

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 601/2017-T

Tema: IRC – Custos dedutíveis.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., S.A., com sede na ..., ..., ..., com o numero de pessoa coletiva..., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º e segs. do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a legalidade do ato de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios referentes ao exercício de 2012, no valor de € 96509,52, e que foi objeto de reclamação graciosa que veio a ser tacitamente indeferida.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade cuja atividade principal consiste na prestação de serviços de gestão de pneus de empresas de transporte de passageiros e mercadorias com uma remuneração determinada em função do valor dos quilómetros percorridos por cada viatura.

Essa atividade foi desenvolvida, durante anos, pela sua acionista principal, a sociedade B..., S.A. (abreviadamente designada por B...), que, por contrato celebrado em

31 de Maio de 2010, transmitiu para a Requerente a sua posição contratual relativamente aos vários contratos de prestação de serviços.

Relativamente ao exercício de 2012, a B... fez repercutir sobre a Requerente os custos financeiros do crédito bancário obtido para financiamento do projeto, no montante de € 60.586,03, e os juros de mora relativos a dívidas acumuladas de fornecimentos de pneus com referência aos saldos de conta-corrente, no valor € 92.527,53.

E, por outro lado, nos anos seguintes à transmissão da posição contratual, a Requerente continuou a utilizar na sua atividade os serviços de trabalhadores afetos B..., assumindo os custos referentes a deslocações, alimentação e alojamento.

Nos termos dos contratos de prestação de serviços de gestão de pneus, designados contrato de "custo-quilómetro", a Requerente obrigava-se a adquirir os pneus já instalados na frota de veículos ao seu cliente, procedendo para o efeito a uma avaliação inicial, o que sucedia igualmente quando os clientes procediam à aquisição de viaturas novas, e que constituía o valor de referência para a determinação do valor a pagar à Requerente em caso de transmissão da viatura a terceiros ou de cessação do contrato.

Na sequência de um procedimento inspetivo levado a cabo pelos serviços de Inspeção Tributária, a Requerente foi notificada de correções ao lucro tributável no exercício de 2012, com referência a juros de mora e compensatórios, no montante de € 153.113,56, a ganhos apurados aquando da cessação do contrato com a C..., S.A., no montante de € 136.057,86, e a gastos com gasóleo, alojamento e refeições imputáveis a trabalhadores não pertencentes ao quadro de pessoal do sujeito passivo, no montante de € 19.055,55,

A não aceitação como gastos para efeitos fiscais, pela Administração Tributária, dos juros de mora ficou a dever-se à ausência de previsão de juros de mora nos contratos de fornecimento e à circunstância de os gastos se reportarem a exercícios anteriores e de a

decisão de contabilizar os gastos ter sido tomada depois do prazo de encerramento das contas.

No entanto, a Requerente considera que a obrigação de pagamento de juros de mora consta das condições gerais dos contratos, não está sujeita a prévia comunicação ao devedor e é imposta pelo artigo 63.º do Código do IRC, e, no que se refere aos custos de financiamento do empréstimo bancário trata-se de gastos indispensáveis à formação dos rendimentos gerados pela atividade produtiva.

Também não está em causa o princípio da especialização do exercício porquanto os juros de mora respeitam ao ano de 2012 e o não reconhecimento de gastos com juros em exercícios anteriores não impede a dedução de gastos imputáveis aos exercícios subsequentes, além de que o reconhecimento do gasto se impõe por efeito do princípio da tributação segundo o lucro real em aplicação do disposto nos artigos 17.º e 23.º do Código de IRC.

No que se refere aos proveitos resultantes da cessação do contrato com a C..., S. A., a Administração Tributária considerou um acréscimo ao lucro tributável de € 86154,12 por não ter considerado a dedução ao valor da avaliação final à data da cessação dos contratos (€306.972,15) do valor da avaliação referente ao momento do início dos contratos (€203.309,81), quando é certo que o regime substantivo do contrato pressupõe que haja lugar a uma compensação a favor da entidade prestadora dos serviços ou do utilizador correspondente à diferença entre o valor da avaliação inicial e da avaliação final.

