, não tendo a Administração Tributária corrigido as dotações efetuadas naqueles exercícios, numa clara demonstração da falta de consistência da posição assumida pela Administração Tributária.

Termina pedindo:

Nestes termos, e nos melhores de Direito que os mui Ilustres Juízes DESEMBARGADORES deste Venerando Tribunal assim o julgarem no seu MUI douto juízo, deve o recurso interposto pela Recorrente ser julgado totalmente procedente, devendo ser revogada a sentença recorrida, concluindo-se no sentido da anulação das liquidações de IRC dos exercícios de 2001 e 2002 objeto dos presentes autos.

Assim fazendo, VOSSAS EXCELÊNCIAS, a costumada Justiça!

\*\*\*

A Recorrida não apresentou contra-alegações.

\*\*\*

O Digno Magistrado do M.º Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido da procedência parcial do presente recurso.

\*\*\*

Os vistos foram dispensados com a prévia concordância dos Ex.mos Juízes Desembargadores-Adjuntos, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 657.º do CPC, aplicável ex vi art. 281.º do CPPT.

\*\*\*

### **Questões a decidir no recurso**

Cumpra apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objeto do recurso delimitado pelas conclusões das respetivas alegações de recurso.

Assim sendo, importa apreciar se a sentença sobre recurso padece dos erros de julgamento facto e de direito que lhe são imputados pela Recorrente.

## **II. Fundamentação**

### **II.1. Fundamentação de facto**

Na sentença prolatada em primeira instância consta a seguinte decisão da matéria de facto, que aqui se

reproduz:

### **III. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **III.1 - De facto**

Da prova produzida nos autos, resultou apurada a seguinte factualidade:

1. Nos exercícios de 2001 e 2002, a Impugnante tinha por objeto o «comércio por grosso de produtos farmacêuticos», com o CAE n.º 051460 - cfr. os relatórios de inspeção tributária constantes dos p.a. apensos.
2. Com início em 09/03/2004, a Impugnante foi alvo de uma ação de inspeção de âmbito geral, ao exercício de 2001, em cumprimento da ordem de serviço n.º 04/1/20, de 17/02/2004, da Direção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (DSPIT) - cfr. relatório de inspeção tributária constante do p.a. apenso.
3. No decurso do procedimento inspetivo referido em 2), a Impugnante fez chegar à DSPIT uma “listagem de todos os descontos Extra II concedidos” aos seus clientes no ano de 2001 - cfr. o anexo II, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, ao projeto de relatório e ao relatório de inspeção tributária, constante do p.a. apenso.
4. Em 08/07/2004, no decurso da ação de inspeção referida em 2), a Impugnante tomou conhecimento do teor da “notificação” emitida pelos serviços da Direção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (DSPIT) da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), com o seguinte teor:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

- cfr. o doc. 1 junto com a p.i..

5. Em 15/07/2004, a Impugnante apresentou resposta escrita à “notificação” referida no ponto anterior, na qual referiu, além do mais, que:
  - «tais diligências de prova, para além de não lhe serem legalmente exigíveis, são claramente desproporcionadas face aos objectivos do presente procedimento de inspeção»,
  - «todos os descontos concedidos estão devidamente registados e contabilizados de acordo com os normativos em vigor»,
  - «o que a Administração Tributária pretende são documentos que permitam evidenciar que os descontos atribuídos pelo Sujeito Passivo foram efectivamente recebidos pelos seus beneficiários» mas «o Sujeito Passivo não está obrigado a providenciar tal evidência, porquanto respeitante ao cumprimento de obrigações declarativas e fiscais de terceiros», «sendo impossível reunir mais de 3500 cheques (são mais de 150 cheques mensais durante um período de 2 anos) num quadro temporal tão curto» e implicando «um custo unitário significativo que o Sujeito Passivo não está legalmente obrigado a suportar»,
  - «os elementos de prova solicitados são absolutamente irrelevantes (...) uma vez que, tratando-se de cheques (sejam eles ao portador ou nominativos) de títulos de crédito livremente transmissíveis (por endosso se forem nominativos, ou pela tradição material se forem ao portador), nada impede o seu levantamento por qualquer pessoa legitimada»,
  - «No que diz respeito à apresentação de uma declaração a emitir por parte dos beneficiários dos cheques, importa salientar que a prova do recebimento dos descontos ou notas de crédito apenas se mostra exigível

nos termos do n.º 4 do artigo 71.º do CIVA, para efeitos de tomada de conhecimento de regularizações de operações tributáveis, normativo que não se mostra aplicável à situação em apreço, nem tão pouco o CIRC dispõe de idêntica exigência.» e tal exigência «poderia por em causa as relações comerciais com os seus clientes»,

- «a Administração Tributária, em clara violação das prerrogativas que lhe assistem, vide o princípio do inquisitório constante do artigo 58.º da LGT, decidiu transferir a totalidade do ónus probatório para o sujeito passivo, impondo-lhe uma prova diabólica e que não lhe compete.». - cfr. o doc. 2 junto com a p.i., cujo teor se dá por inteiramente reproduzido.

6. Em 26/08/2004, o Exmo. mandatário da Impugnante requereu ao Sr. Diretor de Finanças do Porto o “acesso pessoal” ao processo administrativo apenso aos autos da inspeção tributária efetuada em cumprimento da ordem de serviço n.º 04/1/19 (IRC 2000), em particular, «aos documentos referidos na página 16 do projecto de conclusões do relatório de inspeção, constituídos de diversos autos de declarações e extractos de conta corrente de clientes do sujeito passivo» - cfr. o doc. 4 junto com a p.i., cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

7. Em 01/09/2004, a impugnante, através do seu mandatário, requereu ao Sr. Diretor Geral dos Impostos e ao Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o «acesso pessoal e irrestrito aos elementos constantes do processo de inspeção geral externa» determinada pela ordem de serviço n.º 04/1/19 (IRC 2000) - cfr. o doc. 4 junto com a p.i., cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

8. Em 03/02/2005, a Impugnante deduziu intimação para consulta de documentos e passagem de certidão, em que pede a intimação da AT a passar certidão de teor integral dos autos de declarações e extratos de conta corrente identificados no relatório da inspeção determinada pela ordem de serviço n.º 04/1/19 (IRC 2000) -cfr. o doc. 4 junto com a p.i., cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

9. Em 14/02/2005, foi emitido pelos serviços da DSPIT/DGCI o projeto de relatório de inspeção tributária relativo à ação de inspeção referida em 2), no qual se propunham correções à matéria tributável em sede de IRC no montante de € 3.543.276,06 e correções à matéria coletável em sede de IRC no montante de € 1.537.860,99 - cfr. o projeto de relatório constante do p.a. apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

10. Pelo ofício refª ..., de 14/02/2005, dos Serviços de Inspeção Tributária da DGCI, foi dado conhecimento à Impugnante do teor do projeto de relatório referido no ponto anterior e de que dispunha de um prazo de 15 dias para, querendo, exercer o direito de audiência prévia por escrito sobre o mesmo - cfr. o doc. 3 junto com a p.i..

11. Em 21/02/2005, da DSPIT emitiu certidão contendo os autos de declarações dos proprietários das farmácias inquiridos, de que a Impugnante tomou conhecimento através do seu mandatário - cfr. o doc. 4 junto com a p.i. do processo n.º ...7

12. Em 28/02/2005, a Impugnante exerceu, por escrito, o seu direito de audiência prévia relativamente ao projeto de conclusões do relatório de inspeção tributária determinada pela ordem de serviço n.º 04/1/20 (IRC 2001), no qual pede, além do mais, a anulação das correções referentes à venda do imóvel sede (lease-back), aos descontos concedidos, às dotações para descontos concedidos e a conceder, e à

tributação autónoma dos descontos e junta cópia de 445 cheques nominativos, 3 fichas de clientes (3 farmácias) e cópia de uma declaração passada por uma farmácia cliente a atestar o recebimento de descontos no montante de € 23.067,80 - cfr. o doc. 5 junto com a p.i. cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

13. Em 04/03/2005, os Serviços de Inspeção Tributária elaboraram o relatório de inspeção tributária referente à ação inspetiva mencionada em 2), de onde consta, além do mais, o seguinte:

«(...)

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

- Cfr. fls. 299 e seguintes do processo administrativo apenso.

14. Em resultado das correções de natureza aritmética à matéria coletável e coleta da impugnante, constantes do relatório de inspeção tributária referido em 13), foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º ...42, no montante de € 2.557.456,29 e a liquidação dos respetivos juros compensatórios n.º ...17, no montante de € 355.275,24, que depois de estorno da liquidação de IRC n.º ...40, no montante de € 22.360,77, deu origem ao valor a pagar de € 2.935.092,30, com data limite de pagamento de 16/08/2005 cfr. fls. 284-286 do processo administrativo apenso.

15. Em 02/11/2005, foi a Impugnante citada de que contra si corria termos o processo de execução fiscal n.º ...03, por falta de pagamento da liquidação referida em 14), na quantia exequenda de € 2.935.092,30 e acrescidos de € 124.793,40 -cfr. o doc. 9 junto com a p.i..

16. Sob correio registado de 14/11/2005, a Impugnante remeteu ao Serviço de Finanças de Porto-7, reclamação graciosa das liquidações referidas em 14) -cfr. fls. 1 e seguintes do processo administrativo apenso.

17. Por despacho de 26/05/2006, notificado à Impugnante por ofício remetido sob correio registado com aviso de receção assinado em 29/05/2006, foi indeferida a reclamação referida em 16)- cfr. fls. 659 e seguintes do processo administrativo apenso.

18. Sob correio registado de 01/07/2006, foi a petição inicial do processo n.º 1744/06.9BEPRT remetida a este TAF -cfr. fls. 2 e seguintes dos autos.

19. Com início em 17/07/2006, a Impugnante foi alvo de uma ação de inspeção de âmbito geral, ao exercício de 2002, em cumprimento da ordem de serviço n.º ...14, de 29/05/2006, da Direção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (DSPIT) - cfr. o doc. 1 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

20. Em 13/09/2006, os Serviços de Inspeção Tributária remeteram ofício às farmácias clientes da Impugnante com o seguinte teor:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

-cfr. fls. 765-1743 do p.a. apenso ao processo n.º 687/08.6BEPRT.

21. Em 30/11/2006, foi emitido pelos serviços da DSPIT/DGCI o projeto de relatório de inspeção tributária relativo à ação de inspeção referida em 19), no qual se propunham correções à matéria tributável em sede de IRC no montante de € 2.092.897,82 e correções à matéria coletável em sede de IRC no montante de €

844.475,88, do qual foi dado conhecimento à Impugnante na mesma data e de que dispunha de um prazo de 15 dias para, querendo, exercer o direito de audiência prévia, por escrito ou oralmente, sobre o mesmo - cfr. o doc. 1 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido e facto confessado no artigo 5.º da p.i..

22. Em 11/12/2006, a Impugnante requereu ao Sr. Diretor de Serviços de Inspeção Tributária a emissão, com caráter de urgência, de certidão dos seguintes elementos: - cópias de todas as respostas de clientes a negarem total ou parcialmente a concessão de descontos financeiros, bem como dos elementos de prova anexos a essas respostas;

- cópias de todas as respostas de clientes a reconhecerem a concessão de descontos financeiros, bem como daqueles que admitem expressa ou implicitamente ter procedido à regularização da sua situação tributária de modo a contabilizarem os descontos concedidos nos anos de 2002 e 2003;

- o acesso livre e irrestrito do mandatário da Requerente a todos os documentos de trabalho anexos ao procedimento de inspeção tributária - cfr. o doc. 2 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

23. Em 13/12/2006, foi o mandatário da Impugnante notificado do indeferimento do pedido de certidão referido em 22), mais tendo sido notificado de que «poderá proceder à consulta dos elementos que constituem o processo de inspeção para efeitos do direito de audição - ordem de serviço ...14 (pastas n.º 1, 2 e 3, que constituem os papéis de trabalho, com exceção das pastas n.º 4 e 5, que estão “sob confidencialidade nos termos do art. 62.º, n.º 1 do CPA e 64.º da LGT”), a partir das 14h do dia 13/12/2006” consulta que foi efetuada nesses moldes - cfr. os docs. 3 e 4 juntos com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

24. Em 21/12/2006, a Impugnante exerceu, por escrito, o seu direito de audiência prévia relativamente ao projeto de conclusões do relatório referido em 21), no qual pede, além do mais, a anulação das correções referentes à venda do imóvel sede (lease-back), aos descontos concedidos e à tributação autónoma dos descontos - cfr. o doc. 5 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

25. Em 27/12/2006, a Impugnante deduziu intimação para consulta de documentos e passagem de certidão, em que pede a intimação da AT a passar certidão de teor integral dos autos de declarações e extratos de conta corrente identificados no projeto de conclusões do relatório de inspeção tributária determinada pela ordem de serviço ...14 (IRC 2002) - cfr. o doc. 6 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

26. Em 08/01/2007, a Impugnante tomou conhecimento do relatório de inspeção tributária referente à ação inspetiva determinada pela ordem de serviço ...14 (IRC 2002), datado de 04/01/2007, de onde consta, além do mais, o seguinte:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

- cfr. o doc. 7 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

27. Em 29/01/2007, foi a Impugnante notificada da resposta da AT no âmbito do processo de intimação

referido em 25), no sentido de ter dado execução ao requerido pela Impugnante - cfr. o doc. 8 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

28. Em resultado das correções de natureza aritmética à matéria coletável e coleta da Impugnante, constantes do relatório de inspeção tributária referido em 26), foi emitida a liquidação adicional de IRC e respetivos juros compensatórios n.º ...79, no montante de € 1.728.114,84, que depois de estorno da liquidação de IRC n.º ...65, deu origem ao valor a pagar de € 1.728.114,84, com data limite de pagamento de 20/02/2007 - cfr. os docs. 9 e 10 juntos com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

29. Em 03/03/2007, foi a Impugnante notificada da certidão contendo os elementos probatórios solicitados no seu requerimento de 11/12/2006, respeitantes às respostas dadas pelas farmácias aos pedidos de esclarecimento da DSPIT, bem como os extratos de conta corrente depois de expurgados os elementos respeitantes a transações com terceiros, num total de 978 folhas, organizadas em 3 anexos, como segue:

- Anexo I - situações fiscalmente dedutíveis (situações que não deram origem a qualquer correção pelo facto de as farmácias terem regularizado a situação) — Farmácias (...);
- Anexo II - situações parcialmente dedutíveis (situações que só deram origem a correção na parte não regularizada) - Farmácias (...);
- Anexo III - situações fiscalmente não dedutíveis (situações sem registo contabilístico dos descontos nem regularização) - Farmácias (...),

- cfr. o doc. 11 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT e fls. 762-1743 do respetivo P.A. apenso (Vols. 2, 3 e 4) e fls. 696 e seguintes do processo 1744/06.9BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

30. Em 13/06/2007, a impugnante apresentou garantia bancária prestada pelo Banco 1..., no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...17, instaurado por falta de pagamento da liquidação referida em 28) - cfr. o doc. 12 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

31. Em 14/06/2010, a Impugnante apresentou garantia bancária prestada pelo Banco 2...! no montante de € 3.834.101,79, no âmbito do processo de execução fiscal referido em 15) - cfr. fls. 1291 do processo físico n.º 1744/06.9BEPRT.

32. Em 29/06/2007, deu entrada no Serviço de Finanças de Porto-7, reclamação graciosa da liquidação referida em 28) - cfr. o doc. 13 junto com a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

33. Em 27/03/2008, deu entrada neste TAF a p.i. do processo n.º 687/08.6BEPRT - cfr. fls. 1 do respetivo processo físico.

34. Em 06/09/2012, a Impugnante apresentou garantia bancária no montante de € 194.412.92, prestada pelo Banco 3..., no âmbito do processo de execução fiscal referido em 30) - cfr. ris. 1289 do processo físico n.º 1744/06.9BEPRT.

