

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 85/2012-T

Tema: IRC - créditos de cobrança duvidosa, despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador

Processo n.º 85/2012-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Lino França e Dr. Paulo Ferreira Alves (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 6-7-2012, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., NIPC..., com sede na Rua ... Amadora, formulou pedido de pronúncia arbitral no sentido da declaração de ilegalidade parcial dos actos de liquidação de IRC relativos ao ano de 2001, que se encontram consubstanciados na liquidação n.º 2005 ..., de 24-3-2005, no valor de € 44.541,41, e na demonstração de acerto de contas n.º 2005 ..., e de ser ordenada a restituição do imposto indevidamente pago, no montante de € 89.956,09, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu e, além do mais, invocou uma questão prévia, por incorrecção do valor declarado.

Na reunião prevista no art. 18.º do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, foi decidido convidar a Requerente para aperfeiçoar o pedido de pronúncia arbitral, o que esta veio a fazer.

A Requerente invoca, como fundamentos dos pedidos, erro nas correcções à matéria tributável efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente a créditos de cobrança duvidosa e despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e, na sequência da apresentação da nova petição aperfeiçoada, não há questões prévias a apreciar.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente adopta um período de tributação não coincidente com o ano civil, o qual corresponde ao período compreendido entre 1 de Outubro e 30 de Setembro (relatório da inspecção que constitui o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- b) No exercício fiscal de 2001, findo a 30-9-2002, a Requerente apresentou em 27-2-2003, a declaração modelo 22 de IRC, a que foi atribuída o n.º 2003 ..., junta ao pedido de pronúncia arbitral como Documento n.º 1-A, cujo teor se dá como reproduzido;
- c) A referida declaração deu origem à liquidação n.º ..., em que o montante a pagar era € 8.108.347,96 (documento n.º 1-B junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- d) Posteriormente, tendo verificado a existência de algumas incorrecções na declaração apresentada em 27-2-2003, a Requerente entregou a declaração modelo 22 de IRC de substituição, a que foi atribuída o n.º 2003 ... (documento n.º 1-C junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- e) Nos termos da segunda declaração apresentada, o montante de IRC a pagar, referente ao exercício de 2001, passou a ser de € 8.038.823,14, pelo que, estando pago já o valor da anterior declaração, a Requerente recebeu um estorno de € 69.524,82 (documento 1-D, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- f) Após realização de uma acção inspectiva, foram pela Administração Tributária promovidas as seguintes correcções à matéria colectável referente ao exercício de 2001:
- a) Foi acrescido o montante de € 46.098,76, referente a dívidas incobráveis não aceites como custo fiscal;
 - b) Foi acrescido o montante de € 211.186,26, referente a despesas de ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador;
 - c) Foi acrescido o montante de € 59.357,00, referente a coimas não aceites como custo fiscal do exercício (relatório da inspecção que constitui o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- g) As referidas correcções à matéria colectável deram origem à liquidação n.º 2005 ..., de 24 de Março de 2005, no valor de € 44.541,41, bem com à demonstração de acerto de contas n.º 2005 ..., no valor de € 114.066,23, sendo este o valor a pagar, na sequência de anulação do estorno de € 69.524,82 e do acréscimo de € 44.541,41 (documento n.º 1-D, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- h) Em 30-11-2005, a Requerente pagou mais o valor de € 114.066,23 relativo ao IRC do exercício de 2001, pelo que o valor total pago foi de 8.152.889,37 [€ 8.038.823,14 referidos em e) supra + € 114.066,23] (documento de demonstração de acerto de contas que consta de fls. 2 do documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se vê que tem aposta uma vinheta comprovativa do pagamento);
- i) A Requerente aceitou a correcção à matéria colectável referente a coimas não aceites como custo fiscal do exercício, no montante de Euros 59.357,00,

discutindo nos presentes autos apenas as seguintes correcções à matéria colectável (artigo 13.º da petição inicial):