Está ainda em causa a não aceitação como gasto fiscalmente dedutível as despesas operacionais com combustível, alojamento e refeições por parte de trabalhadores não pertencentes ao quadro de pessoal da Requerente.

No entanto, essas despesas foram efetivamente incorridas em benefício da Requerente e são imputáveis à formação dos rendimentos que geram o lucro tributável, não obstando à dedução dos gastos a circunstância de os documentos de suporte terem sido

emitidos diretamente pela Requerente e não pela entidade a quem estavam adstritos esses trabalhadores, além de que o abono de ajudas de custo apenas ocorreu em relação aos dias em que não foram apresentadas despesas, cabendo à Administração Tributária o ónus da prova da não verificação dos pressupostos do pagamento dessas ajudas.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, considera que o contrato de cessão de posição contratual não esclarece as consequências do incumprimento nem o momento a partir do qual o devedor entra em mora, nem houve lugar no caso à interpelação do devedor por atraso no cumprimento, não podendo haver lugar à dedução de juros de mora quando eles não eram devidos nem comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto.

Por outro lado, de acordo como o princípio da especialização, só são imputáveis ao período de tributação os gastos suportados em períodos anteriores quando, à data do encerramento das contas, aqueles eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

A Autoridade Tributária também não encontra explicação para a dedução ao valor da avaliação final dos pneus, no momento da cessação do contrato com a C..., do valor das avaliações efetuadas no início do contrato quando esse valor não foi sequer suportado pela Requerente.

E no que concerne aos gastos como combustível, alojamento e refeições, a Requerida mantém o entendimento de que se referem a trabalhadores que não estão afetos à Requerente e, nalguns casos, essas despesas foram igualmente abonadas a título de ajudas de custo, implicando uma duplicação de gastos.

Conclui pela improcedência do pedido.

2. No seguimento do processo, houve lugar à reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT na qual o mandatário judicial da Requerente solicitou a gravação da prova

testemunhal e juntou um substabelecimento e as partes acordaram na apresentação de alegações escritas pelo prazo sucessivo de 10 dias.

Foi seguidamente produzida a prova testemunhal requerida pela Autora.

Em alegações, as partes reiteraram as anteriores posições.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, as partes designaram os árbitros e o Conselho Deontológico designou o terceiro árbitro, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 19 de Março de 2018.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

Não foram suscitadas exceções e o processo não enferma de nulidades.

Cabe apreciar e decidir.

II -Fundamentação

4. A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte.

a) A Requerente foi notificada do ato de liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios, no montante global de € 96.509,52, relativo ao período de tributação de 2012.

b) Apresentou reclamação graciosa contra esse ato tributário em 17 de abril de 2017, que não foi objeto de decisão dentro do prazo legalmente previsto.

c) A liquidação adicional foi determinada na sequência de um procedimento inspetivo que incidiu sobre a contabilidade e situação tributária do sujeito passivo no exercício de 2012 e teve origem na ordem de serviço OI 2016... .

d) A atividade principal da Requerente consiste no fornecimento e prestação de serviços de gestão de pneus de empresas de transporte de passageiros e mercadorias com uma remuneração determinada em função do valor dos quilómetros percorridos por cada viatura.

e) Por contrato celebrado em 31 de maio de 2010, a B..., S. A., que detinha 50% do capital social da Requerente, transmitiu a sua posição contratual à Requerente relativamente aos contratos de fornecimento e prestação de serviços de gestão de pneus identificados no Anexo II a esse documento, com efeitos a partir de 1 de janeiro desse ano, pelo valor de € 1.039.077,22.

f) Todos os trabalhadores da B... adstritos à unidade de negócio que foi objeto de transmissão contratual transitaram para a Requerente.

g) Após a cessão da posição contratual a Requerente continuou a utilizar os serviços de trabalhadores da B... na atividade de fornecimento e gestão de pneus.