35. Em 20/12/2013, a Impugnante procedeu ao pagamento das quantias de € 2.579.817,06 e € 1.510.879,37 em cobrança coerciva nos processos de execução fiscal n.ºs ...03 (IRC 2001) e ...17 (IRC 2002), ao abrigo do Decreto-Lei n.º 151-N2013, de 30/10, tendo sido cancelada a garantia prestada para

suspender o processo de execução fiscal - cfr. fls, 1287, 1299 e 1300 do processo n.º 1744/06.9BEPRT e fls. 951 e seguintes do processo n.º 687/08.6BEPRT.

\*

Mais se provou com interesse para a decisão:

36. Em 27/12/2001, a Impugnante vendeu ao Fundo de Investimento Imobiliário Aberto, “B...” representado pela “B..., S.A.”, o imóvel sito na Rua (...), pelo valor de 700.000.000\$00 (€ 3.491.585,28) - cfr. relatório de inspeção e acordo das partes.

37. Na mesma data, representantes do Fundo referido em 37) e da Impugnante outorgaram “contrato de arrendamento comercial” através do qual, com início em 01/01/2002, o Fundo deu de arrendamento à Impugnante, e esta aceitou, o referido imóvel pelo período inicial de seis anos, findos os quais o contrato renovar-se-ia automaticamente por períodos de 1 ano, caso não seja denunciado por qualquer das partes com a antecedência mínima de 6 meses - cfr. relatório de inspeção e doc. de fls. 932 e seguintes do processo 687/08.6BEPRT.

38. No referido contrato, prevê-se que findo o prazo inicial de 6 anos a locatária tem opção de compra do locado por um preço de € 3.491.585,00, acrescido da taxa de inflação média anual e de uma mais-valia no montante de € 250.000 - cfr. relatório de inspeção e doc. de fls. 932 e seguintes do processo 687/08.6BEPRT.

39. No referido contrato, ficou estabelecida uma renda de € 25.189,00 - cfr. relatório de inspeção e doc. de fls. 932 e seguintes do processo 687/08.6BEPRT.

40. No referido contrato, ficou estipulado que o locador fica obrigado a contratar um seguro para o locado que cubra no mínimo os riscos de incêndio, raio, explosão, tempestades e danos por água, ficando a locatária obrigada a assegurar um seguro de recheio e equipamento - cfr. relatório de inspeção e doc. de fls. 932 e seguintes do processo 687/08.6BEPRT.

41. Ficou também estabelecido que a locatária será exclusivamente responsável por quaisquer danos ou prejuízos causados por força ou em conexão com as obras por si realizadas - cfr. relatório de inspeção e doc. de fls. 932 e seguintes do processo 687/08.6BEPRT.

42. Com data de 30/04/2008, a Impugnante elaborou documento intitulado “auto de entrega de imóvel e respetivas benfeitorias” em que refere ter procedido, nessa data, à entrega da chave do imóvel referido em 37) à entidade locadora, bem como de todas as benfeitorias realizadas - cfr. o doc. de fls. 857 do processo 687/08.6BEPRT.

43. Para efeitos de implementação no mercado português, a Impugnante adquiriu diversas empresas familiares do setor - cfr. a prova testemunhal produzida.

44. Algumas das empresas familiares referidas no item que antecede, tinham a prática de efetuar descontos aos seus clientes através de cheques ao portador - cfr. a prova testemunhal produzida.

45. Pelo menos até 2002, a Impugnante manteve com os mencionados clientes a prática de efetuar os descontos através de cheques ao portador cfr. a prova testemunhal produzida.

46. Em 31/05/2012, foi junta aos autos informação com o seguinte teor:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

\*

Não existem outros factos provados ou não provados, para além dos acima elencados.

\*

A decisão sobre a matéria de facto baseou-se na análise dos documentos juntos aos autos e dos constantes do processo administrativo apenso, os quais não foram impugnados, conforme indicado em cada um dos respetivos itens do probatório, não tendo sido particularmente valorada a prova testemunhal produzida dado o caráter genérico e conclusivo dos depoimentos prestados.

Assim, os depoimentos prestados pelas testemunhas AA... (Diretor Financeiro da Impugnante) e AP... (TOC da Impugnante) depois de terem explicado a origem dos descontos atribuídos sob a forma de cheques ao portador, incidiram sobre os procedimentos da Impugnante em termos genéricos, nada tendo resultado específica e concretamente demonstrado, designadamente, quanto à identificação dos destinatários desses cheques e à possibilidade de se alcançar a respetiva identificação através dos registos informáticos da contabilidade e sem o apoio dos elementos extra-contabilísticos internos disponibilizados no decurso do procedimento de inspeção, tendo-se limitado à emissão de opiniões e considerações também elas genéricas e, como tal, conclusivas e motivadas pela “defesa” da legalidade dos procedimentos adotados ou mantidos pela empresa, que os próprios, pelas funções exercidas, avalizaram, pelo que não podem deixar de ver os seus depoimentos “tingidos” pela relação profissional que os une à Impugnante.

Por outro lado, dos depoimentos prestados pelas testemunhas EM... e BB..., na qualidade de filha de proprietário e proprietário das Farmácias M... e F..., respetivamente, nada resultou que contrariasse as conclusões do RIT, pois pese embora tenham referido a existência de descontos financeiros também afirmaram que os cheques ao portador lhes eram entregues sem qualquer nota de crédito associada (a primeira testemunha chegou mesmo a dizer que constatou que outro fornecedor realizava idênticos descontos, mas remetia a nota de lançamento junto com o cheque, o que estranhou não ser feito pela Impugnante e a segunda referiu que a fatura vinha acompanhada de uma “fita de máquina” ou de “indicação a lápis” do valor do desconto que seria efetuado após o pagamento).

Por seu turno, o depoimento prestado por JA..., inspetor tributário responsável pela elaboração do relatório de inspeção ao exercício de 2002, apenas reiterou os factos materiais referidos no relatório de inspeção, as diligências efetuadas e conclusões retiradas e, por isso, não assumiu relevo adicional para a decisão da presente causa.

Por fim, da instrução da causa não resultaram demonstrados quaisquer outros factos com interesse para a decisão a proferir.

\*

### **Aditamento à matéria de facto**

Nos termos do disposto no n.º 1 art. 662.º do CPC, aplicável ex vi art. 281.º do CPPT, e em face do alegado pela Recorrente, aditam-se os seguintes factos, relevantes para a decisão:

**47.** A Recorrente dispunha de cópia da nota de crédito e do cheque emitido para cada um dos seus

clientes, sendo relevando na conta corrente dos clientes o resumo das transações e o seu pagamento.

**48.** Do contrato de arrendamento comercial referido no ponto 37 consta a cláusula oitava com o seguinte teor:

#### **CLÁUSULA OITAVA**

##### **(Conservação e Reparações)**

1. A Locatária obriga-se, ainda, a:

- a) a manter o local prometido arrendar em perfeito estado de conservação, quer interior quer exterior, realizando à sua custa as obras de reparação, conservação e manutenção do local e de todas as suas instalações e equipamentos e demais encargos tornados necessários pelo seu uso normal e prudente;
- b) avisar sem demora o LOCADOR de quaisquer reparações que a este incumbam, obrigando-se a aceitar as intervenções necessárias.
- c) reparar ou substituir a expensas suas todas as avarias, deteriorações ou quebras verificadas no prédio que lhe sejam imputáveis.

2. O LOCADOR fica responsável pelos custos relativos à conservação e manutenção de obras de natureza estrutural não causadas pela LOCATÁRIA.

3. Todas as obras efectuadas unilateralmente pelo LOCADOR deverão ter em atenção as condições de funcionamento do armazém impostas pela INFARMED, instituição pública que regulamenta o sector de distribuição por grosso de medicamentos.

**49.** Do contrato de arrendamento comercial não consta qualquer cláusula da qual resulte que na eventualidade de perda total do imóvel a Locatária, aqui Recorrente fique obrigada a indemnizar o Locador por perdas e danos.

\*

A motivação deste aditamento é explicitada infra, a propósito da apreciação do recurso da Recorrente no que se refere aos erros de julgamento de facto que imputa à sentença recorrida.

#### **II.2. Fundamentação de Direito**

A Recorrente não se conforma com a sentença recorrida, pois entende que o Tribunal a quo errou no julgamento de facto e de direito na apreciação das questões que perante o mesmo suscitou para fundar a alegação de invalidade dos atos impugnados no que se refere **(i)** à dedutibilidade em sede de IRC dos descontos financeiros que concedeu aos seus clientes nos exercícios em causa, bem como à sua sujeição a tributação autónoma na sequência da sua qualificação enquanto despesas confidenciais ou não documentadas; **(ii)** ao tratamento fiscal dado à venda do imóvel sede; **(iii)** e às dotações sobre descontos. Importa então apreciar se a sentença recorrida padece dos erros de julgamento de facto e de direito que lhe são imputados pela Recorrente.

Atenta a sua precedência lógica, há que começar por apreciar os erros de julgamento de facto, sendo que a Recorrente alega, e em síntese, que a sentença sob recurso padece de erro de julgamento na fixação dos factos materiais da causa, ou seja, “do erro de julgamento dos factos controvertidos, i.e., de subsunção da factualidade dada como representada nos meios de prova a um juízo de realidade ou não realidade da factualidade” (cf. PINTO, Rui – Manual do Recurso Civil. Volume I. Lisboa, AAFDL editora, 2020, p. 31), por

entender que a prova testemunhal e documental que produziu deveria ter levado o Tribunal a quo a dar como provados vários factos que alega sustentarem a sua tese e que entende terem sido erradamente desconsiderados (cf. conclusões **B**, **E**, e **G**, das suas alegações de recurso).

Defende ainda que a sentença padece de erro de julgamento de facto na apreciação das provas, ou seja, que erra na avaliação da prova testemunhal, não interpretando corretamente os factos representados através da mesma (cf. PINTO, Rui – Manual do Recurso Civil. Volume I. Lisboa, AAFDL editora, 2020, p. 31), tendo feito uma incorreta apreciação crítica da mesma (cf. conclusões **F** e **I**, das suas alegações de recurso).

Entende por isso que, corrigindo os erros que aponta à decisão, deverá este Tribunal proceder à ampliação da matéria de facto (cf. conclusões **E** e **G** das suas alegações de recurso), nos termos que explicita (cf. art. 40.º das suas alegações de recurso).

Por fim, a Recorrente refere que o Tribunal Central Administrativo Sul já se pronunciou sobre a questão material controvertida nos presentes autos, no processo instaurado para análise da liquidação de IRC do exercício de 2000 através acórdão proferido a 23 de abril de 2020, no âmbito do processo n.º 1202/05.9BELSB – 07130/13, e que o que ali foi decidido é plenamente aplicável ao caso em apreço, pois as correções officiosas ali apreciadas são idênticas às correções aqui em causa, não existindo qualquer diferente enquadramento factual ou legal que afaste a validade de tal decisão (cf. arts. 5.º, 228.º, e conclusão **EE** das suas alegações de recurso).

Quanto aos erros de julgamento de facto imputados pela Recorrente à sentença, importa antes de mais apreciar a solicitada ampliação da matéria de facto.

Nesse sentido argumenta a Recorrente que a sentença padece de “manifesto erro na apreciação da prova produzida, défice instrutório, bem como violação ostensiva do princípio do inquisitório, quer perante a prova e indícios produzidos pela Recorrente, quer pelo teor contraditório da prova produzida pelas partes que obrigaria a outra valoração” (cf. **art. 19.º** das suas alegações de recurso); que o procedimento seguido pela inspeção tributária implicou a transferência do ónus da prova para si, obrigando-a à prova do pagamento e recebimento pelos seus clientes de mais de 2.000 cheques, procedimento, esse que foi validado pelo Tribunal a quo, que “veio a considerar os custos não documentados, uma vez que lhe caberia a prova individualizada de todos os descontos concedidos nos exercícios de 2001 e 2002” (cf. **art. 22.º** das suas alegações de recurso), e que para tanto “ignorou não só as obrigações legais impendentes sobre a ora Recorrente no que tange a obrigatoriedade de dispor de tais elementos probatórios na sua posse, como ignorou a prova documental e testemunhal produzida em juízo” (cf. **art. 23.º** das suas alegações de recurso), e que a prova documental e testemunhal que produziu evidencia que os custos referentes a descontos financeiros estavam todos contabilizados e devidamente identificados os beneficiários na contabilidade da Recorrente; que existiram omissões declarativas por parte significativa dos seus clientes, e “a compressão e sucessiva alteração da metodologia inspetiva nos anos de 2001 e 2002, incidente precisamente sobre a mesma matéria” (cf. **art. 24.º** das suas alegações de recurso).

Mais alega que os serviços de inspeção tributária - sob a mesma coordenação -, alteraram a sua metodologia inspetiva, tendo passado da desconsideração “automática” de todos os descontos referentes ao exercício de 2001, para uma abordagem diferente relativamente ao exercício de 2002, pois no âmbito

da inspeção efetuada a este último exercício enviaram notificações a todos os clientes da Recorrente a solicitar esclarecimentos sobre a concessão de descontos Extra II, Rappel e Campanha, o que terá motivado a apresentação por parte de muitos desses clientes de declarações de substituição, pelo que entende que perante a evidência de que alguns dos seus clientes sonegaram a declaração de rendimentos auferidos por esta via, a ATA, e em face da “dificuldade de inspecionar mais de 100 entidades no limite do prazo de caducidade [...] transferiu ilegalmente o ónus probatório e ignorou as evidências recolhidas, centrando seu foco e sua voragem por receita na entidade pagadora” (cf. **arts. 25.º a 27.º** das suas alegações de recurso), no que entende ser uma “espécie de reversão fiscal não autorizada pelas leis em vigor”, tendo a ATA, no seu entender, não só incumprido com o seu ónus investigatório, como tudo tendo feito “para inviabilizar o acesso a informação por parte da Recorrente” (cf. **arts. 28.º e 29.º** das suas alegações de recurso).

Entende assim a Recorrente que a prova documental que produziu no decurso dos procedimentos de inspeção de 2001 e 2002 (e que discrimina no **art. 31.º** das suas alegações de recurso), aliada ao parecer jurídico que juntou aos autos, à prova testemunhal que ofereceu e que foi produzida, aos restantes meios de prova que produziu (e que discrimina no **art. 32.º** das suas alegações de recurso), e à circunstância de a própria Fazenda Pública ter vindo aos autos juntar informação prestada pela Unidade de Grandes Contribuintes, que confirma que “na sequência da inspeção realizada a coberto da ordem de serviço n.º OI200600314 não foram desencadeadas quaisquer acções inspectivas ao exercício de 2002, às farmácias objecto de cruzamento de informação” (cf. **art. 33.º** das suas alegações de recurso), deveriam levar este Tribunal a considerar como assentes um conjunto de factos (que discrimina no **art. 40.º** das suas alegações de recurso), fundados nos meios de prova que identifica (cf. **art. 34.º** das suas alegações de recurso), que não foram ponderados pelo Tribunal a quo, e que entende serem relevantes para a sustentação da sua tese.

E como foi já aqui referido, a Recorrente argumenta que a sentença padece não apenas deste erro na fixação dos factos materiais da causa, mas ainda de erro de facto na apreciação das provas, pois, na sua tese, o Tribunal a quo ignorou os meios de prova por si apresentados, errou ao entender que os depoimentos prestados tiveram um “carácter genérico e conclusivo”, assim como errou ao entender que os depoimentos das testemunhas AP.. e AA... estariam “tingidos pela relação profissional que os une à Impugnante”, pois no seu entender eram estas testemunhas que, precisamente em virtude da relação profissional que mantinham à data dos factos, detinham conhecimento direto dos factos em discussão, i.e., a concessão e contabilização de descontos, pois, com certeza, só um seu funcionário ou colaborador poderia validar os procedimentos internos de contabilização dos descontos financeiros em causa, confirmando expressamente a possibilidade de alcançar a identificação dos beneficiários diretamente da contabilidade da Recorrente (cf. **arts. 14.º e 35.º a 38.º** das suas alegações de recurso).

Vejamos então.

