

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 72/2012-T**

**Tema: IRC – Admissibilidade da majoração dos encargos referentes à criação líquida de emprego; dedução de custos com seguros de saúde**

Decisão Arbitral

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 72/2012-T**

**Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas - IRC**

Regime de Arbitragem Tributária  
Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro

Decisão Arbitral

Processo n.º 72/2012-T

Requerente:

**A... –, SA**

Requerida/o:

**AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**

**I. RELATÓRIO**

a) Em 8 de Maio de 2012, a A..., SA, contribuinte fiscal nº..., com sede social na Avenida ... Lisboa, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) um pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação dos atos tributários de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), sob os números 2007 ..., referente ao exercício de 2003, no montante de € 48 659,19 (quarenta e oito mil seiscentos e cinquenta e nove euros e dezanove cêntimos), 2007..., referente ao exercício de 2004, no montante de € 34 573,24 (trinta e quatro mil quinhentos e setenta e três euros e vinte e quatro cêntimos) e 2007 ..., referente ao exercício de 2005, no montante de € 12 426,63 (doze mil quatrocentos e vinte e seis euros e sessenta e três cêntimos), tudo num total de € 99 359,74 (noventa e nove mil trezentos e cinquenta e nove euros e setenta e quatro cêntimos).

b) Foram designados como árbitros os Doutores Benjamim Silva Rodrigues, Vítor Simões e Paulo Lourenço.

c) O tribunal arbitral coletivo foi constituído em 26 de Setembro de 2012, na sede do CAAD (cfr. acta de constituição do tribunal arbitral).

d) Como fundamentos do seu pedido, a Requerente alega, em síntese:

A Autora, nas declarações do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), referentes aos exercícios de 2003, 2004 e 2005, considerou como custos, majorados em 50%, os encargos suportados com alguns trabalhadores, pelo facto de dizerem respeito à criação líquida de emprego, benefício fiscal então previsto no artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (actual artigo 19º).

A Administração Fiscal, doravante AT, na sequência de um procedimento interno de inspecção, a que corresponde a Ordem de Serviço nº OI2007..., não aceitou tais custos majorados, por entender que a Autora não demonstrou a existência de um vínculo de permanência nos contratos celebrados entre a Autora e os trabalhadores.

No entanto, *“a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha acesso a elementos que comprovam essa permanência, nomeadamente as folhas da Segurança Social”*.

Acresce que a Autora *“estava obrigada a apresentar às autoridades portuguesas os quadros de pessoal, obrigação legal que cumpriu, relativamente a todos os exercícios em questão”*, conforme Doc’s 4, 5 e 6 que junta com a petição.

Mais diz, ainda, a Autora que, *“Para o que aqui interessa, nos referidos quadros de pessoal constam o nome de cada um dos trabalhadores, a data de nascimento, a data da admissão na empresa e o tipo de contrato em vigor no período a que respeita a comunicação”*.

Finalmente, conclui a Autora, *“Junta-se, igualmente, como Doc. 7, cópia das instruções de preenchimento dos ditos quadros de pessoal, que permitem verificar que o nº 1, na parte respeitante ao tipo de contrato, corresponde ao contrato sem termo (permanente) – contrato de trabalho que vincula o trabalhador e a entidade empregadora, sem determinar o seu período de duração”*.

No que diz respeito à não aceitação dos custos referentes ao seguro de saúde por ausência de documentos de suporte, a Autora alega que a AT não levou em linha de conta que um dos movimentos da conta 62223002 é de simples anulação, uma vez que diz respeito ao pagamento do valor do seguro dos cônjuges e filhos incluídos na apólice.

e) A AT respondeu, pugnando pela improcedência do pedido.

Nesse sentido, refere que, *“Toda a argumentação vertida nos artigos 30º e 60º do pedido arbitral fundamenta-se nos quadros de pessoal, nunca apresentados, nem sequer referidos em sede administrativa, alegando a requerente, de forma expressa que a AF tinha acesso, pois, a toda a informação que necessitava para verificar a correção da utilização do benefício fiscal em causa, pela requerente, pois esta já tinha prestado esta informação às autoridades portuguesas”*.

