

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 136/2019-T

Tema: IRC – Gastos - Princípio da especialização dos exercícios. Compra. Ajudas de custo. Avaliação directa da matéria tributável.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.ª Susana Cristina Constantino de Carvalho Furtado e Prof. Doutor Fernando Araújo (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 08-05-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA, NIF..., com sede na ..., Rua dos ..., n.º..., ...-... ..., CAE 02200, doravante designada por “Requerente”, apresentou, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação da *«legalidade das correções à matéria Tributável de IRC dos exercícios de 2014, 2015 e 2016, resultantes dos procedimentos inspetivos externos credenciados pelas ordens de serviço n.º OI2017..., OI2018... e OI2018..., bem como sobre os atos de indeferimento das reclamações graciosas n.ºs ...2018... e ...2018... e concomitantes repercussões nas liquidações de IRC dos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016»*.

As correcções e liquidações referidas têm os seguintes valores:

Exercício	N.º Liquidação	Data liquidação	Matéria Coletável	COLETA	Valor pago / a pagar
2013	2014	2014-09-09	229.429,06	57.357,26	78.823,88
2014	2018	2018-02-12	445.974,42	101.674,11	55.544,50
2015	2018	2018-10-22	356.394,92	74.242,93	41.656,24
2016	2018	2018-10-18	194.884,26	40.325,69	36.809,16

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 27-02-2019.

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.

Em 16-04-2019 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 08-05-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou a excepção da litispendência parcial e defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 22-06-2019 foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

Por despacho de 19-09-2019, as Partes foram notificadas para se pronunciarem sobre a questão da tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral quanto à liquidação referente ao ano de 2014. A Requerente pronunciou-se reconhecendo a intempestividade do pedido que apresentou, quanto à liquidação do exercício de 2014.

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, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar prioritariamente a questão da tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral quanto à liquidação referente ao exercício de 2014 e a questão da litispendência.

2. Questão da tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral quanto à liquidação referente ao exercício de 2014

A liquidação n.º 2018..., relativa ao exercício de 2014, tinha como prazo de pagamento voluntário o dia 26-03-2018, como se vê pela petição inicial do processo de impugnação judicial, junta pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, «*o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado: a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico*».

De harmonia com o preceituado no artigo 102.º, n. 1, alínea a) do CPPT, quando há um prazo de pagamento voluntário de liquidações, é do termo desse prazo que se conta o prazo de impugnação.

Assim, quanto à liquidação de 2014, o prazo para apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral iniciou-se em 27-03-2018.

Tendo o pedido de constituição do tribunal arbitral sido apresentado em 26-02-2019, é manifesto que foi apresentado muito depois do termo do prazo legal de 90 dias.

Pelo exposto, verifica-se a excepção da intempestividade quanto à liquidação de 2014, sem prejuízo do que se decidir sobre as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas, relativamente aos efeitos das correcções efectuadas quanto ao exercício de 2014.

3. Excepção de litispendência

A Requerente suscita a questão da litispendência entre o presente processo arbitral e o processo de impugnação judicial n.º .../18...BEAVR., que tem por objecto a impugnação da liquidação n.º 2018..., relativa ao exercício de 2014.

A Requerente foi notificada para se pronunciar, mas nada veio dizer.

Sendo intempestiva a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral quanto à referida liquidação, fica prejudicado o conhecimento da questão da litispendência, quanto à liquidação relativa ao exercício desde 2014.

Na verdade, a excepção da litispendência pressupõe a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência [artigo 580.º, n.º 1, do CPC, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT].

A excepção da litispendência tem por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior (n.º 2 do artigo).

De harmonia com o artigo 581.º do CPC, «*repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir*», «*há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica*», «*há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico*» e «*há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações*».

Embora as reclamações graciosas tenham por objecto pretensões de que fossem refletidos nos exercícios de 2013 e 2015 efeitos das correcções efectuadas em 2014, as decisões das reclamações graciosas não são impugnadas no processo pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal de ..., pelo que não se verifica a identidade de pedido quanto àquelas decisões.

Pelo exposto, excluída do objecto do presente processo, por intempestividade, a liquidação relativa ao exercício de 2014, tem de se concluir que não se verifica litispendência.

