

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 747/2016-T

Tema: IRC - Desconsideração de gastos.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Rui Ferreira Rodrigues e José Manuel Parada Ramos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 20 de Dezembro de 2016, A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., ..., n.º...
...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IRC n.º 2013... e n.º 2016..., e de juros compensatórios n.º 2013... e 2016..., todos referentes ao exercício de 2009, no valor de € 147.166,06, bem como das decisões de indeferimento e indeferimento parcial, respectivamente, da reclamação graciosa e do recurso hierárquico que tiveram aqueles por objecto.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
 - a. insuficiência de fundamentação dos actos de liquidação;
 - b. preterição de formalidades legais essenciais;

- c. erro nos pressupostos de facto e de direito relativamente às correcções respeitantes a proveitos não reconhecidos, à desconsideração e não aceitação da dedutibilidade de determinados gastos para efeitos fiscais e à tributação autónoma de determinados gastos;
 - d. ilegalidade da liquidação de juros compensatórios;
 - e. ilegalidade do despacho que negou provimento ao recurso hierárquico.
3. No dia 21-12-2016, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 10-02-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 28-02-2017.
 7. No dia 07-04-2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
 8. No dia 31-05-2017, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foi inquirida a testemunha, no acto, apresentada pela Requerente.
 9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações pela Requerida.
11. Tendo em conta o período de férias judiciais, e o disposto no art.º 17.º-A do RJAT, prorrogou-se o prazo constante do art.º 21.º/1 também do RJAT por dois meses, nos termos do n.º 2 desta última norma.
12. Tendo em conta a constatação, em sede de elaboração da decisão final, da ausência de documentos essenciais à obtenção de uma decisão de mérito sobre parte do fundo da causa, foi determinada, oficiosamente, pelo Tribunal, a junção de documentação adicional, o que foi cumprido por requerimento da Requerente, de 06-11-2017.
13. Foi facultado o contraditório à Requerida sobre a documentação junta e foi indicada a data de 28/12/2017, para os efeitos do artigo 18.º/2 do RJAT.
14. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A ora Requerente é uma empresa municipal sob a forma de sociedade comercial anónima tutelada pela Câmara Municipal de ... e constituída por escritura pública em 09 de Novembro de 1995.
- 2- Com vista à análise da situação tributária da REQUERENTE, a Administração Tributária iniciou um procedimento de inspeção tributária, externo e de âmbito geral, com incidência sobre o exercício de 2009, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2011..., de 1 de Julho de 2011, do qual resultaram correcções à matéria colectável e correcções ao cálculo do imposto da sociedade.
- 3- As Conclusões do Relatório da Inspeção Tributária, elaboradas após ter sido facultado o direito de audiência prévia, foram notificadas à REQUERENTE através do ofício n.º..., de 19 de Fevereiro de 2013.
- 4- Relativamente à matéria de IRC, do RIT consta o seguinte:

III.1 EXERCÍCIO DE 2009

III.1.1 IRC

III.1.1.1 RENDIMENTOS NÃO RECONHECIDOS – ARTIGOS 18º E 20º AMBOS DO CIRCS

✦ Turismo de Portugal – Plano de Promoção e Animação de 2009

No ponto II.3.6.7.5. mencionámos a celebração de um contrato de financiamento celebrado entre a A... e o Turismo de Portugal no montante de € 3.645.000, a título de financiamento do Plano de Promoção e Animação do ... a implementar em 2009.

Para confirmação dos valores a pagar pelo Turismo de Portugal IP, no âmbito do programa mencionado procedemos à sua notificação através do Ofício com o nº de salda ... de 31-05-2012 (cfr. Anexo 12, fls 1), tendo a resposta sido recepcionada via electrónica em 8 de Junho de 2012 (cfr. Anexo 12, fls 2 e 3).

Analisada a conta 74.1.1. Subsídios à Exploração - (Turismo Portugal) e o plano de pagamentos enviado pelo Turismo de Portugal na sequência da notificação mencionada no parágrafo anterior, verificámos que o sujeito o passivo reconheceu um proveito de € 3.532.828,87, respeitante às transferências financeiras realizadas pelo Turismo de Portugal durante o ano de 2009. Como as verbas previstas para o financiamento do programa eram de € 3.644.714,62 (2.740.593,19 – pagos em 2009, e, 904.121,43 – pago em 2010, mas compromisso de 2009), concluímos que o sujeito passivo não reconheceu o proveito de € 111.885,75 correspondente à diferença entre o valor estipulado no contrato e o valor reconhecido na conta de proveitos 74.1.1. (3.644.714,62 – 3.532.828,87) (cfr. Anexo 12, fls 5 + Anexo 11, fls 3 e 4).

De forma a validarmos o reconhecimento do proveito em 2010, e, garantirmos não haver dupla tributação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, foram solicitados balancetes da conta da classe 7 e extracto da conta Subsídios à exploração – Turismo de Portugal ao sujeito passivo, para aquele exercício. Contudo, apesar dos nossos esforços, esses elementos não nos foram facultados durante o procedimento inspectivo, pelo que acrescemos ao lucro tributável de 2009, o montante de € 111.885,75 respeitante a rendimentos não reconhecidos pelo sujeito passivo (cfr. Anexo 4, fls 1).

❖ Turismo de Portugal – ... 2007-2009

No ponto II.3.6.7.5 mencionámos a celebração de um contrato de financiamento celebrado entre a Junta de Turismo da ... (cuja responsabilidade em 2009 foi transferida para a A...) e o Turismo de Portugal no montante de € 3.645.000, a título de financiamento do Plano de Promoção e Animação do ... implementar em 2009.

Para confirmação dos valores a pagar pelo Turismo de Portugal IP, no âmbito do programa mencionado procedemos à sua notificação através do Ofício com o nº de saída ... de 31-05-2012 (cfr. Anexo 12, fls 1), tendo a resposta sido recepcionada via electrónica em 8 de Junho de 2012 (cfr. Anexo 12, fls 2 e 3).

Analisada a conta 74.1.3. Subsídios à Exploração (NNN), a conta 79.7.12 (NNN) e o plano de pagamentos enviado pelo Turismo de Portugal na sequência da notificação mencionada no parágrafo anterior, verificámos que o sujeito passivo reconheceu um proveito de € 1.375.000,00 e € 137.500,00 respectivamente totalizando € 1.512.500,00, respeitante às transferências financeiras realizadas pelo Turismo de Portugal durante o ano de 2009. Como as verbas previstas para o financiamento do programa eram de € 1.650.000,00 (1.512.500,00 – pagos em 2009, e, 137.500,00 – pago em 2010, mas compromisso de 2009) concluímos que o sujeito passivo não reconheceu o proveito de € 137.500,00 correspondente à diferença entre o valor estipulado no contrato e o valor reconhecido nas contas de proveitos 74.1.3. e 79.7.12 (1.650.000,00 – (137.500,00 + 137.500,00)) (cfr. Anexo 12, fls 5 e 6 + Anexo 11, fls 3 e 4).

Conforme disposição prevista no nº 1 do artigo 18º do CIRC em conjugação com o princípio contabilístico geralmente aceite da especialização dos exercícios "Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica".

Os subsídios à exploração consideram-se rendimentos resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória nos termos da alínea j) do nº 1 do artigo 20º do CIRC, rendimentos esses sobre cuja obtenção incide o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas por imposição do artigo 1º do CIRC.

Atendendo à evidência factual de que o sujeito passivo obteve rendimentos que não evidenciou na contabilidade o respectivo reconhecimento na importância de € 249.385,75 (111.885,75 + 137.500,00) violou o disposto no artigo 1º em conjugação com a alínea j) do nº 1 do artigo 20º e o nº 1 do artigo 18º todos do CIRC, pelo que se acresce aquela importância ao lucro tributável do exercício.

III.1.1.2 GASTOS

❖ Perdas em Empresas do Grupo e Associadas – ARTIGO 18º DO CIRC

O sujeito passivo contabilizou na conta 68.2 (Perdas em Empresas do Grupo e Associadas) o valor de € 6.500 respeitante aos prejuízos apurados no exercício de 2009, na proporção da participação social detida na empresa

B... S.A., pela aplicação do método da equivalência patrimonial na valorização dos instrumentos financeiros de que é detentora e que se encontram reflectidos na conta 41.12.1 (Partes de Capital – Empresas Associadas – B... – 33,33%) (cfr. Anexo 13, fls 1).

Nos termos do nº 9 do artigo 18º do CIRC "os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos."

Pelo que não tendo o sujeito passivo acrescido ao lucro tributável do exercício o montante de € 6.500 respeitante ao gasto incorrido resultante da aplicação do método da equivalência patrimonial na valorização das partes de capital procede-se ao acréscimo ao lucro tributável de 2009 (que no caso deste exercício representa uma diminuição do prejuízo fiscal apurado) daquela importância.

❖ **Gastos Com Beneficiários Não Identificados – ARTIGO 23º DO CIRC**

Nas subcontas 62.1 (subcontratos), 622.2.21 (despesas de representação), 62.2.12.1.5 (gerador), 62.2.32.1 (conservação e reparação de viaturas ligeiras), 62.2.27.2.1. (deslocações e estadas - normais), 62.2.98.9.9 (custos diversos), 63.1.29.9 (outros pró-rata), 62.2.28.0.9.0.9 (não existe no balancete) e 65.2 (quotizações) encontram-se contabilizados diversos gastos com refeições e alojamentos, que não se encontram identificadas, apesar de terem sido considerados deslocações e estadas, gastos com quotizações suplementares que não se encontram previstas nos estatutos das empresas beneficiárias, gastos com reparações de viaturas ligeiras de passageiros, cuja matrícula não foi identificada ou quando o foi, a viatura pertence a pessoas singulares, e, finalmente gastos contabilizados em contas que não conseguimos identificar no balancete analítico. Resumindo, são gastos cujos beneficiários não tendo sido identificados ou relacionados como funcionários, clientes ou fornecedores da empresa revestem a natureza de gastos particulares, conforme quadro a seguir mencionado (cfr. Anexo 32, fls 1 a 131):

PCC	DÍÁRIO	Nº LANÇAMENTO	FONECEDOR	DESCRIÇÃO	Nº FACTURA	DATA	MONTANTE	JUSTIFICAÇÃO
	8	13	C...	Alojamento	206969	27-01-2009	143,50	2ª Pessoa não identificada
	8	2	D...	Alojamento	9062009	29-01-2009	138,10	idem
	8	116	E...	Revisão viatura	A2700	07-04-2009	500,90	Viatura não identificada
	4	107	F...	Lavagem viatura aluguer ...	3700900661	25-02-2009	1.419,95	Viatura pertence a Q...
	4	83	G...	Quotização suplementar referente ano 2009	8522009	23-05-2009	172.500,00	No protocolo celebrado com esta associação não se encontra previsto o pagamento de quotas suplementares
	4	54	P...	idem	6022009	21-05-2009	68.500,00	idem
	8	2	H...	Diversos Refeições	logifri	logifri	219,55	Não identifica as pessoas
	8	2	I...	idem	idem	25-04-2009	143,20	idem - I
	8	4	J...	3 Refeições	124149	01-05-2008	56,05	Não identifica as pessoas
	8	5	K...	4 Refeições	6323	09-05-2009	110,80	idem
	8	6	L...	7 Refeições	7407	23-04-2009	174,00	idem
	8	6	M...	5 Refeições	1106	20-04-2009	186,65	idem
	8	7	N...	5 Refeições	5348	28-04-2009	109,20	idem
	8	9	O...	5 Refeições	54671	24-05-2009	80,00	idem
	8	10	idem	6 Refeições	33974	07-05-2009	115,06	idem
	8	5	O...	Alojamento 2 Pessoas	18486	07-06-2009	47,50	2ª Pessoa não identificada
	8	1	K...	4 Refeições	11773	23-07-2009	83,40	não identifica pessoas

6	1	L	3 Refeições	2013	25-07-2008	152,70	idem
6	1	R...	Várias Refeições	1986	04-07-2008	70,40	idem
6	1	S...	4 Refeições	49336	14-07-2008	41,55	idem
6	1	T...	8 Refeições	29078	13-07-2008	78,70	idem
6	2	U...	10 Refeições	4052	17-07-2008	168,60	idem
6	2	V...	4 Refeições	7370	22-07-2008	187,90	idem
6	2	W...	4 Refeições	8444	08-07-2008	451,00	idem
6	3	X...	7 Refeições	54	03-08-2008	79,50	idem
6	3	Y...	3 Refeições	29083	03-08-2008	151,25	idem
6	3	Z...	3 Refeições	75070	28-07-2008	115,00	idem
6	4	N	4 Refeições	38756	15-07-2009	80,00	idem
6	4	AA	8 Livros Escultura	157825	19-07-2009	98,45	idem
6	4	BB	Alojamento	86860	08-07-2009	259,76	2ª Pessoa não identificada
4	55	E...	Mudança Cão vulture	20832	28-06-2008	382,14	Proprietário VV...
6	125	CC...	8 Refeições	14470	23-08-2008	139,85	Não identifica pessoas
6	11	DD...	Refeições	678	02-07-2008	140,00	idem
6	11	idem	idem	1905	23-08-2008	143,20	idem
6	11	idem	8 Refeições	1080	18-08-2008	134,50	idem
6	11	idem	7 Refeições	988	30-07-2008	234,90	idem
6	66	L	3 Refeições	2483	14-08-2008	157,80	idem
6	66	EE	Refeições	2221	03-08-2008	220,78	idem
6	66	idem	idem	2271	15-08-2008	126,85	idem
6	67	FF	Refeições	Regival		3.720,00	idem
6	72	CC...	6 Refeições	12130	13-07-2008	119,25	idem
6	72	L	4 Almooos	34087	09-07-2008	289,50	idem
6	1	GG	3 Refeições	728	12-08-2008	137,50	idem
6	1	HH	Refeições	16813	19-08-2008	196,00	idem
6	1	idem	4 Refeições	3748	19-08-2008	154,50	idem
6	1	K	idem	15323	25-08-2008	79,40	idem
6	1	M	idem	7910	18-08-2008	101,00	idem
6	3	J	3 Refeições	30583	08-08-2008	152,25	idem
6	3	N	4 Refeições	42845	30-08-2008	84,50	idem
6	119	II	5 Refeições	28382	03-08-2008	129,60	idem
6	14	JJ...	1 Grupo	7148	03-07-2008	117,00	idem
6	14	idem	idem	8823	14-08-2008	342,00	idem
6	21	KK	29 Jantares	13970	22-08-2008	785,00	idem
6	24	N	Menu	42082	23-08-2008	3.720,00	2ª Via - duplicado - Não identifica pessoas
3	115	E...	Pastilhas de travão	42998	02-10-2008	60,36	Proprietário VV...
3	62	LL...	Alojamento	123202	08-10-2009	163,80	não identifica vature
3	31	MM...	Revisão vature	5731	03-09-2008	321,24	Vature pertence WW...
4	148	NN...	21 Alojamentos	148018	20-08-2008	2.722,32	Não identifica pessoas - Exposição Caniço
6	7	CC...	Diversos	18983	04-11-2008	357,00	Não identifica serviço nem pessoas
6	8	idem	5 Refeições	16053	11-11-2008	108,85	Não identifica pessoas
6	9	L	7 Refeições	34783	05-11-2008	268,00	idem
6	10	idem	8 Jantares	34782	30-10-2008	304,00	idem
6	11	N	6 Refeições	46033	18-10-2008	65,00	idem
6	13	N	5 Refeições	45079	13-10-2008	182,00	idem
6	22	idem	10 Menus Grupos	44059	31-10-2008	510,00	idem
4	81	OO...	5 Tratamentos ao SPA	23462	04-11-2008	206,00	idem
6	1	PP	2 Refeições	21	23-10-2008	74,05	Não identifica pessoas
6	1	OO	5 Refeições	3757	23-10-2008	47,72	idem
6	4	GG...	Refeições	17272	30-12-2008	212,00	idem
6	4	RR...	8 Refeições	50782	30-11-2008	229,45	idem
6	4	SS...	Refeições	10224	03-12-2008	268,45	idem
6	4	X	Refeições	1080	09-12-2008	78,30	idem
6	4	TT	5 Refeições	62	11-12-2008	180,50	idem
6	4	idem	Refeições	4784	13-12-2008	123,00	idem
6	5	V...	Refeições	9770	25-12-2008	118,80	Diário de Hotel - Não identifica pessoas
6	5	H...	Refeições	5838	27-12-2008	108,70	idem
6	5	T	4 Refeições	25106	13-12-2008	74,40	idem
6	6	L	3 Refeições	4288	11-11-2008	148,90	idem
6	6	X	3 Refeições	127	13-11-2008	84,15	idem
6	6	HH...	2 Refeições	3512	14-11-2008	97,50	idem
6	6	idem	3 Refeições	4430	21-11-2008	157,50	idem
4	118	UU	Alojamento Duplo	743834	04-12-2009	49,86	2ª Pessoa não identificada
6	118	MM...	Revisão vature	1283	04-12-2008	163,86	Vature pertence a XX...

4	211	N...	7 Menus	47504	15-11-2008	161,00	Não identifica pessoas
	238	idem	8 Menus	56251	20-12-2009	60,00	idem
TOTAL GASTOS NÃO ACEITES FISCALMENTE							255.663,71

Para cada um dos gastos acima mencionados encontrámos as seguintes irregularidades:

o **Refeições ou alojamentos sem identificação dos beneficiários**

Nas contas de despesas de representação e deslocações e estadas foram reconhecidos diversos gastos a título de refeições com várias pessoas ou alojamentos em quartos duplos em que os beneficiários não se encontram identificados no verso dos respectivos documentos de suporte.

De forma a aferirmos da indispensabilidade da A... incorrer nestas despesas procedemos à sua notificação pessoal em 03 de Janeiro de 2013 solicitando que nos informasse (cfr. Anexo 20, fls 1 e 2):

"(...) tratou-se dum quarto duplo, mas com ocupação individual (... , Director do Centro de Congressos ...

(...) informa-se que a segunda pessoa que se deslocou a Madrid foi o Dr. YY... , Director do Centro de ... f.

Em relação a estes dois alojamentos importa referir que, os documentos não mencionam quartos duplos mas sim, número de pessoas, identificando-as em número de duas. Habitualmente as facturas de alojamento mencionam quarto duplo de ocupação individual, indicando em campo próprio, 1 pessoa.

o **Quotizações suplementares**

Em relação às quotizações suplementares pagas à Associação ... e à Associação ... e ... após leitura dos respectivos estatutos verificámos não se encontrar previsto o pagamento de quotizações suplementares (cfr. Anexo 34, fls 18). Aliás no caso da Associação da ... (doravante designada abreviadamente por ...) verificámos que os seus objectivos são em tudo idênticos e sobrepõem-se aos objectivos para os quais a A... foi constituída, senão vejamos:

O artigo 2º dos estatutos da ... define os seus objectivos como (cfr. Anexo 34, fls 1):

- a) Potenciar a Região como destino relevante para a realização de congressos, reuniões, feiras, exposições e outras organizações afins e destino de viagem de incentivos
- b) Constituir o produto Turismo de Negócios como elemento valorativo da oferta turística da região em termos de imagem e enriquecimento da variedade de produtos
- c) Captar fluxos turísticos junto do segmento Turismo de Negócios
- d) Promover e potenciar a complementaridade entre o Turismo de Negócios, e os restantes segmentos de turismo, nomeadamente, o lazer, o golfe, a cultura, numa oferta específica, diferenciada e de qualidade
- e) Planear e implementar uma estratégia promocional desenvolvida e coordenada de acordo com as orientações em vigor, emanadas das entidades nacionais, regionais e locais do turismo.

Ora, conforme podemos constatar os objectivos são exactamente os mesmos, apenas diferindo na redacção.

Quanto aos deveres dos associados vem a alínea d) entre outras do artigo 5º dos estatutos estabelecer o pagamento pontual das prestações a que se encontrem obrigados (cfr. Anexo 34, fls 2). Não se encontrando definidas quais as prestações a que os associados se encontram obrigados a pagar, apenas, podemos concluir, tratarem-se das quotizações e demais prestações que os associados se proponham a doar ou entregar ao ... , previstas na alínea a) ou participações por organismos designadamente resultantes de programas de promoção conjuntos ou outros mecanismos legais previstos na alínea c) ambas do artigo 24º do Capítulo V (Património e receitas) (cfr. Anexo 34, fls 5).

No exercício de 2009, a A... pagou ao ... não só as quotas anuais estabelecidas nos estatutos, como quotizações suplementares no montante de € 175.800 (as quotas estatutárias anuais são de € 36.000), sem constar do descritivo da factura qual o destino atribuído a essas verbas nem o método de cálculo desse montante, considerando que, a associação dispõe de vários associados, cada um com a sua responsabilidade no contributo para as receitas da associação, e, obviamente com responsabilidades de pagamento de quotas suplementares.

Para esclarecimento do propósito do débito desta quotização suplementar, procedeu-se à notificação pessoal do sujeito passivo em 03-01-2013 (cfr. Anexo 20, fls 2) solicitando o seguinte:

10) Informar como foi calculada a quota suplementar paga à (...), cujo custo foi reflectido na conta 652 lançamento 63 diário 4 de 31-05-2009.

Em resposta recepcionada nestes serviços de inspecção em 21-01-2013 com o nº de entrada 5.954 verificámos que o sujeito passivo primou pela ausência de resposta (cfr. Anexo 21, fls 3).

Assim concluímos, não estando definido o objectivo nem a forma de cálculo das quotizações suplementares que representam um acréscimo de 500% face às quotizações estabelecidas nos estatutos, e, atendendo a que o regulamento de quotizações dos associados estabelece no nº 1 do artigo 1º (Quotas), que os associados efectivos estão obrigados a pagar quotas fixas, e, ainda variáveis no caso dos estabelecimentos hotéis e agentes de viagens (cfr. Anexo 34, fls 7), e, não se enquadrando a A... nesta última categoria de associados, não podemos aceitar este gasto por não se encontrar justificada a sua indispensabilidade para os rendimentos obtidos em 2009.

Em relação à quotização suplementar de € 68.500,00 paga à Associação de ... doravante designada abreviadamente por ...), o sujeito passivo apresentou cópia da proposta de adesão a esta associação, solicitada em 2009, mas no documento não se encontra identificada data em que essa adesão foi solicitada. Nessa proposta encontra-se prevista uma quotização de € 5.500 da qual desconhecemos a periodicidade, por omissão, quer no documento quer nos estatutos da associação.

Atentos os estatutos da associação verificámos a exemplo da ... existir redundância ou sobreposição de objectivos com a A... , senão vejamos:

O Artigo 2º (finalidade) dos estatutos define os objectivos da ... como sendo (cfr. Anexo 34, fls 10):

- a) *Potenciar a Região como destino relevante para a prática de Golfe*
- b) *Constituir o produto Golfe como elemento valorativo da oferta turística da região em termos de imagem do destino e de enriquecimento da variedade de produtos*
- c) *Captar fluxos turísticos para a prática de Golfe*
- d) *Promover e potenciar a complementaridade entre a prática de Golfe e os restantes segmentos do turismo, nomeadamente, o desportivo, o cultural, de lazer e de negócios, numa oferta específica, diferenciada e de qualidade*
- e) *Planear e implementar uma estratégia promocional desenvolvida e coordenada de acordo com as orientações em vigor, emanadas das entidades nacionais, regionais e locais do turismo.*

Por seu turno o artigo 5º dos estatutos vem estabelecer como deveres dos associados da ... entre outros, (cfr. Anexo 34, fls 12) na alínea d) pagar pontualmente as prestações a que se encontrem obrigados. A exemplo de ... também, aqui o artigo 24º (património e receitas) vem determinar entre outras como receitas da associação, na alínea a), o produto das quotizações e demais prestações que os associados se proponham a entregar ou doar à Associação e na alínea c), as participações que receba, designadamente as resultantes de programas de promoção conjuntos ou outros mecanismos legais.

