

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 170/2018-T**

**Tema: IRC – Depreciações – Prova – Prazo de conservação de documentos.**

## **Decisão Arbitral**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Henrique Nogueira Nunes e Dr. Armindo Fernandes Costa (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14-06-2018, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A...**, **S.A.**, pessoa colectiva n.º..., com sede na..., ...-... ... (doravante “Requerente” ou “A...”), veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, alínea a) e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2017..., de 23 de novembro de 2017, referente ao exercício de 2013 no valor de € 11.617,61.

A Requerente indicou como valor da causa € 216.474,76, indicando que é o «*produto das correções contestadas pela taxa normal de IRC e derrama municipal no exercício de 2013*».

A Requerente pede ainda devolução do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 05-04-2018.

Em 24-04-2018, a Requerente veio juntar documentos que protestara juntar no pedido de pronúncia arbitral.

Em 03-05-2018, a Autoridade Tributária e Aduaneira informou que *«é entendimento dos serviços da Requerida que deve ser, e será, revogada parcialmente a liquidação adicional de IRC em dissídio, referente ao exercício de 2013, na parte em que se reconhece ser de aceitar como válidos, relativamente aos itens 493, 496, 521, 522, 524 e 534»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou ainda a questão do valor da causa, defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deveria ser apreciado em tribunal arbitral singular.

Em 15-05-2018, a Requerente veio dizer que a anunciada decisão de revogação parcial enferma de vício de falta de fundamentação, pelo que deve ser anulada.

Em 23-05-2018, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Nessa mesma data, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14-06-2018.

Nesta mesma data a Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada para responder, o que fez em 03-09-2018, defendendo a improcedência do pedido.

Por despacho de 04-09-2018 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas por um período de 10 dias, iniciando-se com a notificação do despacho o prazo para alegações da

Requerente e com a notificação da apresentação das alegações da Requerente o prazo para alegações da AT.

Apenas a Requerente apresentou alegações.

A questão do valor da causa foi decidida por despacho de 09-10-2018, sendo fixado o valor de € 773.224,99, pelo que justifica-se a intervenção de tribunal arbitral colectivo.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

- A.** A Requerente desenvolve a sua atividade comercial no âmbito da indústria de fibras de madeira, aglomerados e folheados, e sua comercialização;
- B.** A sociedade tem contabilidade organizada por exigência legal, informatizada e localizada na sede;
- C.** Foi efectuada uma acção inspectiva à Requerente, a abrigo da Ordem de Serviço OI2016..., realizada a 23-11-2016, de âmbito geral, tendo incidido sobre o período de 2013;
- D.** Nessa inspecção foram, além do mais, efectuadas três correcções à matéria tributável de IRC:
  - uma correcção com vários fundamentos relativa a depreciações, no valor de € 249.873,86;
  - outra correcção respeitante a subsídio com origem num projecto de investimento não reembolsável, celebrado entre o B... e a firma C... SA, no valor de € 587.050,00, estando em causa no presente processo o valor de € 555.576,06;

- a terceira correcção relaciona-se com a contabilização de € 15.222,20 a título de dívidas incobráveis;

E. No Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais o seguinte:

***III. Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável***

*Na posse dos ficheiros SAF-T da contabilidade e da faturação do ano de 2013 tendo-se dado início aos atos de inspeção, foram detetadas várias irregularidades contabilísticas e fiscais que serão desenvolvidas nos pontos seguintes:*

***III.1. Correcções em sede de IRC***

***III.1.1. Depreciações***

*Através da notificação postal referida no capítulo anterior, no seu ponto 10, solicitamos os documentos justificativos da aquisição / produção dos ativos fixos tangíveis, com data de utilização até 31-12-2012, em depreciação no ano de 2013, constantes nos mapas de reintegrações modelos 32 e 33, tendo em conta que de acordo com o artigo 21.º do Decreto Regulamentar 25/2009:*

*“3 - A contabilidade organizada nos termos do artigo 123.º do Código do IRC e do artigo 117.º do Código do IRS deve permitir o controlo dos valores constantes dos mapas referidos no n.º 1, em conformidade com o disposto no presente decreto regulamentar e na demais legislação aplicável.”*

*Relativamente aos bens do ativo fixo tangível com data de utilização após 01-01-2013, no ponto 11 da referida notificação, solicitamos "a identificação do diário de lançamento e do número do documento interno para visualização nas pastas localizadas na sede".*

*Após prorrogação do prazo para responder à referida notificação, o SP remeteu em 26-09-2017, parte dos documentos solicitados relativamente*

ao ponto 10 da notificação, através de suporte digital via Wetransfer, que após análise importa referir o seguinte:

1- Encontram-se em falta os correspondentes ao quadro infra, quer por “inexistência de registo histórico”, quer por “documento não encontrado”, como se pode concluir pela análise às colunas 7 e 10, cujos dados foram preenchidos e informados pelo SP:

(...)

2- Por outro lado, o SP utilizou documentos internos intitulados “MAC (manutenção assistida por computador) - Lançamentos a efetuar referentes ao mês de.. “, para justificar os valores que compõem o quadro infra:

(...)

3- Relativamente aos restantes itens, o SP apresentou faturas de aquisição que comprovam os gastos incorridos, por via das amortizações, em 2013. Face aos dados fornecidos pelo SP na sequência da notificação efetuada, constantes nos quadros supra, impõe-se a seguinte análise contabilística e fiscal:

De acordo com a alínea g) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC: “Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente as Depreciações e amortizações”.

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

No caso em apreço, está apenas em causa a verificação dos requisitos formais exigidos para a comprovação dos gastos e cuja violação implica a não dedutibilidade sobre o rendimento.

Os documentos internos são elaborados na empresa, normalmente para uso exclusivo interno (folhas de férias e as notas de lançamento entre outros), contudo os documentos externos são aqueles que provêm ou se destinam ao exterior, como as faturas, recibos e notas de débito e são estes

*que normalmente cabem no conceito de "documentos justificativos", que acompanham todo e qualquer gasto.*

*A contabilidade assenta essencialmente nos respetivos documentos justificativos e, quanto aos que o devam ser, e a origem externa que lhes confere um carácter que se pode designar por presunção de autenticidade.*

*Em suma, por tudo o que vai exposto, no caso em análise, os documentos internos intitulados "MAC" contabilizadas pelo SP, porque não são documentos externos nem identificam as principais características das operações efetuadas, designadamente, o objeto da operação, o adquirente, o fornecedor e o preço, consideram-se insuscetíveis de relevar como suporte documental idóneo a comprovar os respetivos gastos, para efeitos do disposto nos art. 23º, nº 1, alínea g) do CIRC, preceito que exige para o efeito de determinação do lucro tributável que os gastos estejam devidamente documentados.*

*Em sede de IRC não é exigível para a comprovação de despesas por via documental rigor formal idêntico ao imposto às faturas ou documentos equivalentes para a dedução pelo sujeito passivo do IVA neles mencionado (arts.19º nº2 al. a) e 36º nº5 CIVA).*

*Não obstante, não podem ser considerados gastos devidamente comprovados as amortizações em análise constantes dos mapas 32 e 33, associadas aos itens mencionados nos pontos 1 e 2, ambos sem suporte em faturas ou documentos equivalentes:*

- Ponto 1 - quer por "inexistência de registo histórico", quer por "documento não encontrado",*
- Ponto 2 - apoiado mediante meros documentos internos (MAC)*

*Assim, nos quadros seguintes será indicada a correção as amortizações contabilizadas no ano de 2013.*

***A. Bens mencionados no ponto 1:***

*Quadro X: Bens reavaliados e depreciados em 2013 - Mapa Modelo 33.18*

*(...)*

Nos termos da alínea a) do nº1 do artigo 7º do Dec. Lei 31/98, “Não são dedutíveis para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação...” ,

O sendo o mesmo também determinado pelo Dec.Reg. 25/2009, no seu artigo 15º.