Improcede, assim a excepção de litispendência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

4. Matéria de facto

4.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) Foram efectuadas inspecções à Requerente relativas ao exercício de 2014 (doravante “*primeiro procedimento inspectivo*”) efectuadas ao abrigo da Ordem de Serviço OI2017... de 20-03-2017) e aos exercícios de 2015, 2016 e 2017 (doravante “*segundo procedimento inspectivo*”), efectuadas ao abrigo das Ordens de Serviço OI2018..., de 23-03-2018, OI2018... de 03-04-2018 e OI2018... de 03-04-2018;
- B) No primeiro procedimento inspectivo foram efectuadas correções à matéria coletável de 2014 que se reportam a gastos que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, de acordo com o princípio da periodização económica, deveriam ter sido reconhecidas como componente negativa do lucro tributável em 2013, no montante de 24.088,51 euros e em 2015, no montante de 42.500,00 euros;
- C) No Relatório da Inspeção Tributária relativo à inspecção ao exercício de 2014, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

III.1.2. Gastos de outros períodos

Na análise efetuada em II.3.6.6, foram encontrados na contabilidade o registo em fornecimentos e serviços externos de valores não pertencentes ao período económico de 2014.

FORNECEDOR	DATA DOCUMENTO	N.º DOCUMENTO	VALOR	MOVIMENTO CONTABILÍSTICO	CONTA MOVIMENTADA	COMENTÁRIO
D...	20-12-2013		643,80	2014-02-01	622611	A
E...	31-12-2013	FAC 0	4.674,60	2014-01-01	62113	B
F...	31-12-2013	FAC	2.424,24	2014-01-01 1	62111	C
F...	31-12-2013	FAC	3.305,59	2014-01-01 1	62111	D
G...	21-12-2013		243,90	2014-01-01 1	623311	E
H...	24-09-2011	caucionamento Vasilh N.º *	80,00	2014-01-01 1	623112	F
I...	31-12-2013	FAC 01 /	1.550,00	2014-01-01 1	6267111	G
J...	05-12-2013		4.480,67	2014-01-01 1	6242111	H
B...	19-12-2014		5.232,72	2014-12-19 1	62111	I
K...	15-12-2013	Recibo Renda 128	42.500,00	2014-02-01 1	62613	J
	15-09-2013		300,00			
	11-10-2013		7,90			
	13-09-2013		18,25			
	11-09-2013		12,75			
	21-09-2013		7,90			
	01-10-2013		6,20			
	14-10-2013		7,45			
	26-09-2013		6,74			
	28-10-2013		7,95			
	30-10-2013		7,90			
	13-12-2013		8,15			
	09-10-2013		5,68			
	06-02-2013		15,40			
	06-02-2013		5,00			
DIVERSOS - deslocações e estadas		DIVERSOS		2014-02-01	625112	K
	20-11-2013		8,78	2014-02-01	623111	L
L...	20-11-2013		8,78	2014-02-01	623111	L
M...	10-12-2013		38,50	2014-02-01	625112	M
N...	01-12-2013	*****	398,29	2014-01-01	623311	N
O...	28-11-2013		87,70	2014-01-01	698812	O
O...	28-11-2013		142,46	2014-01-01	698812	O
	13-09-2013		4,69			
	23-08-2013		154,38			
	23-08-2013		29,90			
	13-09-2013		16,25			
	01-10-2013		47,80			
	22-11-2013		2,70			
	02-11-2013		19,31			
	17-12-2013		156,82			
	10-11-2013		8,12			
			66.668,51			
Somatório			66.668,51			

Descrevemos, de seguida, os comentários que fundamentam a descon sideração destes valores como no ano de 2014. Assim, para o comentário:

A - Aquisições, contabilizadas em conservação e reparação, cuja fatura aquisitiva data de 2013;

B, C e D - Subcontratação de transportes realizados em 2013;

E - Aquisições (Frigorífico e Microondas), contabilizadas em material de escritório, cuja fatura aquisitiva de 2013;

F - Valor contabilizado em ferramentas e utensílios de desgaste rápido, cujo documento de "Caucionamento Vasilh N.º ..." data de 24-09-2011;

G - Serviços de limpeza, cuja fatura aquisitiva datada de 2013;