Assim sendo, continua a Autoridade Tributária e Aduaneira, *“Não consegue a AT deslindar atingir o óbvio argumentativo trazido agora à colação pela requerente, pois se é verdade que os quadros de pessoal devem ser enviados obrigatoriamente pela requerente no mês de Novembro de cada ano civil, não têm estes como destinatários a ora requerida, mas sim as entidades referidas no n.º 5, alíneas a) e d) do Decreto-Lei n.º 123/2002, de 4 de Maio, a saber: o Departamento de Estatística do Trabalho, Emprego e Formação Profissional e a delegação ou subdelegação do Instituto do Desenvolvimento e Inspeção das Condições de Trabalho cuja área abranja o local de trabalho dos trabalhadores que trabalhem habitualmente no território continental português”*.

Acresce ainda, segundo a AT, que *“... não se compreende que tendo a requerente nos termos do disposto do artigo 14.º, n.º 4 da LGT, que provar os factos constitutivos do seu direito ao usufruto dos benefícios fiscais, nunca tenha referido, mencionado ou invocado os quadros de pessoal, que poderiam oportunamente ter-se revelado essenciais para o apuramento da verdade material, tendo para mais a AT mostrado completa disponibilidade face aos argumentos e elementos trazidos pela requerente em sede administrativa e inclusive revogado parcialmente, face a estes, as suas decisões”*.

Aliás, adianta a AT, *“Não existindo contratos escritos que sustentassem um dos requisitos essenciais para a verificação da condição legalmente prescrita de criação líquida de postos de trabalho, a saber, a existência de contrato sem termo, constituía um evidente ónus da requerente a prova da existência dos referidos contratos”*.

*“Ao contrário do que refere a requerente no seu artigo 58.º a AT nunca teve acesso a informação que lhe permitisse comprovar a existência dos contratos sem termo, uma vez que dos elementos carreados em sede administrativa, nomeadamente as folhas da segurança social, não lhe foi nem era possível apurar tal factualidade.”*

*“Sendo o conceito de autoridades portuguesas uma realidade indefinida, dada a complexidade organizativa e a própria natureza do Estado descentralizado, a verdade é que a Autoridade Tributária nunca teve acesso a estes quadros.”*

*“Ora, não tendo a requerente provado, em sede administrativa, a sua existência, não podia a AT premiar a omissão com a possibilidade de usufruto do mesmo.”*

Por outro lado, refere, ainda, a AT, *“Os documentos nos quais a requerente sustenta a existência do pressuposto relativo ao direito ao benefício fiscal em causa, eram já por si conhecidos à data da interposição das reclamações administrativas, uma vez que estava obrigada a apresentar às autoridades portuguesas os quadros de pessoal e cumpriu, relativamente a todos os exercícios em questão.”*

É que, sustenta a AT, *“...a AT apenas estaria vinculada à obrigação de proceder à revisão do ato tributário caso estivesse demonstrada a verificação dos seus pressupostos – nomeadamente a efetiva verificação do erro nos termos previstos no artigo 78º e a tempestividade da formulação do pedido – inexistente qualquer dever legal da AT de apreciar o mérito do pedido de revisão oficiosa formulado pela via arbitral.*

Finalmente, concluiu a AT, *“Tendo a requerente tido a oportunidade para convenientemente se pronunciar acerca de uma determinada situação jurídica, demonstrando a correta utilização dos benefícios nos anos de 2003, 2004 e 2005, e não o tendo feito, não pode por em causa a decisão administrativa que se formou em função da sua não atuação.”*

No que diz respeito ao seguro de saúde, a AT sustenta que a Autora não apresentou no procedimento qualquer documento comprovativo de que o respetivo custo obedecia aos critérios do artigo 23º do Código do IRC.

f) A Autora juntou 8 documentos e apresentou uma testemunha no que diz respeito à questão do seguro de saúde.

g) Realizou-se reunião de inquirição da testemunha arrolada, no dia 21 de Janeiro de 2013, e, verificando-se a inexistência de exceções e de correções a efetuar às peças processuais, logo as partes apresentaram alegações orais.

\* \* \*

Em face do exposto, importa delimitar as principais questões a decidir, a saber:

1. Os contratos de trabalho cujos custos foram objeto de majoração pela Autora, e desconsiderada pela AT, foram celebrados por tempo indeterminado?
2. No exercício de 2004 verificou-se a criação líquida de postos de trabalho?
3. Os custos referentes ao seguro de saúde encontram-se devidamente documentados?

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal é competente.