Pretende a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que **“o mercado onde opera a Recorrente é um mercado muito competitivo, sendo a concessão de descontos financeiros um mecanismo de manutenção e ampliação da carteira de clientes”** (cf. **art. 40.º/i** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento da testemunha AA..., diretor

financeiro, e das testemunhas BB... e EM..., nos excertos que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/i, xii, xiii** das suas alegações de recurso).

Ora, e desde logo, “mercado competitivo” é, inquestionavelmente, um conceito, ou seja, uma noção ou conceção, e não um facto concreto, querendo significar aquele mercado em que muitas empresas vendem os mesmos produtos e serviços, ou produtos e serviços idênticos independentemente do vendedor, no qual há uma entrada e saída fácil de empresas e em que os vendedores têm disponibilidade para definir os preços praticados.

O mesmo se diga da alegada relevância da concessão de descontos financeiros na manutenção e ampliação da carteira de clientes da Recorrente.

Donde a primeira conclusão a retirar é que em causa não está um facto, mas antes, por um lado, uma afirmação conclusiva, que para ser demonstrada teria implicado que a Recorrente tivesse alegado e provado os vários elementos em que se decompõe, o que não sucedeu.

Efetivamente, as provas têm por função a demonstração da realidade dos factos (cf. art. 341.º CC), entendendo-se como tal os factos materiais, ou seja, “as ocorrências da vida real, isto é, ou os fenómenos da natureza, ou as manifestações concretas dos seres vivos, nomeadamente os actos e factos dos homens” (cf. REIS, José Alberto dos, in Código de Processo Civil Anotado. Volume III. 3.ª Ed. 1950. Reimpressão. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, pág. 209), e não conceitos ou noções, que no caso se poderiam demonstrar a partir de factos concretos, que não foram alegados ou provados.

Pelo que nada há a censurar à sentença, quando na mesma se refere que o depoimento através do qual a Recorrente pretendeu fazer a sua demonstração se revela genérico e conclusivo.

Com efeito, e como vem sendo afirmado por este Tribunal Central Administrativo Norte, constitui um ónus da parte, neste caso, da aqui Recorrente, a alegação de factos concretos, sendo que a si lhe cabia a demonstração dos factos densificadores da causa de pedir, que, como se impõe, devem ser adequadamente substanciados (cf. neste sentido, o acórdão do STJ proferido em 2018-09-18, no proc. 21852/15.4T8PRT.S1, e por este TCAN, os acórdãos proferidos em 2021-05-27, no proc. 1130/11.9BEPRT e no 845/11.6BEPNF, em 2021-06-09, no proc. 174/17.1BEPNF, em 2021-09-30, no proc. 1570/12.6BEBRG, em 2021-11-11, no proc. 67/04.2BEPNF, todos disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), o que não se verifica.

Efetivamente, é incontestável que o CPPT consagra a teoria da substanciação quando nele se dispõe, no n.º 1, in fine, do art. 108.º, que na PI devem ser expostos “os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido” (destacado nosso), assim se impondo que seja feita a indicação dos factos concretos constitutivos do direito e não apenas a indicação da relação jurídica abstrata (cf. neste sentido, **Castro**, Artur Anselmo de – Direito Processual Civil Declaratório. Vol. I. Coimbra: Almedina, 1981, p. 208).

E como vem igualmente sendo uniformemente decidido por este Tribunal Central Administrativo Norte, o princípio do inquisitório “(...) não exime as partes das suas obrigações processuais, nomeadamente da alegação da factualidade em que assenta a sua pretensão (...)” (cf. neste sentido o Acórdão proferido por este TCAN em 2021-03-25, no proc. 01462/04.2BEVIS, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt); destacado nosso).

Por outro lado, e no que se refere ao apontado erro na apreciação da prova, também não tem a Recorrente

razão, pois, e ainda que tivesse alegado os factos concretos em que se decompõe o conceito, o depoimento do seu diretor financeiro não constituía meio adequado para a prova a produzir quanto a esta matéria.

Com efeito, e desde logo, para a prova de que o mercado de distribuição produtos farmacêuticos é um mercado “muito competitivo” haveria que lançar mão de dados estatísticos e de dados sobre o modo como as empresas acedem a esse mercado.

Haveria ainda que lançar mão de dados objetivos caracterizadores da quota de mercado detida pela Recorrente.

Obtida esta informação seria então eventualmente possível retirar a ilação pretendida, sobre a relevância da concessão de descontos financeiros enquanto mecanismo de manutenção e ampliação da carteira de clientes da Recorrente.

Ora, para tanto, o meio de prova adequado não era o depoimento de uma testemunha, no caso, o diretor financeiro da Recorrente.

Assim sendo, e pelo exposto, não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Prossegue a Recorrente requerendo que se adite à fundamentação de facto que **“a utilização de cheques ao portador resulta das origens da A..., S.A---, concretamente de práticas implementadas por empresas familiares adquiridas anteriormente”** (cf. **art. 40.º/ii** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento da testemunha AA..., diretor financeiro, no excerto que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/ii** das suas alegações de recurso).

Sucedo que esta questão consta já da fundamentação de facto da sentença sob recurso, nos respetivos pontos **42, 43 e 44**.

Assim sendo, e pelo exposto, não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Pretende ainda a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que os **“descontos Extra II e Rappel estavam revelados contabilisticamente em contas de descontos concedidos e contas de caixa”** (cf. **art. 40.º/iii** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento da testemunha AA..., diretor financeiro, no excerto que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/iii** das suas alegações de recurso).

Também quanto a esta questão não é de dar razão à Recorrente, pois a afirmação cujo aditamento pretende é formulada de forma genérica e insuficientemente circunstanciada, sendo certo, por outro lado, que o depoimento da testemunha não é meio de prova adequado para demonstrar a metodologia seguida nos seus registos contabilísticos.

Mais defende a Recorrente que deve ser aditada à fundamentação de facto que a **“relevação e identificação dos beneficiários dos descontos encontravam-se registados na contabilidade da A..., S.A---, decorrente dos respetivos lançamentos”** (cf. **art. 40.º/vi** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento da testemunha AA..., diretor financeiro, no excerto que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/iv** das suas alegações de recurso).

Quanto a este ponto, uma vez mais pretende a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto uma afirmação conclusiva e não densificada, e por isso inadequada, pois o que assim enuncia não é um facto concreto.

Refira-se ainda, como melhor adiante se verá, que da circunstância de ter sido possível à Recorrente fazer chegar aos serviços de inspeção tributária listagens dos descontos por clientes (cf. pontos **3** e **26**, da fundamentação de facto) é possível retirar a ilação de que dos registos contabilísticos da Recorrente resultava, ou era possível extrair a identificação dos putativos beneficiários dos descontos.

Pelo que também relativamente a este ponto, não há que dar provimento à sua pretensão.

A Recorrente pretende ainda que se adite à fundamentação de facto que os “**montantes pagos pela A..., S.A--- aos seus clientes foram-no exclusivamente a título de descontos financeiros**” (cf. **art. 40.º/v** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento das testemunhas AA..., diretor financeiro, e EM..., nos excertos que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/v, xv** das suas alegações de recurso).

Também esta afirmação é marcadamente conclusiva; uma vez mais, não está em causa um qualquer facto, mas uma opinião, uma ilação ou inferência, que não há que fazer constar da matéria de facto, como se de um qualquer facto concreto se tratasse.

Por outro lado, e não obstante a testemunha EM... ter referido que no seu entender todos os descontos concedidos pela Recorrente no ano de 2001 terão sido atribuídos à farmácia M..., por si representada, e não aos seus proprietários a título pessoal, e ainda que se admitisse que esta questão pudesse ser provada através de um mero depoimento da testemunha, genérico e não densificado – o que não é o caso – nunca poderia o mesmo ser generalizado às restantes situações em causa.

Assim sendo, e pelo exposto, não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Mais requer a Recorrente que seja aditada à fundamentação de facto que o “**montante de descontos praticados pela A..., S.A--- nos exercícios de 2001 e 2002 ascendeu a cerca de 7%/8% do volume de vendas**” (cf. **art. 40.º/vi** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento da testemunha AA..., diretor financeiro, e o depoimento da testemunha AP..., técnica oficial de contas, nos excertos que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/vi** das suas alegações de recurso).

Também esta afirmação tal qual é marcadamente conclusiva, estando uma vez mais em causa uma inferência, que não há que fazer constar da matéria de facto, como se de um qualquer facto concreto se tratasse.

Pelo que não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Pede ainda a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que o “**pedido de cheques reto e verso efetuado pela AT a 8 de julho de 2004, no decurso do procedimento de inspeção do exercício de 2001 implicava um custo total de 15 mil euros**” (cf. **art. 40.º/vii** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento da testemunha AA..., diretor financeiro, no excerto que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/vii** das suas alegações de recurso).

Uma vez mais, está em causa uma conclusão (o produto da multiplicação do n.º de cheques em causa pelo seu preço unitário), à qual apenas seria possível chegar através da conjugação de dados objetivos, sendo certo que para a prova do preço unitário o que se revelaria adequado seria não o depoimento da testemunha, mas informação obtida junto das entidades bancárias em questão.

Assim sendo, também não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Mais requer que seja aditado à fundamentação de facto que “**no dia 26 de Agosto de 2004, a**

**Recorrente, na pessoa do seu Mandatário, munido de procuração para o efeito, deslocou-se às instalações da DSPIT no Porto, sitas no 4º andar da Rua (...), com o intuito de consultar os dados constantes do processo de inspeção externa dos exercícios de 2000 e 2001, e todos os elementos de prova recolhidos pela Administração Tributária, mas foi impedida de consultar os elementos constantes do processo de inspeção fiscal, tendo sido compelido a deduzir um pedido escrito de acesso a tais elementos”** (cf. art. 40.º/viii das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento das testemunhas AP..., e AA..., diretor financeiro, nos excertos que identifica e localiza (cf. art. 34.º/viii das suas alegações de recurso).

Quanto a este ponto, não se compreende o requerimento probatório da Recorrente, atendendo a que esta matéria se encontra já suficientemente ilustrada na fundamentação de facto da sentença sob recurso, nos pontos 7 a 8, 11, 22, 23, 25, 27 e 29.

Pelo que também não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Mais pretende a Recorrente que seja aditado à fundamentação de facto que **“a 11 de Dezembro de 2006, para efeitos de exercício do direito de audição prévia ao projeto de correções do exercício de 2002, o mandatário da Recorrente, munido de procuração para o efeito, deslocou-se aos serviços da Administração Tributária no Porto com o objetivo de consultar todos os elementos probatórios referentes ao procedimento de inspeção, mas foi impedido de consultar os elementos constantes do processo de inspeção fiscal, tendo sido compelido a deduzir um pedido escrito de acesso a tais elementos”** (cf. art. 40.º/ix das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento das testemunhas AP..., e AA..., diretor financeiro, nos excertos que identifica e localiza (cf. art. 34.º/viii das suas alegações de recurso).

Também quanto a este ponto, não se compreende o requerimento probatório da Recorrente, atendendo a que, como foi já referido, esta matéria se encontra já suficientemente ilustrada na fundamentação de facto da sentença sob recurso, nos pontos 7 a 8, 11, 22, 23, 25, 27 e 29.

Assim sendo, não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Pretende ainda Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que **“A 13 de Dezembro de 2006, o mandatário da Recorrente teve apenas acesso a parte dos elementos probatórios constantes do procedimento de inspeção, com exclusão das declarações dos seus clientes e comprovativos de regularização da sua situação tributária”** (cf. art. 40.º/x das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento das testemunhas AP..., e AA..., diretor financeiro, nos excertos que identifica e localiza (cf. art. 34.º/viii das suas alegações de recurso).

Sucede que também esta questão se encontra já tratada na fundamentação de facto da sentença sob recurso, concretamente no respetivo ponto 23.

Pelo que também não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Pede ainda a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que **“A listagem de todos os descontos concedidos entregue à inspeção tributária resulta de um pedido expresso da AT e materializa todos os dados constantes da contabilidade da ora Recorrente”** (cf. art. 40.º/xi das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento das testemunhas AP..., e AA..., diretor financeiro, nos excertos que identifica e localiza (cf. art. 34.º/viii das suas alegações

de recurso).

Sucedo que também esta questão se encontra já adequadamente tratada no ponto **3** da fundamentação de facto da sentença sob recurso, motivo pelo qual não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Mais requer a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “ **A inspeção tributária aceitou todos os descontos Extra II - mesmo não relevados na conta corrente dos clientes - contanto que os mesmos fossem pagos através de cheques nominativos**” (cf. **art. 40.º/xii** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento da testemunha AP..., nos excertos que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/ix** das suas alegações de recurso).

Sucedo que estando em causa, uma vez mais, uma conclusão, e não um facto, também não há que aditar este ponto à fundamentação de facto da sentença.

No entanto, sempre se dirá que da matéria de facto provada, designadamente, do teor dos dois RIT, é possível retirar claramente esta ilação.

Pretende também a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “ **As Farmácias F... e M... confirmaram expressamente a concessão de descontos por parte da ora Recorrente**” (cf. **art. 40.º/xiii** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento das testemunhas BB... e EM..., nos excertos que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/x e xi** das suas alegações de recurso).

Uma vez mais, pretende a Recorrente que este Tribunal dê como provado uma afirmação que não se encontra devidamente densificada (que descontos? em que montantes? em que datas?), e não um qualquer facto concreto, motivo pelo qual a sua pretensão é negada.

Mais solicita a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “ **Na ótica das farmácias, a concessão de descontos era essencial na escolha da ora Recorrente como distribuidora**” (cf. **art. 40.º/xiv** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto indicando como meio de prova para tanto o depoimento das testemunhas BB... e EM..., nos excertos que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/xii** das suas alegações de recurso).

Também aqui pretende a Recorrente pretende que este Tribunal dê como provado matéria conclusiva, e não um qualquer facto ou factos concretos, dos quais se possa retirar a pretendida ilação, insuficiência que decorre também da formulação a que recorreu na PI das impugnações aqui em causa (cf. art. 110.º da PI da impugnação 1744/06.9BEPRT e art. 221.º da PI da impugnação 687/08.6BEPRT, apensa).

Refira-se, para além do mais, que a testemunha EM... (re)afirmou perante o Tribunal de primeiro conhecimento da causa que só a partir de meados de 2002 é que assumiu o cargo de gerente da farmácia M..., estando até esse momento na receção de encomendas e armazém, tendo prestado um depoimento pontuado pela vaguidade, referindo não ter ideia da grandeza dos descontos concedidos pela Recorrente, que se tratava de matéria que teria sido tratada anteriormente, pelos seus pais, tendo-se referido à questão da relevância dos descontos de uma forma não circunstanciada e pouco precisa, exprimindo uma mera opinião.

Por sua vez, a testemunha AS... referiu-se a esta questão em termos hipotéticos, exprimindo uma mera opinião (referindo a propósito dos descontos “Eu acho que uma casa comercial não pode funcionar dessa maneira, não é?”).

Pelo que também não é de dar razão à Recorrente quanto a este ponto.

Pretende ainda a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “ **Os descontos foram pagos pela ora Recorrente através de cheques ao portador ou nominativos**” (cf. **art. 40.º/xv** das suas alegações de recurso).

Sucedo que estando em causa, uma vez mais, uma afirmação conclusiva (que descontos? que cheques? emitidos quando? em que montante?), e não a enunciação de um facto concreto, não há que aditar este ponto à fundamentação de facto da sentença.

No entanto, sempre se dirá que da matéria de facto provada é possível retirar claramente esta ilação, designadamente, da circunstância de a Recorrente ter juntado ao procedimento administrativo cópias de 445 cheques nominativos aquando do exercício do seu direito de audiência prévia relativamente ao projeto de conclusões do relatório de inspeção tributária referente ao IRC de 2001, tal como resulta do ponto **12**, da fundamentação de facto, assim como da fundamentação dos dois RIT (cf. pontos **13** e **26** da fundamentação de facto), constando ainda do Anexo VI ao RIT referente ao exercício de 2002 um extenso quadro resumo dos “tipos de cheques” emitidos pela Recorrente para este efeito (cf. fls. 298 a 331 do volume II dos autos de impugnação judicial n.º 687/08.6BEPRT, apensa).

