

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 414/2018-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de custos – Tributação autónoma – Omissão de proveitos.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em Tribunal Arbitral

I – Relatório

1. A..., LDA., com o número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., n.º ..., em Lisboa, vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos actos tributários de liquidação adicional de IRC e de liquidação de juros compensatórios, no montante total de € 880 441,23, referentes aos anos de 2008 e 2009, bem como das decisões de indeferimento parcial do recurso hierárquico e de reclamação graciosa apresentados contra essas liquidações, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária (doravante Requerida ou AT) no pagamento de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é detida a 100% pela B..., S.A., e, na sequência de uma ação inspetiva externa sobre a situação tributária em IRC, com referência aos períodos de tributação de 2008 e 2009, foi objeto de correções incidentes sobre a depreciação a taxas excessivas, gastos de exercícios anteriores, gastos cujos beneficiários não foram identificados, gastos com refeitório, gastos com quotas da C..., proveitos omitidos, tributação autónoma de despesas confidenciais, abate de

imobilizado corpóreo, gastos com regularizações de saldos, gastos com J..., S.A., regularizações contabilísticas a crédito da conta 26... e regularizações contabilísticas a crédito na conta 26..., saldos devedores em aberto das contas 26... (Funchal) e 26... (...– Porto) e regularizações a débito da conta 21... .

Relativamente àquela primeira questão, a Requerente defende que as obras em causa foram realizadas num edifício arrendado (Estação de ...) que era propriedade da casa-mãe, pelo que não eram aplicáveis as taxas de depreciação consideradas pela AT por se não tratar de um edifício pertencente ao seu ativo corpóreo. Além de que a Requerente não se limitou a realizar obras de conservação, reparação ou manutenção, mas antes obras que visaram transformar o imóvel arrendado num espaço que se adequasse às necessidades para o exercício da sua atividade económica, que, como tal, não admitiam que fossem consideradas como um custo relativo a um único período de tributação.

Acresce que não se exige que as taxas de depreciação a praticar no caso de obras em edifícios alheios tenham de estar suportadas em pareceres técnicos, nem a AT demonstrou que a taxa de depreciação aplicável era a única que poderia corresponder ao período de utilidade esperada.

Relativamente a gastos imputáveis a exercícios anteriores, a correção é justificada por tratar de gastos reportados a 2008, mas que se referem a faturas emitidas e a serviços prestados e concluídos no período de tributação de 2007, quando se demonstra que os serviços de consultadoria em causa eram respeitantes ao recrutamento e seleção de candidatos para o quadro de pessoal que só findaram em 2008, pelo que os benefícios económicos obtidos só se refletiram nesse ano, em aplicação do princípio da especialização dos exercícios, sendo irrelevante que a Requerente tenha procedido a pagamentos parcelares de serviços em 2007.

E mesmo que se considerasse que o custo deveria ter sido imputado fiscalmente ao exercício de 2007, não havia lugar a qualquer correção, à luz do princípio da justiça, por não

ter ocorrido qualquer prejuízo para a Fazenda Pública ou omissão voluntária ou intencional em vista a operar transferências de resultados entre exercícios.

A AT determinou ainda a correção do lucro tributável, por incumprimento do requisito de indispensabilidade, relativamente a gastos cujos beneficiários não foram identificados.

Num caso, o gasto relaciona-se com a oferta de um cartão presente do “...”, no âmbito de uma operação de *marketing* que se destinava a premiar o “...” cujo beneficiário não foi efetivamente identificado. Mas atendendo à ligação indireta entre a atribuição do prémio e a obtenção de proveitos, esse gasto não pode deixar de ser considerado como indispensável para a manutenção da fonte produtora e, como tal, dedutível para efeitos fiscais.

Num outro caso, a AT considerou que o pagamento da deslocação de um colaborador da E..., SA (E...) no âmbito de um estudo de viabilidade da abertura de um circuito turístico em Praga, apesar de se encontrar identificado, não tinha sido indispensável para a realização ou obtenção dos proveitos, quando é certo que a entidade prestadora dos serviços não estava impedida de faturar ou debitar à Requerente os encargos que suportou no contexto da prestação do serviço contratada pela Requerente.

Numa outra situação, a AT não relevou uma fatura emitida a favor de F..., no âmbito da prestação de serviços de consultoria, por considerar que o documento não permitia identificar o projecto a que respeita o serviço prestado, embora se verifique que as faturas encontram reconhecidas na contabilidade da Requerente e têm uma relação estrita com a sua atividade comercial.

Um outro gasto que justificou a correção do lucro tributável é referenciado como “artigos para oferta”, importando esclarecer que esses gastos tiveram por beneficiários os trabalhadores da Requerente e agentes e parceiros comerciais e enquadram-se numa estratégia de motivar e premiar os bons desempenhos e fomentar o crescimento da atividade económica,

sendo possível estabelecer uma relação entre os gastos e os proveitos ou ganhos gerados e a manutenção da fonte produtora.

A AT entendeu ainda que os gastos incorridos com um contrato de locação de equipamento para o funcionamento de um refeitório não cumpre o requisito da indispensabilidade por considerar que a Requerente não evidenciou contabilisticamente proveitos resultantes da sua exploração, tanto mais que a Requerente já paga subsídio de refeição aos seus colaboradores e não necessita de ter um refeitório a funcionar.

A Requerente sustenta que o refeitório contribui para o aumento da procura de ações de formação e é importante para o bem-estar dos trabalhadores e a sua relevância como custo fiscal não está dependente de qualquer proveito específica e diretamente associado à exploração do seu refeitório, cuja instalação e funcionamento se enquadra unicamente nas decisões de gestão estratégica e empresarial. Sendo igualmente irrelevante a atribuição aos trabalhadores do subsídio de refeição, que, como tem sido sublinhado pela jurisprudência, não representa uma duplicação de custos em relação aos pagamentos efetuados para fornecimento de refeições.

A AT desconsiderou ainda as quotas pagas com a inscrição como associada da C... (C...), por entender que não existe uma ligação direta entre o gasto e a obtenção de ganhos sujeitos a imposto. Ora, a atividade económica da Requerente está centrada no setor do turismo, através da organização e exploração de circuitos turísticos, e apesar de não exercer a atividade de agência de viagens, mantém interesse em ser membro associado da C..., na medida em que lhe permite ter acesso a informações relevantes para a organização e exploração dos circuitos turísticos que desenvolve e para adoptar as decisões empresariais com base num melhor conhecimento do mercado, pelo que não pode deixar de reconhecer-se a indispensabilidade desses gastos para a fonte produtora de rendimentos.

Entendeu ainda a AT que o protocolo celebrado com a G..., (G...) com vista à criação e exploração de circuitos turísticos na cidade de Braga implicava a partilha dos resultados do exercício, pelo que a não emissão de faturas destinadas reaver metade do resultado de

exploração negativo referente a 2008 representa uma omissão de proveitos que determina a correção do lucro tributável.

Ora, apesar de o protocolo prever que a G... suportaria metade dos “lucros ou perdas obtidos na venda dos bilhetes/títulos de transportes”, a verdade que é esta entidade se recusou, na prática, a suportar os resultados negativos decorrentes da exploração conjunta desse circuito, o que levou a Requerente a suportar, na íntegra, o prejuízo gerado em 2008 como meio de assegurar a manutenção da parceria e defender a médio/longo prazo os seus melhores interesses na manutenção do negócio, não tendo ocorrido nessa circunstância uma qualquer omissão de proveitos, mas uma decisão fundada num racional económico de gestão empresarial, que se traduziu numa alteração contratual não reduzida a escrito a que não pode deixar de atribuir-se uma motivação empresarial.

A AT qualificou ainda como “despesas confidenciais” sujeitas a tributação autónoma os gastos incorridos com comissões pagas a hotéis e residências relativamente aos quais não foi emitida fatura nem existe documento externo de suporte.

O que sucede é que a Requerente efetuava aos parceiros comerciais um desconto correspondente a 20% do valor dos *vouchers* vendidos que se encontrava inscrito como saldo devedor na conta 21... - e que justificou a qualificação como despesas confidenciais – quando o certo é que se tratou apenas de um erro de lançamento contabilístico que não pôs em causa a receita fiscal, porquanto todos os recebimentos associados à venda de *vouchers* foram registados na contabilidade, não existindo qualquer proveito que tenha sido excluído para efeito do apuramento do lucro tributável.

A AT procedeu ainda ao desreconhecimento como gasto para efeitos fiscais do abate de um elemento do ativo imobilizado, no montante de € 11.700,00, respeitante a “veículos pesados de passageiros”, por considerar que esse ativo nunca havia sido amortizado e não se verificavam, por conseguinte, os requisitos legais para efetuar a desvalorização excecional do ativo prevista no artigo 10º do Decreto-Regulamentar nº 2/1990, de 12 de Janeiro.

Em causa está a remodelação de um elétrico levada a efeito através de um contrato de prestação de serviços com a sociedade H..., Lda., no âmbito do qual foi emitida fatura no montante de € 11.700,00 correspondente a 90% do total dos honorários acordados. Após a conclusão dos trabalhos, a fatura foi inicialmente registada no imobilizado corpóreo, tendo-se procedido posteriormente à sua reclassificação contabilística na conta 62 como custo referente ao período de tributação de 2009.