O SP no ano de 2013 cresceu o valor de €22.552,00 (linha 21, coluna 9) ao campo 720 do Q07 da declaração de rendimentos Mod. 22, pelo que, para apurar a correção às amortizações de bens reavaliados no valor de €148.639,80 (linha 22, coluna 9), foi necessário subtrai-lo ao montante de €171.192,40 (Linha 19, coluna 8).

**B. Bens mencionados nos pontos 1 e 2:**

Quadro XI: Bens sem documento de suporte (ponto1) e bens suportados por documento interno (ponto 21- Mapa Modelo 32

(...)

**C. Bens mencionados no ponto 2:**

Quadro XII: Parte do valor é suportado por documento interno - Mapa Modelo 32

(...)

**D. Amortizações não aceites - aquisições em 2013**

Da análise ao mapa 32 do ano de 2013 verificamos vários itens com data de utilização em 2013, com depreciações no período acima do limite fiscal, como se demonstra no quadro infra na coluna 8.

Quadro XIII:

L/C	1 Cód. De acordo tab. Anexa Dec. Reg.	2 Descrição dos elementos do activo imobilizado corpóreo.	3 Ano Aq./U. il.	4 Valor de Aquisição/ Produção	5 Tx. Reint.	6 Deprec. Do período	7=4x5 Dep. Limite fiscal do período	8=6-7 Dep. Não aceites como gasto
1	2220	Aparelhos laborat. precisão	2013	35.935,00	14,28%	5.133,57	5.131,52	2,05
2	2240	Computadores	2013	129,25	25,00%	129,25	32,31	96,94
3	2240	Computadores	2013	10.407,16	25,00%	3.469,06	2.601,79	867,27
4	2275	Máquinas escrever.calcular.fot	2013	1.350,00	20,00%	675,00	270,00	405,00
5	2345	Tractores e atrelados.empilhad	2013	6.000,00	16,66%	3.000,00	999,60	2.000,40
6	2430	Mobiliário	2013	475,00	12,50%	475,00	59,38	415,62
7		Valor Total a corrigir						3.787,28

O montante total de €3.787,28 (linha 7. coluna B quadro supra), correspondente ao valor dos elementos do ativo supra referidos, indicado na coluna 15 do mapa modelo 32, não é aceite como gasto, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 23º do CIRC, contudo o SP não acresceu o respetivo valor no Campo 719 (Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos) do Q07 da declaração de rendimentos Mod. 22 do ano de 2013, encontrando-se assim em falta.

**E. Correção apurada em Amortizações:**

Quadro XIV:

L/C	1	2	3	4
	Quadro	Ponto 1 e 2	Mapa	Valor a Corrigir
1	X	Bens reavaliados	33	148.639,80
2	XI	Bens sem doc. de suporte e com Doc. Interno	32	18.691,59
3	XII	Bens suportado em parte por doc. interno	32	78.755,18
4	XIII	Bens com data de utilização em 2013	32	3.787,28
5		Valor Total a corrigir		249.873,86

**III.1.2. Subsídios**

Na análise efetuada à contabilidade do SP do ano de 2013, na conta 5750000 - Subsídios, detetamos o saldo inicial credor no montante de €555.576,06, não tendo a conta sido movimentada no ano em análise, pelo que o saldo credor transitou para 2014.

Solicitamos esclarecimento ao SP relativamente ao saldo existente nas demonstrações financeiras, designadamente que apresentasse os contratos e registos contabilísticos associados aquele subsídio, não tendo fornecido a informação solicitada.

Somente enviou, através de email de 2017-05-30, copia dos "Anexos às demonstrações financeiras de 1998", remetendo a informação: "Situação anterior a 1998, conforme pode observar na página 4 das Notas as contas em anexo."

No Print do anexo às contas de 1998, nota 40, e visível efetivamente que o saldo (em escudos) é anterior a 1998:

40. Explicitação e justificação dos movimentos ocorridos nas rubricas de capitais próprios

Contas	Saldo Inicial	Aumentos	Diminuições	Saldo Final
51 - Capital	3.099,772			3.099,772
55 - Ajustes partes capital filiais e associações	(2,499)			(2,499)
56 - Reservas de reavaliação	644,645			644,645
575 - Subsídios	111,383			111,383
59 - Resultados transitados	(3.014,917)		(215,149)	(3.230,066)
	828,393		(215,149)	613,244

A diminuição na conta de resultados transitados deve-se à transferência do resultado líquido do exercício de 1997.

Mantendo, a AT, o interesse na obtenção dos esclarecimentos solicitados por email, foi efetuada nova tentativa, através da notificação postal de 2017-07-13, já referida no capítulo anterior, no seu ponto 9, que transcrevemos novamente:

9- Relativamente ao montante de €555.576,06 constante no balancete a crédito da conta 575000 - Subsídios, solicitamos os contratos que estiveram na base da respetiva atribuição e a movimentação contabilística desde a data de atribuição até 31- 12- 2015. Veja-se os comentários na IES do ano de 2013, relativamente ao tratamento contabilístico dos subsídios:

3.19. Subsídios

Os subsídios do governo são reconhecidos ao seu justo valor, quando existe uma garantia suficiente de que o subsídio venha a ser recebido e de que a Empresa cumpre com todas as condições para o receber.

Os subsídios atribuídos a fundo perdido para o financiamento de projetos de investigação e desenvolvimento estão registados em Capital Próprio na rubrica "Outras variações no Capital Próprio" e são reconhecidos na demonstração dos resultados de cada exercício, proporcionalmente às depreciações dos ativos subsidiados.

Os subsídios à exploração destinam-se à cobertura de gastos, incorridos e registados, com o desenvolvimento de ações de formação profissional, sendo os mesmos reconhecidos em resultados à medida que os gastos são incorridos, independentemente do momento de recebimento do subsídio.

Ora, em 2017-08-17, o CC apenas remete via email, print relativo à conta 57500000, ocorrido em 2001-09-30, associado ao doc. ..., no valor de €555.576,06, conforme dados contidos no quadro infra.

informou ainda no corpo do email: "Em anexo enviamos o extrato de conta onde se observa a contabilização em 2001 do montante de 555.576,06 euros apresentada a crédito na rubrica de Subsídios. "

**Quadro XV:**

Atribuição	Nº doc.	Tp.doc.	Data doc.	CL	Mont.em MI	Moedl
20010930	9901064	99	30.09.2001	50	-555.576,06	EUR
Conta 57500000					-555.576,06	EUR

*Verificadas as respostas do CC, relativas à conta 57500000 - Subsídios, notamos alguma confusão, porquanto na primeira e relatado que o subsídio foi contabilizado em data anterior a 1998 e na segunda resposta e dito que a sua contabilização ocorreu no ano de 2001.*

*Contudo, não foram fornecidos os contratos que estiveram na base da respetiva atribuição, no entanto o SP nas notas do ABDR e IES de 2013, faz menção aos subsídios à exploração e ao investimento, e da análise ao Balancete analítico não são visualizadas outras contas que se relacionem com subsídios, de acordo com a descrição indicada no plano de contas.*

*O CIRC, na alínea J) do artigo 20º - Rendimentos, consagra a tributação dos subsídios à exploração, tal como o SP menciona nas notas ao ABDR transcritas.*

<b>Artigo 20.º</b> <b>Rendimentos</b>
1 – Consideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente:
...
j) Subsídios à exploração.