Considerando que o descritivo da factura menciona, apenas, quotização suplementar, sem qualquer outra explicação, nem método de cálculo ou programa conjunto que possa justificar o contributo adicional por parte da A... para as receitas da ... e, atendendo a que a A... suportou o gasto com as quotizações normais estabelecidas na proposta de adesão, não pode o gasto com as quotizações suplementares ser aceite por não se encontrar justificada a sua indispensabilidade para os rendimentos obtidos em 2009.

- o **Reparações de viaturas cuja matrícula não é mencionada ou a viatura não pertence à A...**

Conforme mencionámos no corpo deste ponto, o sujeito passivo, incorreu em diversos gastos com reparação de viaturas ligeiras de passageiros, para os quais, nalguns casos, não se encontra identificada e, noutros encontrando-se identificada a matrícula, verificámos através da consulta às aplicações informáticas do património da Autoridade Tributária e Aduaneira, serem os proprietários dessa viaturas, pessoas singulares sem qualquer vínculo à A... , como segue (cfr. Anexo 32, fls 1 a 131):

MATRÍCULA	PROPRIETÁRIO
...	Q...
...	VV...
...	WW...
...	XX...

Além desta validação procedemos à notificação pessoal do sujeito passivo em 03-01-2013, para que nos informasse se a viatura ... mencionada no lançamento 31 do diário 3 de 31-10-2009, pertencia à A... (cfr. Anexo 20, fls 3, ponto 28), tendo o sujeito passivo optado pelo silêncio (cfr. Anexo 21, fls 6). Pelo que não se encontrando identificadas as viaturas sujeitas a reparação e cujo gasto foi contabilizado e reconhecido pela A..., ou sendo, identificadas estas não constam do imobilizado da A..., ou não existe contrato de aluguer celebrado com entidade terceira, não pode o gasto ser fiscalmente aceite por não ser indispensável para a obtenção dos rendimentos de 2009, sujeitos a imposto.

o A Lei Fiscal e a Jurisprudência

Dispõe o nº 1 do artigo 23º do Código do IRC que, apenas, 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"*, ou seja, a qualificação dos custos como dedutíveis implica que estejam em relação com a actividade exercida pela empresa em termos da sua adequação económica, face à finalidade de obtenção de resultados.

O Acórdão de 29/03/2006, do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no processo nº 01236/05, considera que *"o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão das empresas, ditando como deve ser ela a aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da actividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução, mas para outros interesses alheios"*.

A este propósito, transcreve-se um excerto do acórdão do Tribunal Central Administrativo de 10/03/2009, proferido no processo nº 02608/08, o qual, *"Fazendo apelo ao Estudo de Tomás de 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, in CTF, nº 396, págs. 7 a 177)" conclui no sentido que "A indispensabilidade a que se refere o artigo 23º do CIRC como condição para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade (a despesa como uma condição sine qua non dos proveitos), nem sequer à conveniência (a despesa como conveniente para a organização empresarial), sob pena de intolerável intromissão da A.T. na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, directa ou indirectamente, à obtenção de lucros. A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento directo ou indirecto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro."*

Nestes termos, e, no âmbito da inspecção realizada, demonstrou-se que o sujeito passivo não logrou comprovar que *"consumiu/adquiriu os serviços declarados"* e/ou que esses *"encargos seriam indispensáveis para a realização dos proveitos de 2009"*.

Para efeitos de comprovação da indispensabilidade do custo compete ao sujeito passivo informar a Autoridade Tributária da imprescindibilidade do mesmo, tal como lhe compete, e, nos casos em que tal se aplique, informar a A.T. sobre os destinatários dos bens ou serviços e das razões que as motivaram, de forma a poder apurar-se se as mesmas são ou não estranhas aos fins da empresa e, conseqüentemente, se são fiscalmente dedutíveis ou não ao abrigo do artigo 23º do CIRC.

Em face do exposto, atento o facto de o sujeito passivo não ter provado a indispensabilidade e a finalidade, dos custos suportados, e, atenta a insuficiência de fundamentos e explicações por parte do sujeito passivo, será de relembrar o teor da forma vertida no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, que define o que é "custo fiscalmente aceite".

Nos termos da referida norma, são "(...) custos ou perdas os que comprovadamente foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, (...)" pelo que à luz deste quadro legal considera-se os custos mencionados anteriormente, no montante de € 265.863,71, como não aceites fiscalmente, por infracção ao disposto no n.º 1 do artigo 23 do CIRC.

❖ **Gastos Com Serviços Não Prestados – Artigo 23.º**

O sujeito passivo através dos lançamentos 70 e 27 do diário 4, contabilizou as factura 46 e 54 emitidas em 02-09-2009 e 23-10-2009 respectivamente pela Associação ... NIPC ... tendo reconhecido os gastos na conta 62.1 (subcontratos) e conta 63.1.2.99 (IVA pró rata) pelos montantes de € 250.000,00 e € 6.500,00 respectivamente, e, deduzido o IVA calculado "por dentro" no valor de € 21.750,00 em cada período de imposto (cfr. Anexo 30, fls 1 a 4).

Analisadas as facturas n.º 46 e n.º 54, cujo descritivo menciona "Protocolo ... " constatámos terem sido emitidas pelo valor de € 150.000,00 cada.

Analisadas as contas de proveitos e os respectivos centros de custo verificámos não ter sido realizado no Centro ... ou noutro qualquer espaço alugado pela ... A..., um evento com aquela designação, que tenha sido facturado pelo sujeito passivo e reconhecido como rendimento na contabilidade desta.

Notificado, o sujeito passivo, pessoalmente a 03/01/2013 para nos enviar cópia do protocolo celebrado com a Associação ... e, em simultâneo informar da indispensabilidade do gasto mencionado com indicação da facturação a terceiros, da qual constasse a identificação do cliente, n.º de factura e data de emissão, a A... (ex. ... \ (cfr. Anexo 20, fls 2) não respondeu à nossa solicitação (cfr. Anexo 21, fls 5) pelo que não ficou provada a indispensabilidade do gasto, associado a este evento, para os rendimentos sujeitos a imposto nos termos do artigo 23.º do CIRC.

A Doutrina

Sobre este assunto pronunciaram-se já diversos autores, defendendo que "para que os encargos suportados sejam valorados e aceites como custo fiscal, é necessário que os mesmos verifiquem três requisitos: a comprovação (justificação), a indispensabilidade e, ainda, o da ligação a proveitos ou ganhos sujeitos a imposto".

No mesmo sentido se pronuncia Tomás de Castro Tavares, ao referir que a lei estabelece que um custo apenas é aceite fiscalmente "na justa medida em que se verifique um determinado enlaçamento causal com as componentes positivas do rendimento,"¹⁶ e concluindo que "os gastos sem escopo lucrativo, mesmo que mediato" não são aceites fiscalmente, e, que "a noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro."¹⁷

O Acórdão do TCAS, de 16 de Novembro de 2004 (Proc. N.º 182/04) estabelece uma interligação entre o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC e o artigo 23.º do mesmo diploma. Assim, vem o artigo 17.º dispor que uma das componentes do lucro tributável é o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade, sendo este resultado uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (custos ou perdas). É, neste sentido, que o artigo 23.º do CIRC vem enunciar as situações que integram os elementos negativos, "consagrando um critério geral definidor face ao qual se considerarão como custos ou perdas aqueles que devidamente comprovados, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da respectiva fonte produtora".

Ora bem, subsumindo a factualidade descrita ao quadro legal e interpretativo que se acaba de enunciar, forçoso é concluir que os custos suportados pelo sujeito passivo não cumprem os requisitos da indispensabilidade, não podendo, pois, ser dedutíveis para a determinação do lucro tributável.

Como tal, a dedutibilidade fiscal destes custos está afastada, uma vez que os encargos com o protocolo ... , que o sujeito passivo tomou a sua expensas e registou como custos do exercício, não reúnem os requisitos de indispensabilidade dos custos.

Em face do ante exposto, não é possível identificar quaisquer circunstâncias nas quais os encargos desta natureza, possam ter tratamento fiscal excepcional, pelo que os custos contabilizados decorrentes dos encargos supra identificados, não preenchem os requisitos de indispensabilidade definidos no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Desta forma, o montante de € 256.500,00 contabilizado pelo sujeito passivo, como custo do exercício deverá ser acrescido ao lucro tributável do exercício de 2009.

❖ Artigos Para Oferta – Artigo 23.º

A A... contabilizou na conta 62.2.18.1 (ofertas), a título de ofertas a clientes, diversas facturas num total de € 5.401,63, respeitante a custos com aquisição de diversas mercadorias, nomeadamente cartões oferta, cartões brinde, casa de bonecas, cabazes de natal, bombons e garrafas de vinho cujos destinatários das ofertas não se encontram devidamente identificados, como segue:

POC	DIÁRIO	Nº LANÇAMENTO	FORNECEDOR	Nº FACTURA	DESCRIÇÃO	DATA FACTURA	MONTANTE
	3	64	ZZ...	237	Cartões oferta	02-12-2009	25,00
	3	65	AAA...	1210900551	Cartões brinde	03-12-2009	730,00
	3	67	BBB...	13519	Cartões oferta	03-12-2009	140,00
	3	68	AA...	9550	Warner Kids e Casa Bonecas	03-12-2009	385,91
		69	CCC...	27877	Cartão oferta	03-12-2009	80,00
	4	130	DDD...	200900180	Cabazes de Natal, Vinho	16-12-2009	4.040,72
TOTAL GASTOS NÃO ACEITES FISCALMENTE							5.401,63

Ao solicitarmos ao sujeito passivo para proceder à identificação dos mesmos, no decurso da acção de inspecção, nunca recebemos qualquer lista com identificação desses beneficiários, bem como através de notificação pessoal de 03-01-2013 (cfr. Anexo 20, fls 3, ponto 42) verificámos que optou por não responder conforme resposta entrada nestes serviços de inspecção em 21-01-2013 com o nº de entrada (cfr. Anexo 21, fls 7 e 8).

Assim, uma vez que não foi comprovado que o custo incorrido com estas ofertas, teve a correspondente contrapartida em proveitos do exercício ou de exercícios seguintes e, não se encontrando demonstrada a indispensabilidade da sua realização para a formação do lucro tributável, o mesmo custo no valor de 5.401,63 euros, não é aceite fiscalmente, por contrariar o disposto no artigo 23º do CIRC (cfr. Anexo 31, fls 1 a 7).

O nº 1 do artigo 17º do CIRC estabelece que, o resultado líquido do exercício determinado com base na contabilidade é uma das componentes do lucro tributável, constituída por elementos positivos (ganhos ou proveitos) e elementos negativos (custos ou perdas). Para definir quais são estes elementos negativos, o nº 1 do artigo 23º do CIRC enuncia, como critério geral, que se consideram como custos ou perdas, aqueles que, devidamente comprovados, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da respectiva fonte produtora.

O aspecto fundamental da consideração fiscal dos custos empresariais assenta no conceito da indispensabilidade. Com efeito pretendeu o legislador introduzir dois elementos, um de indispensabilidade e outro de veracidade, dos custos de forma a efectivar a presunção de veracidade declarativa por parte dos sujeitos passivos.

Caso aquela presunção seja afastada, cabe ao sujeito passivo o ónus da prova de que os encargos contabilizados correspondem inequivocamente a serviços prestados à A... (ex-...) e, caso seja provada a sua existência, que correspondem a encargos indispensáveis para a obtenção dos proveitos¹².

De acordo com o artigo 74º da LGT "o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque". Sendo certo que, ao sujeito passivo cabe o ónus da prova da indispensabilidade dos custos registados, para efeitos de determinação da matéria colectável, em sede de IRC, e bem assim que, esses custos existiram de facto, sob pena da respectiva despesa não ser fiscalmente dedutível, cabe, também, à Administração Tributária demonstrar se tal prova foi ou não conseguida.

No âmbito da inspecção realizada, a análise crítica dos factos recolhidos permitiu afastar a presunção de veracidade declarativa e, demonstrou-se que o sujeito passivo não logrou comprovar que "*consumiu/adquiriu os serviços declarados*" e/ou que esses "*encargos seriam indispensáveis para a realização dos proveitos de 2009*".

Não sendo possível comprovar a natureza e o destino da operação subjacente ao referido registo, ou seja, a efectiva realização e indispensabilidade daquela despesa, não é possível de igual modo, concluir pela indispensabilidade do respectivo custo, à luz do disposto no artigo 23º do CIRC.

Com efeito ao solicitarmos ao sujeito passivo que identificasse os destinatários de tais ofertas pretendíamos demonstrar inequivocamente, de que, sem a oferta de presentes a terceiros, as operações a jusante não poderiam ser efectuadas.

Em face do exposto, atento o facto de o sujeito passivo não ter provado a indispensabilidade, a finalidade, do custo suportado com a aquisição de diversos artigos para oferta, bem como a identificação dos destinatários dessas ofertas, será de relembrar o teor da forma vertida no nº 1 do artigo 23º do CIRC, que define o que é "*custo fiscalmente aceite*".

Nos termos da referida norma, são "*(...) custos ou perdas os que comprovadamente foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, (...)*" pelo que à luz deste quadro legal considera-se os encargos, no montante de € 5.401,63, como não aceites fiscalmente, por infracção ao disposto no nº 1 do artigo 23.

❖ **Gastos Não Aceites – Acerto Pró Rata a 31-12-2009 – Artigo 23º**

Nos termos do nº 6 do artigo 23º do CIVA, devem os sujeitos passivos mistos, na declaração do último período do ano a que respeita, proceder à regularização definitiva do imposto deduzido ao longo dos respectivos exercícios, calculado provisoriamente com base nos critérios objectivos inicialmente utilizados, e, corrigido de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam.

Em cumprimento do disposto no parágrafo anterior, o sujeito passivo procedeu ao recalculo da proporção do pró rata definitivo tendo encontrado o valor de 47%, pelo que em 31-12-2009, através do lançamento 39 do diário 9, regularizou o IVA deduzido indevidamente na proporção de 87% ao longo do exercício, no montante de € 361.578,96, na sub-conta 24.3.42 (regularizações mensais a favor do Estado), e, em simultâneo, regularizou o IVA cuja dedução não é aceite nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 23º do CIVA reconhecendo-o como gasto na sub-conta 63.1.29.9 (outros – pró rata) (cfr. Anexo 35, fls 1 a 16).

5-

Tendo sido corrigidos, no ponto III.1.1.2. os gastos não aceites fiscalmente a seguir identificados por não ter sido provada a sua indispensabilidade nos termos do artigo 23º do CIRC, e, que correspondem à proporção de 13% do imposto sobre o valor acrescentado suportado, cuja dedução não seria aceite nos termos do artigo 23º do CIVA:

POC	DIÁRIO	Nº LANÇAMENTO	FORNECEDOR	DESCRIÇÃO	Nº FACTURA	DATA	MONTANTE
	4	27	Associação ...	Protocolo	46	02-09-2009	3.250,00
	4	70	Associação ...	Protocolo	54	23-10-2009	3.250,00
Gastos não aceites fiscalmente em pontos anteriores							6.500,00

Urge, agora, proceder à tributação dos gastos que em 31-12-2009 foram contabilizados pelo sujeito passivo na sub-conta 63.1.29.9 (outros – pró rata) na proporção de 40% (87% - 47%), por corresponder ao gasto que efectivamente foi contabilizado e reconhecido e que não foram fiscalmente aceites, em função do enquadramento respectivo.

Assim, o **acréscimo de gastos não aceites fiscalmente** é de € 20.000,00 ($6.500,00/13\% \cdot 40\% = (53\%-13\%)$).

No total foram contabilizados gastos na importância de € 554.265,34 ($6.500,00 + 265.863,71 + 256.500,00 + 5.401,63 + 20.000,00$) que por não se mostrarem comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora conforme dispõe o corpo do artigo 23º do CIRC, **não são fiscalmente aceites**.

III.1.1.3 GASTOS NÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS FISCAIS – ARTIGOS 29º E 34º AMBOS DO CIRC

♦ Amortizações não Aceites – Imobilizado Adquirido à EEE...

Como por demais mencionado em pontos anteriores, na sequência da celebração do acordo revogatório entre a EEE... S.A. e o sujeito passivo, que consistiu na revogação do contrato de sub-cessação de exploração do Centro de ... celebrado em 2000, foi acordado o pagamento duma indemnização compensatória à EEE... S.A., por parte da ... (actual A...).

Parte dessa indemnização, no valor de 309,387,00 euros, acrescida de IVA à taxa legal em vigor, destinou-se a pagar, a título de compensação, a transferência dos bens e equipamentos constantes do imobilizado corpóreo da EEE...

Esta sociedade teve o cuidado de acautelar, no ponto 1 da cláusula segunda, que aqueles bens seriam vendidos pelo valor pelo qual se encontravam evidenciados no Balanço da sociedade, no estrito respeito pelos princípios contabilísticos geralmente aceites.

Com a finalidade de proceder à avaliação do imobilizado incorpóreo e corpóreo, que iriam ser adquiridos pelo sujeito passivo, foram contratados, por esta, os serviços da sociedade FFF..., tendo-lhe sido pagos honorários no montante de 5.550,88 euros (IVA incluído).

Ora acontece que, no Balanço da EEE...; à data de 18-12-2006, o valor líquido contabilístico do imobilizado era de 39.047,31 euros, tendo a aquisição do imobilizado incorpóreo sido reconhecida no balanço pelo valor de 373,53 euros, encontrando-se totalmente amortizado, e, a aquisição do imobilizado corpóreo reconhecida pelo valor de 228.096,72 euros.

Deste modo, o valor de aquisição do imobilizado corpóreo e incorpóreo mencionados no Balanço da EEE... totalizava 228.470,25 euros, valor este inferior àquele pelo qual foi transmitido para o sujeito passivo.

O quadro seguinte reflecte o valor líquido contabilístico do imobilizado da EEE... S.A., tal qual consta das suas demonstrações financeiras:

DESIGNAÇÃO	AMORTIZAÇÕES PRATICADAS
Imobilizado Incorpóreo	24.886,68
Imobilizado Corpóreo	28.187,95
TOTAIS	53.074,63

pelos que, não tendo a ... (actual A...), indicado os métodos e pressupostos utilizados no cálculo do valor actual ou justo valor do imobilizado adquirido, à data de 18-12-2006, não podem as amortizações praticadas nos bens resultantes daquela aquisição, no exercício de 2009, no montante de **53.074,63 euros**, ser aceites fiscalmente, por não consistirem na depreciação efectiva dos mesmos e por ultrapassarem os limites legalmente aceites nos termos do artigo 34º do CIRC (cfr. Anexo 15, fls 1 + Anexo 16, fls 1, 4 a 8 e 10).

❖ **Amortizações não Aceites – Diferença Não Justificada**

A conta 66 - Amortizações e Ajustamentos do Exercício apresenta um saldo de € 153.753,79 conforme balancete analítico antes do apuramento de resultados de 2009 (cfr. Anexo 14, fls 1).

Para confirmação deste valor foram solicitados, ao sujeito passivo, os mapas de amortizações e reintegrações de 2009, modelo oficial 32.1 e 33.2, tendo-se verificado que o valor constante da coluna 10 – Amortizações e reintegrações do exercício é de € 130.974,65, existindo assim uma diferença de € 22.779,14 correspondente à diferença entre o gasto contabilizado na conta 66 e o valor da coluna 10 do mapa modelo oficial 32 (cfr. Anexo 16, fls 1 e 11).

O artigo 23º do CIRC vem estabelecer na alínea g) do nº 1, que as depreciações e amortizações são gastos fiscalmente aceites desde que, sejam comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto.

Por sua vez, o nº 1 do artigo 29º do CIRC considera aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis e intangíveis

contabilizados ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

O cálculo das amortizações e depreciações de cada exercício é efectuado com base nos elementos constantes das fichas de imobilizado, nomeadamente, o tipo de bem, o prazo de vida útil e a taxa aplicada, em conjugação com o mapa de amortizações e depreciações, modelo oficial 32, no qual se encontram identificados todos os bens detidos pela empresa, classificados por rubrica, de acordo com as tabelas anexas ao Decreto-Regulamentar nº 2/90 de 12 de Janeiro.

Para efeitos de amortização a contabilizar em cada exercício económico, é de relevar, o valor retirado da coluna 10 do mapa modelo oficial 32, pois só este corresponde realmente às amortizações e depreciações praticadas em cada um desses exercícios, os quais são preenchidos de acordo com as instruções constantes no nº 2 do artigo 21º do Decreto-Regulamentar acima mencionado.

Em suma, para efeitos de amortizações do exercício de 2009, praticadas pela A..., deve considerar-se o valor constante da coluna 10 do mapa, e, não o valor contabilizado como custo na conta 66, pelo que a diferença de € 22.779,14 (153.753,79 – 130.974,65) não é aceite fiscalmente por infracção ao disposto no nº 1 do artigo 29º em conjugação com a alínea g) do nº 1 do artigo 23º ambos do CIRC.

O montante total de gastos com amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais é de € 75.853,77 (53.074,63 + 22.779,14).

III.1.1.4 ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS FISCAIS – ARTIGO 45º DO CIRC

❖ Juros Indemnizatórios Pagos à GGG...

O sujeito passivo contabilizou, a 31 de Dezembro de 2006, na subconta 69.8.4. (Acordos Alfasom) através do lançamento nº 3 do diário de operações diversas, o montante de 890.383,08 euros.

Este valor resultou do acordo revogatório celebrado entre a EEE... S.A. e a ... (actual A...), que revogou o contrato de sub-cessão da exploração do Centro de ... assinado em 2000, por ambas as sociedades.

Conforme descrevemos no ponto II.3.6.6.2., em simultâneo a este acordo foi celebrado um outro entre a EEE... S.A., a ... e a GGG... ficando previsto no nº 2 da Cláusula Segunda, que a ... (actual A...) assumiria as obrigações pecuniárias decorrentes do contrato, consubstanciando-se no montante global de 890.383,08 euros correspondente às facturas discriminadas no anexo 2, após encontro de contas entre a GGG... e a UUU...

Este montante decorria duma dívida da UUU... para com a GGG... à data da celebração do acordo revogatório (18/12/2006).

Ao verificarmos o anexo mencionado no acordo revogatório verificámos tratar-se duma folha em branco cujo título é Listagem de facturas.

No sentido de obter evidência factual da existência destas facturas e dos valores nelas mencionado, de forma a validarmos o montante de 890.383,08 euros, notificámos a GGG... S.A., NIPC... através do ofício nº... de 03/01/2011, para que apresentasse cópia dessas facturas, tendo concedido o prazo de 8 dias, não tendo esta sociedade respondido não só no prazo concedido como em data posterior.