Pelo que também quanto a este ponto não é de dar razão à Recorrente.

Requer também a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “ **A Recorrente dispunha de cópia da nota de crédito concedidas e do cheque emitido para cada um dos seus clientes, sendo relevando na conta corrente dos clientes o resumo das transações e o seu pagamento**” (cf. **art. 40.º/xvi** das suas alegações de recurso).

Com efeito, e quanto a este ponto, entende-se ser de dar razão à Recorrente.

De facto, decorre do teor dos RIT elaborados pelos SIT relativamente aos exercícios de 2001 e 2002 aqui em causa, que a Recorrente dispunha nos seus arquivos de cópias dos cheques e das notas de crédito (algumas manuscritas, outras extraídas do seu sistema informático, ali designadas, respetivamente, por “manuais” e “automáticas”) referentes aos descontos concedidos aos seus clientes.

Por outro lado, entende-se que este ponto é relevante, pois foi através desta documentação que lhe foi possível reconstituir o circuito de descontos concedidos, o que resultou na elaboração de listagens que disponibilizou aos SIT (cf. ponto **3**, da fundamentação de facto), e como é expressamente referido no RIT referente ao exercício de 2002, foi com base nesta listagem e nas cópias dos cheques que os SIT procederam “à separação dos meios de pagamento com cheque ao portador, cujos resultados consta do anexo 6” ao Relatório.

Atendendo a que dos autos não resulta provado que a Recorrente tenha feito chegar aos seus clientes as notas de crédito, da formulação sugerida retira-se a expressão “concedidas”, de modo a prevenir equívoco quanto a este aspeto.

Assim sendo, e pelo exposto, o facto é aditado à fundamentação de facto supra, com o **n.º 47**.

Mais pede a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “ **A Administração Tributária não desencadeou quaisquer ações inspetivas às farmácias clientes da ora Recorrente, na sequência do procedimento de inspeção ao exercício de 2002 para cruzamento de informação**” (cf. **art. 40.º/xvii** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para

tanto o depoimento das testemunhas BB... e EM..., nos excertos que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/xiii e xiv** das suas alegações de recurso).

Uma vez mais, pretende a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto uma afirmação conclusiva, sendo certo que o meio de prova em que pretende sustentar a mesma também não se revela o adequado.

De facto, e quando muito, poderiam as testemunhas em questão atestar que as farmácias de que eram à data, respetivamente, proprietário e gerente não foram inspecionadas no exercício de 2002, e não todas as farmácias clientes da Recorrente.

Por outro lado, resulta claro que da fundamentação de facto constante na sentença é já possível retirar esta ilação, a saber, dos pontos **20** e **46** da fundamentação de facto, pelo que também aqui não é de dar razão à Recorrente.

Solicita também a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “ **O Locador (B..., S.A) é responsável pela realização das obras de conservação e manutenção de natureza estrutural do imóvel**” (cf. **art. 40.º/xviii** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o teor do contrato de arrendamento junto aos autos, corroborado pelo depoimento das testemunhas AP... e AA... (cf. **art. 34.º/xviii** das suas alegações de recurso)

Para melhor esclarecimento factual desta questão, entende este Tribunal que deverá ser aditado na matéria de facto o exato teor da cláusula oitava do contrato de arrendamento comercial em questão, que passará a constar do ponto **48** da fundamentação de facto

Defende ainda a Recorrente que este Tribunal deve aditar à fundamentação de facto que “ **Na eventualidade de perda total do bem, a Recorrente não está contratualmente obrigada a indemnizar o senhorio por perdas e danos, não suportando, em consequência, os riscos de deterioração do bem locado**” (cf. **art. 40.º/xix** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento prestado por AA... (cf. **art. 34.º/ xix** das suas alegações de recurso)

Atendendo a que a formulação proposta pela Recorrente se afigura conclusiva, em resposta ao solicitado entende que este Tribunal que será de aditar à fundamentação de facto que “ **Do contrato de arrendamento comercial não consta qualquer cláusula da qual resulte que na eventualidade de perda total do imóvel a Locatária, aqui Recorrente fique obrigada a indemnizar o Locador por perdas e danos**”, constituindo meio de prova para o efeito o contrato de arrendamento comercial, passando este facto a figurar com o **n.º 49**.

Pretende a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “ **A Recorrente entregou o imóvel da sede e respetivas benfeitorias em 30.04.2008 à respetiva entidade locadora**” (cf. **art. 40.º/xx** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento prestado por AA... (cf. **art. 34.º/xx** das suas alegações de recurso)

Quanto a esta questão, não resulta alegada a concreta razão de ciência da testemunha indicada, sendo que, por outro lado, esta matéria se encontra já adequadamente tratada no ponto **43**, da fundamentação de facto, pelo que não há que dar razão à Recorrente.

Pretende a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “ **A operação entre a Recorrente e o B..., S.A foi ditada por razões economicamente válidas, consubstanciadas na**

**necessidade de aumentar o retorno líquido dos investimentos realizados pelos acionistas da Recorrente”** (cf. **art. 40.º/xxi** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento prestado por AA... (cf. **art. 34.º/xxi** das suas alegações de recurso)

Também quanto a este ponto não tem a Recorrente razão, pois a afirmação que pretende seja aditada à fundamentação de facto é conclusiva, não correspondendo a qualquer facto simples que ali possa ser acrescentado.

Improcede por isso o pedido quanto a este ponto.

Mais pretende a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “**A Recorrente procedeu à venda de dois outros imóveis em condições idênticas às do imóvel do Porto (em Viseu e Loulé), não tendo tais operações sido objeto de qualquer correção por parte da Administração Tributária”** (cf. **art. 40.º/xxii** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento prestado por AA... (cf. **art. 34.º/xxii** das suas alegações de recurso)

Também quanto a esta questão, não é de dar razão à Recorrente.

Com efeito, a prova da venda de dois outros imóveis em condições idênticas às do imóvel no Porto sempre teria de ser documental, não sendo meio de prova adequado para o efeito o depoimento da testemunha indicada.

É quanto basta para que improceda o pedido quanto a este ponto.

Pretende a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “**Os descontos (quer os de natureza financeira, quer os de natureza comercial) são contratualizados entre as diversas partes (quer com os fornecedores, quer com os compradores), sendo possível, com algum grau de fiabilidade, determinar o nível de descontos praticados e a obter em cada exercício fiscal”** (cf. **art. 40.º/xxiii** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento das testemunhas AP... e AA..., nos excertos que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/xxiii** das suas alegações de recurso)

Também quanto a este ponto não tem a Recorrente razão, pois a afirmação que pretende seja aditada à fundamentação de facto é conclusiva, não correspondendo a qualquer facto simples que possa ser aditado à fundamentação de facto.

Pelo que improcede a sua pretensão.

Pretende a Recorrente que este Tribunal adite à fundamentação de facto que “**A Recorrente foi também inspecionada aos exercícios de 2000 e 2002, não tendo a Administração Tributária corrigido as dotações efetuadas naqueles exercícios”** (cf. **art. 40.º/xxiv** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto o depoimento das testemunhas AP... e AA..., nos excertos que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/xxiv** das suas alegações de recurso)

Quanto a esta questão, o meio de prova adequado não é o depoimento das testemunhas que indica, motivo pelo qual improcede a sua pretensão.

Refira-se ainda a propósito, que na sentença sob recurso não deixa de ser referido, a este propósito, que “Já em sede de relatório final de inspeção, após o exercício do direito de audição pela Impugnante, justificou a AT que só não procedeu a idêntica correção em 2000 porque o impacto em resultados das dotações de descontos financeiros a conceder e a obter era imaterial i.e. a correção não teria significado

relevante” (cf. pág. 91 da sentença).

Por último, entende que deverá ser aditado à fundamentação de facto que “**As desconformidades encontradas quanto a 3 clientes prendem-se com o método de cálculo das dotações, que se baseava no prazo de pagamento “mais utilizado” pelos clientes, constante da base de dados da Recorrente**” (cf. **art. 40.º/xxv** das suas alegações de recurso), indicando como meio de prova para tanto depoimento da testemunha AP..., no excerto que identifica e localiza (cf. **art. 34.º/xxv** das suas alegações de recurso).

Também quanto a este ponto não tem a Recorrente razão, pois a afirmação que pretende seja aditada à fundamentação de facto é conclusiva, não correspondendo a qualquer facto simples que possa ser aditado.

\*

Importa ainda referir que a Recorrente não tem razão quando refere que a sentença sob recurso padece de “défice instrutório” (cf. ponto **B** das conclusões das suas alegações de recurso), por alegadamente ter “ignorado por completo a prova testemunhal” por si produzida (cf. art, 7.º das suas alegações de recurso; afirmação na qual insiste ao longo do seu recurso).

De facto, e como resulta da motivação da convicção formada sobre a prova produzida constante a fls. 49 da sentença e supra reproduzida, o Tribunal a quo explicitou as razões pelas quais não se convenceu com o depoimento das testemunhas apresentadas pela Recorrente, pelo que, e independentemente de a Recorrente acolher ou não os motivos ali adiantados, não é correta a alegação de que a prova testemunhal foi ignorada.

O que sucedeu e é revelado pela motivação da sentença, é que o Tribunal considerou a prova testemunhal, mas não se convenceu com a mesma.

Refira-se que essa incapacidade de o depoimento das testemunhas convencer o Tribunal em muito se deve à já aqui referida falta de substanciação na PI dos factos concretos que deveriam sustentar as causas de pedir adiantadas pela Recorrente, vaguidade que afetou indelevelmente os depoimentos, levando o Tribunal a afirmar que “não ter sido particularmente valorada a prova testemunhal produzida dado o carácter genérico e conclusivo dos depoimentos prestados” (cf. fls. 49 da sentença, excerto aliás citado pela Recorrente no art. 43.º das suas alegações de recurso).

Em face do exposto, improcede o alegado nos pontos **A) a I)** das conclusões de recurso.

Com efeito, e tal como referido, a sentença sob recurso não padece de qualquer “défice instrutório” ou “violação ostensiva do princípio do inquisitório” (cf. conclusão **B**, das alegações de recurso), não havendo que proceder à requerida ampliação da matéria de facto, senão nos pontos **47, 48 e 49**, cujo aditamento foi determinado supra.

No que toca às conclusões **C, D, H e I** das alegações de recurso, o que a Recorrente alega não é já um erro de julgamento de facto, mas um erro de direito, pois entende que em face do que é a sua leitura da matéria de facto provada – a saber, a circunstância de alguns dos seus clientes não terem num primeiro momento declarado proveitos resultantes dos descontos, apenas o tendo feito após notificação para “justificar divergências”; de terem afirmado perante a Administração tributária que não teriam recebido os descontos ou que os “desviaram” da esfera empresarial para a esfera pessoal; e ainda a circunstância da

Administração fiscal não ter feito uma fiscalização cruzada – a sentença deveria ter-lhe dado razão no que toca à correção referente à desconsideração dos custos com descontos Extra II e Rappel que declarou nos exercícios de 2001 e 2002 – respetivamente nos montantes de EUR 1.419.753,79 e EUR 822.546,20 (cf. art. 265 das suas alegações de recurso) – assim como à sua (não) sujeição a tributação autónoma.

Com efeito, e na argumentação que desenvolve nos arts. 42.º a 58.º e 66.º a 79.º das suas alegações de recurso, e que sintetiza nas supracitadas conclusões **C, D, H e I**, a Recorrente defende a tese de que para chegar à conclusão que o custo referente a estes descontos não se encontrava comprovado o Tribunal a quo não terá explicitado se a prova documental apresentada pela Recorrente estava em linha com os requisitos do art. 23.º, não tendo feito uma “análise crítica” da prova produzida por ambas as partes, tendo considerado que estaria em causa uma “violação do princípio do inquisitório”, para logo referir que da prova produzida resultam, no seu entender, indícios suficientes para colocar em causa a fundamentação dos atos de liquidação; que existem indícios de que os seus clientes terão omitido proveitos, pelo que o que a Administração tributária pretendeu foi “repercutir integralmente na esfera da Recorrente o comportamento evasivo de outros sujeitos passivos”, sendo que tinha já adiantado que o que a Administração pretendeu foi fazer uma “espécie de reversão fiscal não autorizada pelas leis em vigor”; que não existia na época uma penalização do recurso a meios de pagamento não nominativos; que a sua conduta não foi fraudulenta; que para a apreciação desta questão o Tribunal não terá relevado a documentação contabilística que instruíra a sua contabilidade; e que para factos tributários idênticos a Administração fiscal adotou diligências (procedimentais) probatórias distintas nos exercícios de 2001 e 2002.

Ora, e como foi já explicitado, a Recorrente não qualifica corretamente o erro que, deste modo, pretende apontar à sentença, pois o que assim invoca não é um erro de julgamento de facto, ou uma “insuficiência instrutória” da mesma, mas antes o que considera ser uma incorreta subsunção do direito aos factos, um “erro de estatuição” ou de aplicação *stricto sensu*, em que “ocorre um vício na fixação dos efeitos da norma já determinada, i.e., a norma jurídica correta [é] aplicada incorretamente aos factos” (cf. PINTO, Rui – Manual do Recurso Civil. Volume I. Lisboa, AAFDL editora, 2020, p. 27).

Por sua vez, nos artigos 59.º a 65.º das suas alegações de recurso, a Recorrente insurge-se contra o que entende ser uma errada motivação da convicção do Tribunal a quo, por não se ter convencido com o depoimento das testemunhas por si apresentadas.

Quanto a esta questão, resulta do disposto no n.º 5 do art. 607.º do CPC, aplicável *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPPT, que, não estando em causa factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos ou que estejam plenamente provados, o juiz aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto.

Ora, como foi já referido supra, o Tribunal a quo fundamenta a sua (falta de) convicção no “carácter genérico e conclusivo” dos depoimentos prestados, asserção que como já aqui se deixou explicitado é correta e decorre do modo insuficientemente circunstanciado com que a causa de pedir é explicitada na própria PI, critério que se afigura, além do mais, compatível com a prudente convicção do julgador, o que é quanto basta para que também quanto a esta questão improceda o alegado pela Recorrente.

Em face do exposto, e estabilizada que se encontra a fundamentação de facto da decisão recorrida,

importa então apreciar os erros de julgamento de direito que a Recorrente imputa à mesma.

\*

Assim, começa a Recorrente por alegar que a sentença sob recurso padece de erro de julgamento de direito por não ter dado provimento à sua alegação de que a Administração fiscal violou os seus direitos de defesa, participação, imparcialidade e contraditório, previstos nos arts. 5.º e 60.º do RGIT, 55.º e 60.º da LGT, e 266.º e 268.º, n.º 2 da CRP, alegação que concentra nos pontos **J** a **N** das conclusões das suas alegações de facto.

Desde já se adianta que quanto a esta matéria, este Tribunal entende que não é de dar razão à Recorrente. É certo que a Administração fiscal não procedeu corretamente ao negar inicialmente os elementos solicitados pela Recorrente, forçando-a a intentar duas ações de intimação (cf. pontos **8** e **25**, da fundamentação de facto).

No entanto, e tal como é referido na sentença sob recurso, o facto é que a Recorrente obteve o acesso à desejada informação (cf. pontos **11** e **29** da fundamentação de facto), no que se refere ao exercício de 2001, ainda durante o procedimento de inspeção, tendo-se pronunciado concretamente sobre os autos de declaração dos seus clientes a que entretanto teve acesso no âmbito da sua intervenção em sede de audiência prévia (o que claramente resulta dos pontos 123, 137 a 140 da sua intervenção, apresentada em 2005-02-28, cf. ponto **12**, da fundamentação de facto).

Por outro lado, a pretendida informação foi obtida em tempo de exercer o seu direito de se pronunciar sobre a mesma no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, e perante o Tribunal a quo, no âmbito do processo de impugnação judicial.