- a. € 46.098,76, referente a dívidas incobráveis não aceites como custo fiscal;
- b. € 211.186,26, referente a despesas de ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador;
- j) A serem anuladas as correcções referidas na alínea anterior, o IRC a restituir relativamente no ano de 2001 é de € 89.956,09 (quadro que consta do artigo 14.º da petição inicial);
- k) Em 21-2-2006, a Requerente apresentou reclamação graciosa com vista à contestação das correcções à matéria colectável supra enumeradas (documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- l) Em 27-4-2012, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa apresentada (documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- m) Em 6-7-2012, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo;
- n) No exercício fiscal de 2001, a Requerente reconheceu custos relativos à anulação, em 20-9-2002, de créditos que considerou de cobrança duvidosa no montante de € 46.098,76, de que são devedoras B... – ..., Lda. (de € 2.341,21, vencido em 30-7-1992), C... –, S.A. (€ 27.075,43, vencido em 12-6-1996) e D... –, Lda. (€ 16.682,12, vencido o mais recente em 25-7-1999), não tendo procedido quanto aos mesmos a qualquer ajustamento para efeitos da determinação do lucro tributável (artigos 22.º e 24.º da petição inicial aperfeiçoada, que não é contrariado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e documentos n.ºs 5 e 9, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- o) No relatório da inspecção refere-se, relativamente aos créditos referidos na alínea anterior o seguinte:

«O s.p. registou numa conta de dívidas incobráveis (conta USGAAP 67411009 / POC692000) valores relativos a créditos em contencioso – de processos executivos – relativamente aos quais se verifica que as certidões apresentadas não fazem prova suficiente da incobrabilidade dos créditos, nos termos exigidos no artigo 39º do CIRC, razão pela qual não se consideram como custo fiscal e se acresce o montante de € 46.098,76 ao lucro tributável do exercício».

- p) Os créditos referidos encontravam-se em mora há mais de dois anos e provisionados a 100% no exercício fiscal de 2000 (documentos n.ºs 9, 10 e 11, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos e artigos 38.º a 41.º da petição inicial);
- q) A Administração Tributária adoptou o entendimento de que *«os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência.*

Para o efeito deverá o sujeito passivo integrar no dossier fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos.

Caso ocorra o recebimento de alguns valores dos créditos anulados, o proveito será relevado contabilisticamente e tributado no exercício em que tal se verifique» (documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral);

- r) Numa informação vinculativa emitida em 2008 a requerimento da Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira adoptou o seguinte entendimento:

Quanto à matéria controvertida, tem sido entendido pelos Serviços que, face ao disposto no artº 35º do CIRC, e não podendo determinado crédito ser considerado directamente incobrável nos termos do art.º 39.º do CIRC, por carecer de base legal, i.e. nos casos em que a incobrabilidade não resulte de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência

ou insolvência, os créditos em mora há mais de 2 anos e “provisionados” a 100%, de acordo com a lei fiscal, podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência. Para o efeito deverá o sujeito passivo integrar no dossier fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos e, no caso de se concretizar o recebimento de valores referentes aos créditos anulados, o respectivo proveito será relevado contabilisticamente e tributado no exercício em que tal se verifique.

Tendo em conta este entendimento, pode a consulente promover a anulação dos créditos vencidos que se encontrem provisionados na totalidade, devendo juntar, no dossier fiscal, todos os documentos justificativos dessa anulação. Contudo, apenas se poderão anular os créditos vencidos no exercício seguinte àquele em que tenha sido admitida fiscalmente a constituição ou reforço a 100%.» (documento n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- s) A Administração Tributária efectuou uma correcção à matéria colectável no montante de € 211.186,26, correspondente a encargos com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (relatório da inspecção, páginas 33-34);
- t) A correcção referida na alínea anterior teve por fundamento o facto de a Requerente não ter debitado expressamente essas despesas aos seus clientes, tendo-as considerado como elementos do preço final a suportar pelos clientes (relatório da inspecção, páginas 33-34);
- u) A Requerente tem a sua contabilidade organizada, relativamente a despesas ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, de forma a controlar as despesas de ajudas de custo que considera serem, ou não, debitadas a clientes, e as despesas de compensação em viatura própria do trabalhador que considera serem, ou não, debitadas a

clientes, consagrou contas específicas, nas quais procede à diferenciação destas despesas:

Conta 64.26.911-Ajudas Custo-p/projectos-assalariados

Conta 64.26.912-Ajudas Custo-p/projectos-empregados

Conta 64.26.913-Ajudas Custo-s/projectos-assalariados

Conta 64.26.914-Ajudas Custo-s/projectos-empregados

Conta 62.227.31-Despesas de Viagem-Km Viatura Própria-p/projecto

Conta 62.227.32-Despesas de Viagem-Km Viatura Própria-s/projecto (relatório da inspecção, página 34);