Face à ausência de resposta, no âmbito do procedimento inspectivo ao exercício de 2006, por parte da GGG... procedeu-se a notificação pessoal da A... (ex-...), no dia 01 de Abril de 2011 para proceder à apresentação das facturas, ao que esta respondeu não as ter em seu poder e já ter solicitado à GGG... cópia das mesmas, não tendo, contudo, obtido qualquer feed-back por parte daquela sociedade.

Ainda, da análise ao anexo A da declaração anual de 2006 entregue pela UUU... Lda., verificou-se que o valor das dívidas a terceiros constante do balanço era de 1.124.476,54 euros e as dívidas de terceiros totalizavam 897.173,77 euros, não tendo sido acautelado por parte da ... (actual A...), o recebimento dos valores que tinha direito a receber por força do **artigo. DOIS da 15ª Cláusula** do contrato de sub-cessão de exploração de 2000.

Se as facturas não se encontram em anexo ao acordo que nos foi facultado pela ... (actual A...), significa que aquelas nunca constaram do acordo, e o sujeito passivo procedeu ao pagamento duma indemnização sem acautelar não só a existência da dívida, como o valor da mesma.

Ainda, ficou estipulado na Cláusula Primeira do acordo a penalização que a seguir transcrevemos (cfr. Anexo 7, fls. 16 e 17):

Cláusula Primeira:

- a) O montante de 890.383,08 euros (...) será pago, pela ... (actual A...) à GGG..., de seguinte forma:
A quantia de 540.383,08 é paga nesta data, por meio de cheque (...);
- b) A quantia de 50.000 euros será paga no dia 31 de Janeiro de 2007 (...);
- c) O remanescente, no valor de 300.000 euros, e os respectivos juros (...) será liquidado no prazo de 60 dias a contar da data em que cessar a relação comercial existente entre as partes, com termo previsto para finais de 2011, caso não venha a ocorrer nenhuma renovação. Se houver renovação a data do vencimento será no final do prazo da renovação;
- d) A quantia de 300.000 euros (...) vence juros à taxa Euribor a três meses, desde a data da assinatura deste acordo, até ao seu efectivo pagamento;
- e) Os juros vencidos (...) serão pagos semestralmente no primeiro dia útil do mês seguinte ao semestre a que respeitam.

Dando cumprimento ao anterior clausulado o sujeito passivo procedeu ao pagamento e reconhecimento de gastos com juros de mora, no exercício de 2009, pelo montante de € 3.499,50 através do seguinte lançamento (cfr. Anexo 13, fls 1):

DATA LANÇAMENTO	CONTA POC	DESCRIÇÃO	DIÁRIO	Nº LANÇAMENTO	MONTANTE
31/12/2009		GGG...	4	166	3.499,50
GASTO TOTAL NÃO ACEITE FISCALMENTE					3.499,50

De forma a validarmos os juros debitados à A... (ex...) pela GGG... S.A. notificámos, (em se de procedimento inspectivo externo ao exercício de 2008 ao abrigo da OI2010 ...), esta entidade através de ca registada, a que corresponde o nº RC ... PT e ofício registado com o nº ... de 30/03/2011, pa nos informar da taxa de juro aplicada, prazo e montante da dívida sobre a qual tinha calculado os juros de mo debitados ao sujeito passivo.

No caso da A... (ex...) procedemos à notificação pessoal a 01/04/2011 (arquivada procedimento inspectivo externo ao abrigo da OI2010 ...), para que nos indicasse se procedeu à validação d juros debitados pela GGG... , nomeadamente, no que se refere ao montante em dívida, prazo da mora sobre qual incidiu o cálculo dos juros e a taxa de juro praticada.

Por parte da GGG... , nunca obtivemos resposta. Em relação ao sujeito passivo, apenas, entregou cópia acordo com as condições gerais, o qual já se encontrava em nosso poder, sem qualquer outra explicação.

A ausência ou omissão de resposta não nos permitiu validar o montante reconhecido pelo sujeito passivo, pe embora o facto de considerarmos que os juros tão pouco eram devidos, por não ter ficado provado que o va pago à Alfasm decorreu de facturas que se encontravam reflectidas no passivo da UUU... e q tinham sido cedidas à A... (ex...) por força do acordo atrás mencionado.

Face ao exposto, não tendo sido possível aferir da legalidade e da legitimidade do gasto por não terem si provados quer pelo sujeito passivo quer pela GGG... , os pressupostos que serviram de base aos cálculos d juros, não pode o mesmo no valor de € 3.499,50 ser aceite fiscalmente por ter sido contrariado o preceituado (alínea g) do nº 1 do artigo 45º do CIRC.

❖ Gastos Com Pró rata – Notas crédito

A A... enquanto sujeito passivo misto procedeu, ao longo do exercício de 2009, à regularização IVA incidente sobre as notas de crédito por si emitidas na proporção de 87%, por aplicação do artigo 23º CIVA, tendo reconhecido a diferença de 13% como gasto do exercício ao contabilizá-la na conta POC ... Deste procedimento resultou um gasto total reconhecido no valor de € 7.908,74, conforme quadro seguinte (c Anexo 18, fls 1 a 11):

DIÁRIO	Nº LANÇAMENTO	DATA FACTURA	MONTANTE
5	39	31-03-2009	399,06
5	38	30-04-2009	4,00
5	28	31-05-2009	518,75
5	29	31-05-2009	66,14
5	102	30-06-2009	61,11

5	103	30-06-2009	69,26
5	104	30-06-2009	10,30
5	71	31-07-2009	10,30
5	72	31-07-2009	0,60
5	73	31-07-2009	0,22
5	74	31-07-2009	0,97
5	75	31-07-2009	2,15
5	31	30-09-2009	48,01
5	36	31-10-2009	726,25
5	76	30-11-2009	3.250,00
5	77	30-11-2009	1.776,09
5	78	30-11-2009	608,42
5	79	30-11-2009	16,39
5	54	31-12-2009	113,57
5	57	31-12-2009	0,52
5	58	31-12-2009	37,63
GASTO TOTAL NÃO ACEITE			7.908,74

Quando o sujeito passivo no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20º do CIVA, pode deduzir o imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações, na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução, por disposição da alínea b) do nº 1 do artigo 23º do CIVA. De acordo com o estipulado, este direito não abrange as operações de regularização de imposto mencionado em notas de crédito emitidas pelos sujeitos passivos, e, cujo imposto sobre o valor acrescentado tinha sido anteriormente por eles liquidado, cujas regras a observar são as do artigo 78º do CIVA.

Sendo o IVA um imposto que incide sobre operações com terceiros não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizado como gasto do período de tributação, por imposição da alínea c) do nº 1 do artigo 45º do CIRC.

Face ao exposto, conclui-se que o sujeito passivo ao considerar como gasto do exercício a parcela do imposto sobre o valor acrescentado que não deduziu, resultante da aplicação indevida do artigo 23º do CIVA, à regularização das notas de crédito por si emitidas, no montante de **€ 7.908,74** infringiu o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 45º do CIRC, pelo que se procede ao acréscimo do lucro tributável dessa importância.

❖ **Encargos Indevidamente Documentados**

O sujeito passivo registou nas contas abaixo identificadas, como custo do exercício, o montante de € 2.362,00, relativo a diversos encargos com actuações de ranchos folclóricos, refeição, e outras prestações de serviços. Os registos contabilísticos foram realizados de acordo com o quadro seguinte (cfr. Anexo 19, fls 1 a 12):

POC	DATA LANÇAMENTO	Nº LANÇAMENTO	FORNECEDOR	Nº FACTURA	DATA DOCUMENTO	DESCRIÇÃO	CUSTO
	31-7-2009	19	HHH...	S/N	07-07-2009	Actuação Rancho Folclórico	250,00
	31-7-2009	115	III...	Duplicado	10-07-2009	Refeições	82,00
	31-08-2009	120	JJJ...	S/N	26-08-2009	Actuação no dia 26-08-2009	500,00
	31-08-2009	111	KKK...	S/N	10-08-2009	Actuação 10 Agosto FIA	300,00
	31-08-2009	28	LLL...	S/N	09-07-2009	Actuação Rancho folclórico	500,00
	31-08-2009	42	HHH...	S/N	11-08-2009	Actuação Rancho Folclórico	250,00
	30-09-2009	176	MMM...	1	03-09-2009	Tradução catálogo	460,00
ENCARGOS INDEVIDAMENTE DOCUMENTADOS							2.362,00

Os documentos acima mencionados apresentam as seguintes irregularidades:

- > *Aqueles que foram emitidos pelos agrupamentos ou associações culturais são apenas cartas não possuindo numeração, nem sendo emitidos por sistema electrónico de facturação ou tipografia autorizada;*
- > *O documento emitido pelo Hotel III... não é original mas sim um duplicado;*
- > *O documento emitido por MMM... não é factura nem documento equivalente (modelo 6 de IRS), e, tão pouco menciona "ACTO ISOLADO"*

O código do IRC é muito claro quanto à obrigatoriedade das sociedades comerciais disporem de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal salientando a alínea a) do nº 3 do artigo 17º do CIRC, e refere que a contabilidade deverá "estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade (...)", estando consagrados no artigo 115º do CIRC, os deveres específicos para a escrita das empresas, nomeadamente na alínea a) do nº 3 – "Na execução da contabilidade (...) todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário".

À luz da lei conclui-se pois, que, para serem dedutíveis, e, para além dos outros requisitos já anteriormente citados, os custos serão obrigatoriamente comprovados por documentos válidos, entendendo-se, em regra, por documento válido aquele cuja origem externa – é a regra geral quanto aos que justificam as aquisições de bens e serviços – demonstre de forma inequívoca, a veracidade da operação económica, subjacente ao lançamento contabilístico efectuado, bem como os demais elementos indispensáveis à quantificação dos respectivos reflexos.

E assim é, atendendo à lógica do IRC, porquanto o "documento justificativo" a que se refere a alínea a) do nº 3 do artigo 115º do CIRC, no caso de um encargo, é um documento externo que permita a identificação da natureza do mesmo – nomeadamente, para o efeito de se saber se é indispensável à realização dos proveitos ou à manutenção da fonte produtora, conforme o nº 1 do artigo 23º do CIRC – do beneficiário, da sua realização e da respectiva imputação temporal, para o efeito imprescindível da periodização do rendimento, conforme artigo 18º do CIRC.

Tal como anteriormente referimos, na execução da contabilidade, a lei exige expressamente que os documentos de suporte justifiquem as operações a que correspondam, que se encontrem datados e sejam susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário, conforme alínea a) do n.º 3 do artigo 115.º do CIRC, sendo que, no caso em apreço, e tratando-se de custos, só um documento externo, datado, numerado e com identificação do beneficiário do mesmo, será adequado a constituir uma justificação idónea da despesa incorrida, e a lei contenta-se com isso.

Foi pois, na sequência da constatação de realidades desta natureza, que o legislador foi impelido a contemplar em norma própria, as situações conexas com a questão documental, nomeadamente, enquanto meio de prova da realidade e indispensabilidade dos encargos contabilizados.

Não obstante o artigo 23.º do CIRC exigir a comprovação da realidade do custo, bem como da sua indispensabilidade, vem ainda o legislador contemplar, expressamente, na alínea g) do n.º 1 do artigo 45.º, daquele diploma, que as despesas indevidamente documentadas não são dedutíveis para efeitos fiscais.

Ora, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC só são dedutíveis para efeitos fiscais os encargos devidamente documentados, ou seja, sob a forma estatuída na lei.

Nos termos do Acórdão do TCA do Sul de 15/06/2005, Processo 0563/05 *"Um encargo não se encontra devidamente documentado quando não se encontre apoiado em documentos externos, em termos de possibilitar conhecer fácil, clara e precisamente, a operação, evidenciando a causa, natureza e montante (...) razão pela qual não são aceites fiscalmente os custos relativamente aos quais inexista na contabilidade do sujeito passivo documento externo de suporte ou em que este documento se revele insuficiente, designadamente por não obedecer ao formalismo legal, como acontece com, custos suportados por facturas que não contém a devida identificação e discriminação das operações a que se reportam (...)."* Se os documentos de suporte, independentemente da forma, não provam a materialidade das operações de aquisição de bens ou serviços, e, não se encontrando as operações devidamente documentadas, não podem os respectivos custos ser fiscalmente dedutíveis.

Face ao exposto, há lugar a uma correcção ao lucro tributável do exercício de 2009, na importância total de € **2.362,00** por infracção ao disposto no n.º 1, alínea g) do artigo 45.º do CIRC.

❖ **Encargos Não Dedutíveis para Efeitos Fiscais – Acerto Pró Rata a 31-12-2009 – Artigo 45.º**

Nos termos do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, devem os sujeitos passivos mistos, na declaração do último período do ano a que respeita, proceder à regularização definitiva do imposto deduzido ao longo dos respectivos exercícios, calculado provisoriamente com base nos critérios objectivos inicialmente utilizados, e, corrigido de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam.

Em cumprimento do disposto no parágrafo anterior, o sujeito passivo procedeu ao recálculo da proporção do pró rata definitivo tendo encontrado o valor de 47%, pelo que em 31-12-2009, através do lançamento 39 do diário 9, regularizou o IVA deduzido na proporção de 87% ao longo do exercício, no montante de € 361.578,96, na sub-

conta 24.3.42 (regularizações mensais a favor do Estado), e, em simultâneo, regularizou o IVA cuja dedução não é aceite nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA reconhecendo-o como gasto na sub-conta 63.1.29.9 (outros – pró rata) (cfr. Anexo 35, fls 1 a 16).

Tendo sido corrigidos, no ponto III.1.1.4 os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais com o pró rata das notas de crédito emitidas, a seguir identificados por indevidamente documentados nos termos do artigo 45.º do CIRSC, e, que correspondem à proporção de 13% do imposto sobre o valor acrescentado suportado, cuja dedução não seria aceite nos termos do artigo 23.º do CIVA:

POC	DIÁRIO	N.º LANÇAMENTO	FORNECEDOR	DESCRIÇÃO	N.º FACTURA	DATA	MONTANTE
	5	Vários	A...	Notas de crédito	Várias	Várias	7.908,74
Encargos não fiscalmente dedutíveis em pontos anteriores							7.908,74

Urge, agora, proceder à tributação dos gastos que em 31-12-2009 foram contabilizados pelo sujeito passivo na sub-conta 63.1.29.9 (outros – pró rata) na proporção de 40% (87% - 47%), por corresponder ao encargo não fiscalmente dedutível que efectivamente foi contabilizado e reconhecido, em função do enquadramento respectivo.

Assim, o **acréscimo de encargos não dedutíveis fiscalmente** é de € **24.334,58** ($7.908,74/13\% \cdot 40\% = (53\% - 13\%)$).

Os encargos indevidamente documentados totais no exercício de 2009 são de € **38.104,82** ($3.499,50 + 7.908,74 + 2.362,00 + 24.334,58$).

III.1.2 CORRECÇÕES AO CÁLCULO DO IMPOSTO

✦ Pagamentos a Não Residentes – Pessoas Singulares

Conforme mencionámos no ponto II.3.6.7.1, decorreu entre os dias 8 e 11 de Julho de 2009, o concurso internacional de saltos do ... que decorreu no ...

Neste concurso foram atribuídos, aos cavaleiros concorrentes, diversos prémios em dinheiro, designados como ..., os quais por terem sido pagos a pessoas singulares não residentes em território nacional foram sujeitos a retenção na fonte em sede de IRS, tendo o sujeito passivo tributado os rendimentos pagos à taxa de 20% como se de rendimentos de trabalho dependente se tratasse, por aplicação do estipulado na alínea e) do n.º 3 do artigo 71.º do CIRSC.

Porém analisado o programa de concurso verificámos tratar-se de prémios pagos a participantes em concurso internacional, cujo valor unitário dependia da classificação em que cada um dos concorrentes se posicionasse no final de cada prova, não revestindo nestes termos natureza de rendimento enquadrável na categoria A prevista

no artigo 2º do CIRS, mas sim, rendimento da categoria G, previsto no nº 2 do artigo 9º do CIRS, que por ter sido obtido em território português se encontra sujeito a tributação, nos termos da alínea l) do nº 1 do artigo 18º do CIRS.

Assim sendo, estamos perante pagamentos efectuados, a não residentes, de prémios pela participação em concurso, os quais sendo obtidos em território nacional, por indivíduos aqui não residentes, se encontram sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa liberatória na alínea b) do nº 2 do artigo 71º do CIRS.

Por força do plasmado no nº 1 do artigo 13º do CIRS ficam sujeitas a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, as pessoas singulares que não residindo no território nacional aqui obtenham rendimentos.

Estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte em sede de IRS, pelas entidades devedoras dos mesmos, nos termos da alínea a) do nº 2 do artigo 101º do CIRS e à taxa de 35% prevista na alínea b) do nº 2 do artigo 71º também do CIRS.

As retenções na fonte em sede de IRS que deveriam ter sido efectuadas pelo sujeito passivo são de € 172.606,00 (cfr. Anexo 22, fls 1 a 52), contudo a A... (e...) ao aplicar uma taxa de retenção inferior à legalmente prevista, apenas reteve na fonte imposto, em sede de IRS, no montante de 98.632,00 euros, pelo que se encontram em falta € 73.974,00 (172.606,00 – 98.632,00).

Sempre que a retenção na fonte tenha carácter definitivo, são ainda devidos juros compensatórios pela entidade a quem incumbe efectuar-las, sobre as importâncias não retidas nos termos do nº 2 do artigo 114º (à data artigo 106º) do CIRC, em conjugação com o artigo 35º da Lei Geral Tributária, por remissão do nº 3 do artigo 114º (à data artigo 106º) do CIRC.

❖ Pagamentos a Não Residentes – Pessoas Colectivas

A A... , no âmbito do torneio mencionado no ponto III.3.6.7.2 – ...
(Torneio de Golfe) procedeu ao pagamento de um prémio ao sujeito passivo NNN... com sede em ... no Reino Unido no valor de € 1.250.000,00, não tendo procedido a retenção na fonte em sede de IRC, aquando do pagamento do rendimento que foi realizado em 07-04-2009 através de transferência bancária ordenada ao OOO... de Londres (cfr. Anexo 37, fls 2).

O documento que titula este encargo é a factura nº 19 emitida em 15-05-2009, pelo registo para efeitos de IVA do sujeito passivo mencionado no parágrafo anterior, em território nacional, a que foi atribuído o número de identificação fiscal ... , cujo descritivo menciona "prémio de concurso" (cfr. Anexo 23, fls 1 e 2).

Para confirmação de que o pagamento efectuado dizia respeito, efectivamente, a um prémio de concurso solicitámos ao sujeito passivo, via electrónica, em 22 de Janeiro de 2013, que nos esclarecesse se o descritivo

correspondia ou não, a esse tipo de prémio. A confirmação foi recepcionada pela mesma via, na mesma data (cfr. Anexo 37, fls 1).

Sempre que as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, pelos rendimentos nele obtidos nos termos do nº 2 do artigo 4º do CIRC, os quais sendo provenientes de prémios de concurso realizados em território nacional consideram-se aqui obtidos por força do nº 5 da alínea c) do nº 3 do artigo 4º do CIRC e estão sujeitos a retenção na fonte em sede daquele imposto nos termos da alínea e) do nº 1 do artigo 94º (à data artigo 88º) do CIRC.

Sempre que o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português, as retenções na fonte têm carácter definitivo, por disposição legal prevista na alínea b) do nº 3 do artigo 94º (à data alínea d) do nº 2 do artigo 88º) do CIRC. Tendo essas retenções na fonte, carácter definitivo, são efectuadas à taxa prevista na alínea d) do nº 3 do artigo 87º (à data artigo 80º) do CIRC, por remissão do nº 5 do artigo 94º (à data artigo 88º), ambos do CIRC.

Assim, não tendo o sujeito passivo procedido à retenção na fonte em sede de IRC, sobre os rendimentos pagos ao não residente sem estabelecimento estável [NNN...], infringiu os dispositivos legais mencionados no parágrafo anterior pelo que se encontra em falta € 437.500,00 (1.250.000 * 35%) em sede de IRC, valor este que devia ter sido entregue nos cofres do Estado até 20 de Maio de 2009, por disposição legal prevista no nº 6 do artigo 94º (à data artigo 88º) do CIRC.

Sempre que a retenção na fonte tenha carácter definitivo, são ainda devidos juros compensatórios pela entidade a quem incumbe efectuar-las, sobre as importâncias não retidas nos termos do nº 2 do artigo 114º (à data artigo 106º) do CIRC em conjugação com o artigo 35º da Lei Geral Tributária.

❖ **Pagamentos a Pessoas Colectivas Residentes em Território Nacional**

A A... [NNN...], no âmbito não só do concurso mencionado no ponto anterior como dos concursos [NNN...] e outros não especificados, procedeu ao pagamento de prémios de concursos a diversos sujeitos passivos residentes em território nacional, no valor de € 129.733,85, não tendo procedido a retenção na fonte em sede de IRC, aquando do pagamento do rendimento (cfr. Anexo 24, fls 2 a 28).

Sempre que os sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas auferirem rendimentos provenientes de prémios de concurso realizados em território nacional, estes estão sujeitos a retenção na fonte em sede daquele imposto nos termos da alínea e) do nº 1 do artigo 94º (à data artigo 88º) do CIRC. Sempre que o titular dos rendimentos seja entidade residente em território português, as retenções na fonte, por remissão do nº 4 do artigo 94º (à data nº 5 do artigo 88º) do CIRC, são efectuadas à taxa prevista para efeitos de retenções na fonte em sede de IRS, a qual por disposição prevista na alínea b) do nº 2 do artigo 71º do CIRS é de 35%, no exercício de 2009.

Sempre que a retenção na fonte tenha a natureza de imposto por conta e a entidade que a deva efectuar a não tenha feito, são por ela devidos juros compensatórios, sobre as importâncias não retidas nos termos do nº 1 do artigo 114º (à data artigo 106º) do CIRC em conjugação com o artigo 35º da Lei Geral Tributária por remissão do nº 3 do artigo 114º (à data artigo 106º) do CIRC. E, é ainda, a entidade devedora dos rendimentos subsidiariamente responsável pelo pagamento do imposto que vier a revelar-se devido pelo titular dos rendimentos nos termos do nº 4 do artigo 114º (à data artigo 106º) do CIRC em conjugação com o nº 2 do artigo 28º da Lei Geral Tributária.

Assim, não tendo o sujeito passivo procedido à retenção na fonte em sede de IRC, sobre os rendimentos pagos infringiu os dispositivos legais mencionados no parágrafo anterior, pelo que são devidos juros compensatórios sobre € 45.406,84 (cfr. Anexo 24, fls 1).