H - Aquisição de combustível, cuja fatura aquisitiva data de 2013;

I - Adiantamento efetuado a fornecedor de madeira, contabilizado como subcontratos;

J - Recibo de arrendamento de habitação correspondente a dezembro de 2013;

K - Diversas aquisições de restauração, datadas de 2013;

L - Aquisições, contabilizadas em ferramentas e utensílios de desgaste rápido, cuja fatura aquisitiva de 2013;

M - Aquisição de restauração, datada de 2013;

N - Aquisição, contabilizada em material de escritório, cuja fatura aquisitiva data de 2013;

O - Despesas bancárias de incumprimento datadas e referentes ao ano de 2013;

P - Aquisições, contabilizadas em material de escritório, cujas faturas aquisitivas datam de 2013.

Com exceção do adiantamento comentado em I, todas as aquisições respeitam a correções relativas a períodos de tributação anteriores, particularmente a 2013, devendo, em respeito pelo estipulado nos números 1 e 2 do Artigo 18 do Código do IRC, ser desconsideradas para efeitos de apuramento do resultado tributável do período económico de 2014.

No que respeita ao valor pago à SOC. B... (comentário I), no montante de € 42.500,00, o mesmo traduz um mero adiantamento por conta de um fornecimento de madeira, daquela sociedade à A..., a extrair em períodos económicos futuros. De acordo com circularização efetuada com aquela sociedade, constatou-se que não ocorreu qualquer extração de madeira, em 2014, por conta da qual foi efetuado o adiantamento em apreço. Este valor representou um mero movimento financeiro, pelo que deverá ser objeto de desconsideração, pelo menos para efeitos de apuramento do resultado tributável do período económico de 2014.

(...)

III.1.4. Os gastos com o pessoal

Conforme exposto anteriormente, no ponto II.3.6.7, a A... paga aos seus funcionários, simultaneamente:

- Subsídio de refeição (€ 45.744,66) e ajudas de custo (€ 139.722,78), objeto de registo em gastos com o pessoal;*
- As despesas com a alimentação e alojamento (registadas em deslocações e estadas, conta 6.2.5.1.1.2, cujo valor ascende a € 122.156,52), repercutidas diretamente de fornecedores de restauração e alojamento, de que são exemplo os constantes no quadro seguinte:*