O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

## **III. MATÉRIA DE FACTO ASSENTE**

A – Analisada a prova documental com que os autos se encontram instruídos e ponderado o depoimento da única testemunha inquirida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

a) No exercício de 2003, estavam ao serviço da Autora, ao abrigo de contratos de trabalho por tempo indeterminado, os seguintes trabalhadores:

1. ...;

2. ...;

3. ...;

4. ...;

5. ...;

6. ...;

7. ...;

8. ...;

9. ...;

10. ....;

11. ....;

12. ....;

13. ....;

14. ....;

15. ....;

16. ....;

17. ....;

18. ....

b) Os trabalhadores referidos na alínea anterior foram admitidos ao serviço da Requerente, respectivamente em:

1. Fevereiro de 2003;
2. Fevereiro de 2003;
3. Fevereiro de 2003;
4. Janeiro de 2001;
5. Abril de 2003;
6. Julho de 2003;
7. Abril de 2003;
8. Fevereiro de 2003;
9. Fevereiro de 2003;
10. Fevereiro de 2003;
11. Fevereiro de 2003;
12. Abril de 2003;
13. Fevereiro de 2003;
14. Abril de 2003;
15. Fevereiro de 2003;



16. Outubro de 2001;

17. Fevereiro de 2000;

18. Fevereiro de 2000.

c) Os trabalhadores identificados na alínea) nasceram, respectivamente em:

1. Junho de 1973;

2. Setembro de 1974;

3. Novembro de 1971;

4. Janeiro de 1972;

5. Novembro de 1976;

6. Julho de 1977;

7. Setembro de 1976;

8. Dezembro de 1978;

9. Dezembro de 1977;

10. Julho de 1975;

11. Março de 1977;

12. Abril de 1977;

13. Setembro de 1974;

14. Dezembro de 1977;

15. Abril de 1976;

16. Novembro de 1972;

17. Julho de 1971;

18. Janeiro de 1971.

d) No exercício de 2004 continuaram ao serviço da Requerente os trabalhadores ... .

e) No exercício de 2005 continuaram ao serviço da Requerente os trabalhadores ... .

f) Nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, a Requerente utilizou o benefício fiscal que corresponde à possibilidade de efetuar a majoração em 50% dos encargos referentes à criação líquida de postos de trabalho referente aos trabalhadores atrás identificados.

g) Na sequência de uma acção inspectiva efectuada em relação aos exercícios supra referidos, a AT procedeu a correcções do lucro tributável, por se entender que o benefício fiscal correspondente à criação líquida de emprego previsto no artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, referentemente aos trabalhadores atrás identificados, não era aplicável à A.

h) Não se conformando com as correcções e com as liquidações subsequentes, a Autora apresentou três reclamações gratuitas que foram julgadas parcialmente procedentes no tocante a dimensões dessas liquidações aqui não impugnadas.

i) Não concordando com o indeferimento parcial, e na parte relativa a este, a Autora apresentou três recursos hierárquicos, que foram objeto de deferimento parcial também em dimensões aqui não impugnadas.

j) A Autora entregou, nos serviços competentes, os quadros de pessoal que continham o tipo contratual e os outros dados referentes aos trabalhadores cujos encargos foram objeto de majoração ao abrigo do disposto no artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (atual artigo 19º), deles constando que os seus contratos são a tempo indeterminado e referem as datas em que nasceram e foram admitidos na Requerente.

l) Ao contrário do considerado pela AT, os trabalhadores ... encontravam-se ao serviço da requerente em 2003, 2004 e 2005, constando do respectivo quadro de pessoal, tendo um sido admitidos em Outubro de 2001 e os outros dois em Fevereiro de 2000.

k) Ao contrário do considerado pela administração fiscal, relativamente ao exercício de 2003, o valor de €11.214,18, adicionado ao lucro tributável, não corresponde a qualquer despesa com seguro de saúde, não documentada, mas a uma anulação do movimento contabilístico de idêntico valor, indevidamente efectuado (anulação através do movimento n.º 4 do lançamento n.º 3, na Conta POC62223002).

m) A Requerente prestou, em 20 de Fevereiro de 2008 e 23 de Maio de 2008, duas garantias bancárias, nos montantes de € 403 740,84 (quatrocentos e três mil setecentos e quarenta euros e oitenta e quatro centésimos) e € 563 861,62 (quinhentos e sessenta e três mil oitocentos e sessenta e um euros e sessenta e dois centésimos), respectivamente, para suspender as execuções fiscais das liquidações impugnadas.