Constatando que não estava em causa um abate de imobilizado, a AT veio a concluir que se desconhecia se foram faturados os restantes 10% dos honorários ou mesmo se a remodelação se concretizou, pelo que considerou como não demonstrada a existência do gasto como custo do exercício. O ponto é que, havendo suporte documental (fatura emitida pela sociedade H..., Lda.) e tendo a remodelação sido realizada, não pode haver dúvidas de que se está perante um gasto comprovadamente indispensável para a atividade económica da Requerente que se enquadra na previsão do artigo 23.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC.

A AT considerou ainda que os lançamentos contabilísticos de regularização de saldos de terceiros não são custos elegíveis para efeitos fiscais, porquanto para obter a anulação dos saldos de clientes deveria ter constituído provisões, nos termos dos artigos 35.º e 36.º, do Código do IRC, ou considerar tais saldos como “créditos incobráveis”, segundo o disposto no artigo 41.º do mesmo Código.

A Requerente explicita quanto a este ponto que, num caso, os lançamentos se destinaram a retificar quantias indevidamente reconhecidas como proveitos por se reportarem a serviços que haviam sido contratados e faturados ao cliente final, mas que não foram efetivamente prestados, e, em dois outros casos, tinham em vista regularizar os movimentos contabilísticos relativamente a descontos comerciais de *vouchers* vendidos mediante o reconhecimento como proveito de 80% do valor total das vendas, que correspondia às importâncias efetivamente auferidas, pelo que a regularização contabilística não influenciou de nenhum modo o resultado líquido apurado.

A AT não aceitou para efeitos fiscais os gastos incorridos com arranjos exteriores num edifício utilizado pela Requerente, levados a efeito pela sociedade de I..., Lda. (I...), por não se encontrar provada a indispensabilidade do custo para a realização dos proveitos e não corresponder ao valor dos serviços documentados através de faturas, posição essa que se encontra justificada no procedimento inspetivo por não ter sido possível apurar o âmbito das relações comerciais estabelecidas com a J..., S.A. (J...).

No entanto, esses gastos diziam exclusivamente respeito a faturas emitidas pela I... e esta sociedade não tinha qualquer ligação com a J..., pelo que a dedutibilidade dos custos e o enquadramento dos serviços contratados não pode encontrar-se dependente de quaisquer informações de que a AT carecesse de obter junto da J... ou referentes aos serviços que esta entidade também tivesse prestado no âmbito das relações comerciais com a Requerente.

Por outro lado, os arranjos exteriores pretendiam melhorar a imagem da empresa perante os seus clientes, encontrando-se associados ao interesse económico e empresarial, sendo que os respetivos custos foram imputados ao resultado do exercício ao longo de três anos, além de que era à AT que incumbia o ónus da prova de que os trabalhos não foram realizados ou não correspondiam ao total dos serviços prestados.

A AT entende ainda que as regularizações contabilísticas efetuadas na conta 26.8.5.998 não se encontram devidamente enquadradas nem respeitam o princípio contabilístico da prevalência da “substância sobre a forma”, correspondendo a um não reconhecimento de proveitos ou rendimentos que, como tal, deverão ser acrescidos ao lucro tributável.

Ora, as regularizações em causa não tiveram qualquer impacto nos resultados apurados, correspondendo, num caso, ao aumento da valorização das obrigações e títulos de participação, e, noutro caso, a correções de movimentos contabilísticos respeitantes a aluguer de viaturas, não tendo ocorrido qualquer proveito contabilístico que tivesse influenciado o apuramento do resultado líquido do exercício.

Relativamente à parceria estabelecida com a K..., Lda. (K...) para exploração de circuitos turísticos na cidade do Porto, a AT concluiu que a Requerente tinha omitido proveitos na medida em que não reflectiu nos resultados da exploração, que deveriam ser repartidos em partes iguais, o equivalente ao valor das depreciações dos autocarros utilizados na exploração.

O que sucedeu é que, tendo em conta que o principal motivo que conduziu à obtenção desses resultados operacionais negativos em 2009 foram os critérios adotados de depreciação dos autocarros, a Requerente procedeu a uma alteração desses critérios para efeitos de apuramento do resultado da exploração mediante o aumento do período de vida útil dos veículos, de modo a que a depreciação fosse diluída por um maior período de tempo, sem que isso tivesse representado uma alteração do critério de repartição de resultados ou a omissão de proveitos.

A AT averiguou ainda os saldos devedores em aberto nas contas 26... e 26... referentes à Horários do L... S.A. (L...) e K..., respetivamente, em resultado da exploração conjunta de circuitos turísticos nas cidades do Porto e Funchal, vindo a concluir que se estava na presença de um gasto não reconhecido sujeito a tributação autónoma à taxa de 50%.

O que se verifica é que o montante proveniente da venda de *vouchers* respeitante ao circuito turístico do Funchal, acrescido do desconto comercial, foi incorretamente creditado na conta 21..., visto que deveria ter sido registado na conta 26..., e, por outro lado, há montantes referentes a serviços prestados à L... (como ações de formação) que não podem confundir-se com a venda de *vouchers* de circuitos turísticos, constatando-se que a Requerente não tem, efetivamente, nenhum montante a receber da parte da L... .

No que se refere aos “Valores a receber K...”, a AT confunde as relações comerciais mantidas pela Requerente com a M... e as que a Requerente mantém com a Sociedade K..., S.A. (K...), e, por outro lado, a conta 26...– valores a receber –K... encontra-se sobrevalorizada, por lapso, no montante de € 133.097,13, tendo sido efetuados, no final da parceria em 2012, o

acerto de contas entre as duas empresas em que todos os saldos existentes foram saldados, sem regularizações relevantes a registar, não havendo justificação para a transformação dos saldos devedores em “despesas confidenciais” para efeitos de sujeição a tributação autónoma.

A AT argumenta ainda que as regularizações a débito na conta 26... correspondem a saídas de meios monetários da empresa, sem qualquer justificação, entendendo constituírem despesas confidenciais para as quais o sujeito passivo não possui qualquer documento de suporte.

Trata-se, no entanto, de correções contabilísticas de reconciliação bancária que se encontram documentalmente comprovadas e de que não resultou a saída de meios monetários da empresa, não fazendo sentido afirmar-se que constituem regularizações contabilísticas cuja origem é desconhecida.

Uma última correção promovida pela Requerida respeita a regularizações a crédito na conta 21..., que se relaciona com os *vouchers* vendidos e que foram igualmente qualificadas como “despesas confidenciais”, com o argumento de que se trata de despesas não documentadas reflectidas no saldo devedor e que foram artificialmente regularizadas.

No entanto, como já foi referido, as regularizações tiveram a ver com a adequada contabilização dos descontos comerciais, tendo tido por finalidade reconstituir a contabilidade em correspondência com a realidade, pelo que a regularização não afetou o valor dos proveitos líquidos, mas serviu antes para repor o efetivo valor de venda de bilhetes a tributar, considerando as comissões pagas aos parceiros comerciais.

A Requerente conclui que a interpretação das normas do Código do IRC é ilegal e inconstitucional, por violação do princípio da tributação das empresas segundo o rendimento real.

A AT, na sua resposta, sustenta que não tendo o sujeito passivo indicado os cálculos ou apresentado pareceres técnicos que permitam justificar os períodos de vida útil estimados, e dos

quais resultaram as taxas de 5% e 10%, é de concluir terem sido praticadas taxas de depreciação de imobilizado corpóreo superiores às legalmente permitidas, tendo sido infringido o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 34.º do Código de IRC, daí resultando um gasto não dedutível para efeitos fiscais.

Relativamente aos gastos de exercícios anteriores, importa ter presente que os serviços que se prolongam por mais de um ano devem ser imputados proporcionalmente a cada um dos exercícios a que respeitam, segundo o princípio da especialização no caso dos serviços de consultadoria prestados pela N..., não sendo possível determinar que parte desses serviços foram executados em 2008, não pode imputar-se os respetivos gastos - pelo menos na sua totalidade - a esse exercício.

Os beneficiários das quantias despendidas com ofertas ou prémios - como é o caso do cartão presente do ... - são desconhecidos e, assim sendo, não se torna possível determinar se os gastos respeitam a colaboradores ou a pessoas estranhas à empresa, não se encontrando preenchido um dos requisitos de que depende, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, a dedutibilidade fiscal. Acresce que não é clara a ligação da remuneração atribuída a F... à atividade da empresa e, no que se refere às despesas de deslocação a Praga de um colaborador da consultora E... S.A., estas deveriam ter sido incluídas no valor pago à empresa contratada, não se tratando, em qualquer caso, de gastos dedutíveis para efeitos do apuramento do lucro tributável.

A correção relativa aos gastos com o contrato de locação de equipamento de refeitório foi determinada por se ter constatado que o refeitório não estava em funcionamento e que as instalações eram apenas utilizadas como sala de convívio pelos colaboradores, não tendo sido registado qualquer tipo de rendimento associado, pelo que também se não encontram preenchidos os requisitos de dedutibilidade a que se refere o artigo 43.º, n.º 1, do Código do IRC.