DATA DOCUMENTO	RESTAURANTE/ESTABELECIMENTO	FUNCIONÁRIO	DESCRIÇÃO	CONTA MOVIMENTADA GASTOS	CONTA MOVIMENTADA PAGAMENTO	VALOR	MOVIMENTO CONTABILÍSTICO
Diversos	Diversos	Y...	8 refeições	625112	111	42,60	2014-03-17
Diversos	Diversos	Z...	2 refeições	625112	111	11,50	2014-03-14
Diversos	Diversos	AA...	8 refeições	625112	111	43,00	2014-03-14
14-03-2014	P...	Diversos	63 refeições	625112	111	378,00	2014-03-14
Diversos	Q...	Diversos	79 refeições	625112	1203	434,50	2014-03-14
Diversos	Diversos	Y...	5 refeições	625112	111	26,00	2014-03-03
Diversos	Diversos	BB...	43 refeições	625112	111	258,00	2014-03-20
Diversos	Q...	Diversos	63 refeições	625112	1203	346,50	2014-03-26
21-03-2014	P...	Diversos	19 refeições	625112	1203	114,00	2014-03-21
27-03-2014	P...	Diversos	24 refeições	625112	1203	144,00	2014-03-27
Diversos	KK...	Y...	9 refeições	625112	111	49,50	2014-03-31
Diversos	Diversos	Diversos	Aquisições Supermercado	625112	111	3.372,76	2014-03-31
30-04-2014	P...	Diversos	34 refeições	625112	1203	204,00	2014-04-30
Diversos	Q...	Diversos	22 refeições	625112	1203	121,00	2014-04-26
17-04-2014	P...	Diversos	34 refeições	625112	1203	114,00	2014-04-20
19-04-2014	R...	Diversos	36 refeições	625112	1203	252,00	2014-04-19
Diversos	Q...	Diversos	50 refeições	625112	1203	275,00	2014-04-17
Diversos	P...	Diversos	81 refeições	625112	1203	486,00	2014-04-14
Diversos	Diversos	Diversos	8 dormidas	625112	111	107,50	2014-04-03
Diversos	Diversos	Diversos	Aquisições Supermercado	625112	111	2.174,23	2014-04-30
Diversos	Q...	Diversos	46 refeições	625112	1203	253,00	2014-06-13
Diversos	Q...	Diversos	43 refeições	625112	1203	236,50	2014-06-06
Diversos	Diversos	Diversos	Aquisições Supermercado	625112	111	3.511,09	2014-06-30
Diversos	Diversos	DD...	9 refeições	625112	111	50,60	2014-07-31
			3 dormidas			86,50	
14-08-2014	R...	Diversos	36 refeições	625112	1203	252,00	2014-08-14
13-08-2014	P...	Diversos	53 refeições	625112	1203	318,00	2014-08-13
Diversos	Q...	Diversos	68 refeições	625112	1203	374,00	2014-08-11
12-08-2014	S...	CC...	2 dormidas	625112	111	40,00	2014-08-12
Diversos	Diversos	Diversos	Aquisições Supermercado	625112	111	1.969,35	2014-08-31
Diversos	Diversos	Diversos	Aquisições Supermercado	625112	111	4.736,32	2014-10-31
14-11-2014	T...	Diversos	? Refeições (a)	625112	111	138,00	2014-11-14
Diversos	Diversos	EE...	? Refeições (a)	625112	111	528,12	2014-11-17
Diversos	Diversos	FF...	8 refeições	625112	111	68,35	2014-11-28
Diversos	Diversos	GG...	85 refeições	625112	111	707,70	2014-11-28
07-11-2014	U...	HH...	16 refeições	625112	111	120,00	2014-11-20
07-11-2014	V...	GG...	27 refeições	625112	111	175,50	2014-11-07
			6 dormidas			120,00	
15-11-2014	V...	GG...	215 refeições	625112	111	97,50	2014-11-15
			4 dormidas			72,00	
05-11-2014	W...	II...	1 dormida	625112	111	20,00	2014-11-05
05-11-2014	W...	II...	1 dormida	625112	111	20,00	2014-11-05
30-11-2014	LL...	EE...	? dormida	625112	111	120,00	2014-11-30
27-11-2014	X...	?	3 dormidas	625112	111	45,00	2014-11-27
Diversos	Diversos	Diversos	Aquisições Supermercado	625112	111	2.895,99	2014-11-30
Diversos	Diversos	JJ...	27 refeições	625112	111	148,80	2014-12-30
Diversos	Diversos	Diversos	Aquisições Supermercado	625112	111	2.942,31	2014-12-31

(a) O(s) documento(s) aquisitivo(s) não discriminam a quantidade correta das refeições adquiridas.

A A... regista na sua contabilidade outros gastos relacionados com a deslocação e estadia dos seus funcionários, como sejam, gastos relacionados com o arrendamento de imóveis ou com a aquisição de mobiliário para habitabilidade desses/doutros imóveis (por exemplo, aquisição de "...", para casa..., conforme movimento contabilístico 2014-04-01...).

Salientamos que as ajudas de custo, têm como pressuposto e finalidade exclusiva, a atribuição de uma compensação, devendo ser entendida como um complemento à remuneração, motivada por um acréscimo de despesas a efetuar pelo trabalhador em resultado de deslocações do seu local de trabalho habitual, efetuadas ao serviço da empresa e que se destinam a compensar os gastos acrescidos por essa deslocação

(alimentação e alojamento).

As ajudas de custo apenas devem ocorrer quando o funcionário efetivamente se desloca e incorre em despesas (alimentação e alojamento) em consequência dessa deslocação, ao serviço da entidade patronal.

Às relações jurídico-laborais de direito privado aplicam-se as regras estabelecidas pelo Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, diploma destinado a regulamentar as deslocações em serviço público. O seu artigo 37.º (subsídio de refeição) transmite-nos o seguinte:

"O quantitativo correspondente ao abono diário do subsídio de refeição é deduzido nas ajudas de custo, quando as despesas sujeitas a compensação incluírem o custo do almoço."