- v) As ajudas de custo e Km's registados em contas com a referência "p/projecto" não foram acrescidos em 20% ao lucro tributável, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC vigente em 2011/2002, por a Requerente considerar esses valores facturados a clientes (relatório da inspecção, página 34);
- w) Se as despesas foram incorridas pela prestação de serviços no âmbito de contratos ou grandes projectos a Requerente, embora não discriminasse nas facturas os valores referentes às ajudas de custo e Km's, considerou-os como facturados, pois nos valores orçamentados incluiu todas as despesas a incorrer para elaboração do produto final, pelo que estes valores pressupunham-se incluídos no orçamento, não indicando de forma expressa nas facturas os valores relativos a estas rubricas (relatório da inspecção, página 34);
- x) Relativamente às obras de carácter plurianual as despesas de ajudas de custo e Km's eram integradas pela Requerente na componente dos custos incorridos dos projectos, influenciando positivamente o seu grau de acabamento e originando um proveito proporcional, e como tal facturados, mas não são expressos nas facturas (relatório da inspecção, página 35);
- y) Se as despesas foram incorridas no âmbito de um pedido de assistência técnica e manutenção, não contratualizadas e fora do âmbito de garantias a Requerente efectuou o serviço, discriminando ao cliente os valores facturados, incluindo as ajudas de custo e os Km's em viatura, pelo que os

referidos custos estão expressamente debitados (relatório da inspecção, página 35);

- z) A Requerente foi notificada pela Inspeção Tributária para proceder a discriminação dos saldos das contas indicando para cada cliente o valor facturado a título daqueles encargos, mas não efectuou tal discriminação (relatório da inspecção, página 35);
- aa) As folhas de ajudas de custo utilizadas pela Declarante têm subjacente um determinado código de projecto, estando este mesmo código de projecto alocado a um determinado cliente tendo este cliente um orçamento inicial e as facturas emitidas onde estão discriminados os custos incorridos no âmbito de pedidos de assistência técnica, têm subjacente a existência de folhas de ajudas de custo diárias (documentos n.ºs 10 e 11 que fazem parte do processo administrativo, a páginas 51-78 da 3.ª parte);
- bb) A Administração Tributária, relativamente à interpretação da alínea f) do n.º 1 do art. 42.º, na sequência de despacho de 7-6-1999 do Subdirector-geral dos Impostos, divulgou uma interpretação, pelo ofício n.º..., de 23-6-199, cuja cópia consta da página 50 da 3.ª parte do processo administrativo, de que consta, além do mais, o seguinte:

4. Contudo, nos termos da actual redacção da alínea f) do n.º 1 do art. 41º do Código do IRC dada pelo art. 30º da Lei nº 87-B/98, de 31/12, considera-se como encargo não dedutível o correspondente a 20% das despesas com ajudas de custo e da compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas aos clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS, na esfera do respectivo beneficiário.

5. Assim, as empresas deverão munir-se de elementos passíveis de comprovar:

- a) Os encargos efectivamente suportados respeitantes a ajudas de custo, sendo necessário dar a conhecer o nome do beneficiário, o local para onde se deslocou, a data da*

deslocação, bem como o montante diário que lhe foi atribuído, de modo a aferir se o mesmo excede os limites legais de não sujeição a IRS a que se refere a alínea e) do n.º 3 do art. 2º do respectivo artigo, bem como o valor facturado, com indicação da obra a que tais custos vão ser imputados;

b) Os encargos devidos pela compensação da deslocação dos funcionários em viatura própria, sendo necessário o comprovativo onde se mencione o nome, a data da deslocação, o número de quilómetros percorridos, a importância atribuída por cada quilómetro (para verificação dos montantes eventualmente sujeitos a IRS), o valor total e o montante facturado, com indicação da obra a que respeita.

6. Deste modo, desde que as empresas possuam mapas com todos os elementos atrás referidos, indispensáveis a uma correcta aplicação do disposto na alínea f) do nº 1 do art. 41º do CIRC, a facturação a emitir ao cliente poderá apresentar o preço global do serviço prestado, não sendo pois, necessário evidenciar os vários componentes que constituem o mesmo.