❖ **Tributação Autónoma das Despesas de Representação**

O sujeito passivo contabilizou, a título de despesas com deslocações e estadas, na conta 62.2.27.1.1. as seguintes facturas (cfr. Anexo 25, fls 16) num total de € 4.341,89:

DIÁRIO	Nº LANÇAMENTO	DATA LANÇAMENTO	FORNECEDOR	DESCRIÇÃO	Nº FACTURA	DATA FACTURA	MONTANTE
7	63		PPP...	Alojamento	70361	27-08-2009	2.250,00
3	6	30-11-2009	QQQ...	7 Passagens aéreas	20 00038	21-12-2009	1.165,89
6	3	31-12-2009	RRR...	Refeições 6 Pessoas	8592	29-01-2009	361,85
6	3	31-12-2009	SSS...	Press Tickets, 1	5607	04-11-2009	56,07
6	3	31-12-2009	SSS...	Press Tickets, 1	5607	04-11-2009	57,21
6	3	31-12-2009	SSS...	Press Tickets, 1	5607	04-11-2009	19,07
6	3	31-12-2009	SSS...	Press Tickets, 1	5607	04-11-2009	12,00
4	14	31-10-2009	Hotel Albatroz	Alojamento 3 noites de	122634	09-10-2009	420,00
TOTAL DAS DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO							4.342,09

Tratando-se de gastos incorridos com terceiros, que não pertencem aos quadros da empresa, e, no caso das refeições que não se encontravam previstas no programa de concurso, não constando dum caderno de encargos assumem-se como despesas de representação tal como definidas no nº 7 do artigo 88º do CIRC que considera serem "(...) *despesas de representação, nomeadamente, as suportadas com refeições, viagens, passeios, e espectáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades*". Estas despesas são tributadas autonomamente à taxa de 10% conforme disposição legal prevista na alínea a) do nº 3 do artigo 88º do CIRC.

Deste modo, tendo sido contrariado o dispositivo legal mencionado anteriormente procede-se à tributação autónoma dos encargos pelo montante de € 434,21 (4.342,09 * 10%).

Considerando que o sujeito passivo sobre estes gastos procedeu à tributação autónoma à taxa de 10% nos termos do artigo 88º do CIRC, urge proceder à **regularização a seu favor do imposto em sede de IRC pago** no montante de € 1.659,31 (16.593,11*10%).

❖ **Tributação Autónoma das Despesas de Representação – Favor do Sujeito Passivo**

No ponto III.1.1.2 – Gastos – Gastos com beneficiários não identificados – artigo 23º do CIRC procedemos ao acréscimo do lucro tributável de gastos não aceites fiscalmente, os quais foram contabilizados na sub-conta 62.2.21 (despesas de representação) que a seguir indicamos:

POC	DÍARIO	Nº LANÇAMENTO	FORNECEDOR	DESCRIÇÃO	Nº FACTURA	DATA	MONTANTE	JUSTIFICAÇÃO
8	2	2	H...	Diversas Receitas	Regivel	Regivel	219,85	Não identifica as pessoas
8	2	2	H...	Idem	Idem	25-04-2009	143,20	Idem - I
8	1	1	K...	4 Receitas	11775	25-07-2009	83,40	Não identifica pessoas
8	1	1	L...	3 Receitas	2013	25-07-2009	152,70	Idem
8	1	1	R...	Várias Receitas	1060	04-07-2009	70,40	Idem
8	1	1	L...	4 Receitas	45350	14-07-2009	41,65	Idem
8	1	1	L...	8 Receitas	20070	13-07-2009	140,10	Idem
8	1	1	U...	10 Receitas	4003	17-07-2009	188,80	Idem
8	2	2	V...	4 Receitas	7379	22-07-2009	167,90	Idem
8	2	2	W...	4 Receitas	8444	06-07-2009	451,60	Idem
8	2	2	X...	7 Receitas	54	03-08-2009	79,50	Idem
8	3	3	Y...	3 Receitas	28093	03-08-2009	151,25	Idem
8	3	3	Z...	3 Receitas	735070	26-07-2009	113,00	Idem
8	3	3	N...	4 Receitas	39706	15-07-2009	60,00	Idem
8	4	4	AA	6 Cartas Apresentação	157825	19-07-2009	90,45	Idem
8	4	4	BB...	Alugueres	20309	08-07-2009	250,70	2ª Pessoa não identificada
8	125	125	CC...	8 Receitas	14470	25-08-2009	138,85	Não identifica pessoas
8	16	16	EE...	Receitas	2221	03-08-2009	220,70	Idem
8	66	66	Idem	Idem	Idem	15-08-2009	120,65	Idem
8	67	67	FF...	Receitas	Regivel	Regivel	3.750,00	Idem
8	72	72	CC...	8 Receitas	19130	13-07-2009	115,25	Idem
8	73	73	L...	4 Anúncios	34037	09-07-2009	295,50	Idem
8	1	1	J...	3 Receitas	750	12-09-2009	137,95	Idem
8	1	1	GG...	Receitas	16813	19-09-2009	186,00	Idem
8	1	1	HH...	4 Receitas	3740	18-09-2009	154,50	Idem
8	1	1	K...	Idem	15323	23-09-2009	35,40	Idem
8	1	1	M...	Idem	7910	18-09-2009	101,00	Idem
8	1	1	J...	3 Receitas	32563	09-09-2009	73,25	Idem
8	1	1	N...	4 Receitas	42040	03-09-2009	64,50	Idem
8	119	119	LL...	5 Receitas	20302	03-09-2009	126,80	Idem
8	14	14	JJ...	1 Grupo	7148	03-07-2009	117,00	Idem
8	14	14	Idem	Idem	6833	14-05-2009	305,00	Idem
8	21	21	KK...	20 Jantares	13670	22-09-2009	785,00	Idem
8	22	22	N...	Menu	42082	25-08-2009	3.750,00	2ª Via - duplicado - Não identifica pessoas
8	7	7	CC...	Diversos	18903	04-11-2009	387,00	Não identifica serviço nem pessoas
8	8	8	Idem	5 Receitas	16203	11-11-2009	160,85	Não identifica pessoas
8	9	9	L...	7 Receitas	34783	05-11-2009	260,00	Idem
8	10	10	I...	8 Jantares	34782	26-10-2009	304,00	Idem
8	11	11	N...	6 Receitas	48033	18-10-2009	95,00	Idem
8	13	13	N...	3 Receitas	48878	13-10-2009	153,00	Idem
8	22	22	Idem	10 Menus Grupos	44958	31-10-2009	210,00	Idem
8	4	4	GG...	Receitas	17272	30-13-2009	212,90	Idem
8	4	4	RR...	6 Receitas	50782	30-11-2009	221,45	Idem
8	4	4	W...	Receitas	10224	05-12-2009	266,45	Idem
8	4	4	X...	Receitas	1080	08-12-2009	79,30	Idem
8	4	4	L...	Receitas	4104	13-12-2009	121,90	Idem
8	5	5	V...	Receitas	9770	25-12-2009	118,90	Dia de Natal - não identifica pessoas
8	5	5	H...	Receitas	5830	27-12-2009	105,70	Idem
8	5	5	I...	4 Receitas	25106	13-12-2009	74,40	Idem
8	5	5	I...	3 Receitas	4298	11-11-2009	148,90	Idem
8	5	5	X...	5 Receitas	127	13-11-2009	84,15	Idem
8	6	6	HH...	2 Receitas	3512	14-11-2009	97,50	Idem
8	6	6	L...	3 Receitas	4430	21-11-2009	181,50	Idem
8	211	211	N...	7 Menus	47504	15-11-2009	705,00	Não identifica pessoas
8	238	238	Idem	6 Menus	50231	26-12-2009	90,00	Idem
TOTAL GASTOS NÃO ACEITES FISCALMENTE							16.593,11	

6- As correcções sugeridas foram sintetizadas, no Relatório de Inspeção, nos seguintes quadros:

DESCRIÇÃO	DECLARAÇÃO 2009 N.º Entregue a 19/06/2010
APURAMENTO MATÉRIA TRIBUTÁVEL	
PREJUÍZO FISCAL DECLARADO (1)	
(2) Rendimentos Não Reconhecidos	(367.287,59)
(3) Gastos	249.385,75
(4) Gastos Não Dedutíveis Para Efeitos Fiscais	554.265,34
(5) Encargos Não Dedutíveis Para Efeitos Fiscais	76.653,77
(6) = (2) + (3) + (4) + (5) = SOMA	98.104,82
(7) = (1) + (6) = MATÉRIA TRIBUTÁVEL CORRIGIDA	917.609,68
	550.322,09

RETENÇÃO NA FONTE EM SEDE DE IRC

TIPO RENDIMENTOS	TIPO DE IMPOSTO	MONTANTE
Pagamentos a Não Residentes	IRC	437.500,00
TOTAL DO IMPOSTO NÃO RETIDO		437.500,00

RETENÇÃO NA FONTE EM SEDE DE IRC – APENAS PARA EFEITOS DE JUROS COMPENSATÓRIOS

TIPO RENDIMENTOS	TIPO DE IMPOSTO	MONTANTE
Pagamentos a Residentes	IRC	45.406,84
TOTAL DO IMPOSTO NÃO RETIDO		45.406,84

TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA

TIPO RENDIMENTOS	TIPO DE IMPOSTO	MONTANTE
Despesas de Representação	IRC	434,21
Despesas de Representação A Favor Sujeito Passivo	IRC	1.659,31
TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR SUJEITO PASSIVO		(1.225,10)

7- Na sequência do Relatório de Inspeção Tributária referido, foram emitidas as liquidações objecto da presente acção arbitral, bem como as notas de liquidação referentes aos juros compensatórios, nas quais consta a sua razão de ser e

- quantificação, o imposto sobre o qual incidem os juros, o período a que se referem, a taxa de juro aplicável e o valor de juros devido.
- 8- A Requerente, em 27-07-2013, apresentou reclamação graciosa relativamente às liquidações referidas, tendo aquela sido indeferida.
- 9- A decisão da reclamação graciosa foi recebida pela Requerente em 25/09/2015.
- 10- Em 23/10/2015, a Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa referida, recurso que foi parcialmente deferido, por despacho notificado a 10/09/2016.
- 11- Uma vez que os actos de liquidação que constituem o objecto do presente processo arbitral não foram pagos no respectivo prazo de pagamento voluntário, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2013..., para cobrança coerciva dos mesmos.
- 12- No dia 24 de Abril de 2013, a Requerente prestou garantia, que consistiu em hipoteca voluntária sobre bem imóvel, no valor de € 805.286,62, a qual inclui o valor respeitante à dívida de imposto e de Juros Compensatórios, relativa ao ano de 2009.
- 13- Esta garantia foi, posteriormente, ampliada, através da constituição, em 26 de Junho de 2013, de uma nova hipoteca voluntária sobre o mesmo bem imóvel.
- 14- Nos termos do artigo 3.º dos seus estatutos, a Requerente tem, e tinha em 2009, por objecto social:
- a. Promoção da construção de equipamentos e infra-estruturas adequados ao desenvolvimento turístico do concelho de ...;
 - b. Exploração directa, ou em regime de cessão e sub-cessão, de equipamentos municipais, designadamente das unidades que tenham sido construídas por sua promoção, e de outros equipamentos e infra-estruturas cujos direitos de exploração haja adquirido e, ou, obtido;
 - c. Desenvolvimento de iniciativas de promoção e animação turísticas do concelho de...;
 - d. Promoção de acções de concretização da estratégia de desenvolvimento turístico do concelho de ... definida pelo Município;

- e. Fiscalização de concessões municipais e de concessões cuja fiscalização caiba no Município, desde que respeitem áreas relacionadas com o desenvolvimento turístico do concelho de
- 15-A actividade da Requerente, centra-se, e centrava-se em 2009, na gestão e exploração de espaços e equipamento do domínio público municipal (Câmara Municipal de ...-...) e no desenvolvimento de iniciativas de promoção e animação turísticas do concelho de
- 16-Os respectivos proveitos incluem, e incluíam em 2009, além de receitas próprias resultantes da actividade de exploração de espaços comerciais, do Centro ... e de equipamentos desportivos - hipódromo ...-, os subsídios à exploração atribuídos pelo Município de ... e pelo Turismo de Portugal, tendo em vista o desenvolvimento de actividades de dinamização turística e cultural.
- 17-No período de tributação de 2009, a Requerente celebrou os seguintes contratos programa e contratos de financiamento para a promoção das actividades de interesse cultural e turístico:
- i. o Contrato - Programa –...;
 - ii. o Contrato - Programa – Casa...;
 - iii. o Contrato - Programa – Câmara Municipal de...;
 - iv. os Contratos de Financiamento – Turismo de Portugal para a Promoção e Animação do ... e para implementação do
- 18-Em 20 de Novembro de 2009, foi celebrado um contrato de financiamento, entre o Turismo de Portugal e a Requerente nos termos do qual ficou previsto que o *“Contrato de Financiamento tem por objecto a concessão pelo Turismo de Portugal de um apoio financeiro à Promotora no montante global mínimo de 3.645.000,00 Euros, o qual se destina à execução de um Plano de Promoção e Animação do ... para o ano de 2009”*.
- 19-O valor de € 1.785,09, correspondente ao lançamento 26/9, de 31 de Outubro de 2009, na conta 74.1.1 da contabilidade da Requerente, é referente ao seguinte acerto de contas com o Turismo de Portugal, efectuado em 04-09-2009:

Ofício	Nº	Data	Rubrica	EMPRESA / FORNECEDOR	DESCRIÇÃO DO TRABALHO	COD	FACTURA / PROCESSO				DESPESA			RECURSO	
							Nº	DATA	VALOR €	% IVA	VALOR TOTAL (IVA)	Nº	DATA	VALOR	Estado de Conta
	18-04-2008	18-01-01-01-01	XXX		Para a G&P de abertura do Festival de Cinema - obra preparada para IP	Art	4992	02-01-2008		-11.760,00	99999	18-01-2008	-11.760,00		11.760,00
	18-05-2008	18-01-01-01-01	XXX		Liquidação de obra de abertura do festival de cinema 2007-2008	R	370209	11-02-2008		11.874,50	180212	18-01-2008	11.874,50		11.874,50
	18-05-2008	18-01-01-01-01	XXX		Apoio à obra de teatro "resulta em Teatro Experimental"	R	231616208	11-03-2008		746,00	231616208	11-03-2008	746,00		746,00
	18-05-2008	18-01-01-01-01	XXX		Apoio à obra de teatro "resulta em Teatro Experimental"	R	200809008	18-03-2008		1.236,00	200809008	18-03-2008	1.236,00		1.236,00
	18-05-2008	18-01-01-01-01	XXX		Emprego de intérpretes	R	0003108	08-08-2008		206,00	0003108	18-01-2008	206,00		206,00
	18-05-2008	18-01-01-01-01	XXX		Diagnose pagas por conta de	A	3917	05-06-2008		715,04	J&L liquidada p/TTT	18-01-2008	715,04		715,04
	18-05-2008	18-01-01-01-01	BBB		Publicidade do espectáculo - Bafometo	R	85118827 e 85173088	2008 a 2009/2008		187,88	Transf banc	18-01-2008	187,88		187,88
					TOTAL					8.231.841,84			4.352.936,14		3.878.905,70

20-Na conta 72.9 (TTT...) da contabilidade da Requerente consta um movimento a crédito de € 113.670,80.

21-Para o referido movimento a Requerente apresentou, como documentos de suporte, um recibo por si emitido ao Turismo de Portugal, naquele montante e datado de 22-06-2009, e o registo de um movimento contabilístico de 15-05-2009, correspondente a um pagamento de € 113.670,80 à sociedade TTT..., Ld.^a, relativo ao *prize money* de USD 150.000,00, do evento

22-Do plano de pagamentos efectuados em 2009, enviado pelo Turismo de Portugal à AT durante o procedimento inspectivo, consta que, para financiamento do projecto "...", foram pagos à Requerente os montantes de € 1.512.500,00 e de € 137.500,00, em 2009 e 2010, respectivamente, totalizando o montante de € 1.650.000,00.

23-Na contabilidade da Requerente, consta das contas 74.1.3 - Subsídios à Exploração (NNN...) e da conta 79.7.2 (NNN...), que aí foram reconhecidos proveitos no montante de € 1.375.000,00 e de € 137.500,00, respectivamente, perfazendo o montante global de € 1.512.500,00.

24-Do diário contabilístico da Requerente constam os seguintes movimentos, datados de 31-12-2009: débito da conta 2719 no montante de € 137.500,00 e crédito da conta 7413 (Subsídios à Exploração (NNN...)) nos montantes de € 137.500,00 e € 137.500,00, num total de € 275.000,00.

25-Para os referidos movimentos a Requerente apresentou, como documentos de suporte, um recibo por si emitido ao Turismo de Portugal, no montante de € 137.500,00 e datado de 09-06-2010, e um plano de recebimentos do Turismo de Portugal com a designação “PAL 50 –...2007-2009”, onde se mencionam, em 2009, recebimentos daquela entidade nos valores de € 1.237.500,00 (06-04-2009) e de €137.500,00 (08-06-2010).

- 26- Os gastos subjacentes à factura n.º 42082, de 25 de Agosto de 2009, emitida pelo Restaurante X... e à factura n.º 144618, de 20 de Agosto de 2009, emitida pelo NN..., nos montantes de € 3.750,00 e € 2.722,32, respectivamente, foram suportados por ocasião do evento "...", o qual teve lugar, entre os dias 28 e 30 de Agosto de 2009, nos
- 27- A referida factura n.º 144618 contém a referência a "...".
- 28- O evento "...", possuía uma enorme importância e dimensão do género em Portugal, e destinou-se à promoção turística da região de ... e ..., contando com a participação de um quadro alargado de juízes de várias nacionalidades, responsáveis pela classificação dos melhores exemplares, em cada categoria.
- 29- Os gastos suportados pela Requerente constantes das facturas mencionadas no ponto 25 dizem respeito a dois jantares em que estiveram presentes os juízes que participaram no evento.
- 30- A Requerente, em 2009, suportou gastos com o pagamento de quotizações suplementares à Associação ..., no montante de € 172.500,00 e à Associação de ..., ..., ... e ..., no montante de € 68.500,00.
- 31- Do Plano de Promoção e Animação ..., para o exercício de 2009, em que assenta o Contrato de Financiamento – Turismo de Portugal para a Promoção e Animação do ... para o mesmo ano, acima referida, consta a obrigação de pagamento de € 172.500,00 à Associação
- 32- A Requerente adquiriu as viaturas de matrícula ... e ..., tendo a respectiva factura sido emitida em 13-04-2010.
- 33- A Requerente adquiriu a viatura de matrícula ..., tendo a respectiva factura sido emitida em 05-05-2010.
- 34- A Requerente adquiriu as viaturas de matrícula ..., tendo a respectiva factura sido emitida em 26-04-2010.
- 35- No dia 18 de Setembro de 2007, o Município de ..., a REQUERENTE e a Associação ... celebraram um protocolo de cooperação, nos termos do qual ficou acordado que o evento ... seria realizado, nos anos de 2007, 2008 e 2009, no Concelho de... .
- 36- O evento "...", em 2009, teve lugar na Cidadela de

- 37-Com a referida iniciativa, procurou-se reforçar os ganhos da Marca ..., tanto no plano nacional, como internacional, e a promoção e internacionalização da imagem de ... e do
- 38-Neste sentido, foi determinado no Protocolo celebrado, que (i) o evento ... a assumiria uma nova designação, incluindo as expressões "... " e "... ", e que (ii) a Associação ... ficaria responsável pela organização em cada evento, de *"uma viagem de jornalistas estrangeiros, através do seu Gabinete de imprensa internacional, com vista à divulgação dos eventos (...) e à promoção do Concelho de ..."*.
- 39-Os lançamentos 70 e 27, do diário 4, da contabilidade da Requerente reportam-se às facturas nos 46 e 54, emitidas em 2 de Setembro e 23 de Outubro de 2009, respectivamente, pela Associação..., reconhecidas na conta 62.1 (subcontratos), onde foi reconhecido o gasto de € 250.000,00 (€ 125.000,00 + € 125.000,00) e na conta 6.1.2.99 (IVA *pro rata*), onde foi reconhecido o gasto de € 6.500,00 (€ 3.250,00 + € 3.250,00).
- 40-O referido lançamento na conta 6.1.2.99 corresponde à percentagem não dedutível do IVA (13%), IVA calculado "por dentro", sendo que a parte dedutível correspondeu, ao longo do ano de 2009, a 87%, já que o IVA suportado em cada uma das facturas (20%) foi de € 25.000,00, e a Requerente considerou não dedutível, também por referência a cada factura, o montante de € 3.250,00, equivalente a 13% daquele montante, que contabilizou como gasto do exercício.
- 41-A Requerente considerou dedutível, também por referência a cada factura, o montante de € 21.750,00, equivalente a 87% daquele montante, tendo sido deduzido, nos períodos de imposto correspondentes.
- 42-Com o recálculo da proporção do *pro rata* definitivo para 47% - existindo uma diferença, para menos, de 40% relativamente à proporção do pró-rata utilizado ao longo do exercício (87%) —, a Requerente contabilizou como gasto adicional a percentagem adicional do IVA não dedutível associado àquelas facturas, na proporção de 40% (53%-13%), aumentando, na mesma proporção, o montante dos gastos do exercício que haviam sido reconhecidos.

- 43-No dia 16 de Junho de 2000, a Requerente, enquanto cessionária da exploração do Centro ..., celebrou com a sociedade EEE..., S.A. - pessoa colectiva de Direito Espanhol, cujo objecto social consistia na exploração e desenvolvimento da actividade de organização e serviços de congressos e eventos similares - um Contrato de Sub-Cessão de Exploração do Centro
- 44-De acordo com a cláusula segunda, do referido Contrato de Sub-Cessão de Exploração do ..., a Requerente cedeu à EEE..., S.A. todos os direitos e obrigações relativos à gestão e exploração das diferentes zonas do ..., com exclusão da Zona destinada a estabelecimentos comerciais, serviços e escritórios.
- 45-Com o propósito de proceder à exploração do ..., a EEE..., S.A. constituiu a sociedade EEE..., Organização de Congressos ..., Lda, pessoa colectiva de Direito Português, para a qual se transferiram, automaticamente, todos os direitos e obrigações assumidos pela EEE..., S.A., no referido contrato de Contrato de Sub-Cessão de Exploração do
- 46-O ... era considerado umas das infra-estruturas fulcrais para o desenvolvimento do Turismo no Concelho e foi construído com o objectivo principal de promover o desenvolvimento local e regional da zona.
- 47-No dia 20 de Fevereiro de 2003, a UUU..., Lda. celebrou com a sociedade GGG..., S.A. (doravante "GGG...") um contrato de prestação de serviços, nos termos do qual esta sociedade ficou encarregada da realização e desenvolvimento de actividades relacionadas com a prestação de serviços de audiovisuais no... .
- 48-No âmbito da execução do referido contrato de prestação de serviços celebrado com a UUU..., Lda., esta sociedade contraiu uma dívida para com a GGG..., no montante de € 890.383,08.
- 49-Esta dívida foi assumida pela EEE..., S.A., enquanto sociedade que detinha 100% da Sociedade UUU..., Lda.
- 50-No dia 8 de Dezembro de 2006, foi celebrado entre a Requerente e a EEE... S.A. um Acordo Revogatório, nos termos do qual foi revogado o Contrato de Sub-Cessão de Exploração do ... assinado, entre as duas sociedades, em 16 de Junho de 2000, passando a Requerente a explorar directamente o Centro de Congressos

- 51-De acordo com a Cláusula Terceira, n.º 1, alínea b), do referido Acordo Revogatório, a Requerente obrigou-se a pagar, na data da celebração do mesmo, a quantia de € 309.387,00, a título de compensação pela transferência dos bens e equipamentos da sociedade EEE..., S.A., discriminados no Anexo, ao referido Acordo.
- 52-Com a finalidade de proceder à avaliação do imobilizado incorpóreo e corpóreo, que iria ser adquirido, a Requerente contratou os serviços da Sociedade FFF... .
- 53-O valor de aquisição do imobilizado constante do Balanço da EEE..., S.A. era de € 228.470,25.
- 54-Em 2009, a Requerente, baseada no valor de aquisição de € 309.387,00, contabilizou amortizações, no montante de € 53.074,63, relacionadas com a aquisição dos bens e equipamentos constantes do imobilizado corpóreo da EEE..., S.A., na sequência da revogação do Contrato de Sub-Cessão de Exploração, celebrado entre a Requerente e aquela sociedade.
- 55-Nos termos do Acordo Revogatório celebrado no dia 8 de Dezembro de 2006, atrás referido, a Requerente aceitou assumir a transmissão singular da referida dívida que a EEE..., S.A. detinha perante a GGG..., no montante de € 890.383,08, correspondente às facturas discriminadas no Anexo 2, ao referido Acordo.
- 56-Simultaneamente, a Requerente e a GGG... celebraram um Acordo de Pagamento, nos termos do qual ficaram definidos os termos em que seria efectuado o pagamento da dívida assumida.
- 57-Na alínea d) e e), da Cláusula Primeira, do Acordo de Pagamento, consta que “*a quantia de € 300.000,00 (trezentos mil euros) (...) vence juros à taxa Euribor a três meses desde a data da assinatura deste acordo até ao seu efectivo pagamento*”, e que “*Os juros vencidos nos termos da alínea anterior serão pagos semestralmente no primeiro dia útil do mês seguinte ao semestre a que respeitem*”.
- 58-O referido pagamento foi efectuado de acordo com o estipulado na Cláusula Primeira do Acordo de Pagamento, nos termos da qual a quantia de € 590.383,08 seria paga até ao dia 31 de Janeiro de 2007, de acordo com o disposto nas respectivas alíneas a) e b), e o remanescente, no montante de € 300.000,00, seria

pago no período de tempo e com as condicionantes estabelecidas nas respectivas alíneas c), d) e e).