\* \* \*

No tocante aos factos provados, a convicção do tribunal fundou-se, no que se refere aos factos assentes sob as alíneas a) a l), nos documentos juntos aos autos sob n.ºs 1 a 7; quanto ao facto provado na alínea k) no documento n.º 8 e no depoimento da testemunha inquirida, a qual mereceu credibilidade por conhecer bem os factos levados ao lançamento contabilístico, e, no tocante às garantias bancárias, no Processo Administrativo anexo.

B.1 – A primeira norma que deve ser objeto de interpretação com vista à tomada de decisão no caso concreto em apreço foi introduzida no ordenamento jurídico português

através do aditamento, efetuado pela Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro, de um artigo 48º-A ao Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A redação inicial do artigo 48º-A supra referido dispunha o seguinte:

1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.
2. Para efeitos do disposto no número anterior, o montante, máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional.
3. A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, o n.º 3 do artigo 48º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais passou a ter a seguinte redação:

3. A majoração referida no n.º 1 terá lugar num período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

Mais tarde, o Estatuto dos Benefícios Fiscais sofreu uma renumeração, por via do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, e o artigo 48º-A passou a ser o artigo 17º, com a seguinte redação:

1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2. Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

3. A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro deu nova redação ao n.º 2 do artigo 17.º, pelo que, à data em que ocorreram os factos objeto do presente processo, era a seguinte:

1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2. Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

3. A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

B.2 – Posto isto, importa então verificar se estão ou não preenchidos os pressupostos legais vigentes à data em que os trabalhadores iniciaram as respetivas funções a favor da Autora.

Como acima se referiu, à data do início da relação laboral com a Autora, os trabalhadores tinham menos de 30 anos e exerciam a respetiva atividade com base num contrato de trabalho por tempo indeterminado, com exceção da trabalhadora ..., que, não obstante ter sido admitida em Fevereiro de 2003, nasceu em Novembro de 1971, tendo portanto, na data da admissão, 31 anos de idade.

Posto isto, a questão fundamental que importa resolver diz respeito à verificação ou não de um vínculo de permanência e à criação líquida de postos de trabalho.

No que diz respeito ao vínculo, foram juntos aos autos os quadros de pessoal com a indicação do tipo de vínculo e outros elementos referentes aos trabalhadores, sendo certo que, na resposta à petição inicial, a AT apenas colocou em causa o momento da respetiva junção e os efeitos jurídicos que, no seu entender, daí advêm.

Em matéria tributária, como é sabido, vigora o princípio da oficialidade que, para além do mais, determina que possam ser ordenadas todas as diligências entendidas como necessárias para a descoberta da verdade.

A circunstância da existência desses elementos probatórios não ter sido evidenciada aquando da realização da inspeção tributária ou da apresentação da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico não tolhem a sua invocação no processo judicial de impugnação do ato tributário. Ponto é que eles demonstrem a verificação dos pressupostos de facto fiscalmente relevantes para fazer operar o benefício fiscal, na altura da ocorrência dos factos tributários. Enquanto o ato tributário não se consolidar na ordem jurídica pelo decurso dos prazos estabelecidos legalmente para a sua impugnação, não pode falar-se numa preclusão da apresentação de provas tendentes a demonstrar a sua ilegalidade. E é claro que, sendo o ato tributário impugnado judicialmente, os seus efeitos só persistem na ordem jurídica se o mesmo não for anulado.

É nesta linha que se posiciona o art.º 108º do CPPT, aplicável à arbitragem tributária, por força do disposto no n.º 1 do artigo 29º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação que lhe foi conferida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, pela Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio e pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, nos termos do qual devem juntar-se com a petição todas as provas possíveis, sem prejuízo da junção posterior de documentos até ao encerramento da discussão da causa em 1ª instância, que ocorrerá com o termo do prazo para as alegações.

Face ao exposto, pode então concluir-se que não é suscetível de qualquer censura jurídica o momento em que foi efetuada a junção dos quadros de pessoal que, em termos finais, vieram demonstrar a permanência do vínculo contratual e, por essa via, a verificação

de mais um requisito para a atribuição do benefício fiscal correspondente à criação líquida de postos de trabalho.