2.2. Factos não provados

Embora a Requerente refira que «*simultaneamente com a contabilização do gasto com a incobrabilidade do crédito, procedeu à reversão da provisão registada*» (artigo 27.º da petição inicial) e «*uma vez que o custo com a referida provisão havia sido dedutível para efeitos fiscais, o ganho decorrente da sua reversão foi incluído no lucro tributável da Requerente e tributado nos termos gerais*» (artigo 28.º da petição inicial) não apresentou qualquer prova de que isso tivesse sucedido.

Designadamente, na declaração de rendimentos que apresentou (documento 1-C junto com a petição inicial aperfeiçoada) a Requerente nada indica no campo 224 «*Correcções relativas a exercícios anteriores*» que seria o adequado para incluir o valor de provisões de que efectuasse a reversão. De qualquer modo, também em nenhum

outro campo da declaração se vislumbra que tenha sido efectuada a reversão das provisões, nem a Requerente explica como foi dada relevância à ela na dita declaração.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os juízos probatórios assentam nos documentos indicados relativamente a cada ponto da matéria de facto.

3. Questão das dívidas incobráveis não aceites como custos fiscais

Resulta da matéria de facto fixada que a Requerente, em exercícios anteriores ao de 2001, efectuou provisões a 100% para os créditos sobre as empresas B... –, Lda., C... –, S.A. e D... –, Lda..

Essas provisões foram deduzidas ao lucro tributável desses anteriores exercícios, como a própria Requerente reconhece no artigo 28.º da petição inicial.

No exercício de 2001, a Requerente anulou as dívidas referidas, eliminando-as do balanço.

O regime dos créditos incobráveis estava, ao tempo em que ocorreram os factos, previsto no art. 39.º do CIRC, na redacção resultante do DL n.º 198/2001, de 3 de Julho, que tem o seguinte teor:

Artigo 39.º

Créditos incobráveis

Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência, quando relativamente aos mesmos não seja admitida a constituição de provisão ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente

Como resulta do teor expresso deste art. 39.º do CIRC, só se permite que os créditos incobráveis sejam directamente considerados custos ou perdas do exercício

«quando relativamente aos mesmos não seja admitida a constituição de provisão ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente». (¹)

O que significa que, se os créditos eram provisionáveis, a relevância fiscal da inviabilidade da sua cobrança é efectuada através do regime das provisões, nos termos dos arts. 34.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do CIRC (na redacção vigente em 2001), com consideração como custos, em cada um dos exercícios em que a situação de cobrança duvidosa se mantiver, das percentagens dos créditos indicadas no n.º 2 do art. 35.º.

A qualificação de créditos como de cobrança duvidosa é indissociável de uma margem de subjectividade, pois aquela depende de o risco de incobrabilidade ser considerado «*devidamente justificado*» (art. 35.º, n.º 1, do CIRC).

Mas, no caso em apreço, como refere a Requerente, foram efectuadas em exercícios anteriores ao de 2001 provisões de 100% dos créditos referidos, sem que a Administração Tributária a isso se opusesse, pelo que tem de considerar-se assente que os créditos referidos eram qualificáveis como de cobrança duvidosa e eram admissíveis para efeitos fiscais as provisões que a Requerente efectuou.

Por isso, tendo já sido dada relevância fiscal à incobrabilidade de todos os créditos em causa, através de provisões, antes do exercício de 2001, está afastada a possibilidade de eles serem considerados também como custos desse exercício.

O que a Requerente afirma e não demonstrou sobre ter efectuado a reversão das provisões relativas aos créditos anulados não tem qualquer suporte legal, pois essa reversão apenas está prevista para as provisões «*que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos*». (art. 34.º, n.º 2, do CIRC).

Por outro lado, não é indiferente que os custos sejam imputados ao exercício de 2001 ou aos anteriores, a que foram imputados através das provisões, nas percentagens previstas no art. 35.º, n. 2, do CIRC, e é princípio primacial da determinação do lucro tributável de IRC que a imputação de custos aos exercícios não está na disponibilidade

(¹) Como referem F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas Anotado e Comentado*, «os créditos considerados incobráveis que podem ser directamente considerados como custos serão apenas aqueles que não admitem constituição de provisão ou, se constituída, ela for insuficiente. Quer isto dizer, assim, que constituída provisão para créditos de cobrança duvidosa ela deverá ser utilizada e somente se ela for insuficiente é que a parte excedente do crédito deverá ser considerada como custo».

dos contribuintes, tendo de ser efectuada de acordo com o previsto na lei, atendendo prioritariamente às regras especiais e, em geral, observando o princípio da especialização dos exercícios, enunciado no art. 18.º, n.º 1, do CIRC, nos termos do qual *«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»*.