Por outro lado, os gastos suportados com as quotizações pagas com a inscrição na C... não podem ser tidos como realizados no interesse da atividade empresarial da Requerente, tendo em conta que esta nunca exerceu atividade de agência de viagens nem o poderia fazer por não reunir os requisitos de admissibilidade do regime especial para efeitos de IVA.

A Requerente assumiu ainda, por inteiro, as perdas apuradas no âmbito do protocolo celebrado com a G..., abstendo-se de fazer repercutir sobre esta entidade a quota-parte dos prejuízos gerados pela exploração inicial dos circuitos turísticos em Braga, provocando assim uma omissão de registo de proveitos que influenciou negativamente o resultado do exercício de 2008.

No que se refere aos proveitos relacionados com a venda de títulos de transporte, a Requerente instituiu um procedimento que não contemplava a emissão, pelos agentes, de um documento que titulasse as comissões auferidas pelos hotéis, o que originou um saldo devedor na conta 21..., que corresponde a “despesas não documentadas” e, como tal, se encontram sujeitas a tributação autónoma à taxa prevista no n.º 1 do artigo 81º do Código do IRC. Sendo que não se trata de um mero erro de registo contabilístico, mas de uma redução dos proveitos resultantes da venda de títulos de transporte por efeito do pagamento de comissões que não têm suporte em qualquer documento justificativo que tenha sido emitido pelos beneficiários.

No que respeita à correção no montante de € 11.700,00, correspondente a 90% da fatura relativa à remodelação de um eléctrico, essa importância foi registada inicialmente na conta de imobilizado corpóreo e depois transferida para uma conta de custos do exercício de 2009. Não havendo indicação de terem sido faturados os restantes 10% dos honorários devidos ficou a dúvida para a AT quanto à conclusão das obras e a dedutibilidade como custo para efeitos fiscais.

Os lançamentos a débito da conta de proveitos, nos montantes de € 393.980,07 e € 3.476,25, destinaram-se a anular faturas por pagar que, segundo a Requerente, respeitam a serviços que não foram efetivamente prestados. No entanto, a regularização contabilística

carece de ser cabalmente justificada e para que os custos decorrentes de anulação de saldos de clientes sejam aceites fiscalmente é necessário que sejam constituídas as competentes provisões e os créditos sejam resultado da atividade normal, nos termos dos artigos 35º e 36º do Código do IRC.

A desconsideração para efeitos fiscais dos gastos incorridos com arranjos exteriores num edifício utilizado pela Requerente encontra-se justificada porque os registos contabilísticos não estão perfeitamente documentados e se desconhecem as faturas que respeitam às obras em causa, além de que a Requerente apresenta diferentes entidades como intervenientes da realização das obras.

Por sua vez, as operações de regularização contabilística na conta 26... pressupõem o não reconhecimento de proveitos ou rendimentos associados aos movimentos contabilísticos, em violação ao disposto nos artigos 17º e 20º do Código do IRC, assim se justificando o acréscimo ao lucro tributável que foi determinado no âmbito procedimento inspetivo.

Relativamente à parceria estabelecida com M..., Lda. (M...) para exploração de circuitos turísticos na cidade do Porto, a correção efetuada visa integrar no lucro tributável a quota-parte dos prejuízos que contratualmente deveria ter sido imputada aos M..., e que a Requerente optou por assumir, com a consequente omissão de proveitos. E embora a Requerente argumente que, para manter a parceria com os K..., ajustou o valor das depreciações dos autocarros utilizados no circuito, alongando o período de vida útil e assim transferindo o custo para os exercícios seguintes, esta alteração não se encontra reflectida nos “proveitos”, tal significando que a Requerente assumiu integralmente os custos com as depreciações dos autocarros.

Quanto aos saldos devedores em aberto nas contas 26... e 26... referentes à L... S.A. (L...) e K..., concluiu-se que as importâncias em causa não estão suficientemente documentadas na Requerente, apesar de se ter invocado um acerto de contas, e reportam-se a comissões pagas

aos parceiros comerciais relativamente às quais não foram emitidas faturas, devendo ser caracterizadas como “despesas confidenciais” para efeitos de tributação autónoma.

Por outro lado, a correção referente às regularizações a débito na conta 26... encontra-se justificada com base em erros e discrepâncias dos registos contabilísticos e extratos bancários, não havendo uma indicação segura de que as regularizações tenham sido necessárias ou devessem ser efetuadas pelos valores que foram mencionados, por isso tendo sido qualificadas como despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma.

2. No seguimento do processo foi realizada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e produzida a prova testemunhal indicada pelas partes.

Em alegações, as partes procuraram fixar a matéria de facto que deve ser tida como assente e, no mais, mantiveram as suas anteriores posições.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à AT nos termos regulamentares.

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 redação 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 coletivo os signatários, 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 8 de novembro 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.

Por despacho arbitral de 3 de abril de 2019, o prazo para a decisão foi prorrogado por dois meses, nos termos previstos no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, por virtude de terem ocorrido adiamentos das inquirições e dificuldades no agendamento das diligências que inviabilizaram a prolação de decisão arbitral dentro do prazo inicial de seis meses.

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).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

3. Os factos relevantes para a decisão da causa que poderão ser tidos como assentes são os seguintes.

1. A..., LDA., com o número de identificação de pessoa coletiva..., com sede na Rua..., n.º..., em Lisboa, é detida a 100% pela B..., S.A.
2. Na sequência de uma ação inspetiva externa sobre a situação tributária em IRC, com referência aos períodos de tributação de 2008 e 2009, a Requerente foi objecto de correções incidentes sobre a depreciação a taxas excessivas, gastos de exercícios anteriores, gastos cujos beneficiários não foram identificados, gastos com refeitório,

gastos com quotas da C..., proveitos omitidos, tributação autónoma de despesas confidenciais, abate de imobilizado corpóreo, gastos com regularizações de saldos, gastos com J..., S.A., regularizações contabilísticas a crédito da conta 26..., regularizações contabilísticas a débito na conta 26..., saldos devedores em aberto das contas 26... (Funchal) e 26... (K...– Porto) e regularizações a crédito da conta 21... .

3. Foram realizadas obras num edifício arrendado (Estação de ...) que era propriedade da casa-mãe, não tendo sido aplicadas as taxas de depreciação previstas nas Tabelas I e II anexas ao Decreto regulamentar nº2/90, tendo a depreciação sido feita a taxas de 10% e de 5%.
4. Foram prestados serviços de consultoria pela N... respeitantes ao recrutamento e seleção de candidatos para o quadro de pessoal que só findaram em 2008.
5. A Requerente ofereceu um cartão presente do "...", havendo sido emitida a correspondente fatura, no âmbito de uma operação de marketing que se destinava a premiar o "...” cujo beneficiário não foi efetivamente identificado.
6. A Requerente realizou gastos em artigos para oferta em benefício de trabalhadores, agentes e parceiros comerciais, havendo sido emitidas as correspondentes faturas pelos fornecedores.
7. A Requerente pagou a consultoria prestada pela da E..., SA (E...) e a deslocação de um colaborador desta, no âmbito de um estudo de viabilidade da abertura de um circuito turístico em Praga.
8. A Requerente incorreu em gastos com um contrato de locação de equipamento para o funcionamento de um refeitório.
9. Em 2009 o refeitório não estava em funcionamento e as instalações eram apenas utilizadas como sala de convívio pelos colaboradores e formandos dos cursos ministradas pela A... .

- 10.** A Requerente paga subsídio de refeição aos trabalhadores. (ver PI, contestação e processo administrativo)
- 11.** A Requerente está inscrita como associada na C... (C...), pagando a respetivas quotizações e detinha alvará para o exercício desta atividade.
- 12.** A Requerente celebrou um protocolo com a G..., (G...) com vista à criação e exploração de circuitos turísticos na cidade de Braga, que implicava a partilha dos resultados em 50% para cada uma das partes.
- 13.** A Requerente celebrou um protocolo com a M..., Lda. (M...) com vista à criação e exploração de circuitos turísticos na cidade do Porto, que implicava a partilha dos resultados em 50% para cada uma das partes.
- 14.** Relativamente à parceria estabelecida com a M..., Lda. (M...) para exploração de circuitos turísticos na cidade do Porto, em 2009, foi alterada verbalmente a taxa de dos autocarros utilizados na exploração mediante o aumento do período de vida útil dos veículos, exclusivamente para efeitos do apuramento do resultado a partilhar.
- 15.** A Requerente aceitou suportar, na íntegra, o prejuízo gerado em 2008 na parceria celebrada com a G..., no montante de € 5.539,43 com base numa alteração contratual não reduzida a escrito.
- 16.** A Requerente aceitou suportar, na íntegra, o prejuízo gerado em 2009 na parceria celebrada com a K..., no montante de € 58.587,42, com base numa alteração contratual não reduzida a escrito, assente, essencialmente, na consideração de uma vida útil mais longa dos autocarros utilizados nesse âmbito, sem que contabilisticamente tenha sido dada expressão nas correspondentes depreciações. (prova testemunhal)
- 17.** A Requerente evidenciava saldo devedor em aberto na conta 26..., em 2009, referentes à L... S.A. (L...), no montante de € 133.097,13, em resultado da exploração conjunta de circuitos turísticos na cidade do Funchal.