59-A Requerente contabilizou como gasto do exercício a percentagem não dedutível (13%) do IVA incidente sobre as notas de crédito por si emitidas, no decurso do exercício 2009, no montante global de € 7.908,74.

A.2. Factos dados como não provados

1- Que as despesas suportadas pela Requerente, identificadas no quadro resumo da pág. 58 do Relatório de Inspeção respeitem, exclusivamente, a despesas com jornalistas estrangeiros que acompanharam eventos por aquela organizados.

2- A viatura com a matrícula ... foi alugada no âmbito de um evento/acção de promoção desenvolvido pela Requerente.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Em especial, os factos dados como provados nos pontos 25, 27, 28, 35, 43, 44, resultam da conjugação da prova documental disponível com a prova testemunhal produzida, que se apresentou coerente e revelando o conhecimento suficiente para não deixar dúvidas razoáveis a respeito da verificação dos factos em questão.

O facto provado sob o ponto 26, não se refere à factura n.º 42082, porquanto, ao contrário do alegado pela Requerente (ponto 90 do requerimento inicial), tal não está comprovado.

Com efeito, a Requerente refere: “*No entanto, como bem se refere no despacho de indeferimento da Reclamação graciosa, as facturas em crise contêm a referência a «...»*”.

Porém, tal não se comprova. Com efeito, na informação que serviu de fundamento àquele despacho é referido: “*Como se pode aferir de fls. 420-v, o documento (refere-se à factura n.º 42082) não identifica o sujeito passivo para o qual foi prestado o serviço, nem a data de prestação do serviço coincide com a data do evento «Exposição ...», ou seja, este documento não é suficiente (...). Quanto ao documento de fls. 425v (refere-se à factura n.º 144618), apesar de mencionar «Exposição ...», não identifica os destinatários dos mesmos, nem a data é coincidente (...)*” (cfr. doc. 1 (PA15, pp. 44/45 do documento gravado em computador).

Assim, verifica-se que a expressão “Exposição...” consta da factura n.º 144618, mas não da n.º 42082, o que resulta também da relação constante do PA3 (pp. 12/14 – doc. 3) e dos doc.ºs 4 (PA12-p. 54) e 5 (PA12-p. 63).

A referência a que ambas as faturas respeitam a jantares oferecidos aos diversos juizes do evento «Exposição ...» consta da informação prestada na reclamação graciosa, mas apenas como alegação da Requerente, cfr. doc. 2 (PA15-p. 38)

O facto provado sob o ponto 30 resulta da documentação junta pela Requerente a 06-11-2017, a solicitação do tribunal arbitral.

Os factos dados como não provados resultam da insuficiência ou ausência de prova suficiente a seu respeito.

O facto dado como não provado no ponto 1, tem em conta que a prova testemunhal produzida não demonstrou nem exprimiu conhecimento directo e fundamentado no sentido de terem sido apenas as pessoas ali referidas a beneficiarem das despesas em questão.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

O facto dado como não provado no ponto 2 resulta da total ausência de prova a seu respeito.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

a. do vício de fundamentação

Começa a Requerente por arguir a falta de fundamentação das liquidações objecto da presente acção arbitral, referindo que nos actos de liquidação notificados não são explicitados os fundamentos de facto e de direito que determinaram a sua emissão, assim como não existe qualquer referência a uma eventual remissão explícita para um concreto documento externo, como o Relatório de Inspeção Tributária, sendo apenas indicado um conjunto de valores, imperceptíveis para um destinatário normal e também para a Requerente, bem como referido os competentes meios de reacção.

Assim, tais actos, segundo a Requerente, não permitem conhecer o itinerário cognoscitivo que lhes subjaz, estando deste modo inquinados de vício de violação de lei, nos termos do artigo 268.º/3 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e artigo 77.º da Lei Geral Tributária (LGT), tendo por consequência a sua anulabilidade.

Já segundo a Requerida, é entendimento do STA, conforme acórdão de 25-05-1993 (Proc. 27387), que: *“Atento ao fim meramente instrumental perseguido pela fundamentação dos actos administrativos, dever-se-á entender que este ficará assegurado sempre que mau grado a inexistência de uma referência expressa a qualquer preceito legal, ou princípio jurídico, a decisão em causa se situe indubitavelmente num determinado quadro legal perfeitamente cognoscível do ponto de vista do destinatário normal”* (na mesma esteira veja-se ainda os Acórdão de 15.02.2007 proferido no âmbito do Proc. n.º 1096/06 de 11.11.2004, Proc. n.º 504/04 de 23.12.2003, Proc. n.º 48.168-A

(Pleno) de 30.04.2003, Proc. n.º 46556 (Pleno) de 10.07.2002 e Proc. n.º 274/2002 e de 29.10.2009 proferido no âmbito do Proc. n.º 0778/09).

Também segundo Freitas Pereira, o que *“importa assegurar na fundamentação é que o destinatário do acto tributário – o sujeito passivo – colocado perante ela, e sendo uma pessoa normalmente diligente ou razoável, esteja em condições de conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a administração fiscal a decidir de uma determinada maneira e não de outra.”*

Para a Requerida, no caso concreto, a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que a Requerente, por via do pedido de pronúncia arbitral, demonstra, em face dos argumentos por si explanados ao longo do seu articulado, ter cabalmente compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da AT, já que tenta rebater, ponto por ponto, toda a sua actuação.

Como é sabido, e ambas as partes o reconhecem, a fundamentação é uma exigência dos actos tributários em geral, sendo uma imposição constitucional (268º da CRP) e legal (art.º 77º da LGT).

Resumidamente, pode dizer-se que é hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

1. **Oficiosidade:** deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;
2. **Contemporaneidade:** deve ser coeva da prática do acto, não podendo haver fundamentações diferidas;
3. **Clareza:** deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;
4. **Plenitude:** deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstracta e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um acto tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente

é necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio. Esta será – julga-se – a pedra de toque do cumprimento do dever de fundamentação: quanto, perante um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, o acto tributário se apresente, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os motivos de facto e/ou de direito em que assenta, o acto padecerá de falta de fundamentação.

O artigo 77.º/1 da LGT refere, assim, que: “A *decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*”.

Descendo ao caso concreto, verifica-se que os actos de liquidação em questão ocorreram na sequência de acto inspectivo e em conformidade com o relatório de inspecção tributária homologado por despacho, relatório esse onde constam os fundamentos das liquidações em causa, que a Requerente, desde a reclamação graciosa, demonstrou compreender, tomando, de maneira fundada, a decisão de não aceitar.

De resto, a própria Requerente acaba por conceder nisso mesmo – pelo menos de forma implícita – ao sustentar, também desde a reclamação graciosa, que a remissão para o relatório de inspecção deveria ser explícita.

Contudo, este entendimento é, desde logo, contrariado pelo Acórdão do STA de 19-05-2004, proferido no processo 0228/03², onde se lê que “Não vale como fundamentação a motivação apresentada posteriormente à prática do acto, nem a constante de peças instrutórias anteriores para as quais não tenha sido feita remissão, expressa ou implícita.”, admitindo-se, assim, que a remissão possa ser implícita, ou seja, decorrente do próprio contexto do acto tributário, ou do qual este emerge.

Neste mesmo sentido, se orienta a jurisprudência do STA que considera que “Apesar da não indicação expressa do preceito legal aplicável, a exigível fundamentação de direito do acto tributário será suficiente com a referência aos princípios jurídicos

² Disponível para consulta em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado, desde que, em qualquer caso, se possa concluir que aqueles eram conhecidos ou cognoscíveis por um destinatário normal colocado na posição em concreto do real destinatário.”³, e que “A exigência legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, decorrente dos arts. 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.”⁴.

Deste modo, entende-se que, considerado o contexto concreto em que foram produzidos os actos de liquidação em questão nos presentes autos, será perceptível, para um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, que os fundamentos daqueles são os constantes do relatório de inspecção que os precedeu, sendo certo que mais se afigura evidente que a Requerente compreendeu isso mesmo.

Este, de resto, tem sido o juízo dos nossos tribunais superiores em casos análogos, podendo a esse respeito conferir-se os Acórdãos do STA de 10-09-2014, proferido no processo 01226/13⁵, do TCA-Norte de 13-09-2012, proferido no processo 00334/05.8BEBRG⁶, e do TCA-Sul de 23-05-2006, proferido no processo 01156/06⁷.

Assim, e deste modo, nada haverá a censurar, na perspectiva do dever de fundamentação, aos actos tributários objecto do presente processo.

b. Da preterição de formalidades legais essenciais

³ Cfr., p. ex., Ac. do STA de 08-06-2011, proferido no processo 068/11.

⁴ Ac. do STA de 21-06-2017, proferido no processo 068/17.

⁵ “os actos de liquidação em questão ocorreram na sequência de acto inspectivo e em conformidade com o relatório de inspecção tributária homologado por despacho. Relatório onde consta que esses actos derivam de correcções aritméticas introduzidas por via da desconsideração das regularizações de IVA levadas a efeito pelo contribuinte (ora recorrente) em diversas declarações periódicas devidamente identificadas, e que decorrem de várias notas de crédito que ela produziu nos anos de 2002 e 2003.”

⁶ “Com efeito, se atentarmos no relatório de inspecção que está subjacente à liquidação adicional impugnada, cujo teor foi dado por reproduzido no probatório fixado, podemos concluir que a AT deu a conhecer ao visado, a aqui Recorrente, as razões que a levaram a proceder à liquidação adicional impugnada.”

Quanto a esta matéria, alega a Requerente, em suma, que não foi “*notificada nos termos previstos na alínea a), do n.º 1, do artigo 60.º da Lei Geral Tributária*”.

Já a Requerida sustenta a inexistência de qualquer preterição de formalidade essencial por violação do direito de participação, previsto no artigo 60.º/1-a) da LGT, porquanto o n.º 3 deste preceito prevê a dispensa de audição antes da liquidação do tributo nos casos em que, anteriormente, o contribuinte haja esse direito em sede de inspeção tributária

Como se constata dos factos dados como provados, certo é que a Requerente foi notificada para exercer o seu direito de audiência prévia, o que fez, no âmbito do procedimento inspectivo do qual resultaram as liquidações contra as quais se insurge.

Deste modo, e tendo em conta o disposto no artigo 60.º/3 da LGT, estava dispensada a audição da Requerente antes da liquidação, pelo que deve, também, este vício se dá por não verificado.

c. Das violações de Lei

Em termos substanciais, contesta a Requerente a liquidação de imposto objecto da presente acção arbitral, começando por arguir que as correcções relativas aos subsídios pagos pelo Turismo de Portugal, no montante de € 3.644.714,62, destinados ao financiamento do “Plano de Promoção e Animação do...”, sustentando que os mesmos se mostram totalmente contabilizados pelo que não foram omitidos quaisquer rendimentos.

No decurso do presente processo arbitral, a Requerente juntou documentos no sentido de sustentar o doc. n.º 4, correspondente ao extracto dos movimentos registados na conta 74.1.1 “Subsídios à Exploração”,

Segundo a Requerente, a nota de lançamento (débito) n.º 174, de 04-09-2009, no montante de € 1.785,09, relativa a “Promoção e Animação 2008” (doc. n.º 4.9.2), foi

⁷ “*resulta claro que se o impugnante analisar o conteúdo da liquidação em conjunto com o relatório da inspecção tributária, do qual também tem conhecimento, a fundamentação do acto tributário resulta cristalina, sem ambiguidades, obscuridades, ou qualquer contradição.*”

contabilizada na conta 74.1.1 do exercício de 2009 (lançamento 26/9 de 31-10-2009), quando na realidade respeita ao exercício de 2008.

Por outro lado o montante de € 113.670,80, não foi efectivamente contabilizado na conta 74.1.1, tendo sido lançado na conta 72.9.02 – TTT..., Ld.^a (doc. n.º 5).

Juntou também o recibo n.º 1629, de 22-06-2009, no montante de € 113 670,80, que tem correspondência ao montante pago à “TTT..., Ld.^a”, em 30-06-2009, lançado na conta 72.9.02 (lançamento n.º 11/07) – TTT..., Ld.^a, conforme doc. n.º 5, oportunamente junto aos autos e uma ficha de Centro de Custo relativa a esse projeto

Para a Requerida, todavia, os subsídios pagos pelo Turismo de Portugal, no montante de € 3.644.714,62, destinados ao financiamento do “Plano de Promoção e Animação do...”, mostram-se contabilizados na conta 74.1.1, apenas, pelo valor de € 3.532.828,87, pelo que foram omitidos rendimentos no montante de € 111.885,75.

Ainda na perspectiva da Requerida, o montante de € 1.758,09 referente a “Promoção e Animação 2008”, face ao princípio da especialização dos exercícios previsto no artigo 18.º do CIRC, deveria ter sido reconhecido contabilisticamente naquele exercício, uma vez que a imputação de um proveito a certo exercício obedece a um critério económico, em que as operações nele efectuadas afectam o respetivo resultado, independentemente do recebimento ou do pagamento do respetivo preço.

Para a Requerida, não tendo sido registado contabilisticamente, como devia, no ano de 2008, deveria tê-lo sido, em alternativa, em 2009, o que não aconteceu, considerando que a Requerente, não obstante juntar uma Nota de Débito 26/9 (como doc. 4) e alegar que o aludido valor de € 1.785,09 se reporta ao exercício de 2008 e, por isso, dever ser desconsiderado, em momento algum comprova que aquele montante concorreu para a formação do lucro tributável do dito exercício

Relativamente à restante diferença (€ 113.670,80), julga a Requerida que, contabilisticamente e conforme o Plano Oficial de Contas (POC) em vigor à data dos factos, a conta 72 respeita aos trabalhos e serviços prestados que constituam o objecto social principal da entidade, devendo ter por base a faturação emitida pela entidade ou documentação externa.

Perante os elementos de prova apresentados, considera a Requerida que é impossível confirmar que o valor registado como proveitos - embora indevidamente

registados na conta 72.9.02 – correspondem efectivamente ao subsídio à exploração atribuído pelo Fundo de Turismo.

Quanto aos documentos apresentados pela Requerente em 09-06-2017, entende a Requerida que os mesmos não são aptos a provar que, no ano de 2009, tenham sido contabilizados como rendimentos, ou seja, que o valor de € 111.885,75, inserido no financiamento prestado pelo Turismo de Portugal à Requerente, no valor de € 3.645.000,00, foi contabilizado como rendimento do ano de 2009.

Mais sustenta a Requerida que os documentos n.º 4.1.1 a 4.13.8 juntos pela Requerente *“não identificam qual o n.º do lançamento contabilístico na conta 74.1.1 Subsídios à Exploração – Turismo de Portugal do ano de 2009 (documento n.º 4) que pretendem justificar, pelo que não é possível concluir quais daqueles valores se encontram contabilizados no ano de 2009 não permitindo assim, concluir que o montante de 111.885,75 € foi considerado como proveito em 2009”*.

A argumentação da Requerente nesta matéria não é muito clara, o que terá de alguma forma induzido a Requerida em erro na sua defesa, já que, se bem se compreende, a Requerente não pretende que a nota de lançamento (débito) n.º 174, de 04-09-2009, no montante de € 1.785,09, relativa a “Promoção e Animação 2008” (doc. n.º 4), contabilizada na conta 74.1.1 do exercício de 2009 (lançamento 26/9 de 31-10-2009), seja desconsiderada para efeitos de apuramento do seu resultado tributável.

A referência àquela nota de débito, no quadro da argumentação da Requerente, será meramente explicativa, já que a mesma justifica o reconhecimento de um proveito adicional em 2009 de € 1.785,09, respeitante ao exercício anterior, ou seja, que deveria ter sido reconhecido em 2008 mas apenas o foi em 2009.

Consequentemente, infere-se que o valor total de subsídios à exploração do Turismo de Portugal a relevar como proveitos em 2009 (face à omissão verificada em 2008) seria de € 3.646.499,71, respeitando € 3.644.714,62 ao exercício de 2009 e € 1.785,09 ao exercício de 2008.

Como a AT reconhece que a Requerente registou na conta 74.1.1 o montante de € 3.532.828,87 (doc. n.º 4), o valor dos proveitos pendente de confirmação será de € 113.670,84 e não de € 111.885,75, como pretende a AT:

	Montante (€)
Proveitos tributáveis em 2009	
- Subsídio a reconhecer referente a 2009	3.644.714,62
- Subsídio não reconhecido em 2008 e registado em 20	1.785,09
Total	3.646.499,71
Proveitos registados na conta 74.1.1	3.532.828,87
Proveitos pendentes de confirmação	113.670,84

Da argumentação apresentada pela Requerente, infere-se que, segundo esta, o montante dos subsídios auferidos do Turismo de Portugal imputáveis a 2009 e reconhecidos como proveito desse exercício, perfazerá a importância de € 3.644.714,58:

	Montante (€)
Subsídios registados na conta 74.1.1	
• Total	3.532.828,87
• Valor referente a 2008	1.785,09
• Valor referente a 2009	3.532.828,87
Subsídios registados na conta 72.9.02	113.670,84
Subsídios referentes a 2009 e reconhecidos como proveitos no ano	3.644.714,58

Fundamental, então, é aferir se, efectivamente e em primeiro lugar, é possível, face à matéria de facto apurada, afirmar que o lançamento de € 113.670,80, efectuado na conta 72.9.02 –TTT..., Ld.^a, corresponde a pagamentos efetuados à Requerente a título de subsídios à exploração no âmbito do PLANO DE PROMOÇÃO E ANIMAÇÃO 2009.

Ora, compulsados os factos provados e não provados, julga-se assistir razão à Requerente.

Analisada a contabilidade, reconhecem-se nela os seguintes eventos:

- i. Reconhecimento como proveitos, na rubrica 74.1.1 Subsídios à exploração de uma importância total de € 3.532.828,87, conforme Doc. 4 e ponto 44 do Relatório de Inspeção Tributária (RI);

- ii. Neste proveito, reconhecido em 2009, encontra-se incluída a verba de € 1.785,09 que, de acordo com o descritivo do respectivo documento de débito ao Turismo de Portugal (Nota de Lançamento N° 174) respeita ao exercício de 2008 e não ao exercício de 2009;
- iii. Do valor total de subsídios reconhecido como proveitos na conta 74.1.1 Subsídios à Exploração, € 3.531.043,78 serão então imputáveis a 2009 e € 1.785,09 respeitarão ao exercício de 2008. Esta verba de € 1.785,09 não foi reconhecida como proveito no ano a que respeita e apenas o foi em 2009;
- iv. Reconhecimento como proveitos, na rubrica 729.01 Outras prestações de serviços – TTT... do montante de € 113.670,80, conforme Recibo N° 1629, verba que seria destinada à organização do evento contratado à TTT...;

Estamos aqui perante proveitos referentes a realidades distintas e que não se sobrepõem: (i) a verba de € 1.785,09 foi registada (conjuntamente com mais € 3.531.043,78) na conta de subsídios à exploração; e (ii) a verba de € 113.670,80 registada na conta de prestação de serviços, perfazendo um total de € 3.646.499,67. Se a este valor subtrairmos a verba de € 1.785,09, que respeita, como se viu, ao exercício de 2008, temos que o valor dos subsídios respeitantes a 2009 e registados como proveitos ascendem a € 3.644.714,58.

Este valor mostra-se inferior em € 0,04 ao que a AT afirma ter sido pago pelo Turismo de Portugal, que seria de € 3.644.714,62 (cfr. RI).

Da análise aos valores registados na conta 74.1.1 verifica-se, todavia, que a diferença de € 0,04 resulta de uma discrepância entre o valor do recibo 1931 (€ 162.999,84) e o valor pelo qual o mesmo foi registado na contabilidade (€ 162.999,80), conforme se poderá constatar pela análise do DOC N° 4 e DOC N° 4.12.1 anexos ao Requerimento apresentado pela Requerente em 9 de Junho.

Em suma, verificando-se que o montante registado como prestação de serviços na rubrica 72.9.02 respeita a verbas pagas pelo Turismo de Portugal a título de subsídio à exploração, a omissão de proveitos reduz-se a € 0,04, uma vez que:

- i. O montante global contabilizado como proveitos pela Requerida é de € 3.644.499,67, superior em € 1.787,05 ao que AT diz considerar que deveria ter sido reconhecido como proveitos;
- ii. Desconsiderando o proveito de € 1.787,09 imputável ao exercício anterior, verifica-se que a diferença entre os proveitos reconhecidos pela Requerente e imputáveis ao exercício (€ 3.644.714,58) e os que a AT afirma que deveriam ter sido reconhecidos (€ 3.644.714,62) se traduz numa omissão de proveitos de € 0,04, resultante de um erro no registo contabilístico do recibo 1931.