Assim sendo, é de concluir que se verificou uma degradação desta formalidade em não essencial, tal como vem sendo expresso unanimemente pela jurisprudência dos nossos Tribunais superiores nas situações em que no caso concreto as finalidades visadas com a exigência legal referente à formalidade são alcançadas por outra via, no que é designado por teoria das formalidades não essenciais [atualmente consagrada no art. 163.º, n.º 5, al. b), do CPA, aprovado pelo DL n.º 4/2015, de 7/1].

Por outro lado, não deixa de se notar que até ao momento em que foi proferida a sentença recorrida a Recorrente não apresentou os elementos pretendidos pela Administração fiscal, não porque não tenha tido oportunidade de o fazer, mas porque entendeu que não o deveria fazer, posição que, aliás, deixou amplamente esclarecida nas suas várias intervenções nos procedimentos de inspeção e de reclamação, e nos processos de impugnação judicial que moveu tendo por objeto as liquidações de IRC em causa.

Donde, e por se considerar que, tal como referido na sentença sob recurso, a formalidade se degradou em não essencial, não é de dar razão à Recorrente nesta matéria.

Por outro lado, e quando à alegada violação do disposto no n.º 7 do art. 60.º da LGT, também não tem a Recorrente razão.

De facto, a Administração fiscal não deixou de ponderar a sua intervenção em sede de audiência prévia, o que é refletido nos pontos “VI Direito de Audição” e “IX. Direito de audiência”, respetivamente, a fls. 34 a 52 do RIT atinente à inspeção relativa ao exercício de 2001 e a fls. 21 a 40 do RIT atinente à inspeção relativa ao exercício de 2002.

Ora, considerar os elementos novos trazidos ao processo pelo contribuinte não é sinónimo de uma obrigação de rebater todos os seus argumentos, por um lado, e por outro, de ter de necessariamente dar razão aos mesmos.

Assim, e se a Administração não valorou adequadamente toda a argumentação despendida pela Recorrente, designadamente, por entender que a mesma não era relevante em toda a sua extensão ou por não ter entendido os argumentos como trazendo elementos novos ao procedimento, tal originará um eventual erro de facto ou de direito nos pressupostos da decisão, e não, como pretende a Recorrente, uma violação do disposto no n.º 7 do art. 60.º da LGT, invalidante do ato.

Isso mesmo foi reconhecido na sentença sob recurso, que apreciou circunstanciadamente esta questão, ali dando razão à Recorrente ao considerar que o ato impugnado não se encontrava devidamente fundamentado substancialmente quanto aos elementos que a mesma aportou ao processo relativamente às suas clientes Farmácia BB... e Farmácia CC---

Assim sendo, também a alegação da Recorrente quanto a esta questão é julgada improcedente, pois como resulta do explicitado, não tinha a sentença sob recurso que ter dado provimento a esta questão.

Prossegue a Recorrente, alegando que a Administração fiscal terá violado o princípio do inquisitório e da verdade material, alegando para tanto, e em síntese, que o que está em causa não é saber se concedeu os descontos, mas sim apurar o destino que lhes foi dado pelos seus clientes, matéria que não lhe cabe a si averiguar, sob pena de uma “intolerável inversão do ónus de prova” (cf. conclusão **O**, das suas alegações de recurso), e que tendo alguns dos seus clientes admitido ter recebido as quantias a título pessoal, deveria a Administração Tributária ter investigado os rendimentos declarados pelos mesmos (cf. conclusão **P**, das suas alegações de recurso).

Também quanto a esta alegação a aqui Recorrente não tem razão.

De facto, a circunstância de alguns dos seus clientes da Recorrente terem declarado perante a Administração fiscal terem interpretado a oferta das quantias em questão, pagas através de cheques ao portador, não como descontos à farmácia, mas como ofertas de carácter pessoal, e de na sequência de ter detetado que vários dos seus clientes não tinham declarado fiscalmente essas quantias a mesma Administração, e como era sua obrigação, tenha desenvolvido ações no sentido do apuramento da respetiva situação, não invalida a obrigação que recaía sobre a Recorrente de documentar adequadamente os seus custos, no caso, com os descontos em causa, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 23.º do CIRC.

Ou seja, o comportamento fiscal dos seus clientes e a reação da Administração fiscal ao mesmo, não é a causa da correção fiscal feita à Recorrente.

Com efeito, o que está aqui em causa não é apurar o destino que os seus clientes deram aos descontos, naquilo que apelida de “uma intolerável inversão do ónus da prova”, mas sim apreciar se por ter pagado os descontos através de cheques ao portador, sem ter procurado obter o correspondente documento de quitação, a Recorrente não documentou adequadamente estes custos.

Prossegue a Recorrente alegando que a Administração tributária violou o princípio da proporcionalidade, o que deveria ter sido reconhecido pela sentença sob recurso, que ao não o fazer, incorre em erro de julgamento (cf. conclusões **Q** a **FF**, das suas conclusões de recurso).

Com efeito, entende a Recorrente, e em síntese, que a exigência que lhe foi feita pela Administração fiscal de apresentação de cópia de mais de 2000 cheques a um custo unitário de EUR 10 ou, em alternativa, de apresentação de declarações escritas dos seus clientes comprovando o recebimento das quantias em causa foi desproporcionada, materialmente impossível de atender, e ilegal; que a Administração procurou deste modo inverter o ónus da prova; que o Tribunal a quo não se pronunciou sobre esta questão, tendo ignorado por completo o parecer jurídico que juntou ao processo; que a prova que fez no procedimento foi suficiente e adequada para a comprovação dos custos; e que o facto de a Administração ter alterado a sua metodologia de abordagem à questão nos exercícios subsequentes ao de 2001 é prova do que alega.

Apreciemos.

O princípio da proporcionalidade constitui uma manifestação do Estado de Direito (cf. art. 2.º CRP), é consagrado no art. 266.º, n.º 2 da CRP e no art. 5.º do CPA, e consiste no “princípio segundo o qual a limitação de bens ou interesses privados por actos dos poderes públicos deve ser adequada e necessária aos fins concretos que tais actos prosseguem, bem como tolerável quando confrontadas com aqueles fins” (cf. AMARAL, Diogo Freitas do, com a colaboração de Pedro Machete e Lino Torgal - Curso de Direito Administrativo. Vol. II. 2.ª edição. Coimbra: Almedina, 2014, 141-142).

Este princípio desdobra-se analiticamente em três subprincípios, a saber, adequação, exigibilidade, e justa medida ou proporcionalidade em sentido estrito.

Ou seja, exige “... que por recurso a critérios empíricos e qualitativos a limitação em causa se apresente capaz de atingir o fim com ela visado (adequação/idoneidade), escolha das medidas adequadas a menos lesiva ou onerosa para o cidadão (necessidade), e o sacrifício por ela imposto pela medida seja normativo-axiologicamente admissível numa ponderação normativa orientada pelas possibilidades normativas do sistema, principalmente por aquelas que nos fornecem princípios, de bens, interesses e valores (proporcionalidade em sentido estrito)” (cf. Acórdão do STA proferido em 2018-12-20 no proc. 01659/14.7BEPRT 01461/15, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

A Recorrente entende que o princípio da proporcionalidade foi violado porque no âmbito do procedimento de inspeção referente ao exercício de 2001 lhe foi dado um prazo curto, de 8 dias, para apresentar a documentação considerada necessária para a comprovação do destino dos custos.

Quanto a esta matéria, já aqui nos pronunciamos no sentido de que a questão não se situa na dificuldade de cumprimento da exigência da Administração tributária num prazo curto, mas antes na convicção da Recorrente de que essa exigência é indevida, pois a verdade é que teve ao longo do procedimento administrativo e do processo judicial outras oportunidades para lhe dar resposta, e nunca o fez.

Também já aqui se esclareceu qual o vício que se revela no raciocínio que faz relativamente à alegada “inversão do ónus da prova”, que associa à invocação da alteração da abordagem metodológica da Administração à questão.

Alega ainda a Recorrente que o pedido feito pela Administração é desproporcionado, pois implicava a obtenção de cópias de “mais de 2000 cheques” a um custo unitário de EUR 10,00, “o que significaria um valor global de mais de 20.000 EUR” (cf. arts. 144 e 145 das suas alegações de recurso).

Importa aqui começar por recordar que, como foi já apreciado supra, a Recorrente não prova esta argumentação, que, aliás, não alega de forma substanciada.

No entanto, e ainda que o que alega tivesse resultado provado, estando em causa descontos concedidos nos montantes de EUR 1.419.753,79 (2001) e de EUR 822,546,20 (2002), a quantia em questão - EUR 20.000,00 - corresponderia a 1,41% do montante de descontos concedidos em 2001, e 0,89% do montante total de descontos concedidos nos dois exercícios, pelo que objetivamente não se verificaria qualquer violação do princípio da proporcionalidade em sentido estrito.

Quanto à alegação da Recorrente de que a auditoria funciona por amostragem, há que referir que o que está em causa não é uma “auditoria”, mas - e caso se conclua que a prova exigida pela Administração fiscal era a adequada -, a comprovação documental do destino dos custos que a Recorrente pretendia deduzir fiscalmente, em cumprimento do disposto no art. 23.º do CIRC, comprovação essa que não pode ser efetuada por “amostragem”.

Sucedendo que a Recorrente entende que a prova que fez perante a Administração fiscal, os seus registos contabilísticos e respetiva documentação de suporte eram bastantes, tendo cumprido com os requisitos mínimos legalmente exigíveis de documentação das operações efetuadas com os seus clientes, e que a sentença erra ao não o reconhecer; ou seja, que foi violado o princípio da proporcionalidade no seu subprincípio da adequação, na medida em que a exigência probatória que lhe foi feita era desnecessária, por não ser a menos lesiva para o efeito.

Vejamos.

Como foi já aqui referido, estava em causa a comprovação das despesas efetuadas pela Recorrente com descontos feitos aos seus clientes, descontos esses pagos com cheques ao portador.

Tal como decorre do disposto no art. 23.º do CIRC, cabia à Recorrente comprovar que os custos eram fiscalmente dedutíveis.

Ora, e como foi já aqui referido, e sem prejuízo de a Recorrente ter registado as operações na sua contabilidade, havia que documentar esses registos com documentação de suporte adequada, que a Administração entendeu que deveria consistir em cópia dos cheques frente e verso, ou documentos de quitação dos clientes.

Alega também a Recorrente que da lei não resultava qualquer proibição de que as operações comerciais fossem pagas através de cheques ao portador ou em numerário, pelo que a Administração não poderia ter retirado consequências deste facto, tendo a sentença errado ao não reconhecer que esta atuação foi ilegal. Com efeito, a Recorrente defende nos autos o entendimento de que só “com a entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2005, passou a estar consagrada a obrigatoriedade de os pagamentos de créditos de valor igual ou superior a vinte vezes a retribuição mensal mínima (EUR 7.494) deverem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo beneficiário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto, através do disposto no artigo 63.º-C da LGT” (cf. ponto **DD** das suas conclusões de recurso).

Ora, atendendo a que esta matéria, que se relaciona intimamente com o alegado pela Recorrente quanto à ilegalidade da correção efetuada pela Administração fiscal e o erro de julgamento de direito da sentença, ao não a reconhecer, será a mesma apreciada adiante.

A Recorrente alega ainda que o Tribunal a quo não se pronunciou sobre a invocada violação do princípio da proporcionalidade, ignorou que a desproporcionalidade dos meios de prova exigidos pela Administração

deve ser apreciada à luz do disposto nos arts. 63.º da LGT e 7.º do RCPIT e não do art. 23.º do CIRC, que a exigência de prova feita pela Administração fiscal era ilegal, mais tendo ignorado o Parecer que juntou aos autos.

Quanto a este ponto, entendemos não ter razão.

Com efeito, o que resulta da sentença sob recurso é que da apreciação feita do regime aplicável se concluiu que a Recorrente não teria razão, que em causa estaria uma violação do disposto no art. 23.º, que não foi feita uma adequada comprovação do destino dos custos à finalidade anunciada pela Recorrente, pelo que o ato impugnado não padecia das invalidades que lhe foram assacadas.

Donde da sua fundamentação resultam clarificadas as razões que levaram o Tribunal a quo a afastar-se da solução jurídica propugnada para o caso no Parecer junto aos autos, afastando-se da interpretação do direito aplicável ali proposta.

Ora, o parecer jurídico não vincula o Tribunal, cabendo ao julgador apreciar livremente da respetiva relevância para o esclarecimento da situação jurídica controvertida.

Por outro lado, o que resulta da sentença é que na apreciação que efetuou considerou que não foi violado o princípio da proporcionalidade, e que a exigência da Administração fiscal encontrava cobertura no disposto no próprio art. 23º do CIRC, pelo que a mesma não era ilegal, considerando improcedentes as alegações da Recorrente, que não deixou de conhecer.

Pelo que a sentença não padece de qualquer omissão que deva aqui ser sancionada, antes havendo que apreciar se padece de erro de julgamento de direito, questão que será apreciada adiante.

Por fim, alega a Recorrente que as informações recolhidas pela Administração fiscal no âmbito da ação inspetiva ao seu exercício de 2002 contradizem as provas recolhidas em exercícios anteriores, nos quais os clientes que ali admitiram ter recebido descontos, negaram esse facto em declarações que prestaram em anos anteriores.

Também sobre esta questão no pronunciaremos adiante, a propósito do alegado pela Recorrente quanto à apreciação feita pelo Tribunal a quo da legalidade desta correção fiscal.

Assim, prossegue a Recorrente alegando que a sentença erra uma vez que os descontos concedidos estão devidamente relatados e contabilizados na sua contabilidade, que a asserção relativa à omissão de registo numa conta de clientes 211 é pouco rigorosa e carece de relevância fiscal, pois os custos pagos com cheques nominativos foram aceites; que o facto de a Administração tributária ter aceite todas as correções e gastos correlacionadas com as regularizações efetuadas pelos seus clientes no exercício de 2002 revela que o que está aqui em causa é a sua penalização nos casos em que os seus clientes entenderam não se autoincriminar; que à data não existia qualquer norma legal que limitasse para efeitos fiscais os meios de pagamento utilizados no comércio, pois apenas com a entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2005 foi introduzido na LGT o art. 63.º-C; que o Tribunal a quo deveria ter aplicado ao caso a jurisprudência emanada do Acórdão do TCAS no proc. 1202/05.9BELSB-07130/13; e que as informações recolhidas pela Administração fiscal em 2002 estão em contradição com as que recolheu em exercícios anteriores, pois os clientes que agora admitem ter recebido os descontos negaram esse facto em anos anteriores (cf. conclusões **Z** a **FF** das suas alegações de recurso).

Vejamos então.

A Administração fiscal fundamenta a correção fiscal que levou a desconsiderar a dedutibilidade os custos referentes a descontos Extra II e Rappel na sua falta de documentação, nos termos do disposto no então art. 41.º, n.º 1, alínea h) [a que atualmente corresponde grosso modo a alínea b) do n.º 1 do art. 23.º-A] do CIRC e no incumprimento do disposto no n.º 1 do art. 23.º do CIRC.

Relativamente ao exercício de 2001, a fundamentação da correção é sintetizada no RIT (cf. ponto **13**, da fundamentação de facto), por se ter ali considerado que as notas de lançamento (referentes aos descontos concedidos) e os avisos de lançamento (referentes aos pedidos de emissão de cheques ao portador) sendo documentos “internos” não permitiriam comprovar que os descontos tivessem sido auferidos pelos clientes beneficiários, dado não existir prova de que as notas de lançamento tenham sido rececionadas pelos mesmos, não tendo por estes sido dada quitação das importâncias recebidas, as quais “por terem sido pagas através de cheques emitidos ao portador implicam o desconhecimento efectivo do recebedor dessas importâncias”.