*Se se tratar de subsídio ao investimento o SP deve contabilizar em rendimento o valor proporcional a depreciação (%) calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, multiplicado pelo nº de anos já decorridos (período de atribuição e anteriores), de acordo com o artigo 22º do CIRC, como também faz referência nas notas ao ABDR de 2013.*

Subsídio a contabilizar = ((Total do subsídio X % da depreciação) X nº de anos já decorridos)

**Artigo 22.º**

**Subsídios relacionados com activos não correntes**

1 – A inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com activos não correntes obedece às seguintes regras:

a) Quando os subsídios respeitem a activos depreciables ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2;

b) Quando os subsídios não respeitem a activos referidos na alínea anterior, devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

2 – Nos casos em que a inclusão no lucro tributável dos subsídios se efectue, nos termos da alínea a) do número anterior, na proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição, tem como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização nos termos do n.º 6 do artigo 30.º

Verificamos, portanto, que, relativamente ao valor de €555.576,06:

- Não foram apresentados os contratos que estiveram na base da respetiva atribuição;
- entrou na esfera da sociedade em período anterior a 1998 (informação avalizada pelas notas das contas enviadas);
- foi contabilizado a crédito da conta 57500000 - Subsídios;
- consta nas notas ao ABDR de 2013 a referência a subsídios à exploração e ao investimento em ativos amortizáveis;
- não são visualizadas no Balancete analítico, do ano de 2013, outras contas que se relacionem com subsídios, de acordo com a descrição indicada no plano de contas;
- até ao momento não foi feita qualquer regularização por conta de proveitos quer se relacionasse com subsídios à exploração ou subsídios ao investimento;
- mantém-se atualmente em aberto na conta 575000 - Subsídios.

Face ao exposto, atendendo que o saldo existente a crédito da conta 5750000 - Subsídios, não foi até ao momento tributado fiscalmente, a AT considera o valor de €555.576,06 uma variação patrimonial positiva, prevista no artigo 21º do CIRC, a tributar no ano de 2013, com reflexo nos resultados fiscais declarados.

(...)

### III.1.4. Gastos e Perdas Extraordinárias - Dívidas Incobráveis

Da análise ao Balancete do ano de 2013, verificamos a contabilização na conta 69201000 - C.P.Ext. - Dívidas Incobráveis Clientes, do montante de 16.614,85, dos quais €15.222,20 respeitam a dívida do cliente D..., Lda, cujo processo insolvência nº ...11...TYLSB - transitou em julgado 10-10-2011.

Transcrevemos o movimento contabilístico ocorrido no ano de 2013, extraído do ficheiro SAF-T da contabilidade, através do qual o SP transfere o saldo da conta 211031 - Cliente conta corrente para a conta 6920100 - C.P.Ext. - Dívidas Incobráveis Clientes, quando o processo de insolvência havia transitado em julgado no ano de 2011:

Quadro XVI:

Identificador	Linha	Conta	Data	Data de Gravação	Período	Descrição (cabecinho)	Descrição	Débito	Crédito	Total
2013-12-31	003	211031	31-12-2013	30-01-2014	12	Anul Divida D...	Anul divida -cliente insolvente -	0,00	18.735,04	18.735,04
RG		00								
2013-12-31	002	243041	31-12-2013	30-01-2014	12	Anul Divida D...	Anul divida -cliente insolvente -	3.512,84	0,00	3.512,84
RG		23								
2013-12-31	001	692010	31-12-2013	30-01-2014	12	Anul Divida D...	Anul divida -cliente insolvente -	15.222,20	0,00	15.222,20
RG		00								
								18.735,04	18.735,04	37.470,08

O Artigo 35º do código do IRC determina as perdas por imparidade que podem ser deduzidas, nomeadamente as relacionadas com créditos resultantes da atividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade, enquanto o artigo 36º do mesmo código considera créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, ou seja, fixa os requisitos e os limites para determinação das perdas por imparidade em créditos de clientes:

Artigo 35.º (em vigor até 31-12-2013)	
Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis	
1	— Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:
a)	As relacionadas com créditos resultantes da actividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade

**Artigo 36.º (em vigor até 31-12-2013)**  
**Perdas por imparidade em créditos**

1 — Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;
- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral; (Redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro)
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

*Por sua vez o n.º 1 do artigo 18.º do CIRC que estabelece a periodização do lucro tributável, dispõe que:*

**Artigo 18.º**  
**Periodização do lucro tributável**

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.

*De acordo com a legislação referida (art.35.º e 35.º do CIRC), concluímos que para o caso em apreço, a lei estabelece como requisitos para que sejam aceites fiscalmente as perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa, que o devedor tenha pendente processo de insolvência, o que se verifica através do processo n.º .../11...TYLSB, com início no ano de 2011.*

*Com a instauração do processo de insolvência em 2011, motivo revelador das dificuldades do devedor em solver a sua dívida, atendendo ao descrito em conjugação com a legislação referida, motivava a constituição de perda por imparidade por 100% do valor da dívida já no ano de 2011.*

*Por conseguinte, atendendo ao princípio da periodização económica previsto no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, o montante da perda por imparidade contabilizada em 2013, no valor de €15.222,20, referente ao cliente D... Lda, não poderá ser aceite fiscalmente como gasto neste período, uma vez que reunia as condições para a sua contabilização em 2011.*

*(...)*

### **VIII.2. Prejuízos Fiscais a deduzir**

*Constatando-se a contabilização de amortizações referentes a ativo fixo tangível não comprovado documentalmente, foi proposta a abertura dos*

*despachos internos n.º DI2017..., referente aos anos de 2008 e 2009, a fim de procedermos a análise dos prejuízos fiscais declarados.*

*Não tendo a AT conhecimento das taxas de reintegração praticadas nos anos em análise, tomamos por base as conhecidas em 2013, de acordo com os mapas 32 e 33 apresentados no âmbito da presente ordem de serviço, calculando as amortizações a corrigir constantes na coluna 3 do quadro XXI.*

**Quadro XXI:**

L/C	1	2	3	4=2-3	5	6=5x75%	6=4-6
	Ano	Prejuízos Fiscais Declarados	Amortizações a corrigir	Prejuízos Fiscais Corrigidos	Resultado Fiscal Corrigido em 2013	Prejuízos Fiscais a deduzir em 2013 (n.º2 art. 52º CIRC)	Prejuízos Fiscais a reportar
1	2008	575.728,97	0,00	0,00	0,00		0,00
2	2009	1.074.558,37	220.914,87	853.643,50	680.209,93	510.157,45	343.486,05

*Atendendo á alteração ocorrida no ano de 2009 relativamente a titularidade de, pelo menos, 50% do capital social (n.º 8 artigo 52º do CIRC), prejudica a aplicação do n.º 1 do mesmo artigo, relativamente aos prejuízos gerados no ano de 2008.*

### **IX. Direito de Audição**

(...)