h) A cedência de trabalhadores da B... não foi objeto de acordo escrito.

i) A B... debitou à Requerente juros de mora por faturas e notas de débito já vencidos, no montante global de € 153.113,56, que foram contabilizados pela Requerente como gastos fiscais do exercício de 2012.

j) A decisão de contabilizar os juros moratórios como gastos fiscais foi adotada após a data do encerramento das contas daquele exercício.

l) A B... celebrou contratos de prestação de serviços de gestão de pneus com a C..., S. A. em 14 de março de 2008 e 17 de março de 2009, os quais foram transmitidos, por efeito do contrato de cessação da posição contratual, para a Requerente.

m) No termo desses contratos, ocorrido em 2012, a Requerente apurou um proveito de € 103.662,34 que resultou da diferença entre o valor da avaliação dos pneus da frota, à data da cessação do contrato, calculado em € 306.972,15, e o valor da avaliação dos pneus à data do início dos contratos em 2008 e 2009.

n) A Requerente contabilizou no exercício de 2012 despesas com combustíveis, alojamento e refeições que foram apresentadas por trabalhadores da B... .

o) Segundo o clausulado nos contratos de fornecimento de pneus e de prestação de serviços de gestão, a Requerente obriga-se a fornecer pneus ao utilizador e prestar serviços de gestão de pneus mediante o pagamento mensal de uma quantia monetária correspondente ao número de quilómetros percorridos por cada viatura de acordo com o custo/km constante do anexo ao contrato.

p) Os pneus eram valorizados no início e no termo do contrato de acordo com uma fórmula em que é considerada a profundidade original do piso, a profundidade do piso remanescente e o valor do pneu de acordo com o preço de tabela.

q) No termo do contrato, é apurada a diferença entre a valorização inicial e a valorização final e efetuado o acerto de contas através da emissão de uma nota de débito ou de crédito.

r) Na hipótese de serem alienadas ou cedidas a terceiros as viaturas dos clientes ou por si utilizadas, os pneus são adquiridos e pagos à prestadora de serviços pelo valor resultante da aplicação da fórmula a que se refere a antecedente alínea l).

s) D..., E... e F... são trabalhadores da Requerente.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta e na prova testemunhal produzida. A factualidade constante da alínea j), invocada pela Autoridade Tributária, não foi questionada pela Requerente no pedido.

Questões de direito

5. A Requerente discute a legalidade do ato tributário de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 2012, que teve como objeto três diferentes situações tributárias: a não aceitação como gasto fiscal do montante de € 153.113,56 registado como juros de mora por atraso no pagamento de faturas e notas de débito emitidas pela B...; um acréscimo ao resultado líquido do exercício no montante de € 86.154,12 decorrente da diferença entre o valor da avaliação dos pneus, à data da cessação do contrato de fornecimento e de gestão de pneus com a C..., fixado em € 306.972,15, e o gasto incorrido durante o exercício, no total de € 220.818,03; a não aceitação como gastos para efeitos fiscais das despesas efetuadas com combustível, alojamento e refeições, no total de € 19.055,55, apresentadas por trabalhadores que não pertenciam ao quadro de pessoal da Requerente e que, nalguns casos, correspondiam a despesas

abonadas a título de ajudas de custo.

Juros de mora

6. No que se refere aos juros de mora, o entendimento da Autoridade Tributária baseia-se em duas ordens de considerações: os contratos de fornecimento e de compra e venda celebrados entre a B... e a Requerente não contêm qualquer especificação quanto às consequências do incumprimento ou da mora no pagamento, pelo que a exigência de juros moratórios não tem suporte legal ou contratual; além de que o registo contabilístico dessas despesas não obedece ao princípio da especialização do exercício já que respeitam aos períodos de 2010 e 2012 e foram imputadas ao ano económico de 2012, sem qualquer justificação, num momento posterior à data do encerramento das contas.