No caso em apreço, resulta da alínea a) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC que os créditos relativamente aos quais podem ser constituídas provisões as provisões são os que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade, o que tem ínsita a sua contabilização no exercício em que as dúvidas sobre a viabilidade de cobrança surgem, à face dos critérios indicados no n.º 1 do art. 35.º.

Para além disso, o tratamento fiscal dos créditos incobráveis, que constituem um custo definitivo, nos termos do art. 39.º do CIRC (na redacção vigente em 2001), não é o mesmo dos créditos provisionados a 100%, pois a dedutibilidade fiscal das provisões que tiverem por fim a cobertura de créditos de cobrança duvidosa é apenas provisória, como resulta do preceituado na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 34.º do mesmo Código, já que, se essas provisões não deverem subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam consideram-se proveitos do respectivo exercício.

Mas, com a eliminação contabilística dos créditos referidos, eles deixarão definitivamente de ser incluídos no balanço e de ter relevância fiscal, o que consubstancia uma situação diferente. Por isso, não tendo suporte legal a eliminação dos créditos do balanço, justifica-se que seja efectuada a correcção ao lucro tributável, considerando o valor desses créditos para efeitos de tributação em IRC, como se a anulação não tivesse sido efectuada.

No que concerne à alegada violação do princípio da boa fé, por existirem posições da Administração Tributária publicitadas no sentido da viabilidade de anulação contabilística de os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% é de notar que, independentemente da legalidade ou não desse entendimento, a Requerente não deu satisfação ao requisito de que a Administração Tributária faz depender a adopção desse entendimento que é o contribuinte *«juntar, no dossier fiscal, todos os*

documentos justificativos dessa anulação» (²), que se justifica para possibilitar à Autoridade Tributária e Aduaneira o controle da verificação dos requisitos da anulação.

E, por outro lado, em nenhuma das posições assumidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira que a Requerente indicou, designadamente as referidas nas alíneas q) e r) da matéria de facto fixada, se alude à reversão das provisões efectuadas e à sua substituição por perda derivada de créditos incobráveis.

Por isso, não se vê na actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira qualquer violação do princípio da boa fé, pois não se encontra qualquer actuação precedente em que tenha aceite a actuação da Requerente.

Assim, para além de colidir com o art. 39.º do CIRC, a tese da Requerente afronta o princípio da especialização dos exercícios, pelo que não há que censurar a actuação da Administração Tributária, neste ponto.

4. Questão das despesas com ajudas de custo e de compensação por deslocações em viaturas próprias dos trabalhadores

A Administração Tributária efectuou uma correcção à matéria colectável no montante de € 211.186,26, correspondente a encargos com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, por a Requerente não ter debitado expressamente essas despesas aos seus clientes, tendo-as considerado como elementos do preço final a suportar pelos clientes.

A Administração Tributária baseou-se para efectuar esta correcção no art. 42.º, n.º 1, alínea f), do CIRC, na redacção vigente em 2001/2002, em se estabelece que:

Não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

(...)

f) As despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas

(²) O «*dossier fiscal*» expressamente referido na epígrafe do art. 104.º do CIRC, na redacção do DL n.º 55/2000, de 14 de Abril, passou, com a redacção dada pelo DL n.º 198/2001, de 3 de Julho, para o art. 121.º, com a denominação de «*processo de documentação fiscal*».

a clientes, escrituradas a qualquer título, na proporção de 20%, e a totalidade das mesmas sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;

A Administração Tributária entendeu que, à face desta norma, não é aceite como custo fiscal 20% das ajudas de custo e compensação pela utilização de viatura própria quando a empresa não proceda ao débito expresso das mesmas aos clientes, não sendo suficiente considerar que essas despesas já constituem parte do preço final a suportar pelos clientes.

A Requerente entende que a norma referida apenas refere que não são fiscalmente dedutíveis na proporção de 20% as despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador não facturadas a clientes, não impondo qualquer obrigação quanto à forma dos requisitos documentais que permitam comprovar este facto, designadamente que aquelas despesas tenham que ser incluídas de forma expressa nas facturas.

A Administração Tributária efectuou a correcção por entender que o débito de tais despesas tem de ser expresso e a Requerente não efectuou a discriminação dos saldos das contas indicando para cada cliente o valor facturado a título daqueles encargos.