*Atendendo a tais alegações cumpre-nos expor o seguinte;*

*Relativamente à temática das Amortizações e Depreciações, nos artigos 4º a 44º do direito de audição, o SP vem apresentar a sua argumentação com base, essencialmente, no artigo 123º n.º4 do CIRC, invocando que apenas tinha o dever de conservar os documentos de suporte e registos contabilísticos durante 10 anos, cessando tal obrigação após o decorrer desse prazo.*

*Justifica ainda a falta de apresentação de vários documentos de suporte da aquisição/produção de ativos fixos tangíveis, decorrente da alteração na composição acionista e na vida societária da sociedade.*

*Em momento algum no direito de audição, o SP se pronunciou relativamente ao teor da alínea g) do n.º 1 do artigo 23º do CIRC (mencionada no projeto de relatório), estabelecendo que “Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente as Depreciações e amortizações”, baseando, no entanto, as suas alegações em torno do artigo 123º do CIRC, não apresentando ou comprovando a aquisição/produção de vários itens que compõem os mapas 32 e 33, referentes a 1990 e seguintes, ou seja decorridos mais de 10 anos.*

*São dois os requisitos para que os gastos da empresa sejam dedutíveis do ponto de vista fiscal: que sejam comprovados com documentos emitidos nos termos legais e que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos, independentemente da aquisição/produção dos ativos ter decorrido há mais de 10 anos.*

*Veja-se que o artigo 23º, que define as condições de aceitação do gasto no período, não comporta qualquer elemento temporal ou remissão para o artigo 123º, ambos do CIRC. Por outro lado, o artigo 123º também não é limitativo no período temporal ao utilizar a expressão “deve manter no período de 10 anos”, cabendo ao SP o conhecimento dos gastos relevados no período e dos documentos que os comprovam, de modo a cumprir com o artigo 23º do CIRC para que estes sejam aceites fiscalmente.*

*Não tendo o SP apresentado a documentação solicitada relativamente aos ativos fixos tangíveis em depreciação no ano de 2013, não podem ser considerados gastos devidamente comprovados as amortizações em análise constantes dos mapas 32 e 33, associadas aos itens mencionados nos pontos 1 e 2, ambos sem suporte em faturas ou documentos equivalentes:*

- Ponto 1 - quer por “inexistência de registo histórico”, quer por “documento não encontrado”,*
- Ponto 2 - apoiado mediante meros documentos internos (MAC)*

*Relativamente à temática sobre Subsídios, entre o artigo 45º e o 68º, o SP apresenta as suas alegações em sede de direito de audição, juntando ainda em anexo cópia do contrato de atribuição de participação financeira direta gera a execução de um projeto de investimento industrial, ao qual coube o n.º .../90/DRS (SINPEDIP).*

*Tratou-se de um projeto ao investimento não reembolsável, cujo custo global foi estimado em 1.240.924 contos (€6.189.703), celebrado entre o B... e a firma C... SA, no âmbito do Sistema de incentivos Financeiros do PEDIP, posteriormente alterada a denominação social do promotor inicial do contrato para A... SA, conforme aditamento ao contrato junto.*

*O montante bruto previsto na participação financeira direta terá sido de 117.693 contos (€587.050), sendo de 115.893 contos (€578.072) ligada à inovação e modernização (estudos e projetos, edifícios e instalações, equipamentos e material de carga e transporte) e 1800 contos (€8.978) para reforço do pessoal técnico, conforme informação contida na cláusula 4º do referido contrato.*

*Ora, o montante contabilizado a crédito da conta 5750000 ~ Subsídios no valor de €555.576,06, (valor próximo da participação financeira direta de €587.050) tem transitado nas demonstrações financeiras até ao ano de 2013 e seguintes (verificado em ação inspetiva aos anos de 2014 e 2015).*

*Já no código de IRC que entrou em vigor em 01-01-1989, estava consignada, no artigo 22º, a tributação dos subsídios ao investimento:*

- Se os subsídios respeitassem a elementos do ativo imobilizado reintegráveis ou amortizáveis, e o seu período de vida útil não fosse superior a 10 anos, a fração do subsídio a incluir anualmente no lucro tributável seria proporcional à quota de reintegração ou amortização efetuada.*

- *Se o período de vida útil fosse superior a 10 anos, a fração a ser considerada seria igual a 1/10 do valor do subsídio recebido, durante o período de 10 anos.*

*Acresce ainda o facto de no Plano Oficial de Contabilidade, em 1989 e seguintes, estabelecer a contabilização dos subsídios ao investimento em contas de proveitos diferidos (classe 2) quando do recebimento daqueles, (e não em contas de reservas (classe 5), como acontecia anteriormente) transferindo o valor desses subsídios para contas de proveitos e Ganhos (classe 7) à medida que fossem contabilizadas as respetivas reintegrações (classe 6).*

*Caso o valor da participação financeira de €587.050 tivesse sido contabilizada numa conta de reservas (conforme indicado no contrato), a transferência para resultados, em cumprimento do artigo 22º do CIRC, não se teria verificado na íntegra, atendendo ao saldo que ainda subsiste na conta 5750000 de €555.576,06,*

*Dado que o SP até ao momento não identificou os bens associados ao projeto de investimento, desconhecendo-se se ainda se encontram em depreciação, nem efetuou o tratamento contabilístico e fiscal a que se encontrava obrigado, a AT mantém a posição apresentada em projeto relatório, em considerar o montante de €555.576,06 uma variação patrimonial positiva, prevista no artigo 21º do CIRC, a tributar no ano de 2013, com reflexo nos resultados fiscais declarados.*

*(...)*

#### ***IX.1. Conclusão:***

*Atendendo às alegações apresentadas em direito de audição subscrito pelo SP, nas pessoas de E... e F..., e anteriormente analisadas, concluímos que: As propostas de correção apuradas e notificadas em 2017-10-30, para os devidos efeitos, em sede do projeto de relatório de inspeção tributária ao exercício de 2013, encontram-se devidamente estribadas de facto e de direito, não tendo o sujeito passivo em direito de audição e em conformidade com o disposto no n.º 7 do artigo 60.º da LGT, suscitados*

*novos elementos que promovessem a sua alteração, pelo que as mesmas deverão ser convertidas em definitivo na sua totalidade.*

- F.** Na sequência da inspeção foi emitida a a liquidação adicional de IRC n.º 2017..., de 23 de novembro de 2017, referente ao exercício de 2013, no valor de € 11.617,61 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G.** Em 03-05-2018, a Autoridade Tributária e Aduaneira, na pendência do presente processo, declarou ter revogado parcialmente a liquidação, nos termos do artigo 13.º do RJAT, dizendo o seguinte:

*Exmo. Senhor*

*Presidente do CAAD*

*A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA Requerida nos autos à margem melhor identificados, vem expor e requerer de V. Exa. o seguinte:*

*É entendimento dos serviços da Requerida que deve ser, e será, revogada parcialmente a liquidação adicional de IRC em dissídio, referente ao exercício de 2013, na parte em que se reconhece ser de aceitar como válidos, relativamente aos itens 493, 496, 521, 522, 524 e 534, e considerando os documentos juntos ao requerimento, os montantes identificados na coluna 10 do quadro infra:*

L/C	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11=4-9-10	12=5X11
	Cód. De acordo tab. Anexa Dec. Reg.	Descrição dos elementos do activo immobilizado corpóreo	Ano Aq./U.H.	Valor de Aquisição/Produção	Tx Reint.	Deprec. Do período	Dep. Limite fiscal do período	Dep. Não aceites como gasto	Valor suportado por doc. Válido apresentado durante o decurso dos atos inspetivos	Valor suportado por doc. Válido apresentado o durante o decurso do exercício do direito de audição	Valor suportado por doc. Interno e não aceite	Deprec. do período a corrigir nesta sede
1	0500	Maq.fab.folheados,contrap.a	2010	209.105,06	12,50%	26.138,13	26.138,13		23.504,56	185.380,50	220,00	27,50
2	0525	Instal. use especifico	2003	67.731,03	8,33%	5.644,25	5.641,99	2,26	13.711,96	0,00	54.019,07	4.499,79
3	0525	Instal. use especifico	2008	138.514,50	8,33%	11.542,87	11.538,26	4,61	135.003,49	8.658,00	3.511,01	292,47
4	0530	Maq. use especifico	2008	3.437.697,08	10,00%	343.769,71	343.769,71		2.975.322,81	232.316,65	230.057,62	23.005,76
5	2020	EDIFICIO PSANITARIOS,BALN	2006	48.036,93	5,00%	2.401,85	2.401,85		46.065,00	1.767,93	204,00	10,20
6	2040	Obras hidraulicas incl.pocosa	2006	21.335,18	5,00%	1.066,76	1.066,76		7.300,00	0,00	14.035,18	701,76
7	2195	Nao especificadas	2006	51.291,98	10,00%	5.129,20	5.129,20		29.150,00	0,00	22.141,98	2.214,20
8	2195	Nao especificadas	2008	10.993,74	10,00%	1.099,37	1.099,37		3.097,00	2.332,96	5.563,78	556,38
9		Valor Total							3.233.154,82	430.456,04	329.752,64	31.308,05