A Requerente contrapõe que a possibilidade de aplicação de juros de mora comerciais decorre unicamente do atraso no pagamento, não estando dependente de qualquer dever prévio de comunicação ao devedor, e que a circunstância de a Requerente não ter reconhecido como gastos os juros que devia ter pago nos anos anteriores não impede a imputação desses gastos aos exercícios subsequentes, sendo irrelevante que a decisão de contabilizar os juros de mora tenha sido tomada depois do prazo de encerramento das contas.

A questão não pode ser vista, no entanto, com esta linearidade.

O devedor considera-se constituído em mora quando, por causa que lhe seja imputável, a prestação, sendo ainda possível, não foi efetuada no tempo devido, traduzindo-se os efeitos da mora devedora na obrigação de reparar os prejuízos causados ao credor (artigo 804.º do Código Civil). Os prejuízos atendíveis para o efeito da indemnização a cargo do devedor são aqueles que advêm para o credor do facto do retardamento da prestação e devem ser calculados de acordo com os princípios gerais da

responsabilidade civil. Tratando-se, no entanto, de obrigação pecuniária, a indemnização corresponde aos juros legais a contar da data da constituição em mora (artigo 806.º).

Em todo o caso, a determinação do artigo 806.º quanto aos juros moratórios não afasta os princípios gerais relativos à mora do devedor, quer quanto à culpa no retardamento da prestação, quer quanto à necessidade de interpelação.

Em princípio, como decorre do artigo 805.º do Código Civil, o devedor só fica constituído em mora depois de ter sido judicial ou extrajudicialmente interpelado para cumprir, excetuando-se apenas os casos em que a obrigação tiver prazo certo ou provier de facto ilícito ou ainda se o próprio devedor impedir a interpelação, caso em que se considerará interpelado na data em que normalmente o teria sido.

No caso vertente, a Requerente debitou juros de mora em relação a dívidas de fornecimentos de mercadoria com base na conta-corrente do fornecedor (€ 92.527,53) e ainda por atraso no pagamento do preço fixado pela cessão da posição contratual da B... nos contratos de gestão de pneus de que esta era titular (€ 60.586,03). E, como vimos, de acordo com as regras gerais aplicáveis ao momento da constituição da mora, a exigência do pagamento de juros moratórios apenas poderia ter lugar - excluída a hipótese de ilicitude ou impossibilidade de interpelação - quando a obrigação for de prazo certo ou o devedor tenha sido interpelado para cumprir. Sucede que o acordo de transmissão da unidade de negócio não contém qualquer cláusula expressa atinente ao prazo do pagamento do preço e a mera conta-corrente dos fornecimentos efetuados pela B... não evidencia que a Requerente dispusesse de um prazo determinado para proceder ao pagamento, tornando-se por isso necessário, para que se considere verificada a mora do devedor, que se verificasse a interpelação para cumprimento por ser esse o momento a partir do qual o devedor tem conhecimento do atraso no pagamento e passa a ficar sujeito a juros moratórios.

A Administração Tributária desconsiderou ainda os juros moratórios como gastos referentes ao exercício de 2012 por terem sido contabilizados como gastos imputáveis a períodos de tributação anteriores e num momento em que as contas referentes a esse

exercício já deveriam ter sido dadas como encerradas, colocando em questão o princípio da especialização decorrente do artigo 18.º, n.º 2, do CIRC.

O citado artigo 18.º do CIRC, na parte que mais interessa considerar, dispõe o seguinte:

1 - 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.

2 – As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

(...).

Consigna o n.º 1 o princípio contabilístico da *especialização económica dos exercícios*, que consiste em incluir nos resultados fiscais os proveitos e custos correspondentes a cada ano económico, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento. O n.º 2 permite que proveitos ou custos respeitantes a exercícios anteriores sejam imputáveis a um outro exercício apenas quando à data do encerramento das contas daquele eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

O que significa que o custo ou proveito está tendencialmente associado ao momento da emissão do documento.