Não se acolhem, assim, os argumentos da AT relativamente esta matéria, que se reconduzem a:

- i. Quanto à importância de € 1.785,09, a ser de facto uma parcela de subsídio referente ao exercício de 2008, deveria ter sido reconhecida contabilisticamente nesse exercício. Não tendo essa verba sido registada “contabilisticamente, como devia, no ano de 2008, devê-lo-ia, em alternativa, ter sido em 2009, o que não aconteceu”;
- ii. Relativamente à restante diferença (€ 113.670,80), “a prova apresentada pela Requerente é tão-somente um extrato de conta corrente referente à conta 72.9.02 –TTT..., Lda., isentas, não tendo anexado cópia do correspondente documento de suporte ao alegado erróneo registo contabilístico.” ... “Perante os elementos de prova apresentados é impossível confirmar que o valor registado como proveitos – embora indevidamente registados na conta 72.9.02 – correspondam efetivamente ao subsídio à exploração atribuído pelo Fundo de Turismo, já considerado como proveito do período de tributação de 2009.”.

Todavia considera-se que:

- i. A AT não tem razão quando diz que o valor de € 1.787,09 não foi reconhecido como proveito nem em 2008 nem em 2009, pois os

documentos juntos pela Requerente demonstram esse registo no extrato da conta 74.1.1 referente ao exercício de 2009, sendo que o respectivo documento de suporte refere respeitar a “Promoção e Animação de 2008”;

- ii. Tratar-se-á, todavia, de uma questão irrelevante para o que está em apreciação, uma vez que este assunto apenas releva para a reconciliação entre os valores registados na contabilidade e a declaração de subsídios pagos pelo Turismo de Portugal.

Relativamente à restante diferença (€ 113.670,80), para além do extrato de conta corrente referente à conta 72.9.02 – TTT..., Lda., a Requerente veio a anexar o respectivo documento de suporte, que consiste num recibo emitido ao Turismo de Portugal, a que juntou uma ficha de centro de custo que indica como fornecedor “TTT..., Lda.” e como descrição do trabalho “...2009 – 150.000 USD”.

O valor dos subsídios atribuídos pelo Turismo de Portugal e demais importâncias pagas por este organismo à Requerente constam da carta que o mesmo enviou à AT, perfazendo os valores referentes a “PLANO DE PROMOÇÃO E ANIMAÇÃO 2009” a quantia de € 3.644.714,62.

Essa carta refere este e os demais pagamentos efetuados em 2009 à Requerente por aquela entidade, bem como os respectivos projectos, a saber: (i) aluguer de equipamentos; (ii) centro de exposições e congressos; (iii) ... 2007-2009; (iv) Departamento Técnico de Secretariado; (v) ... 2007; (vi) Plano de Promoção e Animação 2008; e (vii) Plano de Promoção e Animação 2009.

Tendo isto presente, afigura-se que: (i) o valor recebido pela Requerente do Turismo de Portugal tem, forçosamente, de respeitar a um desses projectos; (ii) da tipologia dos diferentes projectos participados pelo Turismo de Portugal, tendo em conta o descritivo constante da ficha de centro de custo e por

exclusão de partes, tudo aponta para que o pagamento em causa se enquadre no projeto “PLANO DE PROMOÇÃO E ANIMAÇÃO”. O recibo emitido pela Requerente ao Turismo de Portugal não faz qualquer referência ao ano de 2008 e a ficha de centro de custo faz referência a “...–...2009”.

Face a todo o exposto, afigura-se plausível que a verba em questão seja enquadrável no projeto “PLANO DE PROMOÇÃO E ANIMAÇÃO 2009”, na qual se insere a quantia de proveitos que a AT considerou não ter sido integralmente reconhecida.

- iii. Por fim, releva ainda a coincidência de valores (ao cêntimo, se considerarmos o erro de € 0,04, resultante da discrepância acima identificada) entre o valor que a AT afirma dever ser reconhecido (correspondente ao que consta da carta de Turismo de Portugal para o projeto PLANO DE PROMOÇÃO E ANIMAÇÃO 2009) e o registado pela Requerente nas contas 71.1.4 e 72.9.03 (feito o devido ajustamento quanto ao valor imputável a 2008 e quanto ao referido erro de quatro cêntimos);

É certo que a Requerente poderia ter esclarecido melhor a questão e diligenciado na produção de argumentos e factos que explicitassem melhor os factos evidenciados acima. No entanto, o Tribunal tem o poder/dever de articular esses factos e argumentos que a Requerente poderia/deveria ter aduzido, desde que constantes do processo, como é o caso.

Deste modo, e em suma, concluindo-se que a contabilização dos € 113 670,80, contextualizada nos termos acima expostos, se reporta aos € 111.885,75 cuja omissão foi detectada e corrigida pela AT, deverá o pedido arbitral proceder nesta parte.

*

Alega também a Requerente, no que diz respeito às verbas transferidas pelo “Turismo de Portugal, IP”, destinadas ao financiamento do “...2007/2009” no montante de € 137.500,00 (art.s 18.º/1 e 20.º/1-j) do CIRC), que não obstante o referido montante ter sido pago à Requerente no ano de 2010, o mesmo encontra-se devidamente contabilizado

como resulta do extrato contabilístico (doc. n.º 6), sendo que, no decurso da presente acção arbitral veio juntar o recibo n.º 2180, de 09-06-2010, no montante de € 137.500,00, visando sustentar aquele referido doc. n.º 6.

Já a Requerida sustenta que os subsídios pagos pelo Turismo de Portugal, no montante de € 1.650.000,00, destinados ao financiamento do "...2007/2009", mostram-se contabilizados nas contas 74.1.3 e 79.7.12, nos montantes de € 1.375.000,00 e € 137.500,00, respectivamente, pelo que foram omitidos rendimentos no montante de € 137.500,00 €, pagos em 2010, mas constituindo compromisso de 2009, conforme programa de financiamento.

Assim, de acordo com o n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, em conjugação com o princípio contabilístico da especialização dos exercícios, os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

Relativamente a esta matéria, apurou-se no plano da matéria de factos, que:

- Do plano de pagamentos efectuados em 2009, enviado pelo Turismo de Portugal à AT durante o procedimento inspectivo, consta que, para financiamento do projecto "...", foram pagos à Requerente os montantes de € 1.512.500,00 e de € 137.500,00, em 2009 e 2010, respectivamente, totalizando o montante de € 1.650.000,00;
- Na contabilidade da Requerente, consta das contas 74.1.3 - Subsídios à Exploração (NNN...) e da conta 79.7.2 (NNN...), que aí foram reconhecidos proveitos no montante de € 1.375.000,00 e de € 137.500,00, respectivamente, perfazendo o montante global de € 1.512.500,00;
- Do diário contabilístico da Requerente constam os seguintes movimentos, datados de 31-12-2009: débito da conta 27.1.9 no montante de € 137.500,00 e crédito da conta 74.1.3 (Subsídios à Exploração (NNN...)) nos montantes de € 137.500,00 e € 137.500,00, num total de € 275.000,00;
- Para os referidos movimentos a Requerente apresentou, como documentos de suporte: um recibo por si emitido ao Turismo de Portugal, no montante de € 137.500,00 e datado de 09-06-2010, e um plano de recebimentos do

Turismo de Portugal com a designação “...2007-2009”, onde se mencionam, em 2009, recebimentos daquela entidade nos valores de € 1.237.500,00 (06-04-2009) e de € 137.500,00 (08-06-2010).

A correcção em questão, operada pela AT, tem uma fundamentação simples e linear: a Requerente tinha, em função da relação contratual com o Turismo de Portugal, em 2009, direito a pagamentos num total de € 1.650.000,00, o que a Requerente não contesta, e na conta respectiva apenas se encontravam registados ganhos no valor de € 1.512.500,00, estando, portanto, em falta no montante de € 137.500,00, que, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios foram acrescidos ao lucro tributável do exercício.

A Requerente contesta esta correcção, por mera remissão para o documento 6, junto com o Requerimento inicial, afirmando, simplesmente, que daquele, e da respectiva documentação de suporte “*não restam dúvidas de que o montante alegadamente não reconhecido na contabilidade da REQUERENTE, o foi efectivamente*”, não fundamentando, porém, de que forma, e em que medida, é que a documentação por si junta faz a demonstração que pretende.

Analisada tal documentação, contudo, não é possível concordar com a Requerente.

Com efeito, o referido doc. 6 consiste numa cópia do diário contabilístico da Requerente, que reporta movimentos, datados de 31-12-2009: débito da conta 27.1.9 no montante de € 137.500,00 e crédito da conta 74.1.3 (Subsídios à Exploração (NNN...)) nos montantes de € 137.500,00 e € 137.500,00, num total de € 275.000,00.

Como documento de suporte de tais movimentos, a Requerente apresentou um recibo por si emitido ao Turismo de Portugal, no montante de € 137.500,00 e datado de 09-06-2010, e um plano de recebimentos do Turismo de Portugal com a designação “... 2007-2009”, onde se mencionam, em 2009, recebimentos daquela entidade nos valores de € 1.237.500,00 (06-04-2009) e de € 137.500,00 (08-06-2010).

Ora, desde logo, os documentos de suporte apresentados não constituem suporte idóneo dos movimentos registados, notando-se, para além do mais, que é incompreensível como é que a Requerente pretende justificar um movimento de 31-12-2009, com um recibo emitido, posteriormente, em 09-06-2010.

Por outro lado, o plano de recebimentos do Turismo de Portugal apresentado, ao qual tem correspondência o recibo de 09-06-2010, cuja data é a mesma que consta junto ao

recebimento de € 137.500,00 constante daquele plano, é, outrossim, compatível com os registos contabilísticos na conta 74.1.3 - Subsídios à Exploração (NNN...), já que o respectivo montante é equivalente (€ 1.375.000,00).

Por outro lado, inexplicavelmente – dúvida que a Requerente também não logrou dissipar -, em termos de prática contabilística, nesse lançamento o total dos valores lançados a débito é diferente do total dos valores registados a crédito: Débito da conta 27.1.9 no montante de € 137.500,00 e crédito da conta 74.1.3 no montante de € 275.000,00 € (repartido em dois montantes).

Deste modo, não sendo possível concluir que o montante omissos de € 137.000,00, foi contabilizado no exercício devido – 2009 – deverá improceder, também nesta parte, o pedido arbitral.

*

Prosseguindo, contesta a Requerente as correcções relativas a gastos (i) com beneficiários não identificados ou respeitantes a funcionários, clientes ou fornecedores da empresa, relacionados com “refeições/alojamentos”, (ii) “quotizações suplementares”, (iii) “reparações de viaturas cuja matrícula não é mencionada ou não pertence à Requerente” e (iv) “outros gastos sem identificação dos respetivos beneficiários”, no montante de € 265.863,71 (art. 23.º/1 do CIRC), reputados pela AT como custos ou perdas considerados como dispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Sustenta a Requerente que as facturas n.ºs 42 082, de 25-08-2009, de € 3.750,00 e 144 618, de 20-08-2009, de € 2.722,32, referem-se a dois jantares oferecidos a juizes da “...”, realizada de 28 a 30 de agosto de 2009, e que outros gastos com refeições/alojamentos, no montante de € 14.204,55, cumprem com a indispensabilidade dos custos, uma vez que a área do desenvolvimento e promoção do turismo depende, essencialmente, das relações públicas que desenvolve.

Relativamente ao pagamento de quotizações suplementares, no montante global de € 241.000,00, à Associação da ... de ... e ..., nos montantes de € 172.500,00 e € 68.500,00, respectivamente, argumenta a Requerente que tais quotizações encontram-se previstas no “*Plano de Promoção e Animação*” para o exercício de 2009.

No que diz respeito aos gastos com reparações de viaturas ligeiras de passageiros, no montante de € 3.031,39, sustenta, ainda, a Requerente que os veículos, à data factos, eram sua propriedade, com excepção do veículo registado com a matrícula n.º ..., que foi alugado no âmbito de um evento/acção de promoção por si desenvolvido.

Vejamos cada uma destas situações.

(i)

Da análise aos documentos de suporte aos gastos controvertidos (anexo 32 ao relatório de inspeção tributária - folhas 582 a 722 dos autos de reclamação graciosa), constata-se que se referem essencialmente a despesas com estadias em hotéis situados em França, Espanha, Portugal, alimentação e bebidas, aquisições de artigos para oferta e de cabazes de natal, não havendo sido apresentado qualquer elemento adicional relativamente a estes gastos.

Mais se constata que os documentos de suporte das despesas com refeições não logram identificar o destinatário da fatura (identificação, morada fiscal e número de identificação fiscal da ora Requerente), sendo também que inexistente qualquer evidência da identificação dos seus beneficiários, do objetivo, causa e necessidade daqueles gastos para a manutenção da fonte produtora, de forma a comprovar o seu carácter empresarial e não meramente particular.

Relativamente aos gastos subjacentes à fatura n.º 42082, de 25 de Agosto de 2009, emitida pelo Restaurante N... e à fatura n.º 144618, de 20 de Agosto de 2009, emitida pelo NN..., nos montantes da € 3.750,00 e € 2.722,32, respectivamente, a Requerente alega que os mesmos foram suportados por ocasião do evento "...", o qual teve lugar, entre os dias 28 a 30 de Agosto de 2009, nos ... e que se referem a dois jantares oferecidos aos diversos juízes que participaram no evento, sendo contudo impossível, a respectiva identificação nas faturas que vieram a ser emitidas pelos estabelecimentos que proporcionaram as refeições.

Relativamente aos documentos em questão, considera a Requerida que:

- A venda a dinheiro n.º 42082, emitida em 25 de agosto de 2009 pelo Restaurante N..., além de nem sequer identificar o destinatário da fatura (identificação, morada fiscal e número de identificação fiscal do adquirente) apenas indica um valor: € 3.750,00. Não faz qualquer menção ao produto ou serviço comercializado/fornecido, quantidades, preços

unitários, beneficiários, referindo apenas genericamente que “Os produtos faturados foram postos à disposição do adquirente em 25-08-2009”.

- A fatura n.º 144618, de 20 de agosto de 2009, emitida pelo NN... no montante de € 2.722,32 identifica a Requerente enquanto destinatário e contém a menção “...”. Indica apenas um fornecimento de 21 pacotes relativos a alojamento a € 77,52 cada e 12 pacotes de alojamento a € 91,20 cada, com data de chegada foi 20-08-2009 e de partida em 25-08-2009. No entanto, e tratando-se de uma prestação de serviços de alojamento, não contém qualquer menção dos beneficiários, do objectivo, causa e necessidade daqueles gastos de forma a comprovar o seu carácter empresarial e não meramente particular ou municipal/público.

Quanto aos outros gastos com refeições/alojamentos, no montante de € 14.204,55, considera a Requerida que a Requerente também não carrou quer para o procedimento, quer para o processo arbitral, qualquer meio de prova dos concretos beneficiários desse custo nomeadamente troca de correspondência prévia à marcação das estadias no referido Hotel, apenas alegando tratar-se de custos com os juízes que participaram no evento supra referido, pelo que nem os documentos de suporte, nem a ora Requerente vieram trazer novidade, qualquer elemento adicional de prova, capaz de corroborar a alegada indispensabilidade destes custos nos termos e para os efeitos do disposto pelo art.º 23.º do CIRC.

Relativamente às correcções agora em causa, no presente processo arbitral a Requerente apresenta, como se viu, dois grupos de argumentação, a saber:

- que as facturas n.ºs 42 082, de 25-08-2009, de € 3.750,00 e 144 618, de 20-08-2009, de € 2.722,32, referem-se a dois jantares oferecidos a juízes da “...”, realizada de 28 a 30 de agosto de 2009; e que

- os outros gastos com refeições/alojamentos, no montante de € 14.204,55, cumprem com a indispensabilidade dos custos, uma vez que a área do desenvolvimento e promoção do turismo depende, essencialmente, das relações públicas que desenvolve.

Relativamente a estes últimos gastos, é evidente a improcedência da argumentação da Requerente. Com efeito, não havendo dúvidas que, como aquela afirma, “*a área do desenvolvimento e promoção do turismo depende, essencialmente, das relações públicas que desenvolve*”, tal não é, manifestamente, suficiente para concluir pela verificação dos

requisitos de dedutibilidade dos custos em questão, infirmo a fundamentação da AT, subjacente às correcções em causa.

Para que tal ocorresse era necessário que, por qualquer forma, estivesse demonstrado que as concretas despesas em questão foram contraídas com o propósito ou finalidade indicadas, o que não acontece, já que a Requerente não apresenta qualquer prova, ou sequer alega o que quer que seja nesse sentido, notando-se, por exemplo, que relativamente aos alojamentos a Madrid, não é adiantada uma explicação concreta para as deslocações e estadias e ali, nem para a utilização de quartos duplos, com indicação de apenas um beneficiário.

Já relativamente às facturas n.ºs 42 082, de 25-08-2009, de € 3.750,00 e 144 618, de 20-08-2009, de € 2.722,32, considera-se não assistir razão à AT nas correcções que, operou relativamente à segunda das referidas facturas.

A referida factura, como resulta dos factos provados, tem a menção ao evento “Exposição...”, o que é suficiente para que, na vertente que ora interessa (aferição da inserção do gasto no quadro da actividade normal da Requerente), a AT possa exercer as funções de fiscalização que lhe incumbe.

É certo que, como a Requerida sustenta, não se apuram os concretos beneficiários da despesa em questão, para além do facto de nelas terem participado juízes do concurso animal em questão.

Todavia, tal é próprio do tipo de despesas em questão, sendo, precisamente, esse o fundamento da tributação autónoma que sobre as mesmas está (e estava, à data) prevista.

Daí que seja por essa via, da tributação autónoma, e não pela sua não dedutibilidade, que deverão ser fiscalmente tratadas tais despesas, quando, como é o caso, está aparente uma conexão com a actividade normal da empresa, sem contudo se explicitarem os seus concretos beneficiários.

Deve por isso proceder o pedido arbitral no que diz respeito à correcção relativa à factura n.º 144 618, de 20-08-2009, de € 2.722,32, improcedendo na restante parte ora apreciada.

(ii)

A Requerente, como se viu, considerou como custo fiscal o pagamento de “quotizações suplementares” à Associação da ... e à Associação de..., ..., ... e ..., nos

montantes de € 172.500,00 e € 68.500,00, respectivamente, para além dos realizados a título de quotas regulamentares previstas nos seus estatutos.

A AT considera que estas associações têm objetivos estatutários em tudo semelhantes aos da Requerente pelo que tais quotizações suplementares constituem verdadeiras liberalidades, não reunindo os critérios de indispensabilidade exigidos pelo CIRC para serem considerados custos fiscais.

Conforme resulta dos factos provados (ponto 30), do Plano de Promoção e Animação do ... para o exercício de 2009, em que assenta o Contrato de Financiamento – Turismo de Portugal para a Promoção e Animação do ... para o mesmo ano, acima referida, consta a obrigação de pagamento à Associação da ... acima referida.

Verifica-se assim, que o pagamento de “quotizações suplementares” à Associação da ..., no montante de € 172.500,00, está directamente relacionado com um proveito efectivamente obtido pela Requerente, e sujeito a IRC, proveniente do Contrato de Financiamento – Turismo de Portugal para a Promoção e Animação do ..., sendo uma obrigação decorrente deste, pelo que o pagamento em questão está causalmente ligado, de forma directa, à obtenção dos sobreditos proveitos.

Deste modo, atento o erro de facto, e conseqüente erro de direito, verificados, deverá a correcção em questão ser anulada, procedendo nesta parte o pedido arbitral, e improcedendo na restante.

(iii)

No que diz respeito aos gastos com reparações de viaturas ligeiras de passageiros, no montante de € 3.031,39, sustenta a Requerente, como se viu também, que os veículos, à data factos, eram sua propriedade, com excepção do veículo registado com a matrícula n.º..., que foi alugado no âmbito de um evento/acção de promoção por si desenvolvido.

Compulsada a matéria de facto assente, verifica-se que a Requerente incorreu em diversos gastos com reparação de viaturas ligeiras de passageiros, para os quais, nalguns casos, não se encontra identificada⁸ e, noutros encontrando-se identificada a matrícula, relativamente ao exercício em questão (2009), não pertenciam ao activo da Requerente nem existia qualquer contrato que justificasse a sua utilização (matriculas..., ..., ..., ...),

⁸ Os lançamentos 3 e 56 (n.º de ordem dos lançamentos na referida relação), nos montantes de 500,00 € e 163,80 €, respectivamente, não identificam as matrículas dos veículos.

tendo, por isso, os serviços desconsiderado tais gastos, que deixaram de concorrer para a determinação do resultado tributável.

A Requerente reitera que as viaturas ligeiras de passageiros com as matrículas..., ..., ...) eram, efetivamente, sua propriedade e que a viatura com a matrícula ... foi alugada no âmbito de um evento/acção de promoção desenvolvido pela ora Requerente.

No entanto pela análise dos elementos de prova carreados conclui-se exatamente em sentido oposto pois, conforme documentos disponibilizados, as viaturas..., ..., ...apenas se tornaram sua propriedade em 2010-03-30, conforme certificados de matrícula, sendo que, relativamente à viatura com a matrícula..., não foi apresentado qualquer comprovativo do alegado aluguer.

Deste modo, nada havendo a censurar à correcção operada, deverá, nesta parte, o pedido arbitral improceder.

(iv)

Os lançamentos constantes da referida relação (pág.s 37/38 do RIT), e infra relacionados, no montante de € 1 155,45, respeitam a gastos diversos sem identificação dos beneficiários, pelo que, face ao disposto no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, não poderão ser aceites como custos fiscais:

N.º ordem 29– AA... ..	- 8 livros literatura	96,45 €
“ 51– JJ..., Ld. ^a ... - 1 Grupo	117,00 €	
“ 52– JJ..., Ld. ^a ... - Idem	385,00 €	
“ 59–Restaurante CC... - Diversos	357,00 €	
“ 66–Hotel OO... ..	-5 tratamentos de SPA ...	200,00 €

Deste modo, nada havendo a censurar à correcção operada, deverá, nesta parte, o pedido arbitral improceder.

*

A Requerente contesta, também, as correcções relativas a gastos suportados, no montante de € 256.500,00, considerados pela AT como fiscalmente dispensáveis.

Alega a este propósito que, de acordo com o n.º 2 da cláusula 3.^a do Protocolo Realização de Edições da “...” em ... – 2007, 2008 e 2009, celebrado em 18-09-2007 (doc. n.º 11), a Requerente emitiu as facturas n.ºs 46, de 02-09-2009 e 54, de 23-10-2009, nos

montantes de € 250.000,00 e € 6.500,00, respectivamente, a favor de "...", tendo em vista apoiar a 32.^a edição da "...", realizada na Cidadela de..., de 12 a 15 de Março de 2009, nomeadamente no reforço da Marca ..., tanto no plano nacional como internacional, pelo que foi essencial determinar no referido Protocolo que a Associação ... ficaria responsável pela organização em cada evento de uma viagem de jornalistas estrangeiros, com vista à divulgação dos eventos e à promoção do concelho de

Para a Requerente, não será de aceitar o entendimento da AT de que não ficou provada a indispensabilidade dos gastos associados a esta iniciativa para a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto, nos termos do artigo 23.º do CIRC, uma vez que não foi feita prova da emissão de facturação a terceiros, em resultado dos gastos incorridos pela Requerente para financiamento da realização do evento, uma vez que a noção legal de indispensabilidade deverá recortar-se sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento directo ou indirecto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro, pelo que os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa, ou melhor, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo.