- 18.** No que se refere aos proveitos relacionados com a venda de títulos de transporte, a Requerente instituiu um procedimento que não contemplava a emissão, pelos agentes, de um documento que titulasse as comissões auferidas pelos mesmos, mas sim pela Requerente, o que originou um saldo devedor na conta 21...– Vouchers de Hotéis.
- 19.** O montante proveniente da venda de *vouchers* respeitante ao circuito turístico do Funchal, acrescido do desconto comercial, foi incorretamente creditado na conta 21... e, por outro lado, há montantes referentes a serviços prestados à L... (como ações de formação).
- 20.** A Requerente pagou comissões a hotéis e residências relativamente aos quais não foi por si emitida fatura nem existe documento externo de suporte, consistindo num desconto correspondente, por regra, a 20% do valor dos *vouchers* vendidos.
- 21.** A Requerente procedeu à remodelação de um elétrico através de um contrato de prestação de serviços com a sociedade H..., Lda., no âmbito do qual foi emitida fatura no montante de € 11.700,00 correspondente a 90% do total dos honorários acordados.
- 22.** A Requerente considerou inicialmente, em 2008, a remodelação do eléctrico como um elemento do ativo imobilizado corpóreo, no montante de € 11.700,00 respeitante a “veículos pesados de passageiros”, tendo a correspondente fatura sido reclassificada no início de 2009 em imobilizado em curso e posteriormente procedido à sua reclassificação contabilística na conta 62 como custo referente ao período de tributação de 2009.
- 23.** A Requerente preencheu indevidamente o mapa de depreciações e amortizações modelo 32 indevidamente, ao incluir nele como elemento do ativo imobilizado a remodelação do eléctrico, em 2008.

24. A Requerente incorreu em gastos com arranjos exteriores num edifício em ... levados a efeito pela sociedade de I..., Lda. (I...).
25. Em 2009, foram feitos lançamentos a débito da conta de proveitos, nos montantes de € 393.980,07 e € 3.476,25, dos quais a Requerente assume injustificado o montante de € 4.123,53 (€ 3.683,57 + € 439,96).
26. A Requerente procedeu a regularizações contabilísticas efetuadas na conta 26..., respeitantes ao aumento da valorização das obrigações e títulos de participações sociais, e, noutro caso, a correções de movimentos contabilísticos respeitantes a aluguer de viaturas.
27. As regularizações a débito na conta 26... apresentam erros e discrepâncias entre os registos contabilísticos e extratos bancários.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta e na prova testemunhal apresentada no âmbito da audiência prevista no artº 18º do RJAT.

Matéria de direito

Este Tribunal Arbitral procederá em seguida à apreciação das questões jurídicas suscitadas.

1. Amortizações a taxas excessivas

Relativamente às obras realizadas num edifício arrendado (Estação de ...), que era propriedade da casa-mãe, não se tratando de um edifício pertencente ao seu ativo corpóreo, e não tendo sido as obras limitadas a trabalhos de conservação, reparação ou manutenção, mas antes à transformação do imóvel arrendado num espaço com características adequadas e

necessárias ao exercício da sua atividade económica, é aplicável o artigo 5.º, n.º 2, do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12.01, em vigor à data dos factos, nos termos do qual, no caso das *obras em edifícios alheios*, as taxas de reintegração e amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objetivamente deveria ter sido estimado”.

Trata-se aqui de uma exceção ao disposto no artigo 30.º, n.º 1, do CIRC, de acordo com o qual “o cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes”, disposição que foi concretizada pelo n.º 1 do artigo 5.º do referido Decreto Regulamentar, que remete para a aplicação das tabelas I e II.

Não sendo aplicáveis as referidas tabelas, por estarem em causa obras em edifícios alheios, deveriam ser aceites as taxas consideradas razoáveis tendo em conta o período de utilidade esperada. No caso, a Autoridade Tributária considerou que as taxas de depreciação inscritas pela Requerente, da ordem dos 5% e 10%, eram superiores às legalmente previstas, por não terem sido indicados os cálculos ou apresentados os pareceres técnicos em que se basearam, e fixou essa taxa em 2% que corresponde à taxa genérica da tabela II do diploma regulamentar. Mas, como se viu, as tabelas anexas ao Decreto Regulamentar não são aplicáveis às obras em edifícios alheios e competia à Administração o ónus da prova de que a taxa de 2% era, nas circunstâncias do caso, a razoável em função do período de utilidade esperada (artigo 74.º, n.º 1, da LGT).

Não tendo sido efetuada essa prova, a correção aritmética relativas às depreciações amortizações é injustificada.

2. Gastos imputáveis a exercícios anteriores: consultadoria da N...

No caso dos serviços de consultadoria prestados pela N..., importa ter presente, relativamente aos gastos de exercícios anteriores, que os serviços que se prolongam por mais de um ano devem ser imputados proporcionalmente a cada um dos exercícios a que respeitam, segundo o princípio da especialização de exercícios. Não sendo possível determinar que parte desses serviços foi executada em 2008, não pode imputar-se os respetivos gastos - pelo menos na sua totalidade - a esse exercício.

Sobre esta matéria, a AT sustenta que relativamente a gastos imputáveis a exercícios anteriores, a correção é justificada por tratar de gastos registados em 2008, mas que se referem a faturas emitidas e a serviços prestados e concluídos no período de tributação de 2007. A Requerente defende, em contraposição, que os serviços de consultadoria em causa eram respeitantes ao recrutamento e seleção de candidatos para o quadro de pessoal que só findaram em 2008, pelo que os benefícios económicos obtidos só se refletiram nesse ano, em aplicação do princípio da especialização dos exercícios, sendo irrelevante que a Requerente tenha procedido a pagamentos parcelares de serviços em 2007. E mesmo que se considerasse que o custo deveria ter sido imputado fiscalmente ao exercício de 2007, não havia lugar a qualquer correção, à luz do princípio da justiça, por não ter ocorrido qualquer prejuízo para a Fazenda Pública ou omissão voluntária ou intencional em vista a operar transferências de resultados entre exercícios.

Sendo certo que a periodização do lucro real que pretende tributar-se em sede de IRC exige a consideração de gastos e de rendimentos nos respetivos exercícios (princípio da especialização dos exercícios), também importa reter que o desconhecimento em qualquer dos exercícios tributados em sede de IRC de gastos de natureza indispensável à prossecução da atividade prosseguida, põe em causa o princípio da tributação segundo o lucro real.

Terá sido nessa convicção, que a própria AT emitiu o Ofício Circulado n.º 14/93, de 23 de novembro de 1993, em que recomenda que eventuais ajustamentos ao resultado tributável de um exercício em razão de correções decorrentes de aspetos relacionados com a periodização do lucro tributável, devam ser seguidos de correções correlativas no exercício a que tais gastos corrigidos efetivamente correspondem. Ora, no caso presente, como resulta da prova testemunhal, tal ajustamento correlativo não terá sido efetuado no exercício de 2007, uma vez que este já teria caducado para efeitos de liquidação de IRC.

Por outro lado, não se demonstra que a imputação de custos ao exercício de 2008 tenha resultado de omissão voluntária e intencional, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, como é o caso quando se pretenda reduzir o montante dos lucros tributáveis, pelo que nada obstava a que o princípio da especialização dos exercícios, a despeito da sua relevância fiscal, pudesse ser entendido em articulação com o princípio da justiça a que a Administração Tributária se encontra igualmente vinculada nos termos artigo 55.º da LGT (cfr.

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).

Neste sentido, afigura-se ao tribunal não justificável a desconsideração de gastos inscritos no período de tributação referente a 2008, ainda que tais gastos devessem ser imputados ao ano anterior.

3. Gastos com beneficiários não identificados

O artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, na redação vigente à data dos factos, considerava “gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Embora se trate de uma redação especialmente restrita, a verdade é que as alíneas a) a m) do n.º 1 permitiam a consideração como gastos de um conjunto amplo de despesas, e a jurisprudência tem também chamado a atenção para o carácter **casuístico do preenchimento do conceito de indispensabilidade, formulando o seguinte critério: “a regra é que as despesas corretamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa”**(cfr., **entre outros, o acórdão do STA de 29.03.2006, Processo n.º 1236/05).**

Atualmente, a redação do artigo 23.º, n.º 1, introduzida pela Lei n.º 2/2014, dispõe que “para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, o que deve entender-se como visando implementar um maior grau de certeza na aplicação concreta dos critérios de dedutibilidade. O preceito passou assim a consagrar como princípio geral que são dedutíveis os gastos relacionados com atividade do sujeito passivo, reforçando a ideia de que basta a conexão com a atividade empresarial, independentemente da efetiva contribuição

para os rendimentos sujeitos a imposto (cfr. Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, 30 de junho de 2013).