Trata-se de um critério contabilístico que reflete o princípio da periodização anual do imposto.

Por vezes, esse princípio surge mitigado por articulação com o princípio da justiça quando a imputação de custos a exercícios anteriores não tenha resultado de omissões

voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, e da imputação do custo a um exercício diverso daquele a que respeitava não resulte prejuízo para a Fazenda Nacional (acórdãos do STA de 13 de outubro de 1996, Processo n.º 20404, e de 5 de fevereiro de 2003, Processo n.º 01648/02).

No entanto, não parece ser o caso.

Por um lado - como ficou dito -, não se verifica o condicionalismo que justifica a exigência de juros moratórios e, por outro, a decisão de contabilizar esses custos foi já adotada após o encerramento de contas, o que de algum modo indicia ter havido a intenção de reduzir o resultado tributável mediante a incorporação de gastos associados a exercícios anteriores em vista a obter um desagravamento fiscal.

Por todo o exposto, mostra-se improcedente, nesta parte, o pedido arbitral.

Cessação do contrato com a C..., S. A.

6. Na sequência da transmissão da unidade de negócio outorgada com a B..., a Requerente assumiu, a partir de 1 de janeiro de 2010, a posição contratual dessa entidade nos contratos de fornecimento de pneus e prestação de serviços com a C..., que haviam sido celebrados em 14 de março de 2008, para a delegação de ..., e de 17 de março de 2009, para as restantes delegações. No termo do contrato, em abril de 2012, a Requerente emitiu uma nota de débito no montante de € 103.662,34 correspondente à compensação devida pela diferença entre a avaliação final dos pneus (€ 306.972,15) e a avaliação inicial dos pneus (€ 203.309,81), nos termos da cláusula 5.^a do contrato. O resultado de € 203.309,81 foi obtido pela soma dos montantes de € 49.903,74 e € 153.496,07 que correspondem à avaliação inicial dos pneus efetuada em 2008 e 2009.

A Administração Tributária entende, no entanto, haver lugar a um acréscimo ao resultado líquido do exercício no montante de € 86.154,12 por considerar que o valor de €

306.972,15 corresponde ao ganho do exercício e a ele há apenas que deduzir o “custo das existências vendidas”, no total de € 220.818,03.

Uma tal conclusão parece não ter tomado em devida consideração a verdadeira natureza da relação contratual e os termos em que se encontra clausulado o acerto de contas no termo do contrato.

O contrato tem por objeto o fornecimento de pneus e a prestação de serviços de gestão de pneus, sendo remunerado por quilómetro percorrido, e pressupõe a aquisição dos pneus que equipem as viaturas e a sua substituição quando estes atinjam o fim da sua vida útil.

No termo do contrato é apurada a diferença entre a avaliação inicial e a avaliação final, de acordo com a fórmula que está contratualmente prevista, e que determinará uma compensação a favor de qualquer dos contratantes consoante se verifique uma variação positiva ou negativa relativamente ao estado dos pneus.

No caso, o cálculo da compensação teve em consideração a avaliação inicial efetuada em 2008 e 2009 por terem sido celebrados nessas datas contratos parcelares (cfr. cláusula 15.^a).

Neste condicionalismo, o valor de € 306.972,15, correspondente à avaliação final dos pneus, não constitui um proveito do exercício, mas apenas uma das parcelas a ter em consideração para efeito de determinar o montante da compensação devida por efeito da cessação do contrato e que tem como contraponto o valor da avaliação inicial (€ 203.309,81). O ganho a considerar é, por conseguinte, a diferença entre essas duas parcelas e esse é um proveito que se encontra especificamente associado à própria cessação do contrato. Para o caso, não têm de ser levados em linha de conta os custos relacionados com a aquisição de pneus ou a sua substituição ou com qualquer outro dos serviços que a Requerente se compromete a prestar às empresas de transporte rodoviário, visto que esses

custos apenas são dedutíveis, enquanto encargos gerais, em relação aos rendimentos que a Requerente auferir por via da sua prestação contratual.