*Destarte, o valor da utilidade económica do pedido neste processo deverá ser, não o indicado pela Requerente (€ 216.474,76), antes sim, o que resulta da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, por remissão do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, i.e., o valor da liquidação.*

*Ora, conforme resulta da liquidação adicional que a Requerente junta como Doc. n.º 1, o valor do processo deverá ser de € 10.203,15, agora corrigido, por força da revogação parcial de ato que se advoga, para o valor de € 9.491,44 [consentâneo com a com a alteração ao montante das amortizações, o lucro tributável passou para € 632.762,79 x 1,5% (taxa de derrama municipal) = € 9.491,44].*

*Valor que deverá ser atendido para efeitos da constituição do tribunal arbitral, in casu, singular.*

*Consequentemente deverá manter-se o ato tributário quanto ao restante, por se considerar que a AT interpretou e aplicou as normas jurídicas correspondentes tendo em conta a solução plausível de direito, sendo as alegações da requerente manifestamente insuficientes para pôr em causa a conclusão final que consta do relatório da inspecção tributária.*

**H.** Em 09-01-2018, a Requerente pagou a quantia liquidada (documento n. 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

I. Em 04-04-2018, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados**

Não se provou que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha revogado parcialmente a liquidação impugnada ou o acto de correcção da matéria tributável.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio anunciar em 03-05-2018, que *«é entendimento dos serviços da Requerida que deve ser, e será, revogada parcialmente a liquidação adicional de IRC»*, mas o certo é que não mostrou que tenha concretizado esse entendimento que disse ter.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral

## **2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

## **3. Matéria de direito**

### **3.1. Objecto do processo**

Como se referiu, a Autoridade Tributária e Aduaneira comunicou que *«é entendimento dos serviços da Requerida que deve ser, e será, revogada parcialmente a liquidação adicional de IRC em dissídio»*, mas não comprovou que tivesse concretizado essa anunciada revogação, designadamente praticando um acto substitutivo, como exige o n.º 1 do artigo 13.º do RJAT.

Por outro lado, a Requerente defendeu que a anunciada revogação deve ser anulada por falta de fundamentação, o que demonstra que não a aceita.

Aliás, efectivamente, infere-se do quadro apresentado pela Autoridade Tributária e Aduaneira com o seu requerimento que aceitará como válidos os documentos apresentados relativamente as itens que são indicados nesse quadro, mas não se percebe a que bens se refere a Autoridade Tributária e Aduaneira ao dizer que aceita como válidos os documentos «*relativamente aos itens 493, 496, 521, 522, 524 e 534*», pois no quadro seguinte não é indicado nenhum item com essa numeração.

Nestes termos, mantém-se o objecto inicial do processo.

### 3.2. Questão das depreciações

A Autoridade Tributária e Aduaneira efetuou uma correcção no valor de € 249.873,86 relativa a depreciações.

A Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a Requerente para apresentar documentos justificativos da aquisição / produção dos activos fixos tangíveis, com data de utilização até 31-12-2012, em depreciação no ano de 2013, constantes nos mapas de reintegrações.

A Requerente apresentou documentos, mas a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que «*os documentos internos intitulados "MAC" contabilizadas pelo SP, porque não são documentos externos nem identificam as principais características das operações efetuadas, designadamente, o objeto da operação, o adquirente, o fornecedor e o preço, consideram-se insusceptíveis de relevar como suporte documental idóneo a comprovar os respetivos gastos, para efeitos do disposto nos art. 23º, nº 1, alínea g) do CIRC, preceito que exige para o efeito de determinação do lucro tributável que os gastos estejam devidamente documentados*».

Na sequência, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções, com diferentes fundamentos:

- i. Bens reavaliados, pelo montante de € 148.639,80 (vd. Quadro X do RIT);
- ii. Bens sem documento de suporte e com documento interno, pelo montante de € 18.691,59 (vd. Quadro XI do RIT);

iii. Bens suportados em parte por documento interno, pelo montante de € 78.755,18 (vd. Quadro XII do RIT); e

iv. Bens com data de utilização em 2013, pelo montante de € 3.787,28 (vd. Quadro XIII do RIT).

### **3.2.1. Bens reavaliados indicados no quadro X do Relatório da Inspeção Tributária (correção no montante de € 148.639,80)**

A fundamentação desta correção assenta no limite previsto no artigo 7.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 31/98 e no artigo 15.º, n.º 2, alínea a), do Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

O artigo 7.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 31/98 estabelece que *«não são dedutíveis para efeitos fiscais os seguintes custos ou perdas (...) a) O produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação»*.

O artigo 15.º, n.º 2, alínea a), do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 estabelece que *«relativamente às reavaliações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, é de observar o seguinte: a) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações»*.

Assim, esta correção baseia-se neste limite legal e não na falta de documentos comprovativos dos gastos ou das reavaliações.

Pelo contrário, a aplicação destas normas pressupõe que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou comprovados os gastos em causa.

A Requerente não ataca a fundamentação destas correções, designadamente não aventando que os bens considerados pela Autoridade Tributária e Aduaneira não tenham sido reavaliados ou que o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações não seja o determinado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Assim, não se demonstrando que esta correção enferme do vício de não consideração de documentos que a Requerente imputa às correções relativas a depreciações nem de qualquer outra ilegalidade, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correção montante de € 148.639,80.