Ambas as redações, e especialmente a primeira que aqui nos interessa, devem ser interpretadas e aplicadas à luz de critérios objetivos e razoáveis de adequação, normalidade e necessidade empresarial, ou, por outras palavras, de consistência e congruência com o concreto modelo de negócio levado a cabo pelo sujeito passivo. É à luz desses critérios que serão avaliados os gastos apresentados e as correções levadas a cabo pela AT. Trata-se, evidentemente, de uma análise de elevada intensidade factual (*fact intensive*), que não pode ser dissociada das particularidades de cada caso concreto.

O cliente ... e cartão presente “...”

A AT determinou a correção do lucro tributável, por incumprimento do requisito de indispensabilidade, relativamente a gastos cujos beneficiários não foram identificados. Num caso, o gasto relaciona-se com a oferta de um cartão presente do “...”, no âmbito de uma operação de marketing que se destinava a premiar o “*Cliente...*” cujo beneficiário não foi efetivamente identificado. Embora se possa admitir, como sugere a Requerente, a existência de uma “ligação indireta” entre a atribuição do prémio e a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, é pelo menos plausível questionar se está aí preenchido o requisito da indispensabilidade. Acresce que os beneficiários das quantias despendidas com ofertas ou prémios - como é o caso do cartão presente do ...- são desconhecidos, o que dificulta o grau de aferição do preenchimento dos requisitos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Ainda assim, a AT não fundamenta adequadamente a correção efetuada, nada permitindo concluir que os gastos relativos à notoriedade e ao *marketing* das entidades empresariais e das suas atividades se encontrem excluídos das alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC. Além de que não há um indicador seguro na lei que leve a desqualificar como gastos para efeitos fiscais os realizados relativamente a beneficiários que não se encontrem identificados. No limite, poderia questionar-se, desde que assim tivesse sido invocado pela AT,

se estaríamos em presença de despesas documentadas mas confidenciais por desconhecer-se o beneficiário.

Contudo, considerando as comunicações internas existentes e constantes do acervo documental junto ao processo, pode razoavelmente sustentar-se que a ação de marketing foi planeada, foi solicitada e obtida autorização interna para a realizar, enquadrando-se no conceito de gasto dedutível para efeitos de IRC.

Artigos para oferta

Um outro gasto que justificou a correção do lucro tributável é referenciado como “artigos para oferta”. No entanto, importa esclarecer que esses gastos tiveram comprovadamente por beneficiários os trabalhadores da Requerente e agentes e parceiros comerciais, enquadrando-se numa estratégia de motivação, reconhecimento e distinção dos bons desempenhos, tendo em vista incentivar e fomentar o crescimento da atividade económica. Neste contexto, e tendo em vista a importância do capital humano e do fortalecimento das relações comerciais existentes, trata-se de despesas consideradas como normais e necessárias à realização da atividade empresarial.

Como resulta dos documentos juntos ao processo pela Requerente, apesar de desconhecidas algumas pessoas singulares que concretamente as receberam, encontram-se identificados os agentes (pessoas coletivas) a quem foram atribuídas as ofertas, tendo sido disponibilizadas as faturas de aquisição dos bens/serviços que lhes estão subjacentes e, ainda, comunicações internas que se reportam a pedidos de autorização para realização da despesa associada à ação de marketing em causa.

Assim, sendo possível estabelecer uma relação de indispensabilidade entre os gastos e os proveitos ou ganhos gerados e a manutenção da fonte produtora, entende o tribunal ser de desconsiderar a correção efetuada pela Administração Tributária por insuficiente fundamentação.

O pagamento das despesas da deslocação de um colaborador E...

Num outro caso, a Administração considerou que o pagamento da deslocação de um colaborador da E..., SA (E...) no âmbito de um estudo de viabilidade da abertura de um circuito turístico em Praga, apesar de se encontrar identificado, não tinha sido indispensável para a realização ou obtenção dos proveitos, quando é certo que a entidade prestadora dos serviços não estava impedida de faturar ou debitar à Requerente os encargos que suportou no contexto da prestação do serviço contratada pela Requerente. Para a AT, não é clara a ligação da remuneração atribuída a F... à atividade da empresa e, no que se refere às despesas de deslocação a Praga de um colaborador da consultora E... S.A., estas deveriam ter sido incluídas no valor pago à empresa contratada, não se tratando, em qualquer caso, de gastos dedutíveis para efeitos do apuramento do lucro tributável.

No entender do tribunal, a realização de viagens de prospeção de mercado para a internacionalização da atividade a que se dedica o sujeito passivo afigura-se indispensável, especialmente no quadro de um mercado cada vez mais globalizado geograficamente. Não se vislumbra diferença relevante entre a situação em que as despesas de deslocação e remuneração de consultores são cobradas autonomamente e aquela outra em que estão inseridas num objeto mais lato de prestação de serviços contratados a um fornecedor. As opções de gestão são efetuadas de acordo com as circunstâncias do caso e não tendo sido identificadas pela AT situações de conflito de interesses ou de falta de independência entre a Requerente e as entidades contratadas, não fica demonstrado que os gestores da Requerente tivessem agido em interesse próprio e não em favor do interesse empresarial.

Por outro lado, não se afigura anómala – pelo contrário, é relativamente frequente no meio empresarial – a prática seguida pela Requerente de faturar os honorários pela prestação de serviços a uma outra empresa, ao mesmo tempo que suporta as despesas de deslocação aos respetivos funcionários.

Em face de todo o exposto, entende o tribunal que as despesas em causa se enquadram no conceito de gastos indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto e, como tal, não poderiam deixar de ser consideradas para efeitos da determinação do lucro tributável.

4. Gastos com refeitório

No presente caso, a AT entendeu que os gastos incorridos com um contrato de locação de equipamento para o funcionamento de um refeitório não cumprem o requisito da indispensabilidade por considerar que o refeitório não estava em funcionamento e que as suas instalações eram apenas utilizadas como sala de convívio pelos colaboradores, não tendo sido registado qualquer tipo de rendimento associado, tanto mais que a Requerente já paga subsídio de refeição aos seus colaboradores e não necessita de ter um refeitório a funcionar.

No entanto, é atendível o argumento da Requerente que sustenta que o refeitório visava contribuir para o aumento da procura de ações de formação – especialmente num tempo e num espaço em que o restaurante mais próximo se encontrava a uma distância considerável das instalações onde as mesmas eram realizadas – e é importante para o bem-estar dos trabalhadores. À data da inspeção ainda não estavam criadas as condições para que o refeitório funcionasse, pelo que entendeu a gestão da Requerente que tal apetrechamento e correspondente encargo era justificado, de modo a que todos os utilizadores das instalações, tanto colaboradores como destinatários das ações de formação, saíam beneficiados e tal valia reforçaria a atratividade dos programas de formação ministrados

A sua relevância como custo fiscal não está dependente de qualquer proveito específico e diretamente associado à exploração do refeitório, tanto mais que o processo de construção, instalação do equipamento e colocação em pleno funcionamento é geralmente gradual e faseado. Em todo o caso, pode razoavelmente considerar-se que esse processo, nas suas diferentes fases, se enquadra plenamente nas decisões de gestão empresarial, sendo irrelevante a atribuição aos trabalhadores do subsídio de refeição, que, como tem sido sublinhado pela jurisprudência, não representa uma duplicação de custos em relação aos pagamentos efetuados para fornecimento de refeições.

Considerando o sentido suficientemente amplo que, mesmo na redação então vigente do artigo 23º do CIRC, era geralmente reconhecido à noção de indispensabilidade dos gastos incorridos para a manutenção da fonte produtora de rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRC, os gastos em causa, incluindo o gasto incorrido com a locação dos equipamentos e acessórios necessários ao funcionamento de um refeitório, podem considerar-se incluídos no

âmbito das decisões estratégicas de gestão da Requerente e, como tal, são dedutíveis para efeitos fiscais.

5. Gastos com as quotizações da C...

A AT desconsiderou ainda as quotas pagas com a inscrição como associada da C... (C...) por entender que não existe uma ligação direta entre o gasto e a obtenção de ganhos sujeitos a imposto. No seu entender, esses gastos não podem ser tidos como realizados no interesse da atividade empresarial da Requerente, tendo em conta que a mesma nunca exerceu atividade de agência de viagens e turismo nem o poderia fazer por não reunir os requisitos de admissibilidade do regime especial para efeitos de IVA.

Diferentemente, o tribunal verificou não apenas que a atividade económica da Requerente está centrada no setor do turismo, através da organização e exploração de circuitos turísticos, mas que a própria Requerente tem o alvará necessário ao exercício da atividade de agência de viagens e turismo. Assim, a decisão da gestão do sujeito passivo em inscrever-se como associado da C... está inserida na abordagem estratégica por si definida, como é atestado pelo facto de deter alvará para prosseguir a atividade de agência de viagens, para além de que, consultados os estatutos da C..., a sua ação no domínio das atividades relacionadas com o turismo parecem revestir-se de interesse para a atividade prosseguida pela Requerente mesmo que esta não exercesse à data a atividade de agência de viagens para que se encontra habilitada.