O pedido arbitral mostra-se, neste ponto, procedente.

Gastos com combustíveis, alojamento e refeições

7. A Administração Tributária não aceitou como custos para efeitos fiscais, em aplicação do disposto no artigo 23.º do Código do IRC, gastos com combustíveis lançados na conta 624203, no total de € 4438,61, que foram apresentados por trabalhadores da B..., que, como tal, não pertenciam ao quadro de pessoal do sujeito passivo. Não foram igualmente consideradas despesas referentes a alojamento, contabilizadas na conta 625101, no valor de € 3713,30, bem como despesas respeitantes a refeições, registadas nas contas 625102 e 625103, no montante de € 10903,64, seja porque foram apresentadas por trabalhadores sem relação laboral com a Requerente, seja porque, tendo sido incorridas por trabalhadores da Requerente, se encontram cobertas pelo pagamento de ajudas de custo, implicando uma duplicação de gastos.

Quanto a estes aspetos, a Requerente contrapõe que apenas alguns dos trabalhadores identificados pelos serviços de inspeção tributária não eram, de facto, trabalhadores da Requerente, e, em qualquer caso, trata-se de despesas que, ainda que não tenham sido objeto de adequado tratamento contabilístico, foram efetivamente realizadas em benefício da Requerente e sempre seriam dedutíveis, com fundamento na sua indispensabilidade para a formação dos rendimentos sujeitos a imposto, caso os mesmos gastos tivessem sido suportados por faturas emitidas pela B... . A Requerente nega ainda que as despesas tenham sido contabilizadas em dias em que foram abonadas ajudas de custo.

O que está sobretudo em causa é o conceito de custo dedutível. Segundo o disposto no artigo 23.º do Código de IRC são fiscalmente relevantes os custos que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. O requisito de indispensabilidade dos

custos deve ser aferido segundo critérios de racionalidade económica. É indispensável que a despesa seja realizada no interesse específico da empresa e que não se destine a satisfazer o interesse de um sócio ou de um grupo de sócios ou tenha apenas em vista reduzir artificialmente o imposto a pagar.

A necessidade da comprovação da indispensabilidade dos custos não significa que recaia sobre o sujeito passivo a realização dessa prova. Funcionam aqui as regras do direito probatório material que resultam dos artigos 74.º e 75.º da LGT. Cabe à Administração Tributária a prova dos factos constitutivos da não dedutibilidade dos custos (artigo 74.º, n.º 1). Acresce que os dados e apuramentos inscritos na contabilidade do sujeito passivo presumem-se verdadeiros e só quando a contabilidade contiver omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável é que cessa essa presunção, implicando que recaia sobre o sujeito passivo o ónus da prova dos factos que constam da escrita (artigo 75.º, n.º 1, e n.º 2, alínea a)).

No caso vertente, não vem invocada a existência de qualquer das situações que justificam a cessação da presunção quanto à veracidade dos registos contabilísticos, nem vem discutido o nexos causal de indispensabilidade que deve existir entre os custos e a obtenção de ganhos ou proveitos. Para concluir pela não dedutibilidade das despesas em causa a Administração Tributária baseia-se unicamente na circunstância de os documentos de despesa terem sido apresentados por trabalhadores que não se encontram afetos aos sujeito passivo e, ainda, no caso de despesas de alojamento e refeição, na ocorrência de uma dupla dedução de custos em virtude de terem sido abonadas concomitantemente ajudas de custo.

Como resulta da matéria dada como assente, a Requerente é cessionária da unidade de negócios relativa ao fornecimento e prestação de serviços de gestão de pneus, que anteriormente era desenvolvida pela B..., tendo continuado a utilizar nessa atividade, nos anos subsequentes, trabalhadores que se mantiveram vinculados à

cedente, mediante a assunção dos custos correspondentes a deslocações, alimentação e alojamento.