A letra da alínea f) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC, ao fazer referência a despesas “não facturadas a clientes”, não exige explicitamente que o montante das ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador seja discriminado nas facturas.

Por outro lado, não é requisito das facturas relativas às prestações de serviços, a discriminação de cada um dos custos necessários para os prestar, como se infere do art. 35.º do CIVA vigente em 2011/2002 (actual art. 36.º).

O facto de se prever, na parte final daquela alínea f), que não é dedutível a totalidade das despesas desses tipos quando a empresa não disponha «por cada

pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário» revela que é legalmente exigível uma comprovação completa relativa à identificação dessas despesas *«por cada pagamento efectuado»*, mas não implica que essa indicação tenha de constar das facturas. Pelo contrário, a imposição da existência de um *«mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas»* aponta no sentido de não ser necessária a indicação expressa nas facturas, já que o mapa assegurará a possibilidade do controlo visado.

Por outro lado, os documentos n.ºs 10 e 11 que fazem parte do processo administrativo, referido na alínea aa) da matéria de facto fixada, demonstram que a contabilidade da Requerente permite determinar a que factura se reporta cada uma das quantias de ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador.

O facto de as facturas juntas a título exemplificativo terem datas posteriores a esse exercício (a mais antiga tem a data de 29-10-2002, fls. 60 da 3.ª parte do processo administrativo, e todas as de páginas 51 a 59 tem datas de 2003) não afasta a possibilidade de controlo da ligação de cada uma das despesas com cada um dos serviços prestados, o que se infere do próprio facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira não ter feito aplicação da parte final daquela alínea f). Na verdade, se a Requerente não possuísse, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual fosse possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo, a tributação dessas despesas seria pela totalidade e não com o acréscimo de 20%, previsto para as despesas não facturadas a clientes.

De qualquer modo, não foi por falta do mapa que a Administração Tributária efectuou a correcção, mas sim com fundamento apenas na não indicação expressa em cada factura das despesas daqueles tipos nelas englobadas.

Por isso, não sendo requisito das facturas relativas a prestação de serviços a indicação discriminada de todas as despesas necessárias para os prestar (o que, aliás, seria praticamente inviável, em face da existência de múltiplas despesas gerais cujo reflexo em determinado serviço é impossível de determinar com rigor), a interpretação adequada da referida alínea f) é a de que o acréscimo de 20% aí previsto se reporta apenas a despesas com ajudas de custo e compensação por uso de viatura do trabalhador cujo valor não seja englobado em facturas, pelo que não se justifica a correcção efectuada, com o fundamento invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por isso, justifica-se a anulação da liquidação impugnada, na parte em que efectuou o acréscimo de 20%

5. Juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de € 89.956,09, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do art. 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

A Requerente pagou as quantias liquidadas, como se refere na alínea h) da matéria de facto fixada.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

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

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade parcial do acto de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*», na parte correspondente à correcção que foi considerada ilegal.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também é claro que a ilegalidade do acto é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa praticou sem suporte legal.

Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que pagou em excesso.

Não há elementos no presente processo que permitam calcular essa quantia paga em excesso, uma vez que, como se vê pela liquidação que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, a parte da colecta se aplica a tributação especial da Região Autónoma dos Açores.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir à Requerente e calcular os respectivos juros indemnizatórios, a taxa legal supletiva das dívidas cívicas, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento (30-11-2005), até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

6. Decisão

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRC n.º 2005..., de 24-3-2005, relativa ao exercício de 2001 e da demonstração de acerto de contas n.º 2005 ..., na parte em que foi liquidado imposto relativo a correcção da matéria colectável no montante de € 211.186,26, referente a despesas de ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador;

- julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da referida liquidação e do mesmo acerto de conta, na parte relativa à correcção no valor de € 46.098,76, referente a dívidas incobráveis não aceites como custo fiscal, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido, nesta parte;
- condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir o imposto cobrado na parte correspondente à correcção referente a despesas de ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador e no pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia a restituir, desde a data do pagamento (30-11-2005), até à do processamento da nota de crédito, em que devem ser incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT), às taxas legais que vigorarem até ao pagamento, nos termos dos arts. 559.º do Código Civil.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 89.956,09.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira, na proporção de 17,92% para a Requerente e 82,08% para Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 20-12-2012

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Lino França)

(Paulo Ferreira Alves)