Assim, e porque o art. 23.º, n.º 1 do CIRC impunha a existência de documentos comprovativos da realização efetiva de cada operação, por se entender que esta exigência abarcaria “a prova do pagamento”, porque na contabilidade não estariam arquivados os documentos considerados pertinentes para o efeito nos termos do disposto no art. 40.º do Código Comercial, entendendo-se que deveria ter sido arquivada uma prova de pagamento, que mais não seria o documento de quitação a que aludia o art. 787.º, n.º 1 do CC, considerou a Administração fiscal verificada “uma ineficácia probatória da escrita em matéria de comprovação da despesa inerente ao custo, necessária para aferir da justeza do lançamento na conta 686 da quantia referente a descontos financeiros concedidos”.

No RIT referente à inspeção efetuada ao exercício de 2002 afirma-se, para sustento da correção, que as notas e avisos de lançamento não eram suficientes para comprovar que os descontos tinham sido auferidos pelos clientes da Recorrente, uma vez que o desconto apenas se materializaria “quando é emitido o aviso de lançamento justificativo do pedido de emissão do cheque ao portador e entregue o respectivo meio de pagamento (cheque)”, tendo-se ali considerado que, não tendo o registo na conta 68 por contrapartida da conta 118 associado qualquer “despesa”, a despesa apenas se consubstanciaria “com a prova da entrega e recepção pelos clientes do meio de pagamento, atenta a circunstância de se tratarem de meios de pagamento titulados por cheques ao portador”.

Não existindo essa prova, entenderam os SIT que se desconhecia “efectivamente quem foram os beneficiários dos referidos cheques, sabendo-se que não foram as farmácias clientes, conforme conclusões decorrentes das notificações” efetuadas (cf. ponto **26**, da fundamentação de facto).

Por sua vez, a sentença sob recurso sanciona o entendimento da Administração fiscal sobre esta questão.

O que dizer?

Sem aqui se pretender desvalorizar a complexidade da questão a resolver - com efeito, a relatora desde acórdão defendeu já posição diversa no passado, - entende-se ser de dar razão à Recorrente, conclusão que se alcança após renovada reflexão sobre a matéria em apreço.

Senão vejamos.

Como foi já aqui referido, por diversas vezes, a questão em apreço não está na admissibilidade fiscal in abstracto dos custos com descontos comerciais, mas antes de saber se os custos com os descontos Extra II

e Rappel se encontravam devidamente comprovados, nos termos do disposto nos arts. 23.º, n.º 1 e art. 41.º, n.º 1, alínea h) [a que atualmente corresponde grosso modo a alínea b) do n.º 1 do art. 23.º-A], ambos do CIRC.

Com efeito, é este o fundamento da correção efetuada pela Administração fiscal.

A Administração fiscal entende que os custos não estão devidamente documentados, porque a suportar os registos contabilísticos da Recorrente apenas existiam documentos internos – avisos e notas de lançamento, assim como notas de crédito (algumas automáticas, outras manuais) –, os descontos desconsiderados foram pagos através de cheques ao portador, e alguns dos clientes da Recorrente afirmaram que as quantias que receberam não eram descontos, mas sim bónus ou ofertas de carácter pessoal, tendo outros declarado não terem recebido descontos da Recorrente.

Concluiu por isso que não ser possível determinar quem foram os seus efetivos destinatários – se as farmácias, se os respetivos proprietários – e se os montantes em causa foram afetos à finalidade declarada pela Recorrente ou se foram usados em benefício pessoal dos proprietários das farmácias.

Como foi já aqui referido, a sentença sob recurso sanciona a bondade da correção efetuada através de (aliás, cuidada) fundamentação, aqui se destacando, pela sua impressividade, a afirmação de que “não pode a Impugnante deixar de assumir as consequências (sibi imputet) dessa sua conduta complacente para com os beneficiários dos cheques ao portador que, dessa forma, facilmente escapavam a ser tributados pelas importâncias recebidas, sem que o princípio da tributação pelo lucro real possa vir a ser aduzido como argumento suficiente para que se considere o custo”.

No que se refere à dedutibilidade dos custos (gastos, na terminologia atual) fiscalmente dedutíveis, existe já longa reflexão jurisprudência e doutrinária.

Parece-nos ser de destacar, neste contexto, que a interpretação do art. 23.º do CIRC proposta pela jurisprudência dos nossos Tribunais superiores é permeada pela preocupação em manter presente a importância em não cercear indevidamente a iniciativa económica, em consonância, aliás, com a redação do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, que “aceita, como ponto de partida, o conceito económico de custo, concretizado segundo as regras da contabilidade” (cf. **Morais**, Rui Duarte - Apontamentos ao IRC. Coimbra: Almedina, 2007, p. 79).

Com efeito, importará manter presente que os custos fiscalmente dedutíveis são, na definição da lei, os que se revelem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, ou para a manutenção da fonte produtora.

Ora, e sendo certo que o “Estado participa no resultado da actividade económica pela via do imposto, assim assegurando os meios necessários à prossecução das actividades que a sociedade lhe comete”, é também certo que “não dirige a economia”, o que, “[e]m termos de sistema fiscal, [...] implica o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes para planificarem a sua actividade económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal, conquanto por tal via não se viole a lei de imposto (na sua letra e no seu espírito).” (cf. **Nabais**, José Casalta - O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coleção Teses de Doutoramento. Coimbra: Almedina, 1998 p. 204, Apud **Morais**, Rui Duarte - Apontamentos ao IRC.

Coimbra: Almedina, 2007, p. 85).

Este cuidado é ilustrado pela definição jurisprudencial do conceito de indispensabilidade do custo, que se encontra estabilizado no sentido de que “No entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adoptar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redacção em vigor em 2001), a AT não pode sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade” (cf. nesse sentido o Acórdão do STA proferido em 2014-09-24, no proc. 0779/12, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

No caso em apreço, o que importa dilucidar é se os custos se encontravam devidamente comprovados.

Assim, e quanto à definição do conceito de comprovação dos custos fiscalmente dedutíveis, o sentido da jurisprudência assente é o de tal comprovação deverá permitir provar a efetividade dos custos, ou seja, “a prova da ocorrência do custo, com a determinação do respetivo montante” (cf. neste sentido o Acórdão do STA proferido em 2012-07-05, no proc. 0658/11, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), considerando-se ainda, e na redacção do art. 23.º aqui em causa (conferida pela Lei n.º 127-B/97, de 20 de dezembro, relativamente ao IRC de 2001, e pelo DL 198/01, de 3 de julho, relativamente ao IRC de 2002, sendo que nenhum dos dois diplomas procedeu a qualquer alteração ao corpo do n.º 1, cuja redacção originária, conferida pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, se manteve inalterada), que a mesma poderá ser feita através de qualquer meio de prova, não tendo de assumir as formalidades essenciais exigidas para as faturas em sede de IVA.

Assim sendo, e ao contrário do que parece ser o entendimento propugnado na sentença sob recurso, a comprovação dos custos não tem, necessariamente, de ser efetuada através de documentos externos justificativos da contabilidade [cf. art. 98.º, n.º 3, alínea a) do CIRC, na sua redacção originária, renumerado 115.º, pelo DL 198/2001, de 3 de julho], podendo essa comprovação ser efetuada através de documentos internos, desde que os mesmos permitam comprovar a veracidade da operação e contenham elementos suficientes que permitam à Administração fiscal identificar os montantes despendidos e os seus destinatários.

Nesse sentido, faz-se aqui apelo ao explanado no supracitado Acórdão do STA proferido em 2012-07-05, no proc. 0658/11, no excerto que se passa a citar, por merecer a nossa inteira adesão:

(...)

O art. 23º do CIRC (Segundo a redacção vigente à data dos factos tributários.) estabelece, no seu nº 1, que se consideram “custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente...”

Por sua vez, segundo o art. 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, não são dedutíveis para efeito da determinação do lucro tributável, “os encargos não devidamente documentados”.

São assim dois os requisitos para que os custos ou perdas das empresas sejam dedutíveis do ponto de vista fiscal: que sejam comprovados com documentos emitidos nos termos legais e que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos.

No caso em apreço, está apenas em causa a verificação dos requisitos formais exigidos para a comprovação dos custos e cuja violação implica a sanção da indedutibilidade sobre o rendimento.

As exigências formais compreendem a vertente interna e a externa. Os documentos internos são

elaborados na empresa, normalmente para uso exclusivo interno (folhas de férias e as notas de lançamento). Os documentos externos são aqueles que provêm ou se destinam ao exterior, como as facturas, recibos e notas de débito) e são estes que normalmente cabem no conceito de “documentos justificativos”, que acompanham todo e qualquer gasto.

Segundo ANTÓNIO MOURA PORTUGAL (A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Portuguesa, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 189.), “Na perspectiva dos interesses fiscais, as exigências formais de documentação encontram a sua razão de ser numa dúplice justificação: por um lado, na necessidade de comprovar a efectivação do custo, a sua existência (...); por outro lado, para se aferir a natureza de despesa e respectiva comprovação da indispensabilidade do custo face à actividade do sujeito passivo ...”

É possível recortar dois tipos essenciais de falhas formais. As primeiras resultam da ocorrência de erro ou vício no lançamento das operações na contabilidade, traduzidas na falta ou vício no registo ou na sua subsunção numa errada rubrica. Neste caso, o documento externo existe e é idóneo, mas verifica-se a incorrecção do respectivo suporte interno. Em relação às segundas, mais complexas, e mais correntes, o problema situa-se ao nível do documento externo que acompanha as transacções e que inexistente ou é insuficiente.

Nesta última situação, a resolução do problema pressupõe, desde logo, que se determine o que deva entender-se por «documento justificativo», uma vez que o CIRC não oferece qualquer noção operativa. Resulta linearmente da lei e do princípio da praticabilidade que informa o direito fiscal que os custos têm de estar devidamente documentados. O problema que a lei não resolve expressamente no âmbito do IRC é o de saber quais as exigências concretas que o conteúdo desse documento deve observar: bastará um simples documento interno ou será preciso uma factura completa?

Em relação ao IVA, a lei impõe a estrita obrigação de emissão de um documento que acompanhe a transacção - a factura - alínea b) do nº 1 do art. 29º do CIVA), incluindo com a concreta previsão dos seus requisitos e elementos integrativos (nº 5 do art. 36º do CIVA).

Assim as facturas são documentos que, nos termos do referido preceito “devem ser datados, numerados sequencialmente” e conter “os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ao prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto” e outros elementos sobre o objecto da transacção, além da taxa aplicável e dos motivos da isenção se for o caso.

Para alguns autores (Cfr. SALDANHA SANCHES, “Custos mal documentados e custos não-documentados: o seu regime de dedutibilidade”, Anotação ao Acórdão do STA de 16 de Fevereiro de 2000, recurso nº 24.133, Fiscalidade, nº 3, Julho de 2000, p. 86.) estas exigências formais embora criadas para o IVA devem aplicar-se «ao conjunto das relações tributárias por corresponderem às boas práticas contabilísticas» e, além do mais, tais «requisitos das facturas são os que permitem à escrita da empresa desempenhar todas as funções como instrumento de registo e de informação verificável que é chamada a desempenhar».

No entanto, segundo outros autores, a noção de «documento justificativo» é mais ampla do que a noção de factura, podendo abranger uma qualquer forma externa de representação da operação, sem as específicas solenidades da factura, “desde que explicita, de forma clara, as principais características da operação (os sujeitos, o preço, a data e o objecto da transacção)” (Cfr. TOMÁS CASTRO TAVARES, “Da relação de

dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 396, pp. 123 ss.).

TOMÁS CASTRO TAVARES aponta três argumentos que militam a favor desta tese: um literal, outro lógico-sistemático e um teleológico.

Em relação ao elemento literal, “o termo «documento justificativo» (nº 3 do art. 98º do CIRC) é conceitualmente mais lato do que a noção de «factura», cujo regime legal se encontra minuciosamente explicitado (al.b) do nº 1 do art. 28º e nº 5 do art. 35º, ambos do CIVA)”.

Quanto ao elemento sistemático, sendo o CIVA temporalmente anterior ao CIRC, afigura-se óbvio que o legislador do CIRC pretendeu instituir um diferente regime densidade das exigências formais, não tendo enveredado pela equiparação às exigências do CIVA. Por fim, no que respeita ao argumento teleológico, importa salientar que “as exigências formais em sede de IVA resultam das características e dos fins acautelados por esse imposto, quais sejam de uma intervenção poligonal, por incidência financeira do imposto sobre as diversas fases da transacção do bem, conferindo-se aos contribuintes o dever de arrecadação do tributo, por forma a facilitar o respectivo trabalho da Administração Fiscal.” (Ob. cit., p. 124.)

Segundo o mesmo Autor, já no que respeita ao imposto sobre o rendimento não se justificam exigências formais tão severas, pressupondo-se, em regra, para efeitos de dedutibilidade dos custos fiscais em IRC, “a feitura de um documento justificativo (suposto externo, com a menção das características fundamentais da operação), competindo à Administração Fiscal a prova da sua inexactidão ou da inexistência (total ou parcial) da relação subjacente.

Em suma, apesar de menos exigente, o Autor conclui que a dedutibilidade fiscal dos custos pressupõe, por regra, um suporte formal com uma certa densidade.

Outra questão é a de saber se quando uma dada transacção não se suporta num documento externo, ou o mesmo for incompleto, se se deve concluir liminarmente pela preclusão da dedutibilidade do custo ou, pelo contrário, se deve ainda assim admitir prova da operação mercantil.

E aqui o mencionado Autor acaba por admitir que se por exigência do princípio da capacidade contributiva os custos ainda que não documentados contribuem para o apuramento do rendimento, desde que o contribuinte alegue e demonstre a existência e montante do gasto, “(...). Consequentemente, não se pode recusar a dedutibilidade de um gasto, quando o mesmo se encontre suficientemente demonstrado por outros oportunos meios de prova devidamente aduzidos pelo contribuinte (a quem passa a caber o respectivo ónus)”.

Assim, refere o Autor que estamos a seguir, que ao comprador compete, pois, a prova da ocorrência do custo, com a determinação do seu efectivo montante. Para tal, não basta que evidencie um documento interno (por si mesmo realizado). Ao lado desse suporte terá de demonstrar, por qualquer outro meio, a existência e principais características da transacção. Nessa tarefa poderá carrear quaisquer meios de prova (testemunhas, documentos auxiliares, explanação da sua contabilidade), competindo ao juiz aquilatar sobre o preenchimento da prova. Deste modo, um custo não documentado assume efeitos fiscais se o contribuinte provar, por quaisquer meios ao seu dispor, a efectividade da operação e o montante do gasto”.

Também RUI DUARTE MORAIS (Cfr. Apontamentos ao IRC, Almedina, Coimbra, 2009, pp.70-80.), sem deixar de afirmar que tem de existir sempre um documento, “ainda que “imperfeito” ou “outro” que não aquele que normalmente deveria existir (p. ex., uma “nota” de lançamento elaborada pelo próprio sujeito passivo)”, admite “que o sujeito passivo deve ser admitido a completar a prova da existência do custo através do recurso a quaisquer meios admitidos em direito”.

Por sua vez, FREITAS PEREIRA (Cfr. “Relevância, em termos de apuramento do lucro tributável, de documentos internos justificativos de compras de existências”, Ciência e Técnica Fiscal, nº 365, 1992, pp. 346 ss.) considera que a inexistência de documento externo exigido para determinada operação afecta o valor probatório da contabilidade e que tal falta não pode ser suprida pela apresentação de um documento interno. Justificando esta ilação pondera o referido Autor que “o valor probatório de uma contabilidade assenta essencialmente nos respectivos documentos justificativos e, quanto aos que o devam ser, é a origem externa que lhes confere um carácter que se pode designar por presunção de autenticidade. Um documento de origem interna só pode substituir-se um documento de origem externa quando sejam reunidas provas adicionais que confirmem a autenticidade dos movimentos nele reflectidos.(...) Dito de outro modo: a substituição de um documento externo por um documento interno pode, no plano exclusivo da determinação do lucro tributável, não ser irremediável se, contendo este último todos os elementos indispensáveis que devia conter o primeiro, a veracidade da operação subjacente puder ser demonstrada.” Em suma, resulta do exposto que, em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº1, e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA. A exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só, para alguns autores, um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação.