### 3.2.2. Bens sem documento de suporte - montante de € 18.691,59 (vd. Quadro XI do RIT);

O quadro é o seguinte:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13=6	
LC	Cód. De acordo tab. Anexa Dec. Reg.	Descrição dos elementos do ativo imobilizado corpóreo	Ano Aq./U. II.	Valor de Aquisição/Pro. dução	Tx. Reint.	Deprec. Do período	Dep. Limite fiscal do período	Dep. Não aceites como gasto	Descriç.	Valor suportado por doc. Válido	Valor suportado por doc. Interno	Deprec. Do período Aceite Fisco	Deprec. Do período a corrigir
1	0530	Maq. use específico	2005	8.064,29	10,00%	806,43	806,43		Supportado por doc. interno	0,00	8.064,29	0,00	806,43
2	2020	Oficinas	2000	5.580,89	5,00%	279,04	279,04		Não existe doc. suporte	0,00	0,00	0,00	279,04
3	2020	Oficinas Equipamento	2000	11.501,92	5,00%	579,10	579,10		Não existe doc. suporte	0,00	0,00	0,00	579,10
4	2020	Parque Industrial	2000	5.833,86	5,00%	281,69	281,69		Não existe doc. suporte	0,00	0,00	0,00	281,69
5	2020	AMBIENTE	2001	38.821,62	5,00%	1.941,08	1.941,08		Não existe doc. suporte	0,00	0,00	0,00	1.941,08
6	2020	EDIFÍCIO PT OFICINAS	2001	49.277,19	5,00%	2.463,86	2.463,86		Não existe doc. suporte	0,00	0,00	0,00	2.463,86
7	2020	ACABAMENTOS NA ETAR	2004	5.884,75	5,00%	283,24	283,24		Não existe doc. suporte	0,00	0,00	0,00	283,24
8	2048	Obras pavim. pedra cimento.bel	1997	9.976,96	5,00%	498,80	498,80		Não existe doc. suporte	0,00	0,00	0,00	498,80
9	2065	Reserv. agua lame ou superficial	1997	4.060,14	5,00%	204,51	204,51		Não existe doc. suporte	0,00	0,00	0,00	204,51
10	2165	Postos de transformacão	2004	15.948,07	5,00%	797,40	797,40		Não existe doc. suporte	0,00	0,00	0,00	797,40
11	2195	Não especificadas	2004	77.559,35	10,00%	7.755,89	7.755,89		Supportado por doc. interno	0,00	77.559,35	0,00	7.755,89
12	2195	Não especificadas	2005	28.005,53	10,00%	2.800,55	2.800,55		Supportado por doc. interno	0,00	28.005,53	0,00	2.800,55
13		Valor Total a corrigir										0,00	18.691,59

A Requerente defende que não era obrigada a deter documentação com antiguidade superior a 10 anos, por força do disposto no artigo 123.º, n.ºs 4 e 5, do CIRC, em sintonia com o artigo 40.º do Código Comercial.

A Requerente invoca em abono da sua tese jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Central Administrativo.

O prazo imposto ao contribuinte pelo artigo 123.º, n.º 4, do CIRC (na redacção vigente em 2013) para conservação dos «livros, registos contabilísticos e respectivos documentos de suporte» é de 10 anos, prazo este aplicável à contabilidade informatizada, nos termos do n.º5 do mesmo artigo.

Como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo, transcorrido o período de 10 anos, «*não tendo o contribuinte apresentado quaisquer elementos justificativos dos valores considerados como valores de aquisição de imóvel, alegando que já não os possuía "pelo decurso do tempo", não pode a Administração Fiscal concluir que aquele não fez a prova dos elementos que compõem o respectivo valor de aquisição*» e que «*não tendo a Administração Fiscal feito a demonstração da incorrecção da fixação do valor contabilístico, não é legítimo, uma vez decorrido o prazo (...) exigir do contribuinte a*

prova do mesmo» (acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 08-11-2006, processo n.º 0244/06). ( <sup>1</sup> )

Na linha desta jurisprudência do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, reconhece-se que a Requerente tem razão quanto a estas correcções no montante de € 18.691,59, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral nesta parte.

### 3.2.3. Bens suportados em parte por documento interno, pelo montante de € 78.755,18 (Quadro XII do RIT)

O Quadro é o seguinte:

L/C	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10=4-9	11=5x9	12=5x10
	Cod. De acordo trib. Anexa Dec. Req.	Descrição dos elementos do activo imobilizado corpóreo	Ano Adq./U. til.	Valor de Aquisição/Produção	Tx Reint.	Deprec. Do período	Dep. Limite fiscal do período	Dep. Não aceites como gasto	Valor suportado por doc. Válido	Valor suportado por doc. Interno	Deprec. Do período Aceite Fiscalmente	Deprec. Do período a corrigir
1	0600	Maq. fab. folheados, contrap. alg.	2010	209.105,06	12,50%	26.138,13	26.138,13		23.504,56	185.600,50	2.936,07	23.200,06
2	0525	Instal. use específico	2003	67.731,03	8,33%	5.644,25	5.641,99	2,26	13.711,96	54.019,07	1.142,21	4.499,75
3	0525	Instal. use específico	2008	138.514,50	8,33%	11.542,67	11.538,26	4,61	126.345,49	12.169,01	10.524,98	1.013,66
4	0530	Maq. use específico	2008	3.437.697,08	10,00%	343.769,71	343.769,71		2.975.322,81	462.374,27	297.532,28	46.237,42
5	2020	EDIFÍCIO P/SANITARIOS, BALNE	2006	48.036,93	5,00%	2.401,85	2.401,85		46.065,00	1.971,93	2.303,25	89,60
6	2040	Obras hidráulicas, incl. poços a	2006	21.335,18	5,00%	1.066,76	1.066,76		7.300,00	14.035,18	365,00	701,78
7	2195	Não especificadas	2006	51.291,98	10,00%	5.129,20	5.129,20		29.150,00	22.141,98	2.915,00	2.214,20
8	2195	Não especificadas	2008	10.993,74	10,00%	1.099,37	1.099,37		3.097,00	7.896,74	309,70	789,67
9		Valor Total									318.030,99	78.755,18

Quanto a esta correcção, um dos bens foi adquirido ou produzido há mais de 10 anos (n.º 2, com aquisição/produção em 2003), pelo que vale aqui o que se referiu no ponto anterior.

No que concerne aos restantes bens, a Requerente apresentou os documentos n.ºs 5 a 11, e são os itens que constam do quadro que a Autoridade Tributária e Aduaneira incluiu no seu requerimento de 03-05-2018, dizendo que aceita como válidos os documentos.

Assim, há acordo das Partes quanto à prova das depreciações relativas a estes itens, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção no valor de € 78.755,19.

<sup>1</sup> Substancialmente no mesmo sentido, pode ver-se, quanto à questão paralela que se coloca em sede de IRS, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19-11-2014, processo n.º 056/14, em que se entendeu que «O prazo para o contribuinte guardar os documentos comprovativos do efectivo pagamento do preço de aquisição de quota societária é de 5 anos, como resulta do art. 119º do CIRS (hoje art. 128º)» e que «notificado o contribuinte para apresentar tais documentos depois de decorrido tal prazo, e não os tendo apresentado, quer porque já não os tinha em seu poder, quer porque a instituição bancária também já não detinha os elementos bancários referentes ao ano da aquisição, não é possível à AF, unicamente com base em tal omissão, desconsiderar o valor da compra constante da escritura de aquisição da dita quota para efeitos de cálculo do imposto do ano em que ocorreu a venda da dita quota».

**3.2.4. Bens com data de utilização em 2013, pelo montante de € 3.787,28**  
(Quadro XIII do RIT).

O fundamento desta correcção é ter sido detectados «*vários itens com data de utilização em 2013, com depreciações no período acima do limite fiscal*».

Não está em causa, quanto a esta correcção, a falta de documentos comprovativos, pois a correcção tem por base os documentos relativos aos bens a que se reporta.

A Requerente nada refere quanto a esta correcção, designadamente não alegando nem demonstrando que as depreciações não tenham sido efectuadas acima do limite fiscal.

Assim, não se demonstra que esta correcção enferme de qualquer vício, pelo que improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a este montante de € 3.787,28.

**3.3. Correção relativa a subsídios: € 555.576,06**

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção ao lucro tributável da Requerente respeitante a um subsídio com origem num projecto de investimento não reembolsável, celebrado entre o B... e a firma C... SA, no valor de € 587.050,00, estando em causa no presente processo o valor de € 555.576,06.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, «*atendendo que o saldo existente a crédito da conta 5750000 - Subsídios, não foi até ao momento tributado fiscalmente, a AT considera o valor de €555.576,06 uma variação patrimonial positiva, prevista no artigo 21º do CIRC, a tributar no ano de 2013, com reflexo nos resultados fiscais declarados*».