Essas despesas surgem lançadas na contabilidade da Requerente a par de outras da mesma espécie que foram realizadas por trabalhadores próprios. A circunstância de o sujeito passivo ter incluído como custos de exercício gastos inerentes à sua atividade económica mas que foram realizados com a colaboração de trabalhadores dependentes de outra entidade com a qual a Requerente mantém relações especiais não significa que os custos se verifiquem fora da esfera empresarial ou devessem ser apenas imputados para efeitos fiscais a essa outra entidade.

A questão que se coloca é a do incumprimento de obrigações acessórias destinadas a facilitar a fiscalização tributária e que são sancionadas com contraordenação, seja por violação do dever de emitir faturas pela prestação de serviços, seja por não organização da contabilidade de harmonia com as regras da normalização contabilística (artigos 121.º e 123.º do RGIT). Não há motivo evidente, em todo o caso, para excluir da determinação do lucro tributável despesas que foram efetivamente suportadas pela empresa, encontram uma justificação plausível, e relativamente às quais se não questiona sequer a sua relação com a atividade empresarial.

Acresce que a Administração Tributária incluiu nos montantes globais apurados como custos não dedutíveis, como se depreende dos mapas constantes do Relatório de Inspeção Tributária (pontos 1.4, 1.5 e 1.6), despesas que foram apresentadas por trabalhadores do sujeito passivo, que, como tal, se encontram identificados no documento n.º 12 anexo à petição inicial e cuja fidedignidade não é questionada.

Aponta-se ainda como fundamento para a não dedução de custos os pagamentos feitos a título de alojamento e de refeições no caso em que essas despesas se encontravam cobertas pelo abono de ajudas de custo. Neste ponto, a Requerente contesta que tenham sido processadas e pagas ajudas de custo por deslocações de

trabalhadores relativamente às quais tenham sido emitidos documentos de despesa para efeitos de dedução fiscal. E a prova documental carreada para o processo, incluindo a constante do Relatório de Inspeção Tributária, também não especifica quais as despesas que tenham sido deduzidas como custos e simultaneamente reembolsadas como ajudas de custo, assim como não distingue, para efeito da correção do lucro tributável, entre as despesas apresentadas pelos trabalhadores do sujeito passivo e as que são atribuídas a trabalhadores da B... .

Em qualquer caso, como se ponderou no acórdão do STA de 29 de março de 2006 (Processo n.º 1236/05), em situação similar, constituem custos fiscalmente dedutíveis, para efeitos do disposto no artigo 23.º do Código do IRC, os pagamentos feitos por fornecimento de alojamento e refeições a trabalhadores deslocados da sede da empresa por razões laborais, independentemente de essas deslocações poderem ainda ser compensadas através de um outro suplemento remuneratório por estritas razões de gestão empresarial. O que releva para efeito da dedutibilidade de custos é que as despesas sejam comprovadas documentalmente e sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou a manutenção da fonte produtora, não cabendo à Administração Tributária interferir, a esse pretexto, nos critérios pelos quais a empresa define o regime retributivo dos seus trabalhadores.

O pedido arbitral mostra-se, neste aspeto, procedente.

III – Decisão

Termos em que se decide:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2016..., referente ao exercício de 2012, na parte respeitante à cessação do contrato com a C..., S. A, que determinou um acréscimo ao lucro tributável de € 86.154,12, e aos gastos com combustível, alojamento e refeições, que determinou a não aceitação de custos fiscais no valor de € 19.055,55.

b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e manter o ato de liquidação adicional impugnado, na parte respeitante a juros de mora e juros compensatórios, que foram contabilizados em € 153.113,56.

c) Condenar no pagamento de juros indemnizatórios desde o pagamento do imposto até à data da emissão da nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, na parte correspondente à anulação parcial do ato tributário.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 96.509,52, que não foi contestado pela Requerida, e corresponde ao valor da liquidação a que a se pretendia obstar (artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT).

Notifique.

Lisboa, 24 de setembro de 2018

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

João Espanha

O Árbitro vogal

Jorge Carita