Em relação à jurisprudência deste Supremo Tribunal, ficou consignado no Acórdão de 8/7/1999, proc nº 23535, que “Os requisitos das facturas, constantes do artigo 35º, nº 5, do CIVA, não são exigências de validade formal das facturas para efeitos de IRC, mas apenas para efeitos de dedução do IVA, nos termos do artigo 19º, nº 2, do CIVA”.

Por outro lado, como vimos, na ausência de documento externo, que comprove o custo em causa, alguma doutrina vai no sentido de admitir a prova da realização do custo por qualquer meio, desde que adequado a demonstrar as principais características da transacção. A este propósito constitui também jurisprudência do STA (Cfr. o Acórdão de 27/9/2000, recurso nº 25033.) de que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova.

(..)

E secundando o afirmado no supracitado aresto, veja-se ainda o Acórdão do STA proferido em 2015-09-09, no proc. 028/15 (disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), do qual expressamente resulta que, em situação em tudo similar, a comprovação dos custos não foi aceite tão só porque “o teor dos seus documentos internos não contém elementos factuais suficientes para que a AT pudesse ter realizado o cruzamento de dados com a contabilidade de outros contribuintes, primeiro porque não se sabe a quem respeitavam os pagamentos declarados, nem quais os concretos montantes que foram entregues a cada

pessoa individualmente considerada, etc. E o mesmo se passa relativamente aos documentos existentes na sua própria contabilidade. Dos referidos documentos internos não é possível relacioná-los como documentos emitidos em forma legal, facturas e recibos, precisamente porque não se sabe a que operações respeitam, nem a que pessoas se referem, das que constam de tais facturas e recibos.”.

Deverão por isso os documentos internos conter “os elementos mínimos indispensáveis para que a AT” os possa considerar para efeitos do artigo 23.º do CIRC (cf. o supracitado Acórdão do STA proferido em 2015-09-09, no proc. 028/15).

Por outro lado, o que daqui resulta é que a ponderação sobre a adequação do modo de comprovação dos custos deve ser feita casuisticamente, devendo cada caso deve ser sopesado tendo em conta as respetivas circunstâncias concretas.

Assim sendo, no caso concreto o primeiro aspeto relevante tem a ver com o facto de a Administração fiscal aceitar, sem pôr em causa, ou sem sequer ensaiar a requalificação da operação, que entre a Recorrente e os seus clientes teria sido contratualizada a concessão dos descontos Extra II e Rappel aqui em causa.

Por outro lado, também não alega ou prova que tenha ocorrido qualquer conluio simulatório entre a Recorrente e os seus clientes no sentido de defraudar a Administração fiscal.

Ora, a Administração fiscal só poderá afastar-se do conteúdo jurídico do negócio celebrado se estiver para tanto autorizada por alguma disposição legal concreta, como será o caso do n.º 2 do art. 38.º da LGT (na redação vigente à data) no que se refere a operações abusivas envolvendo diversos tipos de negócios em cadeia ou vários sujeitos passivos, para as quais a interpretação se revela insuficiente (cf. DOURADO, AP... - Direito fiscal. Lições. 5.ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, pág. 303), ou do art. 39.º da LGT, relativamente a negócios simulados, sendo certo que nesses casos terá igualmente de produzir a prova exigida para acionar os correspondentes regimes, não sendo aqui, manifestamente, o caso.

Não é também alegada a existência de qualquer inconsistência no cálculo dos montantes a atribuir a título de descontos, cálculo esse que, como é descrito nos RIT, foi efetuado, para além do mais, com base nos resumos fatura dos clientes em questão.

Ora, e aqui chegados, há que referir que, e ao contrário do que é afirmado pela sentença sob recurso, se entende aqui que para explicar o modus operandi da Recorrente é relevante a circunstância, provada nos autos, de que para se implementar no mercado português adquiriu empresas familiares do setor que tinham a prática de efetuar descontos aos seus clientes através de cheques ao portador (cf. pontos **43** e **44** da fundamentação de facto).

De facto, e como é referido no parecer junto aos autos pela Recorrente, é plausível que, perante a inexistência à data de qualquer obrigação legal quanto ao modo de pagamento das transações comerciais, os clientes da Recorrente tenham resistido à alteração deste procedimento.

Por outro lado, neste enquadramento não é seguro que os clientes da Recorrente que não declararam os montantes referentes aos descontos percecionados tenham deposto perante a Administração fiscal sobre esta matéria com isenção, visto que tinham, naturalmente, um interesse próprio a defender, donde dos seus depoimentos não poderia ter extraído, sem mais, a conclusão de que os descontos não foram concedidos enquanto tal, ou não foram concedidos de todo.

Ora, resulta provado nos autos que a atribuição dos descontos Extra II pela Recorrente era determinada

tendo em conta “condições previamente acordadas, em função dos prazos de pagamento do Resumo de Facturas, sendo emitidos de forma automática” e que os descontos Rappel consistiam num “desconto de natureza financeira, talqualmente os descontos Extra II, calculados em função das quantidades de bens vendidos aos seus clientes bem como os prazos de pagamento acordados” sendo emitidos de forma manual (cf. RIT referente ao exercício de 2002, ponto 26 da fundamentação de facto).

Mais resulta provado que relativamente aos mesmos a Recorrente possuía avisos e notas de lançamento, notas de crédito, fichas de clientes, resumos fatura e cópias dos cheques, e que através do cruzamento desta documentação logrou produzir listagens que, num esforço de colaboração com a Administração fiscal, fez chegar à mesma.

Dessas listagens consta a identificação das quantias concedidas a título de desconto, os respetivos montantes individualizados e a identificação dos clientes a quem foram pagos, sendo certo que a Administração fiscal não questiona que estes montantes tenham efetivamente sido pagos, questionando apenas, e com base nos depoimentos de alguns clientes da Recorrente que afirmaram entender que tinham recebido estes montantes a título “pessoal”, que os mesmos tenham sido destinados às farmácias. Com efeito, no RIT referente ao exercício de 2001 refere-se que as notas de lançamento emitidas pela Recorrente “embora identifiquem fiscalmente os clientes beneficiários dos descontos concedidos, não permitem de forma alguma, comprovar que os mesmos tenham sido auferidos por estes, dado que, não só não foi dada quitação pelos clientes das importâncias recebidas, como também o facto de as mesmas não terem sido pagas através de cheques emitidos ao portador, implica o desconhecimento do efectivo recebedor dessas importâncias” (cf. pág. 20 do RIT, cf. ponto **13** da fundamentação de facto; destacado nosso).

Mais ali consta que “a identificação pessoal e fiscal dos clientes beneficiários dos descontos apenas é efectuada extra contabilisticamente através de uma listagem (Descontos Extra II - 2001 - Diário de Recebimentos) elaborada pelo sujeito passivo (anexo n.º II fls. 1 a 43) onde consta, entre outros elementos, para além do valor recebido por cada cliente, a identificação da nota de lançamento justificativa do registo desse valor na contabilidade. Do mesmo modo, foi também elaborada pela A..., S.A., uma listagem dos descontos Extra II - 2001 - Diário de Letras (Anexo III fls. 1 e 2); bem como uma listagem das OP correspondentes às Notas de Crédito manuais (Anexo IV fls. 1 a 23)” (idem, ibidem), tendo sido disponibilizadas listagens similares referentes ao exercício de 2002, tal como resulta expressamente do correspondente RIT (cf. fls. 15 do RIT, cf. ponto **26**, da fundamentação de facto).

E prossegue o RIT referente ao exercício de 2002, ali se referindo que com base na informação coligida pela Recorrente, foi possível proceder ao cruzamento de informação, tendo sido interpelados alguns dos clientes da Recorrente, que terão negado ter recebido os descontos em questão, não negando a receção das quantias em causa, mas afirmando que as notas de crédito apenas lhes teriam sido enviadas em 2004, que o facto de os cheques serem entregues pessoalmente com a menção “ao cuidado do Dr. X” conferia à situação um carácter “pessoal”, e que nunca lhes teria sido dito para “meter” os valores em questão nas contas da farmácia, e que estas quantias foram consideradas como correspondendo a “bónus” (idem, págs. 21 a 23 do RIT, cf. ponto **26**, da fundamentação de facto).

Ou seja, e em suma, que embora a Recorrente tivesse identificado as quantias em questão e os seus

destinatários, porque alegadamente o fez “extra contabilisticamente”, através de uma listagem, e porque alguns dos seus clientes afirmaram terem considerado que essas quantias não eram recebidas a título de descontos, mas a título pessoal, concluiu a Administração fiscal que os descontos não podiam ser aceites como custos, e deveriam ser considerados como despesas confidenciais, sujeitas a tributação autónoma.

Sucedo que o que decorre da prova constante nos autos, é que as listagens, que a Administração apelida de “extra contabilísticas”, foram elaboradas pela Recorrente com sustento na documentação financeira que possuía relativamente a estes descontos, e com base na qual reconstituiu toda a operação, a saber, os resumos de faturas e fichas de clientes com base nas quais efetuava o cálculo dos descontos - tal como descrito pela própria Administração -, as notas e avisos de lançamento, cópias de cheques e as notas de crédito, documentos de que dispunha nos seus arquivos e cuja existência é reconhecida nos relatórios de inspeção.

Ora, e como foi já aqui referido, a circunstância de estes documentos serem internos não inviabilizava a sua mobilização para proceder à reconstituição das concretas circunstâncias da atribuição dos descontos, como parece ter pretendido a Administração, que, paradoxalmente, se serviu das mesmas para chegar aos clientes da aqui Recorrente, juntos dos quais fez circular um pedido de esclarecimento sobre a matéria (cf. ponto **29**, da fundamentação de facto).

Por outro lado, e como refere a Recorrente, à data não existia impedimento legal à utilização de cheques ao portador, sendo certo que ao identificar as quantias atribuídas individualizando os clientes beneficiários das mesmas, e relacionando-as com os cheques em questão, supriu a dificuldade que poderia advir para a Administração do recurso a este meio de pagamento.

Por fim, e quanto à forma de contabilização dos descontos, é certo que a metodologia acolhida pela Recorrente não foi a ditada pelas boas práticas.

Com efeito, resultava do POC que o registo na conta de descontos deveria ter sido acompanhado do correspondente registo na conta 211 - Clientes (cf. neste sentido, BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; e RODRIGUES, Rogério - Elementos de contabilidade geral. 24.ª edição. Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 671).

No entanto, e como foi já aqui referido, esta irregularidade não impediu a identificação dos clientes beneficiários dos descontos, não inviabilizando por si só a aceitação da dedutibilidade do custo.

Com efeito, e como refere acertadamente a Recorrente, esta mesma irregularidade não inviabilizou a aceitação dos custos contabilizados exatamente da mesma forma naqueles casos em que os mesmos foram pagos através de cheques nominativos.

Há que recordar, a este propósito, que o imposto - neste caso, o IRC - não tem carácter sancionatório (cf. neste sentido, NABAIS, José Casalta - Direito fiscal. 11.ª edição. Coimbra: Almedina, 2019, p. 41), e que o meio próprio para sancionar esta irregularidade teria sido a aplicação da correspondente contraordenação, prevista no n.º 1 do art. 121.º do RGIT, sendo certo, por outro lado, que mediante os elementos de que dispunha a Recorrente, esta irregularidade era passível de ser superada.

Ou seja, esta correção efetuada pela Administração fiscal padece de erro de direito nos pressupostos, por fazer uma incorreta interpretação do disposto nos arts. 23.º, n.º 1 e art. 41.º, n.º 1, alínea h), ambos do CIRC, e, conseqüentemente, a sentença sob recurso padece de erro de julgamento de direito ao sancionar

a mesma.

Aqui chegados, há ainda que concluir, por maioria de razão, que tendo a Recorrente identificado os clientes aos quais concedeu os descontos aqui em causa, ser afigurava desadequada a exigência probatória da Administração fiscal no sentido da apresentação de cópias dos cheques, frente e verso, ou, em alternativa, de documento de quitação emitido pelos beneficiários dos descontos, devendo por isso concluir-se que a mesma é ilegal por violação do princípio da proporcionalidade na sua vertente de adequação.

Assim, sendo, e em face do exposto, é de dar razão à aqui Recorrente quanto à correção referente à desconsideração como custos fiscalmente dedutíveis dos descontos a clientes nos exercícios de 2001 e 2002, assim como à respetiva sujeição a tributação autónoma, devendo o recurso ser julgado procedente neste segmento.

\*

Prossegue a Recorrente, imputando erro de julgamento de direito à sentença recorrida pela apreciação efetuada da ilegalidade de que entende padecer a correção respeitante à venda do imóvel da sua sede.

Para tanto, alega que o contrato celebrado entre si e o B..., S.A não pode ser qualificado como um contrato de locação financeira, por inexistir a componente de financiamento na relação contratual estabelecida, e por não ser observado o regime jurídico (na suas cláusulas essenciais, como por exemplo, a opção de compra pelo valor residual) do contrato de locação financeira, o que inviabiliza o entendimento da Administração Tributária quanto à aplicação do regime previsto no artigo 25.º do CIRC (cf. conclusões **KK** e **LL** das suas alegações de recurso).

A Administração fiscal fundamentou esta correção, em síntese, no facto de à venda do edifício se ter seguido a celebração do contrato de arrendamento, porque no final do prazo inicial de 6 anos a opção de compra ser equivalente ao preço de venda acordado em 27 de dezembro de 2001, tratando-se, por isso, de uma verdadeira operação de crédito a médio/longo prazo vulgarmente designada por lease-back, porque, além do mais, a operação, por ser realizada com um fundo de investimento imobiliário, usufruiu de um benefício fiscal de isenção de SISA e porque assim se geraram movimentos contabilísticos cujo objetivo final seria, única e exclusivamente, melhorar os rácios de liquidez da Recorrente, assim distorcendo a sua informação financeira, tendo nesta sequência concluído que assim se teria infringido o disposto no n.º 2 do art. 25.º do CIRC.

Por sua vez, na sentença sob recurso entendeu-se ser de seguir a jurisprudência emanada do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 2017-11-15 no proc. 0883/16, e ainda do Acórdão proferido no mesmo processo em 2018-02-21, por força do qual foi negado pedido de reforma, jurisprudência ali amplamente citada, e que sobre este mesmo “contrato de arrendamento comercial” celebrado em 2001-12-27 entre a Recorrente e o Fundo de Investimento Imobiliário Aberto, “B...” representado pela “B..., S.A.” (cf. pontos **36** e **37** da fundamentação de facto) considerou, em síntese, que na redação aplicável à data do regime de locação financeira constante no Decreto-Lei n.º 149/95 de 26 de junho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 265/97 e pelo Decreto-Lei n.º 285/2001, o respetivo art. 4.º referente às rendas e valor residual fora revogado (pelo segundo dos citados diplomas), “pelo que os elementos integrantes do cálculo da renda mensal neste artigo mencionados, à data dos factos tributários já não eram

elementos necessários ou que sirvam, de qualquer modo, para definir os elementos estruturantes desse contrato, celebrado em 27 de Dezembro de 2001, e que permitem diferenciá-lo de outros institutos jurídicos próximos” (cf. citado Acórdão do STA proferido em 2017-11-15 no proc. 0883/16, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Considerou-se no citado aresto, em suma, que a diferença entre o arrendamento comercial e a locação financeira passara assim a estar na circunstância de no arrendamento comercial não estar prevista a possibilidade de adquirir o bem, nem estar desde o início fixado o valor pelo qual o locatário, no termo da vigência do contrato de locação financeira poderá adquirir o bem locado, independentemente de este “poder ou não coincidir com o valor de mercado do bem, e, no contrato de locação financeira a escolha do bem compete ao locatário” (idem).