Considerou a Autoridade Tributária e Aduaneira o seguinte:

*Verificamos portanto que, relativamente ao valor de €555.576,06:*

- *Não foram apresentados os contratos que estiveram na base da respetiva atribuição;*
- *entrou na esfera da sociedade em período anterior a 1998 (informação avalizada pelas notas das contas enviadas);*

- *foi contabilizado a crédito da conta 57500000 - Subsídios;*
- *consta nas notas ao ABDR de 2013 a referência a subsídios à exploração e ao investimento em ativos amortizáveis;*
- *não são visualizadas no Balancete analítico, do ano de 2013, outras contas que se relacionem com subsídios, de acordo com a descrição indicada no plano de contas;*
- *até ao momento não foi feita qualquer regularização por conta de proveitos quer se relacionasse com subsídios à exploração ou subsídios ao investimento;*
- *mantém-se atualmente em aberto na conta 575000 - Subsídios.*

No exercício do direito de audição, a Requerente apresentou cópia do contrato a que se refere o subsídio, datado de 1990 (parte 3 do processo administrativo), mas a Autoridade Tributária e Aduaneira manteve esta correcção, concluindo o seguinte:

*Dado que o SP até ao momento não identificou os bens associados ao projeto de investimento, desconhecendo-se se ainda se encontram em depreciação, nem efetuou o tratamento contabilístico e fiscal a que se encontrava obrigado, a AT mantém a posição apresentada em projeto relatório, em considerar o montante de €555.576,06 uma variação patrimonial positiva, prevista no artigo 21º do CIRC, a tributar no ano de 2013, com reflexo nos resultados fiscais declarados.*

A Requerente conclui nas suas alegações o seguinte, quanto a esta correcção:

- *No que respeita à correção relativa a subsídios, crê a Requerente ter demonstrado que o cerne da questão se reporta, afinal, à interpretação do sentido e alcance das normas relativas à distribuição do ónus da prova, entre a AT e os contribuintes, à luz do disposto no artigo 75.º da LGT;*

- *É que, apesar de a Requerente ter demonstrado cabalmente, através da junção do contrato que sustenta a atribuição do subsídio em causa, que o mesmo remonta a 1989 aquando do exercício do seu direito de audição;*
- *A AT manteve a correção em causa com o fundamento único de “nada garant[ir]” que o valor a corrigir provir do identificado projeto ao investimento, sem todavia provar, ou sequer arguir, qualquer possível relação do montante em causa com o resultado fiscal do exercício de 2013, confessando aliás o seu contrário ao enfatizar que o montante em causa já consta reiteradamente das demonstrações financeiras de anos anteriores;*
- *Ao fazê-lo, a AT violou não só o disposto no artigo 75.º da LGT, mas também o artigo 45.º, n.º 1, da LGT, relativo à caducidade do direito à liquidação de tributos, neste caso, do IRC;*

Segundo se infere do Relatório da Inspeção Tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona que o subsídio cujo montante foi suporte da correcção efectuada no exercício de 2013, a título de variação patrimonial positiva «*entrou na esfera da sociedade em período anterior a 1998, informação avalizada pelas notas das contas enviadas*».

Como defende a Requerente, não se fez prova de qualquer relação do montante em causa com o exercício de 2013, e as componentes positivas do lucro tributável são imputáveis aos período de tributação em que são obtidas e as respeitantes 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 (artigo 18.º, n.ºs 1 e 2, do CIRC), sem prejuízo de regras especiais, como são as que constam do artigo 22.º do CIRC, relativas a subsídios relacionados com activos não correntes, em que os efeitos do facto tributário são repartidos por vários exercícios.

No caso em apreço, não se fez prova de se estar perante uma situação enquadrável neste artigo 22.º, mas, mesmo com tal enquadramento, a correcção enfermará de ilegalidade, pois não foi efectuada a repartição do valor do subsídio por vários exercícios,

de alguma das formas aí indicadas, e dessa repartição resultaria que só uma fracção, quando muito, poderia ser imputada ao exercício de 2013.

A não ser aplicável aquele artigo 22.º do CIRC, tem de se atender que a relevância positiva do referido subsídio na esfera patrimonial da Requerente ocorreu muito antes do termo do prazo de quatro anos previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT, a contar (quanto aos impostos periódicos, como é o IRC), a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (n.º 4 do mesmo artigo).

O facto tributário, que constitui variação patrimonial positiva, é o aumento patrimonial gerado com entrada do montante do subsídio na esfera patrimonial da Requerente e não a manutenção da sua contabilização em 2013 e anos posteriores.

Ora, como é jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, *«as razões de certeza e segurança jurídicas que subjazem ao instituto da caducidade impedem que a AT possa legalmente proceder a correcções ao lucro tributável de exercício em relação ao qual já se mostre verificada a caducidade do direito de liquidação, ainda que se abstenha de liquidar tributo referente a esse período, para delas extrair consequências tributárias em exercícios posteriores (...), pois que, por essa via, se lhe permitiria extrair consequências jurídico tributárias novas de situações que a lei, por razões de paz social, pretende definitivamente consolidadas no domínio tributário»* (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-5-2017, processo n.º 0699/16).

Por isso, independentemente da contabilização que for adequada (e, designadamente, de eventual reclassificação contabilística), para efeitos fiscais, designadamente para determinação do lucro tributável, está afastada a possibilidade de ser atribuída relevância a factos tributários ocorridos em exercícios relativamente aos quais já ocorreu o prazo de caducidade do direito de liquidação.

Assim, em qualquer caso, como defende a Requerente, é seguro que *«não podia a AT imputar à Requerente, no exercício de 2013, a totalidade do montante de um subsídio que não tem qualquer relação direta com este exercício»*.

Pelo exposto, esta correcção enferma de ilegalidade, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral nesta parte, quanto ao valor de € 555.576,06.

### **3.4. Correção relativa a dívidas incobráveis: € 15.222,20**

Esta correção reporta-se a uma dívida de um cliente da Requerente, D..., Lda, que foi declarado insolvente, por sentença proferida no processo n.º .../11...TYLSB, transitada em julgado em 10-10-2011, matéria que não é controvertida.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou o montante da perda por imparidade contabilizada pela Requerente em 2013 com base nesta dívida, porque, atendendo ao princípio da periodização económica previsto no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, estavam reunidas as condições para a sua contabilização em 2011.

A Requerente defende que *«ao agir como agiu, a AT fez incidir sobre a Requerente uma tributação manifestamente injusta, por infundada, (mais uma vez...) em violação dos princípios de justiça, proporcionalidade e imparcialidade, decorrentes de princípios constitucionais elementares e explicitamente consagrados no artigo 55.º da LGT»*, invocando jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no sentido do afastamento do princípio da especialização dos exercícios por prevalência de princípios constitucionais e legais.

O artigo 18.º do CIRC estabelece o seguinte nos seus n.ºs 1 e 2, que aqui interessam:

*Artigo 18.º*

#### ***Periodização do lucro tributável***

*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.*

À face deste princípio, também designado como princípio da especialização dos exercícios, a perda por imparidade derivada de dívida incobrável deveria ser considerada gasto do exercício de 2011 e não do de 2013, como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Porém, a aplicação deste princípio que emana do artigo 18.º do CIRC, deve ser limitada pelos princípios constitucionais e legais enunciados nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 55.º da LGT, como tem vindo a ser reiteradamente afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, com relevância ao princípio da justiça.