A Requerida sustenta que não obstante a Requerente alegar que os custos estão associados à sua participação na 32.^a edição do evento "...", realizado na Cidadela de..., tendo atribuído o montante de € 300.000,00 conforme o previsto no n.º 2, da Cláusula Terceira, do Protocolo de cooperação celebrado no dia 18 de Setembro de 2007, entre o Município de ..., a Requerente e aquela associação, nos termos do qual ficou acordado que o evento ... seria realizado, nos anos de 2007, 2008 e 2009, no Concelho de ... e que, estando ligada ao sector turístico, verifica-se que a 32.^a Edição da ... decorreu entre os dias 12 a 15 de Março de 2009, na Cidadela de ..., pelo que não foi utilizado nenhum dos espaços explorados (directa ou indirectamente) pela Requerente e que, compulsado o referido Protocolo, verifica-se que os seus outorgantes são o Município de ... com o NIPC..., a Associação ... com o NIPC ... e a Junta de Turismo da ... com o NIPC ... e não a Requerente, tendo recaído sobre a Junta de Turismo da ... a obrigação de atribuir àquela associação o montante de € 300.000,00, nos termos do referido n.º 2, da Cláusula Terceira, do Protocolo.

Refere ainda a Requerida que, como reconhece a Requerente na sua petição, esta acção teve subjacente a promoção e desenvolvimento turístico do concelho de ..., uma das

actividades que constituem o seu objecto social, não sendo conhecido, contudo, qualquer rendimento sujeito a imposto associado a este gasto, sendo que, em termos empresariais, seria expectável que esse rendimento lhe viesse atribuído pela CM

Apreciando.

Constituindo o objecto social da Requerente a promoção, realização e desenvolvimento de actividades nos domínios do desenvolvimento turístico, turístico cultural e da prática desportiva no concelho de ..., as faturas n.ºs 46, de 02-09-2009 e 54, de 23-10-2009, nos montantes de € 250.000,00 € e € 6.500,00, respetivamente, emitidas de acordo com o n.º 2 da cláusula 3.ª do Protocolo Realização de Edições da “...” em ...– 2007, 2008 e 2009, celebrado em 18-09-2007 (doc. n.º 11), tiveram em vista apoiar a 32.ª edição da “...”, realizada na Cidadela de ..., de 12 a 15 de Março de 2009, visando no reforço da Marca ... e do concelho de..., tanto no plano nacional como internacional.

Assim os referidos gastos, à luz dos critérios legais aplicáveis e reconhecidos como tal pelas partes, deverão considerar-se comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora da Requerente, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Não infirmam tais conclusões as circunstâncias mencionadas no RIT, e nas quais se fundaram as correcções ora em questão, designadamente que:

- a. que não foi utilizado nenhum dos espaços explorados (directa ou indirectamente) pela Requerente;
- b. o referido Protocolo, verifica-se que os seus outorgantes são o Município de ... com o NIPC..., a Associação ... com o NIPC ... e a Junta de Turismo da ... com o NIPC ... e não a Requerente.

Quanto à primeira das questões referidas, a mesma é totalmente irrelevante para o juízo de dedutibilidade em causa, já que, desde que apropriada à prossecução dos seus objectivos empresariais, a Requerente era livre de escolher as instalações que entendesse apropriadas para as actividades a realizar, sendo certo que, de parte alguma, resulta que as instalações próprias da Requerente tivessem as mesmas características e servissem exactamente nos mesmos termos para a actividade ora em apreço.

Quanto à segunda das questões referidas, não teve – e deveria ter – a AT considerado que a Junta de Turismo ... foi extinta pelo Decreto-Lei 67/2008 de 10 de Abril

de 2008 (cfr. artigo 19.º/1), tendo o Protocolo em referência sido celebrado ainda no período de existência daquela, e que a Requerente lhe sucedeu numa série de actividades que anteriormente eram afectas àquela, entre as quais a realização do protocolo em questão.

De resto, a AT não coloca em causa nem a realização do evento, nem o enquadramento deste na actividade normal da Requerente, nem o valor da contraprestação pela utilização das instalações, nem o seu efectivo pagamento, pelo que razão alguma haverá, atento o erro de facto, e, consequentemente, de direito, para manter a correcção em apreço, devendo por isso, nesta parte, o pedido arbitral proceder.

*

No que diz respeito às correcções relativas a gastos com artigos para oferta a clientes (cartões oferta, brinquedos, vinhos e cabazes de natal), no montante de € 5.401.63, alega a Requerente que se encontram verificados todos os pressupostos para que seja atribuída relevância fiscal aos custos em causa, devendo a correcção ser anulada em conformidade, porque violadora do disposto no artigo 23.º do CIRC, enquanto a Requerida sustenta que a Requerente não provou a indispensabilidade bem como a finalidade dos gastos suportados, nem sequer a identificação dos beneficiários das ofertas, pelo que, face ao disposto no artigo 23.º do CIRC, deverão os mesmos ser desconsiderados como custos.

Em causa, a este respeito, estão as seguintes situações:

POC	DIÁRIO	N.º LANÇAMENTO	FORNECEDOR	N.º FACTURA	DESCRIÇÃO	DATA FACTURA	MONTANTE
	3	64	ZZ...	237	Cartões oferta	02-12-2009	25,00
	3	65	AAA...	1210900551	Cartões brinde	03-12-2009	730,00
	3	67	BBB...	13519	Cartões oferta	03-12-2009	140,00
	3	68	AA...	9550	Warner Kids e Casa Bonecas	03-12-2009	385,91
		69	CCC...	27877	Cartão oferta	03-12-2009	80,00
	4	130	DDD...	200900180	Cabazes de Natal, Vinho	16-12-2009	4.040,72
TOTAL GASTOS NÃO ACEITES FISCALMENTE							5.401,63

Nesta matéria, como sustenta a AT, verifica-se que a Requerente não só não provou a indispensabilidade e finalidade dos gastos suportados, como não identificou os beneficiários das ofertas.

É certo que a experiência e a normalidade das coisas evidencia que num largo número de empresas se verifica a oferta de cabazes de Natal e outras ofertas aos seus clientes ou fornecedores (e mesmo a colaboradores), sendo que, tendo em conta a actividade em concreto da Requerente, que envolve a realização de vários eventos promocionais, se poderia assumir que os gastos em questão se destinam a clientes/fornecedores/colaboradores.

No entanto, nada a este respeito é alegado, e muito menos provado pela Requerente, que se limita a afirmar “*que se encontram verificados todos os pressupostos para que seja atribuída relevância fiscal aos custos em causa*”, quando poderia, e devia, mesmo com base em documentos internos, assegurar um mínimo de elementos que facultasse um controle com a necessária segurança do destino dos gastos incorridos.

Note-se, aliás, que estando em causa algumas situações de cheques-oferta (cartões-oferta; cartões-brinde), nos encontramos já numa situação de analogia muito próxima, com uma outra situação abundantemente tratada pela jurisprudência do STA, relativa aos chamados “cheques-auto”⁹.

Assim, face ao disposto no artigo 23.º do CIRC, não poderão os custos em questão ser considerados, como julgou a AT, devendo nesta parte o pedido arbitral improceder.

*

Contesta, também, a Requerente as correcções operadas no exercício em causa, relativas a gastos com acerto IVA *pro-rata* a 31-12-2009 (53% - 13% = 40%) efetuado nos termos do artigo 23.º/6 do CIVA, no montante de € 20 000,00 (artigo 23.º/1 do CIRC).

A este propósito, sustenta a Requerente que sendo dedutível o valor das facturas n.ºs 46, de 02-09-2009 e 54, de 23-10-2009, nos montantes de € 250 000,00 e € 6 500,00, respetivamente, a favor de “...”, de acordo com o n.º 2 da cláusula 3.ª do Protocolo Realização de Edições da “...” em ...– 2007, 2008 e 2009, celebrado em 18-09-2007, tendo em vista apoiar a 32.ª edição da “...”, realizada na Cidadela de ...de 12 a 15 de Março de 2009, o acerto do *pro rata* infra calculado, no montante de € 20.000,00, efetuado nos termos do artigo 23.º/6 do CIVA, também deverá ser dedutível:

- a. Factura n.º 46 – € 125.000,00 x 20% (IVA) = € 25.000,00
 - i. € 25.000,00 x 13% (*pro rata* de 87% em 02-09-2009) =

€ 3.250,00

ii. € 25.000,00€ x 53% (*pro rata* de 47% em 31-12-2009) =
€ 13.250,00

iii. € 13.250,00€ - € 3.250,00€ = € 10.000,00.

b. Factura n.º 54 –€ 125.000,00 x 20% (IVA) = € 25.000,00

i. € 25.000,00€ x 13% (*pro rata* de 87% em 02-09-2009) =
€ 3.250,00

ii. € 25.000,00€ x 53% (*pro rata* de 47% em 31-12-2009) =
€ 13.250,00

iii. € 13.250,00€ - € 3.250,00€ = € 10.000,00

c. Total: € 10.000,00 + € 10.000,00 = € 20 000,00

Para a AT, como o montante de € 256.500,000, respeitante às facturas n.ºs 46, de 02-09-2009 e 54, de 23-10-2009, emitidas a favor de "...", foi desconsiderado como custo para efeitos de determinação do resultado tributável da Requerente, uma vez que não ficou provada a sua indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, como exige o artigo 23.º do CIRC, também o montante correspondente à regularização do IVA a favor do Estado (€ 20.000,00) que a Requerente realizou em 31 de Dezembro de 2009 em cumprimento do disposto pelo n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, foi desconsiderado como custo fiscal por não se revelar indispensável para a fonte produtora.

Todavia, face à consideração das faturas n.ºs 46, de 02-09-2009 e 54, de 23-10-2009, nos montantes de € 250.000,00 e € 6.500,00, respectivamente, como gastos para efeitos de IRC, também o acerto *pro rata* a 31-12-2009, no montante de € 20.000,00, efectuado nos termos do artigo 23.º/6 do CIVA, deverá ser considerado como gasto nos termos da alínea f), n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, devendo, portanto, nesta parte proceder o pedido arbitral.

*

A Requerente contesta também nos autos, as correcções relativas a amortizações não aceites (imobilizado adquirido à EEE..., SA), no montante de € 53.074,63 (artigo 34.º/1-c) do CIRC).

⁹ Cfr., por exemplo, Ac. de 18-10-2010, proferido no processo 018/10, disponível em www.dgsi.pt.

Sustenta a Requerente que, em 16-06-2000, foi celebrado um contrato de subcessão de exploração do Centro de Congressos do ... entre a Requerente e a EEE..., SA, que foi revogado em 18-12-2006, passando a Requerente a explorar directamente o referido centro de congressos.

De acordo com a alínea b), n.º 1, Cláusula Terceira do referido acordo revogatório, a Requerente obrigou-se a pagar, na data da celebração do mesmo, a quantia de € 309.387,00, a título de compensação pela transferência dos bens e equipamentos da EEE..., SA, os quais foram avaliados nesse montante pela sociedade FFF..., representando deste modo um valor justo.

Assim, as amortizações operadas no exercício em questão (2009), no montante de € 53.074,63, deverão ser fiscalmente aceites, nos termos do artigo 28.º do CIRC, uma vez que foram calculadas sobre o valor de aquisição dos bens do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo, no montante de €309.387,00, e não sobre o valor de aquisição de € 228 470,25 constante do balanço da EEE..., SA.

Segundo a Requerida, a Requerente contabilizou como custo para efeitos de determinação do resultado tributável do período de tributação de 2009, a título de amortizações do exercício, o montante total de € 53.074,63, calculado sobre o valor dos bens e equipamentos transferidos do ativo imobilizado corpóreo e incorpóreo da sociedade espanhola EEE..., SA, em 18-12-2006, na sequência do acordo revogatório do contrato efetuado com esta sociedade, em 16 de Junho de 2000, avaliados pela sociedade FFF..., no montante de € 309.387,00.

Porém, nos termos do ponto um da Cláusula Segunda deste acordo revogatório, a Requerente adquiriria o mobiliário e equipamentos pelo valor correspondente ao indicado na Cláusula Terceira, que corresponderia àquele pelo qual os referidos bens estariam contabilizados no balanço da EEE..., SA, ou seja, pelo seu valor líquido contabilístico. Este, face à análise do referido balanço, em 18-12-2006, era de € 39.047,31, sendo de € 228.096,72 o respectivo valor de aquisição.

No entanto, na Cláusula Terceira do mesmo acordo revogatório consta que o montante a pagar a “título de compensação pela transferência” desses bens e equipamentos ascende a € 309.387,00 (acrescida de IVA à taxa legal em vigor), pelo que foi este o valor de aquisição considerado pela Requerente para efeitos de cálculo das amortizações.

Todavia, pela observação das informações constantes do processo e do sistema de informações da AT, apurou-se que o valor de todo o imobilizado corpóreo da sociedade alienante EEE..., SA, à data de 01 de janeiro de 2006, ascendia a € 227.871,72, sendo o seu valor líquido contabilístico de € 53.226,37.

Pela listagem dos bens transacionados, anexa ao acordo revogatório, infere-se que se reporta a diverso equipamento de comunicações (telemóveis, telefax), material informático (hardware: computadores, monitores, impressoras e software diverso ...) e mobiliário específico para o funcionamento de um centro de congressos (mesas, cadeiras, biombos, expositores, carros de transporte, sofás, candeeiros,...), adquiridos principalmente entre 2001 e 2003.

Assim, na data da aquisição (18-12-2006) o imobilizado estaria quase totalmente amortizado.

Decorrido quase um ano de actividade do centro de congressos (2006-01-01 a 2006-12-18), e tendo presente o conseqüente desgaste quer do mobiliário em uso quer dos equipamentos informáticos cuja desactualização é uma constante, mesmo considerando a aquisição de mesas de conferência em Outubro de 2006 que se traduziu num acréscimo no valor bruto do imobilizado corpóreo de € 227.871,72 para € 228.096,72 €, é para a AT economicamente inexplicável que o alegado justo valor deste imobilizado (€ 309.387,00) seja oito vezes superior ao seu valor líquido contabilístico (€ 39.047,31) com a agravante deste valor contradizer também o acordado entre as partes no ponto um da Cláusula Segunda do Acordo Revogatório.

Fiscalmente, para efeitos de cálculo das quotas máximas de amortização, os elementos do activo devem estar valorizados segundo as premissas previstas no artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro de 2009 e n.º 1 do artigo 30.º do CIRC, não constando a avaliação pelo justo valor como base para efeitos de aplicação das taxas de reintegração e amortização.

Pelo que, conclui a AT, será de manter a decisão da reclamação graciosa, ou seja, manter a correcção efectuada pelos Serviços de Inspeção relativa à desconsideração como custo fiscal do montante de € 53.074,63 relativo a amortizações praticadas sobre o montante € 309.387,00 € nos termos do artigo 33.º, n.º 1, al. c) do CIRC.

Apreciando.

Nos termos da alínea a), n.º 1, artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro (norma aplicável ao exercício de 2009), para efeitos de cálculo das respectivas reintegrações e amortizações, os elementos do activo imobilizado devem ser valorizados com base no custo de aquisição ou custo de produção, consoante se trate, respectivamente, de elementos adquiridos a terceiros a título oneroso ou de elementos fabricados ou construídos pela própria empresa.

O custo de aquisição de um elemento do activo imobilizado é o respetivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do referido diploma.

Relativamente aos bens adquiridos em estado de uso, as taxas de reintegração e amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado, sendo que quando for conhecido o ano em que pela primeira vez tiverem entrado em funcionamento, o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo e o número de anos de utilização já decorrido (cfr. alínea a), n.ºs 2 e 4 do artigo 5.º do mesmo diploma).

Também o n.º 5 do artigo 30.º do CIRC (redacção ao tempo dos factos) refere que, para os bens adquiridos em estado de uso, as taxas de reintegração são calculadas, pelo método das quotas constantes, com base no período de utilidade esperada, sendo que, como refere a alínea a), n.º 1 do mesmo artigo, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se com base no custo de aquisição dos bens.

Deste modo, considerando que os referidos bens foram adquiridos por € 309.387,00, como consta da Cláusula Terceira do acordo revogatório, de 18-12-2006, do contrato de sub-cessão de exploração do Centro de Congressos do ... entre a Requerente e a EEE..., SA, sendo este o valor sobre o qual foram calculadas as amortizações, no montante de € 53.074,63, deverão ser fiscalmente aceites, nos termos da alínea g), n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Com efeito, como é hoje entendimento corrente, e como se escreveu no Ac. do STA de 23-09-2015, proferido no processo 0134/11¹⁰, “*É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário*”.

Ora, o fundamento da correcção em causa é – estritamente – a circunstância de a AT considerar o valor de aquisição exagerado e o entendimento de que o justo valor não é critério para base do cálculo de amortizações.

Em relação à referida circunstância, o certo é que a AT – eventualmente desconfiando – não sugere, nem muito menos prova que o valor em questão seja simulado, ou por qualquer outra forma, fraudulento, sendo certo que, como é evidente, a lei fiscal não impõe aos contribuintes que realizem apenas bons negócios, nem os proíbe de realizar maus negócios.

Quanto ao entendimento referido em segundo lugar, o certo é que a Requerente não utilizou o critério do justo valor como base das amortizações que contabilizou. A Requerente solicitou a terceiro uma avaliação dos bens de acordo com um critério de justiça/equidade, e aceitou adquiri-los por esse valor, tendo sido precisamente tal valor, o de aquisição, em conformidade, como se viu, com as normas legais aplicáveis, que ficou subjacente às amortizações desconsideradas, que, na falta de qualquer indício de fraude, não poderão julgar legais.

Deste modo, pelo exposto, também nesta parte, deve proceder o pedido arbitral.

*

Questiona igualmente a Requerente, a correcção relativa aos juros indemnizatórios pagos à GGG..., no montante de € 3 499,50 (art. 45.º/1-g) do CIRC).

Afirma a Requerente que não corresponde à verdade que os custos em que incorreu com o pagamento de juros não se encontrem suficientemente documentados, considerando que a AT se encontra na posse de todos os elementos necessários a retirar tal conclusão.

Para a Requerida a assunção da dívida pela Requerente não teve subjacente qualquer fornecimento de bens e/ou serviços à mesma pela GGG..., não se referindo a gastos comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

¹⁰ Disponível em www.dgsi.pt.

Considera este encargo uma liberalidade que não logra passar sequer o teste da respetiva indispensabilidade, pelo que, tal como a assunção da dívida, também o pagamento dos juros indemnizatórios em apreço não deverão ser aceites como custo para efeitos fiscais.

Ou seja, para a Requerida nunca foram apresentados os elementos de prova que permitam à AT aferir da legalidade, veracidade e indispensabilidade do gasto considerado para efeitos de determinação do resultado tributável do período de tributação de 2009, pelo que, nos termos do artigo 45.º n.º 1 al. g) do CIRC, não serão dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os encargos não devidamente documentados, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação.

Por outro lado, alerta a Requerida que o objecto social da ora Requerente não se reconduz à assunção de dívidas e de obrigações por conta de terceiros, sem quaisquer contrapartidas, pelo que tal assunção corresponde a um acto ilegal, por contrário ao escopo empresarial, ou seja, ao lucro, razão pela qual não podem ser fiscalmente dedutíveis.

Apreciando.

A assunção da dívida da EEE..., SA, relativa ao pagamento de juros indemnizatórios à GGG..., emerge, conforme resulta dos factos provados, do processo de viabilização da exploração do Centro de Congressos (face à existência de uma providência cautelar por esta requerida), por parte da Requerente, actividade que, notoriamente, integra o seu objecto social e é adequada à prossecução da sua actividade sujeita a imposto, pelo que deverá, deste modo ser considerado um gasto comprovadamente indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, com enquadramento no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Assim, também nesta parte, deverá proceder o pedido arbitral.

*

Pede também a Requerente na presente acção que seja anulada a correcção relativa a gastos com IVA *pro rata* (13%) efectuada nas notas de crédito, nos termos do artigo 23.º/1/b) do CIVA, no montante de € 7.908,74 (artigos 23.º/1 e 45.º/1/c) do CIRC), sustentando que os gastos respeitantes à percentagem provisória (13%) do IVA incidente sobre as notas de crédito, no montante de € 7.908,74, são dedutíveis nos termos do artigo 23.º, n.º 1, alínea f) do CIRC.

Para a Requerida, contabilisticamente, o registo da regularização de IVA a favor do sujeito passivo decorrente da rectificação de facturas emitidas a clientes, efectuada ao abrigo do disposto pelo art.º 78.º do CIVA, não se traduz em qualquer custo, sendo movimentadas somente contas de terceiros (24341 e contas da classe 2, nomeadamente 211).

Assim, para a AT, a consideração como custo do montante em causa (€ 7.908,74) resultante de errónea aplicação dos normativos tributários e contabilísticos, além de constituir clara violação do disposto pelo artigo 23.º do CIRC por não cumprir com os requisitos de indispensabilidade exigíveis naquele normativo, também não é dedutível para efeito de determinação do lucro tributável nos termos c) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC.

Assistirá, nesta parte, razão à Requerida. Com efeito, refere o n.º 2 do artigo 78.º do CIVA que:

«Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável».

Refere ainda o n.º 5 do mesmo preceito legal:

«Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução».

Como aponta a Requerida, e muito bem, «*Sendo o IVA um imposto que incide sobre operações com terceiros não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizado como gasto do período de tributação, por imposição da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC*».

Efectivamente, o que está em causa é a regularização a favor do sujeito passivo (Requerente) de IVA anteriormente liquidado em facturas por si emitidas, a qual não tem (ou não deveria ter tido, neste caso) qualquer impacto em resultados.

Não estará, aqui, em causa IVA suportado pela Requerente, mas sim IVA a recuperar do Estado em consequência da emissão de notas de crédito, das quais resulta uma correcção ao imposto anteriormente liquidado pela Requerente sobre os serviços por ela prestados (ou vendas por ela efectuadas) a terceiros. Nas circunstâncias, o IVA é integralmente recuperável (dedutível), não havendo qualquer correcção a considerar em termos de *pro rata*.

Com efeito:

- (i) O efeito (*pro rata*) invocado pela Requerente tem relevância em conta de resultados quanto ao IVA suportado por um sujeito passivo na aquisição de bens e serviços. Efectivamente, um sujeito passivo misto em IVA (e consequentemente, com direito à dedução parcial desse imposto), apenas terá legitimidade para deduzir o IVA por ele suportado na aquisição de bens e serviços em função da sua taxa de *pro rata*, sendo a parte do IVA não recuperável imputável ao custo de aquisição da operação subjacente (prestação de serviços ou bem adquirido);
- (ii) O que está aqui em causa não é IVA suportado na aquisição de bens ou serviços, mas sim uma regularização do imposto anteriormente liquidado pela Requerente a terceiros, por redução (ou anulação) do valor da operação sobre a qual recaiu esse IVA.
- (iii) Verificando-se uma redução do valor tributável de uma operação, sobre a qual tenha incidido IVA, o fornecedor poderá recuperar, nos termos e condições legalmente previstos, o IVA anteriormente entregue ao Estado que se mostre em excesso ao que se mostraria devido face ao valor final da operação.

Ou seja, assumindo que uma determinada entidade (p. ex. a Requerente) liquidou 23% de IVA sobre serviços prestados a uma entidade terceira com um valor tributável de € 100.000,00, o IVA por ela liquidado (e devido ao Estado) sobre esta operação foi de € 23.000,00.