Resulta ainda da fundamentação da sentença sob recurso a este propósito, o seguinte:

A acrescer ao decidido nos citados arestos, face ao alegado pela Impugnante e ao decidido nos citados arestos, salienta-se que apesar de ser frequente, na locação financeira, a transferência de risco da detenção do bem para a esfera do locatário - o que no caso em apreço não se verifica, já que do teor do contrato resulta que a Impugnante apenas é responsável pelo recheio e equipamento, bem como por danos decorrentes de obras que venha a realizar - a verdade é que, de acordo com o regime jurídico da locação financeira, não é imperativo que assim seja, porquanto o artigo 15.º do prevê expressamente que «Salvo estipulação em contrário, o risco de perda ou deterioração do bem corre por conta do locatário.» (sublinhado nosso), ou seja, admite que tal regra seja afastada por acordo das partes.

Por outro lado, importa também referir que a entrega do imóvel pela Impugnante em 30/04/2008 (cfr. o item 42) do probatório), depois de decorrido o prazo inicial do contrato não descaracteriza a operação como sendo uma locação financeira, porque o que é inerente a esta figura jurídica é a possibilidade e não a obrigatoriedade de o locatário poder comprar o imóvel locado no fim do período estipulado pelas partes, por um preço igualmente acordado entre estas (sendo esta a característica que a distingue da locação compra em que a compra no final do contrato é imperativa).

Finalmente, sendo certo que o Direito da contabilidade tem de se subordinar ao Direito dos contratos, tendo este força legal e não o contrário, podendo aquele dispor “secundam legem” mas não contra a lei<sup>2</sup>, também não releva chamar à colação os princípios contidos na Diretriz Contabilística n.º 25, como faz a Impugnante, relativamente à qual, as reticências inicialmente existentes<sup>3</sup> tiveram como consequência que esta só se tornasse de aplicação obrigatória, para efeitos fiscais<sup>4</sup>, a partir de 1 de janeiro de 2004 (cfr. o Despacho n.º 5851/2004 (2.a série), do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais), ou seja, muito depois da operação em causa nos autos.

Pelo que a presente impugnação improcede, quanto a este fundamento.

(...)

De facto, e atendendo a que o supramencionado Acórdão do STA decidiu sobre esta mesma questão, ainda que a propósito da correção efetuada ao IRC referente ao exercício de 2003, ali tendo sido validada a requalificação efetuada pela Administração fiscal ao contrato aqui em causa, celebrado em 27 de dezembro de 2001 (cf. pontos **36** e **37** da fundamentação de facto), andou bem a sentença sub judice, atenta a semelhança da situação, e por economia de meios, visando a interpretação e aplicação uniforme

do direito (cf. artigo 8.º n.º 3 do Código Civil), em acolher a argumentação jurídica constante do mesmo.

E no excerto em que se transcreve a fundamentação acolhida na sentença, não deixou de se fazer uma correta interpretação do direito em resposta às demais questões suscitadas pela Recorrente na sua PI, nada havendo a censurar à mesma.

A este propósito, é pertinente recordar que o recurso ordinário tem por objetivo a reponderação da decisão recorrida, sendo o seu objeto a sentença, e não a reapreciação das causas de pedir delineadas na PI.

Ora, e como já se referiu, não se descortina que a sentença padeça, nesta matéria, de qualquer erro, tendo ali sido apreciados todos os vícios imputados pela Recorrente ao ato recorrido, sem que se vislumbre qualquer erro de julgamento de direito na apreciação efetuada, pelo que é de julgar improcedente este segmento do recurso.

\*

Por fim, alega a Recorrente que a sentença sob recurso incorre em erro de julgamento de direito ao ter considerado legal a correção que a Administração fiscal efetuou, ao acrescentar à matéria coletável do exercício de 2001 a quantia de EUR 878.043,19, correspondente à anulação da dotação do exercício de 2001, por entender que o reconhecimento das estimativas (accrual) de custos e proveitos efetuado pela Recorrente contrariou o POC, em vigor à data dos factos, bem como o Código do IRC, pois, e em síntese, o reconhecimento dos custos e proveitos de um determinado exercício deve ser efetuado de acordo com o princípio da especialização, bem como de acordo com o princípio do balanceamento dos custos com os proveitos, o que determina o reconhecimento dos custos numa base de correlação direta com os proveitos que geraram (cf. conclusões **MM** a **QQ** das suas alegações de recurso).

Com efeito, a Administração fiscal efetuou esta correção com fundamento em que no IRC e no POC se encontraria previsto que os descontos financeiros devem ser relevados numa ótica de caixa, “devendo ser relevados quando pagos/recebidos pois será esse o momento em que o custo ou proveito será incorrido/obtido” (cf. ponto **13** da fundamentação de facto).

Mais ali se refere que “em relação a determinados custos (designadamente financeiros) é difícil e muitas vezes impossível, efectuar aquela identificação entre custos e proveitos” (cf. ponto **13** da fundamentação de facto).

Sobre esta questão, é a seguinte a fundamentação da sentença sob recurso

Da ilegalidade da correção referente, à anulação da dotação do exercício de 2001 sobre descontos a conceder (exercício de 2001)

Alega a Impugnante, a este respeito, que a posição sustentada pela AT, consubstanciada no reconhecimento dos proveitos e custos suportados com descontos financeiros de acordo com o “princípio de caixa ou recebimento” carece, em absoluto, de qualquer base legal, violando de forma expressa o artigo 18.º do Código do IRC, bem como os princípios da normalização contabilística.

Como resulta do relatório de inspeção tributária, estão em causa:

- por um lado, acréscimos de custos que se traduziram em movimentos de débito numa conta #686 (descontos de pronto pagamento concedidos) por crédito da conta #27307 (descontos a conceder), efetuados no final de 2000 (31/12/2000) que, logo no início do período seguinte foram estornados, tendo

sido efetuada uma nova dotação, com um acréscimo de proveitos, no montante de €457.213,20, movimentando as mesmas contas;

- por outro lado, acréscimos de proveitos que se traduziram em movimentos de crédito numa conta #786 (descontos de pronto pagamento obtidos) por débito da conta #27101 (descontos a obter), efetuados no final de 2000 (31/12/2000) que, logo no início do período seguinte foram estornados, tendo sido efetuada uma nova dotação, com um acréscimo de custos, no montante de €1.335.256,39, movimentando as mesmas contas.

Sendo que, por força de tais movimentos contabilísticos, concluiu a AT que os resultados de 2001 foram subvalorizados no montante correspondente à diferença entre acréscimos de custos e de proveitos, ou seja, em € 878.043,19.

Vejamos, se e em que medida assiste ou não razão à Impugnante.

Desde logo, estão em causa descontos financeiros, i.e., associados ao pagamento (e não descontos comerciais, deduzidos ao valor dos bens), sendo que manda o POC, na valorimetria das existências, que o custo das vendas registre as vendas das mercadorias valorizadas a preço de custo, que corresponde ao preço da fatura acrescido das despesas de compra e deduzido dos descontos comerciais obtidos, não entrando em linha de conta com os descontos financeiros.

Por outro lado, dispõe o artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC, que «os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios», prevendo o n.º 3 do mesmo preceito legal que «para efeitos de aplicação do princípio da especialização dos exercícios: a) os proveitos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes custos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade» (sublinhado nosso).

A luz do exposto, os acréscimos de custos não são aceites fiscalmente se deverem ser reconhecidos em exercícios posteriores.

Mas também não são aceites se corresponderem a meras provisões, ou seja, a passivos com quantia ou data de vencimento incerta (porque não caem no âmbito das provisões fiscalmente aceites - art. 34.º do Código do IRC), só o devendo ser estiverem em causa obrigações já existentes, registadas no período e relativamente às quais não exista grau de incerteza relevante.

Ora, os acréscimos de custos efetuados no final de 2000 (31/12/2000) não foram utilizados (por débito da mesma conta #27307), mas estornados e efetuada uma nova dotação, o que indicia que estava efetivamente em causa uma mera estimativa incerta.

Ora, estando em causa descontos financeiros, como estão, os mesmos devem ser relevados quando pagos/recebidos, sendo esse o momento em que o respetivo custo ou proveito é incorrido/obtido, pois embora sejam relativos a uma compra/venda não se concretizam no momento temporal da compra/venda mas sim do pagamento/recebimento, não se verificando qualquer violação dos princípios contabilísticos aplicáveis ou do artigo 18.º do Código do IRC.

Acresce que, como verificou a AT, os descontos financeiros a conceder consubstanciavam encargos de estimativas incertas, por estarmos perante custos suportados por “autodeterminação dos clientes”, tendo

constatado que parte dos descontos a conceder nunca se efetivaram, como aconteceu, nomeadamente, com as 3 farmácias identificadas no relatório de inspeção tributária, sendo que razões de prudência recomendavam a sua aceitação fiscal apenas no exercício do seu dispêndio.

Já em sede de relatório final de inspeção, após o exercício do direito de audição pela Impugnante, justificou a AT que só não procedeu a idêntica correção em 2000 porque o impacto em resultados das dotações de descontos financeiros a conceder e a obter era imaterial i.e. a correção não teria significado relevante -, o que não sucedeu em 2001, em que se verificada uma distorção do lucro tributável de € 898.043,19, valor que foi acrescido para efeitos da determinação do lucro tributável da Impugnante, sendo que, por tal motivo (situações de facto diversas, uma com impacto, outra sem impacto em resultados), o procedimento adotado em ambos os exercícios não se afigura inconsistente, ao contrário do que sustenta a Impugnante. Importa finalmente referir que o montante tributado por força de tal correção em 2001 será dedutível ao lucro tributável da Impugnante no exercício em que o passivo decorrente do acréscimo de custos for utilizado ou no exercício em que a Impugnante regularizar o excesso por contrapartida de um proveito extraordinário, o que assegurará a necessária neutralidade fiscal da operação.

Termos em que se conclui que não assiste razão à Impugnante no que a esta correção respeita.

(...)

Com efeito, é correta a asserção efetuada na sentença sob recurso, quanto nela se refere que os descontos financeiros são registados no momento do recebimento / pagamento, não alterando o preço de custo das mercadorias, por estar em causa rendimento /gasto financeiro, ou dito de outra forma, não são incluídos no valor de custo dos inventários (como, aliás, resulta atualmente expresso no § 11 da NCRF 18), indicando para tanto o que do POC constava a propósito da valiometria das existências (cf. respetivo capítulo 5).

Ora, a Recorrente não questiona que os descontos em causa tenham natureza financeira, sendo certo que procedeu ao seu registo na conta 686 (descontos de pronto pagamento concedidos), tal como decorre a este propósito do RIT (cf. ponto **13**, da fundamentação de facto).

Por outro lado, e como é ali referido, os descontos financeiros, por estarem associados à atividade financeira da empresa contabilizam-se sempre que há desconto desta natureza, quando se efetua a operação do recebimento das mercadorias vendidas, i. e., quando o dinheiro entre nos cofres da empresa que vendeu (fornecedor).

Ora, a sentença recorrida, no trecho reproduzido, explicita as razões de direito pelas quais decide pela improcedência da alegação da Recorrente, explicitando a interpretação que entende ser correta do art. 18.º do CIRC nesta matéria, não deixando ali de se referir que este registo contabilístico pela sua natureza de estimativa (accrual) encerra um grau de incerteza que também ele justifica este seu tratamento fiscal.

Considera-se por isso que foi ali feita uma correta interpretação e aplicação do direito ao caso concreto, nada havendo a censurar à mesma.

Assim sendo, não é de dar razão à Recorrente, devendo o seu recurso ser julgado improcedente neste segmento.

\*\*\*

Dispõe-se no n.º 7 do artigo 6.º do RCP que nas causas de valor superior a EUR 275.000,00, como é o caso,

o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

No caso a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida justifica-se atendendo a que conduta processual das partes na presente instância de recurso não é merecedora de qualquer censura ou reparo, sendo que o concreto valor das custas a suportar pela parte vencida, e calculado sobre a base tributável de **EUR 4.640.846,37** (EUR 2.912.731,53 referentes ao recurso da impugnação n.º 1744/06.9BEPRT e EUR 1.728.114,84 referentes ao recurso da impugnação apensa) a que corresponde o valor da causa, revelar-se-ia de outro modo desproporcionado relativamente ao concreto serviço público prestado.

Em face do exposto, **deverá o remanescente da taxa de justiça ser desconsiderado nas custas do presente recurso, nos termos do disposto no supracitado n.º 7 do artigo 6.º do RCP.**

Assim sendo, resulta despiciendo o pedido formulado pela Recorrente, de que o valor da causa para efeito de custas seja fixado em EUR 500.000,00, uma vez que, para todos os efeitos, o mesmo relevará apenas no montante de EUR 275.000,00, motivo pelo que o seu pedido nesse sentido é indeferido.

\*\*\*

Atendendo ao seu parcial decaimento no presente recurso, a Recorrente é condenada em custas na proporção do mesmo [cf. art. 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, aplicável ex vi art. 2.º, alínea e) do CPPT], nas duas instâncias, calculando-se o valor do seu decaimento em 3% e o da Fazenda Pública em 97% não sendo devida por esta última taxa de justiça pelo presente recurso, visto que nele não contra-alegou (cf. art. 7.º, n.º 2 do Regulamento das Custas Processuais – RCP).

\*\*\*

### **Conclusão:**

Preparando a decisão, formulamos a seguinte **síntese conclusiva:**

**I.** Quanto à definição do conceito de comprovação dos custos fiscalmente dedutíveis, o sentido da jurisprudência assente é o de tal comprovação deverá permitir provar a efetividade dos custos, ou seja, fazer a prova da ocorrência do custo, com a determinação do respetivo montante, considerando-se ainda, e na redação do art. 23.º aqui em causa, que a mesma poderá ser feita através de qualquer meio de prova, não tendo de assumir as formalidades essenciais exigidas para as faturas em sede de IVA.

**II.** A comprovação dos custos não tem, necessariamente, de ser efetuada através de documentos “externos” justificativos da contabilidade, podendo ser efetuada através de documentos “internos”, desde que os mesmos permitam comprovar a veracidade da operação e contenham elementos suficientes que permitam à Administração fiscal identificar os montantes despendidos e os seus destinatários

**III.** A Administração fiscal só poderá afastar-se do conteúdo jurídico do negócio celebrado se estiver para tanto autorizada por alguma disposição legal concreta, como será o caso do n.º 2 do art. 38.º da LGT (na

redação vigente à data) no que se refere a operações abusivas envolvendo diversos tipos de negócios em cadeia ou vários sujeitos passivos, para as quais a interpretação se revele insuficiente, ou do art. 39.º da LGT, relativamente a negócios simulados, sendo certo que nesses casos terá igualmente de produzir a prova exigida para acionar os correspondentes regimes.

**IV.** Tendo a Recorrente logrado reconstituir toda a operação de concessão de descontos aos seus clientes com base na documentação financeira que possuía relativamente aos mesmos - a saber, resumos de faturas e fichas de clientes com base nas quais efetuava o cálculo dos descontos - tal como descrito pela própria Administração -, notas e avisos de lançamento, cópias de cheques e notas de crédito, documentos de que dispunha nos seus arquivos e cuja existência é reconhecida nos relatórios de inspeção, identificando através da mesma as quantias despendidas e os clientes beneficiários das mesmas, não podia a Administração fiscal exigir-lhe para comprovação dos custos em causa, cópias (frente e verso) dos cheques, obtidas juntos das entidades bancárias, ou documentos de quitação dos seus clientes, como foi o caso.

**V.** O imposto - neste caso, o IRC - não tem carácter sancionatório sendo o meio próprio para sancionar uma irregularidade (aliás, sanável) na contabilização a aplicação da correspondente contraordenação, prevista no n.º 1 do art. 121.º do RGIT.

### **III. DECISÃO**

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em **conceder parcial provimento ao recurso**, e em consequência, revogar parcialmente a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente e Recorrida na proporção do decaimento, nas duas instâncias, decaimento que se fixa em 3% pela Recorrente e 97% pela Fazenda Pública, não sendo devida pela Fazenda Pública taxa de justiça pelo presente recurso.

Porto, 30 de junho de 2022 - Margarida Reis (relatora) - Cláudia Almeida - Paulo Moura.

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>