A observância do princípio da justiça é imposta à globalidade da actividade da Administração Tributária, pelos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

Da observância concomitante dos princípios da legalidade e da justiça conclui-se que o dever de a Administração Tributária aplicar o princípio da legalidade não se traduz numa mera subordinação formal às normas que especificamente regulam determinadas situações, abrangendo também o dever de a Administração ter em conta as consequências da sua actividade e abster-se da aplicação estrita de normas quando dela decorra um resultado manifestamente injusto

O Supremo Tribunal Administrativo tem decidido, relativamente ao princípio da especialização dos exercícios, que *«esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos (agora gastos) referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte*

*de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios». ( <sup>2</sup> )*

Aliás, há muito que a Administração Tributária reconheceu a necessidade de flexibilidade na aplicação do princípio da especialização dos exercícios, no Ofício-Circular n.º C-1/84, de 8-6-84, publicado, com o respectivo parecer, em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 307-309, páginas 781-791, em que se adoptou o seguinte entendimento, a propósito da questão paralela que se colocava no domínio da Contribuição Industrial:

*Sempre que em determinado exercício existam custos e proveitos de exercícios anteriores, o tratamento fiscal correspondente deverá obedecer às seguintes regras:*

*a) Não aceitação dos custos e dos proveitos resultantes de omissões voluntárias ou intencionais no exercício em que são contabilizados, considerando-se, em princípio, como tais as que forem praticados com intenções fiscais, designadamente, quando:*

- está para expirar ou para se iniciar um prazo de isenção;*
- o contribuinte tem interesse em reduzir os prejuízos em determinado exercício para retirar maior benefício do reporte dos prejuízos previsto no artigo 43.º do Código;*
- o contribuinte pretende reduzir o montante dos lucros tributáveis para aliviar a sua carga fiscal.*

*b) Nos restantes casos, não deverão corrigir-se os custos e proveitos de exercícios anteriores.*

No entanto, subjacente à referida jurisprudência está a circunstância de o Sujeito Passivo ter sido prejudicado ou não ter tido vantagem pelo atraso da relevância fiscal do gasto, que, a verificar-se, é um elemento de relevo decisivo para presumir que o erro foi involuntário e não intencional.

<sup>2</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2-4-2008, processo n.º 0807/07.

Na mesma linha, podem ver-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 5-2-2003, processo n.º 01648/02, de 25-6-2008, processo n.º 0291/08 e de 21-11-2012, processo n.º 0809/12.

Mas, sendo assim, essa questão da prevalência do princípio da justiça não se colocará em situações como a dos autos, em que o Sujeito Passivo teve prejuízos fiscais no exercício a que deveria ter imputado o gasto, pois nenhum pagamento de imposto resultou da omissão.

Por outro lado, no específico caso em apreço, em que está em causa a imputação de gastos aos exercícios de 2011 ou 2013, é manifesto que a Requerente tinha vantagem em imputá-los ao período de 2013, mesmo tendo prejuízos fiscais em ambos, como alega, pois era maior o período de possível reporte dos prejuízos.

Com efeito, os prejuízos apurados no exercício de 2011 podiam ser deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos **quatro** exercícios posteriores, nos termos do artigo 52.º, n.º 1, do CIRC, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, mas os prejuízos apurados no exercício de 2013 podiam ser deduzidos num dos **cinco** exercícios posteriores (redacção daquele artigo introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, apenas aplicável aos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2012, por força do preceituado no n.º 1 do artigo 116.º).

Isto é, enquanto se imputasse a perda por imparidade ao exercício de 2011, a Requerente podia deduzir o seu valor ao lucro tributável dos exercícios até 2015, enquanto com a imputação ao exercício de 2013, agravando o prejuízo deste ano, passou a poder deduzir o seu valor aos exercícios até 2018.

Assim, tem de se concluir que o atraso da imputação da perda por imparidade consubstancia uma situação de vantagem para a Requerente.

Por outro lado, a explicação que a Requerente dá para não ter imputado a dívida ao exercício de 2011, que é a «*manutenção “otimista” de uma expectativa de cobrança alimentada pela antiguidade e confiança na relação profissional mantida com o cliente em causa*» (artigo 153.º do pedido de pronúncia arbitral) não foi minimamente provada, nem é crível, por não ser normal, após uma declaração de insolvência do devedor.

Neste contexto, tendo a Requerente prejuízos fiscais no ano de 2011, não se demonstra que a não imputação a esse exercício do gasto em causa lhe tenha provocado qualquer prejuízo e, pelo contrário, é claro que a imputação desse gasto ao exercício de

2013 lhe proporciona a vantagem de alargamento do período de possível relevância fiscal daquele gasto.

Na prática, o período em que podia ser deduzido aquele gasto imputável ao exercício de 2011, passaria a ser de sete anos (até 2018) em vez de quatro anos, o que se traduziria no tratamento discriminatório injustificavelmente mais favorável do que o era reconhecido em 2011 à generalidade dos sujeitos passivos de IRC, e, por isso, incompatível com o princípio constitucional da igualdade.

Por outro lado, não se vê, nem a Requerente explica, como a correcção em causa possa violar os princípios da proporcionalidade ou da imparcialidade por si invocados.

Na verdade, a correcção é adequada ao fim que se visava prosseguir, que é não permitir imputar o gasto a um exercício a que não pode ser imputado.

Quanto ao princípio da imparcialidade, que impõe à Administração Tributária *«tratar de forma imparcial aqueles que com ela entrem em relação, designadamente, considerando com objetividade todos e apenas os interesses relevantes no contexto decisório e adotando as soluções organizatórias e procedimentais indispensáveis à preservação da isenção administrativa e à confiança nessa isenção»* (artigo 9.º do Código do Procedimento Administrativo), não se vê como possa ter ocorrido a sua violação, na situação em causa.

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção, no valor de € 15.222,20.

#### **4. Restituição da quantia paga e juros indemnizatórios**

Em 09-01-2018, a Requerente pagou a quantia liquidada e a sua restituição com juros indemnizatórios.

Como resulta do exposto, ocorrem ilegalidades da liquidação impugnada, na parte em que assenta em correcções nos valores de € 18.691,59, € 78.755,19 e € 555.576,06, no total de € 653.022,84.

Na sequência da anulação da liquidação efectuada, a Requerente tem direito ao reembolso da quantia indevidamente paga, o que decorre da anulação da liquidação, e tem suporte nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

O montante a reembolsar deverá ser calculado em execução do presente acórdão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, tendo em conta as correcções que se consideraram ilegais.

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

Embora o 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, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no

pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

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

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

### **Artigo 43.º**

#### **Pagamento indevido da prestação tributária**

*1 – 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.*

*2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

As ilegalidades da liquidação que decorrem das correcções que foram consideradas ilegais são imputáveis à Administração Tributária, que a efectuou por sua iniciativa.

Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia a reembolsar, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do

CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, e contados desde 09-01-2018 até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que se refere as correcções nos valores de € 18.691,59, € 78.755,19 e € 555.576,06, no total de € 653.022,84, referidas nos pontos 3.2.2., 3.2.3. e 3.3.;
- b) Anular as correcções referidas e a liquidação de IRC n.º 2017..., de 23-11-2017, na parte em que tem como pressuposto as referidas correcções;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto as correcções referidas nos pontos 3.2.1. (€ 148.639,80), 3.2.4. (€ 3.787,28) e 3.4. (€ 15.222,20) e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos, na parte respectiva;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia paga correspondente às correcções consideradas ilegais, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do ponto 4 deste acórdão.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e como já foi decidido no despacho de 09-10-2018, fixa-se ao processo o valor de € **773.224,99**.

## **7. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **11.016,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de

Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira nas percentagens de 21,19% e 78,81%, respectivamente.

Lisboa, 24-10-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Henrique Nogueira Nunes)

(Armindo Fernandes Costa)