Neste contexto, afigura-se inegável o interesse económico e comercial em ser membro associado da C..., na medida em que lhe permite ter acesso a informações e contactos relevantes para a organização e exploração dos circuitos turísticos que desenvolve e para adotar as decisões empresariais com base num melhor conhecimento do mercado. Em tal conformidade, entende o tribunal que o disposto no artigo 23º, n.º 1.º, do CIRC não pode ser interpretado de forma de tal modo restritiva que limite as decisões de gestão que a empresa entenda dever seguir. Existe uma congruência clara entre o gasto em questão e o modelo de negócio da Requerente, devendo reconhecer-se a indispensabilidade desses gastos para a manutenção da fonte produtora de rendimentos.

6. Proveitos omitidos: K... e G... e depreciação dos autocarros

O protocolo celebrado com a G..., E.M. (G...), com vista à criação e exploração de circuitos turísticos na cidade de Braga, implicava a partilha dos resultados do exercício. Ora, apesar de o protocolo prever que a G... suportaria metade dos “lucros ou perdas obtidas na venda dos bilhetes/títulos de transportes”, a verdade que é esta entidade se recusou na prática a suportar os resultados negativos decorrentes da exploração conjunta desse circuito. Neste contexto, a AT sustentou que a não emissão de faturas destinadas a reaver metade do resultado de exploração negativo referente a 2008 representa uma omissão de proveitos que determina a correção do lucro tributável.

Efetivamente, a Requerente assumiu por inteiro as perdas apuradas no âmbito do protocolo celebrado com a G..., abstendo-se de fazer repercutir sobre esta entidade a quota-parte dos prejuízos gerados pela exploração inicial dos circuitos turísticos em Braga, provocando assim uma omissão de registo de proveitos que influenciou negativamente o resultado do exercício de 2008.

No entanto, como resulta da prova testemunhal produzida, a decisão da Requerente de suportar, na íntegra, o prejuízo gerado em 2008 – numa altura de arranque do projeto em que não tinha qualquer interesse em reportar prejuízos aos investidores – compreendia-se, do ponto de vista económico, como um meio adequado e necessário para assegurar a manutenção da parceria e defender a médio/longo prazo os seus melhores interesses na manutenção do negócio, subsistindo por isso circunstâncias concretas que justificavam a revisão das condições inicial e formalmente estabelecidas.

Importa ter presente, em todo o caso, que, no âmbito do contrato de associação em participação, por efeito do disposto no artigo 25º do Decreto-Lei nº 231/81, de 28 de Julho, o montante e a exigibilidade da participação do associado nos lucros ou nas perdas são determinados pelas regras constantes desse preceito, “salvo se regime diferente resultar de convenção expressa ou das circunstâncias do contrato” (n.º 1). E, por outro lado, nos termos do n.º 2 do artigo 23º do mesmo diploma, só podem ser provadas por escrito as cláusulas que

excluam a participação do associado nas perdas do negócio, o que afasta a possibilidade de a alteração ao contrato inicial, nesse domínio, poder ser efetuada por mero acordo verbal.

Não podendo dar-se como verificada a alteração do clausulado contratual segundo a forma legalmente prevista, haverá de reconhecer-se que ocorreu a omissão de proveitos por não ser possível validar a alteração na participação nas perdas com base em meros de critérios de racionalidade económica e de gestão empresarial.

Relativamente à parceria estabelecida com a K... para exploração de circuitos turísticos na cidade do Porto, a correção efetuada pela AT visava integrar no lucro tributável a quota-parte dos prejuízos que contratualmente deveria ter sido imputada aos M..., e que a Requerente optou por assumir, com a conseqüente omissão de proveitos. E embora a Requerente argumente que para manter a parceria com os K... ajustou o valor das depreciações dos autocarros utilizados no circuito, alongando o período de vida útil e assim transferindo o custo para os exercícios seguintes, esta alteração não se encontra reflectida nos “proveitos”, tal significando que a Requerente assumiu integralmente os custos com as amortizações dos autocarros.

Tendo em conta que o principal motivo que conduziu à obtenção desses resultados operacionais negativos em 2009 respeitava aos critérios adotados na depreciação dos autocarros, a Requerente procedeu a uma alteração desses critérios mediante o aumento do período de vida útil dos veículos de modo a que a amortização fosse diluída por um maior período de tempo, sem que isso tivesse representado uma alteração de repartição de resultados ou a omissão de proveitos.

Ora, nos termos do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, em aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 29.º do CIRC, são aceites fiscalmente as amortizações e depreciações segundo o método das quotas constantes, desde que as mesmas resultem, em cada a exercício económico, da aplicação de uma taxa de amortização/depreciação compreendida no intervalo das taxas máxima e mínima aplicável a cada elemento ou conjunto de elementos do ativo imobilizado corpóreo.

Por outro lado, quanto à participação do associado nos lucros e nas perdas apurados no âmbito do contrato de associação em participação, o artigo 25º do Decreto-Lei nº 231/81, de 28

de Julho, prevê que o montante e a exigibilidade da participação do associado nos lucros ou nas perdas são determinados pelas regras constantes desse preceito, “salvo se regime diferente resultar de convenção expressa ou das circunstâncias do contrato” (n.º 1).

Ora, no caso concreto, resulta da prova testemunhal produzida que houve um acordo verbal entre as partes no sentido de alterar a fórmula de apuramento do resultado da associação em participação, o que poderia justificar a assunção pela Requerente da quota parte dos prejuízos que deveria ser imputada aos M... . O certo é que nos termos do n.º 2 do artigo 23º do mesmo diploma, já antes referido, a exclusão da participação do associado nas perdas do negócio está sujeita à forma escrita, o que afasta a possibilidade de a alteração ao contrato inicial, nesse domínio, poder ser efetuada por mero acordo verbal.

Deve entender-se, neste contexto, que se verificou uma omissão de proveitos tal como é invocado pela Autoridade Tributária.

7. Tributações autónomas: vouchers L... e K...

Relativamente esta questão, a AT averiguou os saldos devedores em aberto nas contas 26... e 26... referentes à empresa L... S.A. (L...) e K..., em resultado da exploração conjunta de circuitos turísticos nas cidades do Porto e Funchal.

No que se refere aos proveitos relacionados com a venda de títulos de transporte, a Requerente instituiu um procedimento que não contemplava a emissão, pelos agentes, de um documento que titulasse as comissões auferidas pelos hotéis, o que originou um saldo devedor na conta Neste condicionalismo, a AT considerou que o saldo devedor inscrito nessa conta correspondia às comissões devidas a parceiros comerciais para as quais não existia documento de suporte, e, nesse sentido, qualificou esses montantes, no total de € 136.660,19, como despesas confidenciais sujeitas a tributação autónoma à taxa prevista no n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC.

Em contraposição, a Requerente alega que o saldo devedor respeitante à referida conta 21...– que correspondia a um conta do ativo que era debitada por contrapartida uma conta de proveitos (conta 7) – tem origem em erros contabilísticos que se traduziram no débito indevido

na conta ... do valor total dos vouchers vendidos sem se ter em consideração o desconto de 20% relativo à comissões auferidas pelos parceiros comerciais, que deveria deveriam ser inscritas na conta 269.

Ora, a AT não respondeu, no Relatório de Inspeção Tributária, à argumentação aduzida pela Requerente e limitou-se a caracterizar como despesas confidenciais o saldo devedor existente na mencionada conta 21... no pressuposto de inexistência de fatura. O certo é que essas importâncias correspondem a comissões relativas a vouchers sobre os quais foi emitida fatura, pelo que o que está em causa é um erro contabilístico resultante de esses valores não terem sido registados na conta 269 como adiantamentos por conta de vendas. Acresce que a totalidade de bilhetes vendidos, incluindo o valor das comissões associadas aos vouchers emitidos, era reconhecida como proveito na conta 72 – prestação de serviços.

Não há evidência, nesta circunstância, de que o saldo devedor corresponda a despesas confidenciais, e, por outro lado, a AT não fundamenta suficientemente a sua qualificação como tal.

Como resulta do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, “sempre que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”, o que leva concluir necessariamente pela procedência do pedido arbitral neste ponto.

8. Abate do imobilizado corpóreo

A Autoridade Tributária procedeu ainda ao desreconhecimento como gasto para efeitos fiscais do abate de um elemento do ativo imobilizado, no montante de € 11.700,00 respeitante a “veículos pesados de passageiros”, por considerar que esse ativo nunca havia sido amortizado e não se verificavam, por conseguinte, os requisitos legais para efetuar a desvalorização excepcional do ativo prevista no n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Regulamentar nº 2/90, de 12 de janeiro.

Em causa está a remodelação de um eléctrico levada a efeito através de um contrato de prestação de serviços com a sociedade H..., Lda., no âmbito do qual foi emitida fatura no montante de € 11.700,00 correspondente a 90% do total dos honorários acordados. Após a

conclusão dos trabalhos, a fatura foi inicialmente registada no imobilizado corpóreo, tendo-se procedido posteriormente à sua reclassificação contabilística na conta 62 como custo referente ao período de tributação de 2009.