Se, por algum motivo, o valor que havia sido praticado sofrer uma redução para menos, dando origem à emissão da respetiva nota de crédito, sendo essa nota de crédito

emitida com IVA, o imposto nela incluído pode ser objecto de regularização a favor do sujeito passivo, em sede dos mecanismos de funcionamento próprios daquele imposto.

Assim, assumindo que o valor inicialmente debitado pela Requerente na prestação de serviços anteriormente referida veio a ser posteriormente reduzido em € 20.000,00, dando origem à emissão de uma nota de crédito com IVA (de € 4.600,00) a Requerente teria o direito à recuperação integral desse imposto (cabendo à contraparte na operação proceder à regularização a favor do Estado que se mostrasse devida).

Em termos contabilísticos teríamos a seguinte situação na esfera da Requerente:

(i) Valores inicialmente contratados:

	Débito	Crédito	Valor
Valor do serviço prestado		#72 (conta de resultados)	100.000
Valor a receber do cliente	# 21 (ativo)		123.000
IVA liquidado		#24 (passivo)	23.000

(ii) Emissão da nota de crédito

	Débito	Crédito	Valor
Valor do serviço prestado	#72 (conta de resultados)		20.000
Valor a devolver ao cliente		# 21 (ativo)	24.600
IVA a recuperar	#24 (passivo)		4.600

Não há, assim, qualquer efeito em contas de resultados nem o valor a recuperar do Estado é influenciado pelo *pro rata*.

Em suma, contabilisticamente, o registo da regularização de IVA a favor do sujeito passivo decorrente da rectificação de facturas emitidas a clientes efectuada ao abrigo do disposto pelo art.º 78.º do CIVA não se traduz em qualquer custo sendo movimentadas somente contas de terceiros (24341 e contas da classe 2, nomeadamente 211).

Deverá nesta parte, pelo exposto, improceder o pedido arbitral.

*

Impugna também a Requerente as correcções operadas pela AT, relativas a encargos indevidamente documentados, no montante de € 1.882,00 (artigo 45.º/1/g) do CIRC), referindo que a maioria dos gastos em causa estão relacionados com serviços prestados por agrupamentos associativos, desprovidos de infra-estruturas ou serviços de apoio contabilístico e fiscal, pelo que sempre seria impossível, à partida, que os documentos em causa fossem emitidos sem qualquer tipo de irregularidade.

A Requerida, por seu lado, sustenta que foram detectados alguns custos suportados pela Requerente, referentes a actuações de ranchos folclóricos, refeições e prestações de serviços de tradução, tendo os Serviços de Inspeção concluído que os documentos de suporte apresentavam diversas irregularidades que, além de impedirem a avaliação da indispensabilidade nos termos do disposto pelo art.º 23.º do CIRC, também não estariam devidamente documentados, não sendo dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável nos termos g) do nº 1 do artigo 45.º do CIRC.

Os documentos em questão foram juntos ao processo como documentos os n.ºs 13 a 19.

Relativamente a este último, no montante de € 480,00, já havia sido deferida a pretensão da sua dedutibilidade por despacho proferido no recurso hierárquico interposto.

Analizados os restantes documentos, conclui-se que respeitam a contrapartidas financeiras pelas actuações dos grupos de dança (Associação HHH..., JJJ..., KKK... e Grupo LLL...) na 46.ª edição da Feira Internacional de Artesanato da ... (...), que decorreu entre 2 de Julho a 30 de Agosto de 2009 junto ao Centro de Congressos do ... e ao X... .

Para além disso, verifica-se da referida documentação:

- i. Documento n.º 13, no montante de € 250,00 - Não indica o NIPC do destinatário do serviço;
- ii. Documento n.º 14, no montante de € 82,00 - Não indica o nome e NIPC do destinatário do serviço;
- iii. Documento n.º 15, no montante de € 500,00 - Formalmente correcto;
- iv. Documento n.º 16, no montante de € 300,00 - Não indica o NIPC do destinatário do serviço;

- v. Documento n.º 17, no montante de € 500,00 - Não indica o NIPC do prestador do serviço; e
- vi. Documento n.º 18, no montante de € 250,00 - Não indica o NIPC do destinatário do serviço.

A propósito desta matéria, note-se que à data dos factos (exercício de 2009) o n.º 1 do artigo 23.º do CIRC apenas considerava gastos os que comprovadamente fossem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, sem enunciar os elementos que deveriam constar dos documentos, muito embora o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA já previsse alguns que, com a alteração do n.º 4 do referido artigo 23.º do CIRC, operada pelo artigo 2.º da Lei n.º 2/2014, de 16-01, aplicável a partir de 01-01-2014, passaram a constar, também, para efeitos de IRC (nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário; Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratassem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional; quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados; valor da contraprestação, designadamente o preço; e data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados).

Como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 21-05-2015, proferido no processo 07833/14¹¹:

“I. Os encargos para serem fiscalmente dedutíveis têm de estar devidamente justificados por meio de documento (alínea g) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC);

II. O CIRC não estabelece qualquer definição do conceito de “devidamente documentado” ao contrário do que sucede em sede de IVA em que se estabelece a obrigatoriedade de emissão de factura (art. 29.º, 1, alínea b) do CIVA) com as formalidades previstas no n.º 5 do art. 36.º do CIVA;

III. Deste modo, em sede de IRC, o documento justificativo do gasto para efeitos do art. 42.º, n.º 1, alínea g) do CIRC não tem de assumir as formalidades previstas para as facturas em sede de IVA;

¹¹ Disponível em www.dgsi.pt.

IV. Os encargos estão devidamente documentados quando contenham os elementos essenciais da operação que titulam, por forma a possibilitar à AT quer ao controle da legalidade da dedução para efeitos fiscais do gasto, quer da respectiva tributação dos montantes auferidos pelos prestadores de serviços.”

No caso, considerando todos os elementos facultados à AT, crê-se que lhe foi, suficientemente, possibilitado o controle quer da legalidade da dedução para efeitos fiscais do gasto, quer da respectiva tributação dos montantes auferidos pelos prestadores de serviços

Assim, para efeitos do disposto no artigo 23.º/1 do CIRC (redação à data dos factos), apenas o documento n.º 14, no montante de € 82,00, não comprova o gasto incorrido, pelo que, nesta parte, o pedido deverá ser parcialmente deferido no montante de € 1.800,00.

*

Não se conforma, também, a Requerente com a correcção operada pela AT relativa à regularização de IVA incidente sobre as notas de crédito por si emitidas na proporção de 87%, por aplicação do artigo 23.º do CIVA, tendo reconhecido a diferença de 13% como gasto do exercício, no montante de € 24.334,58 (artigos 23.º/1 e 45.º/1/c) do CIRC), entendendo a Requerente, que o referido montante de € 24.334,58 é dedutível nos termos do artigo 23.º/1/f) do CIRC.

A Requerida, por seu lado, sustenta que, contabilisticamente, o registo da regularização de IVA a favor do sujeito passivo decorrente da rectificação de facturas emitidas a clientes, efectuada ao abrigo do disposto no art.º 78.º do CIVA não se traduz em qualquer custo sendo movimentadas somente contas de terceiros (24341 e contas da classe 2, nomeadamente 211), pelo que a consideração como custo do montante em causa (€ 24.334,58) é resultante de errónea aplicação dos normativos tributários e contabilísticos, além de constituir violação do disposto no art.º 23.º do CIRC por não cumprir com os requisitos de indispensabilidade exigíveis naquele normativo, e também não ser dedutível para efeito de determinação do lucro tributável, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC.

Pelas razões atrás apontadas na desconsideração do IVA suportado nas notas de crédito antes referidas, também a respetiva regularização, no montante de € 24.334,58,

efetuada de acordo com o art.º 78.º do CIVA, não poderá ser dedutível nos termos da alínea c), n.º 1 do artigo 45.º do CIRC.

Efectivamente, como atrás se demonstrou, das reduções verificadas quanto ao valor tributável duma operação por emissão de notas de crédito, não decorre qualquer efeito em termos de *pro rata*, já que contabilisticamente o registo da regularização de IVA a favor do sujeito passivo decorrente da rectificação de facturas emitidas a clientes efectuada ao abrigo do disposto pelo art.º 78.º do CIVA não se traduz em qualquer custo sendo movimentadas somente contas de terceiros (24341 e contas da classe 2 nomeadamente 211).

Deverá nesta parte, pelo exposto, improceder o pedido arbitral.

*

Também contesta a Requerente as correções operadas pela AT ao cálculo do imposto no montante de € 434,21 - tributação autónoma das despesas de representação (artigo 88.º/7 do CIRC) -, estando em causa os seguintes encargos:

Índice	Nº LANÇAMENTO	DATA LANÇAMENTO	FORNECEDOR	Descrição	Nº FACTURA	DATA FACTURA	MONTANTE
7	63		PPP...	Alugueres	10561	21-08-2009	2.205,00
3	6	30-11-2009	QQQ...	7 Passagens a	20 00006	21-12-2009	1.106,89
6	3	31-12-2009	RRR...	Refeições 0 Passos	0282	30-01-2009	267,85
8	3	31-12-2009	SSS...	Passo Tickets, I	0687	04-11-2009	56,97
8	3	31-12-2009	SSS...	Passo Tickets, II	0687	04-11-2009	57,31
8	3	31-12-2009	SSS...	Passo Tickets, III	0687	04-11-2009	57,31
8	3	31-12-2009	SSS...	Passo Tickets, C	0687	04-11-2009	59,00
8	14	31-12-2009	SSS...	Alugueres 2 salas 1	123834	08-10-2009	430,00
TOTAL DAS DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO							4.342,95

Sustenta a Requerente que as despesas em questão estão relacionadas com acções de promoção do concelho, desenvolvidas pela Requerente junto de jornalistas estrangeiros, por ocasião de diversos eventos (e.g. o Concurso de..., realizado em 2009), constituindo iniciativas que se integram, efectivamente no objeto da sociedade, conforme decorre do artigo 3.º dos Estatutos, que refere «a sociedade tem por objeto, entre outras atividades, o desenvolvimento de iniciativas de promoção e animação turísticas do Concelho de ... e, bem assim, a promoção de concretização da estratégia de desenvolvimento turístico do mesmo concelho».

Para a Requerente, a iniciativa por si promovida traduziu-se na promoção e desenvolvimento turístico do Concelho de..., pelo que tais gastos relevaram-se como indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, ou para a manutenção da fonte produtora, pelo que, deverão ser aceites fiscalmente, ao abrigo do artigo 23.º do CIRC, não constituindo qualquer despesa de representação que importe a tributação autónoma nos termos do artigo 81.º/3/a) do CIRC.

A Requerida nota que a análise dos documentos de suporte aos custos em questão, indicados no quadro resumo da página 58 do RIT, evidencia que se trata de encargos suportados, relativos a estadias, refeições e viagens (passagens aéreas), cujos beneficiários não pertencem aos quadros da empresa, vindo a Requerente alegar que as despesas em causa foram efectuadas a favor de jornalistas estrangeiros, por ocasião de diversos eventos organizados, ou seja, despesas efetuadas em representação da empresa junto de terceiros, que ascendem ao valor de € 4.342,09 e da consequente tributação autónoma adicional no montante de € 434,21 (10%).

As despesas em questão são distintas das despesas com deslocações e estadas que se referem a despesas com transportes, estadias e refeições, suportadas, por exemplo, com os trabalhadores dependentes da empresa, relativas às deslocações destes para fora do local de trabalho, mediante a apresentação de um documento comprovativo em nome da empresa.

Nos termos do n.º 7 do artigo 81.º do CIRC, consideram-se despesas de representação, nomeadamente, as suportadas com refeições, viagens, passeios, e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades, pressupondo a prévia confirmação do cumprimento dos pressupostos exigidos pelo art.º 23.º do CIRC sendo, portanto, totalmente dedutíveis para efeitos de determinação do resultado tributável.

Por estas despesas se situarem numa zona cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial (produção) daquilo que é despesa privada (consumo), facilmente desviadas para consumo privado, ou seja de empresarialidade à partida não evidente, o legislador sujeitou-as a Tributação Autónoma.

No caso, não obstante tratem-se de despesas de representação, ínsitas no n.º 7 do artigo 81.º do CIRC (redação em vigor ao tempo dos factos), e considerando-se possível a

Requerente ilidir a presunção de não empresarialidade, deverão as mesmas ser objecto da tributação autónoma prevista na alínea a), n.º 3 do mesmo artigo, já que não se provou, para lá de qualquer dúvida razoável, como ocorrendo em contexto exclusivamente empresarial.

Com efeito, como decorre da conjugação do facto provado sob o ponto 16, com o facto dado como não provado, não é possível, face à prova produzida, concluir que as despesas tituladas pelas facturas em causa, tenham tido uma afectação “*estritamente profissional*”, pelo que deverá improceder, nesta parte, o pedido de pronúncia arbitral.

Da liquidação de juros compensatórios

Relativamente a esta matéria, sustenta a Requerente que “*há um (...) pressuposto legal da liquidação de juros compensatórios não demonstrado pela Administração tributária em matéria de fundamentação do acto tributário de liquidação promovido por esta: o pressuposto, previsto na lei, de que o retardamento da liquidação do imposto se deva a facto imputável ao contribuinte (cf. artigo 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária)*”, “*não fazendo qualquer menção à culpa da REQUERENTE no suposto atraso na liquidação do imposto, e muito menos procedendo à demonstração dessa culpa, impede a REQUERENTE de conhecer, em toda a sua extensão, o porquê do encargo adicional que lhe é imposto, bem como de apreciar a sua legalidade*”, já que “*dos elementos até à data facultados à REQUERENTE não se vislumbra qualquer referência à existência de culpa imputável, pressuposto fundamental da pretensão de liquidação de juros compensatórios.*”, considerando a Requerente que “*a Administração tributária se limitou a exigir, de forma automática, juros compensatórios, ultrapassando as formalidades legais estabelecidas para a respectiva liquidação e inquinando, assim, o acto tributário de liquidação de juros compensatórios ora impugnado de vício de forma, por falta de fundamentação*”.

Mais sustenta, a este propósito a Requerente que “*sempre se deveria reconhecer que o seu comportamento não foi censurável, por se basear numa interpretação mais do que razoável e de boa-fé das leis aplicáveis*” e que “*dos elementos facultados à*

REQUERENTE resulta ainda que, em nenhum momento, foi a mesma notificada para se pronunciar, em sede de audiência prévia, sobre o projecto de decisão que em concreto determinou a emissão do acto de liquidação de Juros Compensatórios ora impugnado, pelo que é o mesmo ilegal, por violação do princípio da participação consagrado nos artigo 60º da Lei Geral Tributária e 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, devendo ser anulados em conformidade”.

A Requerida sustenta que, no que respeita à taxa, base de cálculo e período de tempo a que se reportam os juros compensatórios, a AT não goza de qualquer margem de manobra, sendo a sua actuação, relativamente àqueles pressupostos estritamente vinculada, o mesmo não ocorre relativamente ao pressuposto da culpa imputável ao sujeito passivo em relação com os juros compensatórios, cuja factualidade em que se há-de radicar só pode ser a mesma em que se estriba o apuramento do imposto considerado em falta, na exata medida em que os juros se integram neste, conforme previsto no artigo 35.º/8 da LGT.

E, segundo a AT, existe culpa sempre que a actuação do sujeito passivo seja subsumível na hipótese de qualquer infração tributária, neste processo consubstanciada pela prática de variadas irregularidades que violam as normas do código do IRC, conforme relatório de inspecção tributária notificado à ora Requerente contendo os fundamentos de facto e de direito, em cumprimento do disposto pelo artigo 77.º da LGT, que estão na origem da liquidação contestada.

Conforme resulta dos factos dados como provados (cfr. ponto 6), das notas de liquidação referentes aos juros compensatórios, consta a sua razão de ser e quantificação, o imposto sobre o qual incidem os juros, o período a que se referem, a taxa de juro aplicável e o valor de juros devido.

Assim, de acordo com a jurisprudência pacífica do STA, “Está cumprido o dever legal de fundamentação se na liquidação de juros compensatórios estão explicitados o motivo da liquidação (ter havido retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo - arts. 89º do CIVA e 35º da LGT) e se constam a indicação do imposto em falta sobre o qual incidem os juros, o período a que se

aplica a taxa de juro, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do art. 559º nº 1 do CCivil) e o valor dos juros.”¹²

Relativamente à arguida falta de cumprimento do disposto no artigo 60.º da LGT (direito de audição), verifica-se que inexistente no processo qualquer elemento que permita demonstrar tal cumprimento.

De resto, em sede de decisão da reclamação graciosa, onde a Requerente suscitou, desde logo, tal questão, a AT limitou-se a referir o entendimento de que a audiência prévia apenas seria pertinente para efeitos de determinação da imputabilidade da culpa à Requerente, e que tal imputação resulta dos factos tributários apurados em sede de acção inspectiva, pelo que a audiência prévia à liquidação de juros estaria dispensada, face ao disposto no artigo 60.º/3 da LGT.

No entanto, compulsado o relatório final daquela acção inspectiva verifica-se que no mesmo não é feita qualquer menção a juros, pelo que não é possível considerarem-se preenchidos os pressupostos daquela norma da LGT.

Deste modo, face à violação do disposto no artigo 60.º/1/a) da LGT, devem, por vício de forma, ser anuladas as liquidações de juros compensatórios.

d. Do despacho que negou provimento ao recurso hierárquico.

Argui ainda a Requerente a ilegalidade do despacho que negou provimento ao recurso hierárquico, porquanto arrolou, ao abrigo do artigo 72.º, da Lei Geral Tributária, uma testemunha cuja audição se mostrava essencial à correcta decisão do pedido formulado, testemunha essa que não foi ouvida.

Como explica Carla Castelo Trindade¹³, “*não são arbitráveis os vícios próprios dos actos de indeferimento de reclamações graciosas e recursos hierárquicos ou de pedidos de revisão oficiosa do acto tributário porque escapam ao âmbito material da arbitragem tributária. Por outras palavras, estes actos de indeferimento só poderão ser “trazidos” para*

¹² Ac. de 09-03-2016, proferido no processo 0805/15.

¹³ “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado”, Almedina, 2014, p.70 e ss.

a jurisdição arbitral, *na estrita condição de terem, eles próprios, apreciado a (i)legalidade do acto tributário* que o sujeito passivo, verdadeira e efectivamente, pretende impugnar pela via arbitral.”. Ou seja, “O objecto do pedido de pronúncia arbitral será, então, a (i)legalidade do acto tributário de primeiro grau, independentemente de o sujeito passivo apontar como objecto da sua acção arbitral este (o acto de primeiro grau), ou o de segundo, isto sempre, desde que o de segundo aprecie a (i)legalidade do acto de primeiro grau.”.

Sem prejuízo, sempre se dirá que não assiste razão à Requerente já que, não obstante alegar que a audição da testemunha se mostrava essencial à correcta decisão do pedido formulado, não o demonstra, nem demonstrou aquando do requerimento de audição formulado, indicando quais os concretos factos que o depoimento da testemunha se destinava a provar, e qual o modo como os mesmos influenciariam determinadamente a decisão a tomar.

Assim, e por tudo o exposto, deve improceder, nesta parte, o pedido arbitral.

e. Da indemnização por garantia indevida

A Requerente formula, ainda, um pedido de indemnização por garantia indevida.

Esta matéria foi objecto já de várias decisões no âmbito da jurisdição arbitral, podendo ver-se, entre outras, a do processo arbitral do CAAD, n.º 1/2013T¹⁴, em termos que ora se transcrevem

“De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 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 exatos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito».

Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, proclama-se, como diretriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

Embora o artigo 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 e não faça referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos atos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.

Apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (arts. 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do ato, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi, posteriormente, generalizado no Código de Processo Tributário, que

¹⁴ Disponível em www.caad.org.pt.

estabeleceu no n.º 1 do seu artigo 24.º que «haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços», a seguir, na LGT, em cujo artigo 43.º, n.º 1, 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, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do artigo 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), 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».

Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o artigo 171.º do CPPT, estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

*O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «**legalidade da dívida exequenda**», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, **é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.***

*Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo ato tributário está implicitamente pressuposta no artigo 3.º do RJAT, ao falar em «cumulação de pedidos **ainda que** relativos a diferentes atos», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente **ao mesmo ato tributário** e os pedidos de indemnização por juros indemnizatórios e de condenação por garantia indevida são suscetíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.*

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 52.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, é manifesto que o erro dos actos de liquidação nas partes ora declaradas ilegais, consubstanciado em liquidações parcialmente praticadas sem suporte num facto tributário pressuposto de imposto e/ou em erro na aplicação do direito, é

imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois a inspeção tributária e a liquidação foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada em excesso, relativamente ao montante de imposto ora anulado.

No entanto, não foram alegados e provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia bancária, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que a Requerente tem direito, o que só poderá ser efectuado em execução deste acórdão.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular os actos de liquidação de juros compensatórios e de IRC n.º 2013... e n.º 2016..., referentes ao exercício de 2009, na medida em que reflectem as correcções sintetizadas no seguinte quadro:

	Correções à matéria coletável	Procedente (€)	Improcedente (€)
Proveitos não contabilizados destinados ao Plano de Promoção e Animação de 2009	111 885,75	111 885,75	0
Proveitos não contabilizados destinados ao ... 2007-2009	137 500,00	0	137 500,00
Gastos desconsiderados: Refeições/alojamentos	6 472,32	2 722,32	3 750,00
Gastos desconsiderados: Outras Refeições/alojamentos	14 204,55	0	14 204,55
Gastos desconsiderados: Quotizações suplementares	241 000,00	172 500,00	68 500,00

Gastos desconsiderados: Reparções viaturas	3 031,39	0	3 031,39
Gastos desconsiderados: Diversos	1 155,45	0	1 155,45
Gastos dispensáveis com apoio à ...	256 500,00	256 500,00	0
Gastos com ofertas a clientes	5 401,63	0	5 401,63
Gastos com acerto IVA pró-rata	20 000,00	20 000,00	0
Amortizações não aceites	53 074,63	53 074,63	0
Juros indemnizatórios pagos à GGG...	3 499,50	3 499,50	0
Gastos com IVA (regularização) nas notas de crédito	7 908,74	0	7 908,74
Gastos indevidamente documentados (ranchos)	1 882,00	1 800,00	82,00
Gastos com IVA (regularização) nas notas de crédito	24 334,58	0	24 334,58
SOMA	887 850,54	621 982,20	265 868,34
Tributação autónoma	434,21	0	434,21
Juros compensatórios	14 403,79	14 403,79	0
TOTAL	902 688,54	636 385,99	266 302,55

- b) Condenar a Requerida no pagamento de indemnização por garantia indevida, na parte referente aos montantes correspondentes aos montantes ora anulados, no montante que se vier a demonstrar em execução de sentença;
- c) Julgar improcedentes as restantes partes do pedido arbitral;
- d) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção dos respectivos decaimentos, fixando no montante de € 902,70, o valor a cargo da Requerente, e de € 2.157,30, o valor a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 147.166,06, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do

n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção dos respectivos decaimentos, acima fixada, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 21 de Dezembro de 2017

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Rui Ferreira Rodrigues)



O Árbitro Vogal

(José Manuel Parada Ramos)