B.3 – Posto isto, importa então verificar se, no caso concreto em apreço, se verificou ou não a criação líquida de postos de trabalho.

O Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou diversas vezes sobre esta questão, podendo, por essa razão, afirmar-se que o entendimento tem vindo a revelar-se uniforme.

O acórdão de 23 de Setembro de 2009, referente ao processo 0248/09, refere expressamente que *“Tem sido jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA que o inventivo à criação de emprego para jovens, previsto no artigo 48º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redação introduzida pela Lei nº 72/98, de 3 de Novembro (a que corresponde o artigo 17º na redação de 2001) só é atribuído quando houver criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos, o que pressupõe aumento do número global de trabalhadores da empresa admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos em determinado exercício”*.

No referido acórdão, refere-se ainda que *“Perante esta evolução legislativa e do juízo legislativo expressamente formulado no Preâmbulo do Decreto-Lei nº 34/96 sobre a inconveniência da solução adotada no Decreto-Lei nº 89/95, o conceito de criação líquida de postos de trabalho utilizado no artigo 48º-A do EBF surge com evidência como sendo semelhante ao utilizado naquele primeiro diploma e não ao usado no segundo. Na verdade, desde logo, o teor literal da expressão criação líquida de postos de trabalho utilizada no artigo 48º-A é exatamente o mesmo que tinha sido utilizado no Decreto-Lei nº 34/96, e é diferente do utilizado no Decreto-Lei nº 89/95, que foi criação líquida de emprego. A utilização da expressão utilizada no Decreto-Lei nº 34/96, em vez da utilizada no Decreto-Lei nº 89/95 inculca que se pretendeu, em matéria de incentivos fiscais, aplicar*

*um regime semelhante ao adotado para os incentivos financeiros, designadamente num ponto em que ele divergiu deliberadamente do regime do Decreto-Lei n.º 89/95 que foi, como se refere no citado preâmbulo daquele diploma, o de este não exigir a criação de novos postos de trabalho, mas apenas a admissão de trabalhadores”.*

Em conclusão, refere o citado acórdão “*Por isso, apontando o teor literal do artigo 48.º-A no sentido de se ter pretendido adotar um regime idêntico ao previsto no Decreto-Lei n.º 34/96, quanto ao conceito de criação líquida de postos de trabalho e sendo a adoção de um regime semelhante, no que concerne aos pressupostos da concessão de incentivos, o único regime que assegura a coerência valorativa do sistema jurídico, postulada pelo princípio da unidade do sistema jurídico, tem de se concluir, como se concluiu na sentença recorrida, que apenas quando houver aumento do número global de trabalhadores da empresa num exercício fiscal há lugar à aplicação do benefício fiscal nele previsto”.*

Portanto, conclui o acórdão citado, “*...o conceito legal de criação líquida de postos de trabalho, aplicável à situação presente, corresponde à diferença positiva, em determinado exercício, entre o número de contratações efetuadas, de trabalhadores com idade não superior a 30 anos, e o número de saídas de trabalhadores da mesma faixa etária, fazendo-se a aferição dessa diferença no final de cada exercício”.*

Posto isto, da análise dos quadros de pessoal juntos aos autos, pode verificar-se que a Autora efectuou, no exercício de 2003, a contratação de 40 trabalhadores que tinham, à data da admissão, idades inferiores a 30 anos, sendo certo que, no final do exercício de 2004, apenas tinham saído 6 desses trabalhadores, donde resulta evidente a criação líquida de postos de trabalho, razão pela qual se devem dar por integralmente verificados os pressupostos estabelecidos no artigo 17.º (atual artigo 19.º) do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Acresce, ainda, que os trabalhadores ... tinham menos de 30 anos de idade à data em que foram admitidos pela Autora, conforme se pode comprovar através dos quadros de



peçoal que evidenciam que estavam ao serviço da empresa com base num contrato de trabalho por tempo indeterminado nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, tendo sido admitidos em Outubro de 2001, o primeiro, e em Fevereiro de 2000, os restantes.

Como consequência, tendo presente que a majoração pode ser efectuada num período de 5 anos a contar da data da criação do vínculo, bem andou a Autora ao considerar a majoração nos exercícios de 2003 e 2004, em relação aos trabalhadores ... e nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, no que diz respeito ao trabalhador ... .