O procedimento adotado pela Requerente foi o de considerar inicialmente os encargos suportados com a prestação de serviços efetuada pelo atelier H..., Lda. como imobilizado em curso no exercício de 2008, tendo assim transitado para 2009, ano em que com a conclusão da remodelação foi classificado em imobilizado corpóreo e, no final do exercício de 2009, reclassificado como gasto do exercício. O que está em causa, assim sendo, é um erro contabilístico reportado ao exercício de 2008 que só poderia ser formalmente corrigido através de abate, ou alienação, sendo que não terá sido preenchido qualquer dos correspondentes mapas.

Em tal conformidade, entendeu a AT que o abate ao imobilizado corpóreo, não tendo sido previamente comunicado, à Administração não poderia corresponder a uma perda fiscalmente dedutível em sede de IRC. E acrescentou que se desconhecia se foram faturados os restantes 10% dos honorários ou até se a remodelação se concretizou, pelo que não ficou demonstrada a existência do gasto como custo do exercício.

Para o tribunal arbitral, a prática adotada pela Requerente resultou de um erro de classificação contabilística, porquanto o gasto devia ter sido parcialmente considerado em custos diferidos na proporção do tempo de duração da remodelação e, assim, apenas uma parte do gasto incorrido seria fiscalmente dedutível em 2009 para efeitos de IRC.

Deste modo, não estamos perante um abate ao imobilizado corpóreo efectivo, mas sim de um gasto que poderia e deveria ser parcialmente diferido, pelo que o fundamento da correção aritmética efetuada não se mostra justificado. Por outro lado, havendo suporte documental (fatura emitida pela sociedade H..., Lda.) e confirmando-se que o gasto foi efetivamente incorrido e se relaciona com o exercício da atividade empresarial, entende-se que se trata de um gasto comprovadamente indispensável à realização dos rendimentos sujeitos a imposto que se enquadra na previsão do artigo 23.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC.

9. Lançamentos contabilísticos de regularização de saldos

A AT considerou ainda que os lançamentos contabilísticos de regularização de saldos de terceiros não são custos elegíveis para efeitos fiscais porquanto para obter a anulação dos saldos de clientes deveria ter constituído provisões, nos termos dos artigos 35.º e 36.º, do Código do IRC, ou considerar tais saldos como “créditos incobráveis”, segundo o disposto no artigo 41.º do mesmo Código.

A Requerente explicita quanto a este ponto que, num caso, os lançamentos se destinaram a rectificar quantias indevidamente reconhecidas como proveitos por se reportarem a serviços que haviam sido contratados e faturados ao cliente final, mas que não foram efetivamente prestados, e, em dois outros casos, tinham em vista regularizar os movimentos contabilísticos relativamente a descontos comerciais de *vouchers* vendidos mediante o reconhecimento como proveito de 80% do valor total das vendas, que correspondia às importâncias efetivamente auferidas, pelo que a regularização contabilística não influenciou de nenhum modo o resultado líquido apurado.

Concretamente, os lançamentos a débito das contas de proveitos, no montante de € 393.980,07, respeitam às seguintes situações:

- i) Lançamento 12.070, no montante de € 3.476,25, relativo à regularização de faturas emitidas em 2007 e 2008, com fundamento na falta comparência dos formandos em ações de formação ministradas, cuja prova apresentada se subsumiu a um documento interno denominando “Lista de faturas por pagar para serem anuladas”. Neste documento não se faz referência aos formandos que não terão frequentado as ações de formação nem se mencionam as condições acordadas quanto a desistências ou a faltas de comparência nas ações de formação.
- ii) Lançamento 10.029, no montante de € 59.219,05, relativo à correção da receita gerada pela exploração do circuito turístico do Porto através do débito da conta 72.3.1.2., em resultado dos erros de classificação praticados pela Requerente à data das operações em causa.

- iii) Lançamento 10.030, no montante de € 309.901,91, relativo à correção da receita gerada pela exploração de circuitos turísticos através do débito de diversas contas de proveitos em resultado dos erros de classificação praticados pela Requerente à data das operações em causa;
- iv) Lançamento 12.068, no montante de € 24.310,81, relativo à correção da receita gerada pela exploração do circuito turístico do Funchal através do débito da conta 72.3.8.1, em resultado dos erros de classificação.

Relativamente ao primeiro lançamento, o tribunal entende que o documento interno de suporte é manifestamente insuficiente para justificar o crédito das faturas emitidas em 2007 e 2008 e a correção para menos dos correspondentes proveitos então registados na conta 72.7.3.

No que se refere aos restantes lançamentos, os registos contabilísticos destinam-se a corrigir o valor da receita inscrita pela emissão dos bilhetes de viagem quanto às comissões, implicando a anulação da totalidade da receita e o reconhecimento de proveitos em montante correspondente a 80%, de modo a que o resultado gerado contemple o encargo referente às comissões auferidas pelos parceiros comerciais. Deste modo, a AT, ao desconsiderar a redução da totalidade do proveito sem atender a que, em simultâneo, a Requerente havia reconhecido 80% desse proveito, efetua uma correção aritmética que determina a tributação de um resultado correspondente a 180% do proveito efetivamente gerado, não atendendo à substância económica da regularização contabilística efetuada.

O pedido mostra-se assim improcedente em relação ao ponto i) no montante de € 3.476,25 e procedente nos pontos ii), iii) e iv), no montante total de € 393.431,77.

10. Arranjos exteriores em edifício

A AT não aceitou para efeitos fiscais os gastos incorridos com arranjos exteriores num edifício utilizado pela Requerente, levados a efeito pela sociedade de I..., Lda. (I...), por alegadamente não se encontrar provada a indispensabilidade do custo para a realização dos proveitos e não corresponder ao valor dos serviços documentados através de faturas, posição essa que se encontra justificada no procedimento inspectivo por não ter sido possível apurar o âmbito das relações comerciais estabelecidas com a J..., S.A. (J...).

A Requerente alega que esses gastos diziam exclusivamente respeito a faturas emitidas pela I... e esta sociedade não tinha qualquer ligação com J..., pelo que a dedutibilidade dos custos e o enquadramento dos serviços contratados não pode encontrar-se dependente de quaisquer informações de que a Administração carecesse de obter junto da J... ou referentes aos serviços que esta entidade também tivesse prestado no âmbito das relações comerciais com a Requerente. E, por outro lado, os arranjos exteriores pretendiam melhorar a imagem da empresa perante os seus clientes, encontrando-se associados ao interesse económico e empresarial, sendo que os respetivos custos foram imputados ao resultado do exercício ao longo de três anos.

Entende o tribunal que a desconsideração para efeitos fiscais dos gastos incorridos com arranjos exteriores num edifício utilizado pela Requerente se encontra justificada porquanto os registos contabilísticos não estão adequadamente documentados e se desconhecem as faturas que respeitam às obras em causa, além de que a Requerente apresenta diferentes entidades como intervenientes da realização das obras. Existem assim omissões e inexatidões que afastam a presunção de veracidade dos elementos da contabilidade (artigo 75.º, n.º 2, da LGT) e impedem a caracterização dos gastos em causa como indispensáveis à manutenção da fonte produtora.

11. Regularizações a crédito na conta 26...

A Autoridade Tributária entende ainda que as regularizações contabilísticas efetuadas na conta 26... não se encontram devidamente enquadradas nem respeitam o princípio contabilístico da prevalência da “substância sobre a forma”, correspondendo a um não reconhecimento de proveitos ou rendimentos que, como tal, deverão ser acrescidos ao lucro tributável.

Em contraposição, a Requerente sustenta que as regularizações em causa não tiveram qualquer impacto nos resultados apurados, correspondendo, num caso, ao aumento da valorização das obrigações e títulos de participações sociais, e, noutro caso, a correções de movimentos contabilísticos respeitantes a aluguer de viaturas, não tendo ocorrido qualquer proveito contabilístico que tivesse influenciado o apuramento do resultado líquido do exercício.

As regularizações em causa são melhor detalhadas no quadro infra:

Regularizações a crédito na conta 26 ... (Valores a regularizar)					
Débito	Designação da Conta	Nº de lançamento	Data de lançamento	Descrição	Montante
15.	Obrigações e títulos de participação	...	31.01.2009	Ganhos com unidades participação O... relativos a anos anteriores	47 127,82
21. ...	Vouchers Hotéis	...	31.01.2009	Correção de contas relativa a vouchers emitidos	15 661,74
21. ...	C/ Corrente Alugueres	...	31.01.2009	Correção de contas para eliminar duplicação do registo contabilístico anteriormente efetuado de de faturas emitidas	63 134,08
21 ...	-	...	31.01.2009	Correção de contas para contabilização de faturas anuladas anteriormente e que que não haviam sido registadas	43 166,23
Total de regularizações efetuadas a crédito					169 089,87

Relativamente aos “ganhos” obtidos com unidades de participação O... relativos a anos anteriores, refletidos pela Requerente sem movimentação de conta de proveitos, a débito da conta 15.2.3 por contrapartida do crédito da conta 26..., os mesmos não são suscetíveis de tributação em sede de IRC, por tratarem-se de ganhos potenciais decorrentes da mensuração de ativos pelo justo valor, uma vez que os mesmos apenas o são aquando da sua efetiva realização por transmissão.

Concretamente, e apesar do normativo contabilístico à data vigente não o permitir, sob pena de violação do princípio da prudência que lhe era aplicável, ainda que o registo contabilístico em causa tivesse movimentado uma conta de proveitos, o que não aconteceu, deveria tal proveito ser desconsiderado para efeitos da tributação do resultado tributável em IRC no exercício de 2009, pelo que é de desconsiderar a correção efetuada a propósito pela AT;

Quanto ao lançamento contabilístico relativo à correção efetuada no âmbito dos vouchers a débito da conta 21..., o tribunal arbitral, em concordância com o parecer junto ao processo como anexo 41, entende que esses lançamentos “ocorreram somente no sentido de

regularizar contas de terceiros, não constituindo proveitos não assumidos (...), dado que todos os bilhetes são registados em prestações serviços no mês em que são emitidos”, concluindo-se que estes montantes não respeitam a proveitos não registados mas à correção de registos efetuados com menor rigor no critério contabilístico adotado.

Relativamente, às correções efetuadas pela AT com referência aos movimentos efetuados a crédito da conta 26... por contrapartida dos débitos das contas 21... e 21..., o tribunal considera que, tratando-se de correção de registos contabilísticos efetuados em duplicado, não ocorre, na situação, o não reconhecimento de proveitos que devessem acrescidos ao lucro tributável.

Quanto às regularizações a débito na conta 26..., no montante de € 340.831,79, são melhor detalhadas no quadro infra:

Regularizações a débito na conta ... (Valores a regularizar)					
Crédito	Designação da conta	N.º de lançamento	Data de lançamento	Descrição	Montante
12.2	Banco	31.01.2009	Regularização das contas bancárias	€ 4 738,80
12.6	o... – Coimbra	...	31.01.2009	Regularização das contas bancárias	€ 1 522,71
12.4	Banco p...	...	31.01.2009	Conferência de Banco	€ 8 635,85
12.1	Banco o...	...	31.01.2009	Conferência do Banco o... conta, em que a Requerente não consegue justificar € 13.147,30	€ 355 494,85
65.3	Despesas confidenciais	...	31.12.2009	-	€ 18 186,58
65.3	Despesas confidenciais	...	31.12.2009	Correção da conta 653 – Dezembro de 2009	€ 17 434,00
65.3	Despesas confidenciais	...	31.12.2009	Correção da conta 653 – Dezembro de 2009	€ 24 819,00
Total de regularizações efetuadas a débito					€ 430 831,79

O tribunal arbitral, em concordância com o parecer junto ao processo como anexo 41, entende que os lançamentos de regularização supra mencionados respeitam a movimentos de reconciliação entre os registos contabilísticos efetuados pela Requerente e os movimentos bancários constantes dos extratos de conta emitidos pelos bancos em causa e que esses movimentos estão justificados na própria reconciliação, com indicação da sua natureza. Esta situação confirma a convicção de que os valores se encontram em aberto na reconciliação bancária por menor rigor no critério contabilístico interno seguido, quer entre a contabilidade e o próprio extrato bancário, quer entre contas de terceiros relacionadas. Verifica-se que as regularizações efetuadas, tiveram como objetivo acertar as reconciliações bancárias e as contas

de terceiros correspondentes aos movimentos em aberto, situação que conduziu a que em Dezembro de 2009 os valores em aberto fossem significativamente menores do que em Dezembro de 2008.

Em síntese, entende o tribunal arbitral ser de desconsiderar as correções efetuadas pela AT nos montantes de € 169.089,87 e de € 340.831,79.

12. Saldos devedores em aberto nas contas 26... e 26...

Relativamente esta questão, a AT averiguou os saldos devedores em aberto nas contas 26... e 26... referentes à empresa L... S.A. (L...) e K..., respetivamente, em resultado da exploração conjunta de circuitos turísticos nas cidades do Porto e Funchal, melhor detalhados no quadro infra:

Informação constante do RIT (vide pg 94/153)	
L... (conta 26. ...)	161 162,27
K... (conta 26. ...)	184 296,93
Total	345 459,20
Tributação Autónoma (50%)	172 729,60

No que se refere aos proveitos relacionados com a venda de títulos de transporte, a Requerente instituiu um procedimento que não contemplava a emissão, pelos agentes, de um documento que titulasse as comissões auferidas pelos hotéis, o que originou um saldo devedor na conta 21... . Ou seja, o montante proveniente da venda de *vouchers* respeitante ao circuito turístico do Funchal, acrescido do desconto comercial, foi incorretamente creditado na conta 21... visto que deveria ter sido registado na conta 26... . Por outro lado, há montantes referentes a serviços prestados à L... (como ações de formação) que não podem confundir-se com a venda de *vouchers* de circuitos turísticos, constatando-se que a Requerente não tem, efetivamente, nenhum montante a receber da parte da L..., quanto aos saldos devedores em aberto nas contas 26... e 26... referentes à L... S.A. (L...) e K... .

A AT entendeu que esta situação podia razoavelmente ser entendida, não apenas como um mero erro de registo contabilístico, mas como uma redução dos proveitos resultantes da venda de títulos de transporte por efeito do pagamento de comissões que não têm suporte em qualquer documento justificativo que tenha sido emitido pelos beneficiários. Com base em tal premissa, a AT qualificou os saldos devedores da conta 26..., no montante de € 161.162,27 e da conta 26..., no montante de € 184.296,93, como comissões pagas a hotéis relativamente aos quais não foi emitida fatura nem existe documento externo de suporte, portanto, “despesas não documentadas” sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%.

Ora, considera o tribunal que, tendo sido a totalidade dos proveitos reconhecida contabilística e fiscalmente com a emissão dos bilhetes pelos motoristas, quer pelas vendas em dinheiro quer pela troca de vouchers, e corrigida das comissões devidas aos agentes através de registo contabilístico diverso do subjacente à movimentação das contas aqui em causa, as dúvidas de cobrabilidade suscitadas pela AT apenas poderão justificar a consideração como gastos não dedutíveis para efeitos do artigo 23.º, nº1 do CIRC, mas não a sujeição a tributação autónoma.

As dúvidas de cobrabilidade suscitadas pela AT não justificam a consideração como gastos não dedutíveis para efeitos fiscais e muito menos a sujeição a tributação autónoma, pelo que se conclui pela procedência neste aspeto.

13. Regularizações a crédito da conta 21... (período de tributação de 2009)

Relativamente esta questão, a AT entende que a conta 21..., no final de cada exercício económico, não pode apresentar saldo devedor, pelo que em 2009, tendo aquela conta apresentado um saldo devedor de € 4.093,00, tal significou que a Requerente, para não reconhecer o gasto associado como despesa confidencial, efetuou dois lançamentos contabilísticos, em montante que permitiram saldar a conta 21...– Vouchers hotéis, sem sofrer qualquer tributação, tendo efetuado uma correção a título de tributação autónoma à taxa de 50%, no montante de € 2.046,50.

Quanto a este ponto, o tribunal manifesta concordância com o parecer técnico junto ao Processo pela Requerente como documento n.º 41 (pág. 21), onde se refere que “no final do exercício de 2009, procedeu, e bem de acordo com a nossa análise, à regularização da conta 269 por Prestação de serviços, registando aí assim o verdadeiro valor a tributar (valor líquido de comissões) e anulando as Prestações de serviços que havia registado inicialmente por contrapartida da conta 21...”, pelo que, “na nossa perspectiva, esta regularização não terá penalizado o valor dos Proveitos líquidos, mas antes serviu para repor o verdadeiro valor de venda de bilhetes a tributar, considerando as Comissões pagas a Agentes a que se emitiu fatura, pelo que entendemos que os créditos na conta 21... se justificam pelas faturas emitidas aos Agentes, estando, dessa forma, documentadas”

Em tal conformidade, deve esta correção efetuada pela AT ser desconsiderada.

Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto, até ao reembolso integral da quantia devida.

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, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º

1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há assim lugar ao pagamento de juros indemnizatórios em relação aos atos tributários que foram considerados ilegais, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral relativamente às liquidações referentes a amortizações a taxas excessivas, gastos imputáveis a exercícios anteriores, gastos cujos beneficiários não foram identificados, gastos com refeitório, gastos com quotas da C..., tributação autónoma de despesas confidenciais, abate de imobilizado corpóreo, regularizações contabilísticas a crédito da conta 26... e regularizações contabilísticas a crédito na conta 26..., saldos devedores em aberto das contas 26... e regularizações a débito da conta 21...;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral relativamente às liquidações referentes a proveitos omitidos, gastos com regularizações de saldos e gastos com arranjos exteriores em edifício.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 798.751,48, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 11.322,00, que fica a cargo da Requerente na percentagem de 15%, e da Requerida na percentagem de 85%.

Notifique.

Lisboa, 6 de setembro de 2019

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Luís Ferreira Alves

O Árbitro vogal

Jónatas Machado