Finalmente, no que se refere ao seguro de saúde, importa levar em linha de conta a credibilidade do depoimento efectuado pela testemunha arrolada, entendido conjugadamente com o doc. n.º 8, junto pela Requerente.

A conclusão da ATA resulta do fato de ter considerado unicamente os débitos efetuados à conta de custos 62223002, no valor de € 53 238,78 (cinquenta e três mil duzentos e trinta e oito euros e setenta e oito cêntimos), na qual está incluída uma verba de € 11 214,18 (onze mil duzentos e catorze euros e dezoito cêntimos) sem documento comprovativo para os efeitos do artigo 23º do Código do IRC.

Contudo e conforme se retirado exposto nos artigos 63º e seguintes do pedido de pronúncia arbitral, bem como do Doc. 8 junto aos autos e do depoimento da testemunha..., verifica-se que a análise efectuada pela ATA não considerou o lançamento contabilístico de estorno (a crédito) no referido valor de € 11 214,18 (onze mil duzentos e catorze euros e dezoito cêntimos), com a mesma data-valor do débito já referido.

Assim sendo, o valor imputado a custos contabilísticos e fiscais foi de € 41 647,02 (quarenta e um mil seiscentos e quarenta e dois euros e dois cêntimos), não existindo pois qualquer registo a débito não documentado, porquanto o mesmo foi estornado na sua totalidade.

Finalmente, tendo presente a procedência do pedido formulado pela Autora, reconhece-se o direito a ser ressarcida dos custos efetivamente suportados com a prestação

das garantias, em conformidade com os comprovativos constantes do processo administrativa tributário.

B.4 – Incumbe, finalmente, ao Tribunal determinar se a Requerente tem direito a ser indemnizada pela prestação das garantias bancárias prestadas para suspender a execução fiscal, instaurada para cobrança do imposto impugnado.

Nota-se, todavia, que a Requerente não alegou qual o prejuízo que derivou da prestação das garantias bancárias. Dito por outras palavras, qual a comissão que teve de suportar junto do Banco pela prestação das garantias bancárias, a fim de poder suspender a execução da liquidação adicional do IRC impugnado.

O Tribunal pode, contudo, segundo as regras da normalidade e da experiência comum, pressupor a existência real de um prejuízo pela prestação de garantia bancária.

O que, aliás, decorre do artigo 53.º da LGT que determina que o devedor que “(...) ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação (...)”.

Por outro lado, a indemnização, segundo o mesmo artigo, “(...) tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios (...)”.

Ignorando-se qual o montante da comissão paga sobre o valor garantido e não podendo o Tribunal Arbitral apurar se o mesmo é inferior ou superior ao limite máximo, fica impossibilitado de fazer a sua quantificação.

Este circunstancialismo, todavia, não põe em causa o direito da Requerente de ver ressarcidos os custos que suportou com a prestação das garantias, na parte correspondente à parcela anulada do ato tributário, devendo os mesmos ser apurados no momento em que a Requerida liberte a garantia, nos limites abstractos do artigo 53.º, n.º 3 da LGT, e ser liquidados em execução de sentença. Deve por conseguinte ser julgado procedente o pedido de indemnização formulado pela Requerente, na parte correspondente à parcela anulada do ato tributário.

#### **IV. DECISÃO**

Em face do exposto, acorda o colectivo dos árbitros do Tribunal Arbitral em julgar parcialmente procedentes os pedidos de pronúncia arbitral, pelo que anula as liquidações adicionais do IRC e dos juros compensatórios aqui impugnados, com excepção da parte das liquidações adicionais referente às correcções realizadas em função da trabalhadora..., e condena a Requerida AT no pagamento à Requerente da indemnização pela prestação das garantias bancárias, na parte correspondente à parcela anulada do ato tributário, sendo esta no montante dos custos efectivamente suportados pela Requerente com essa correspondente prestação, mas tendo como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista no n.º 4 do artigo 43.º da LGT.

Custas no montante de € 2 754,00, a suportar pela Requerente e pela Requerida em função do respectivo decaimento, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º, n.º 3 do RCPAT e da Tabela I anexa a este último.

\* \* \*

Notifique.

Lisboa, 11 de Março de 2013

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por nós revistos.

\* \* \*

Os árbitros,

(Benjamim Silva Rodrigues)

(Vítor Simões)

(Paulo Lourenço)