Deste modo, relativamente às refeições dos trabalhadores suportadas pela empresa, haverá a referir que não poderá existir o pagamento em simultâneo de subsídio de refeição ou ajuda de custo incluindo alimentação com o pagamento de despesas suportadas pelo trabalhador em nome e por conta da empresa (faturas emitidas por fornecedores da empresa de deslocações e estadas). Situação que se constata existir na A..., conforme demonstrado no quadro acima.

Esta duplicação (ou mesmo triplicação - subsídio de refeição, ajuda de custo e despesas pagas pela empresa) de encargos suportados pela empresa não é aceite fiscalmente.

A exceção, a essa não aceitação fiscal para efeitos de IRC, seria se tais encargos com o subsídio de refeição ou ajuda de custo ou despesa paga pela empresa, fossem tributados em IRS na esfera do trabalhador, ainda que sejam valores abaixo dos limites legais.

Na verdade, existindo essa duplicação, não estarão cumpridos os conceitos como subsídio de refeição ou ajuda de custo, pois deixará de ter a função de compensar encargos pelo funcionário, passando a serem considerados com um outro qualquer abono a ser tributado na esfera da categoria A de IRS.

Se a deslocação implicar alojamento, nos termos do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 106/98, pode ser atribuído, um valor até 50% do limite legal para compensar esse

encargo. Isto, desde que a entidade patronal não pague diretamente o encargo com o alojamento, através de fatura/arrendamento em nome desta (entidade patronal). Quer pela via do pagamento de ajudas de custo, quer pela via do pagamento das faturas dos estabelecimentos de restauração, é possível gerar a convicção de que a A... assume esta sua obrigação legal laborai de assegurar as refeições dos seus funcionários (¹).

Pelo que, o subsídio de alimentação processado no recibo de vencimento não reveste outro caráter que não o de rendimento tributável, na esfera do funcionário, em imposto sobre o rendimento, o que não aconteceu, atendendo à caracterização que a A... deu a tais dispêndios.

Atendendo a que, em resultado da lei, uma parte dos valores caracterizados como subsídio de alimentação está já sujeita a IRS, sendo declarados (nas declarações mensais de remunerações entregues à AT) conjuntamente com as remunerações base, consideraremos adequado corrigir somente os valores processados aos funcionários classificados, naquelas declarações, com o código "A21 - Subsídio de refeição (parte não sujeita)".

Tais valores ascendem, em 2014, a € 36.461,53.

E, pelos motivos invocados, serão desconsiderados no apuramento do resultado tributável da A... .

III.1.5. Resumo das correções aritméticas em sede de IRC e resultado tributável corrigido

Pretende-se com este sub-ponto, apresentar o resultado tributável da A..., do ano de 2014, após as correções de natureza aritmética, caracterizadas nos sub-pontos anteriores.

Temos então o quadro seguinte:

¹ Poderíamos fazer a leitura de que a A... assegura esta obrigação legal com o processamento dos subsídios de refeição, considerando como excedentários todos os valores pagos pelas faturas rececionadas dos estabelecimentos de restauração. Atendendo à diferença de valores entre ambas as verbas em causa (o somatório dos valores faturados pelos fornecedores de refeições é significativamente superior), não consideraremos esta interpretação, a qual seria significativamente mais gravosa, em termos de tributação, para a A... .

RUBRICAS		2014
Volume de Negócios	(a)	9.893.121,64
Resultado Tributável	(b)	265.633,45
Sub-Ponto III.1.1	(c)	51.970,00
Sub-Ponto III.1.2	(d)	66.668,51
Sub-Ponto III.1.3	(e)	25.240,93
Sub-Ponto III.1.4	(f)	36.461,53
Resultado Tributável Corrigido	(g)=(b)+(c)+(d)+(e)+(f)	445.974,42
Rentabilidade Fiscal	(h)=[(g)/(a)]x100	4,51%

Do qual se conclui pelo incremento da rentabilidade fiscal para os 4,51% (ao invés da declarada de 2,69%) que compara com os 5,10% declarada para o ano de 2013.

D) Relativamente a «gastos de exercícios anteriores» refere-se no Relatório da Inspeção Tributária do segundo procedimento inspectivo o seguinte:

III.2.1. Gastos de exercícios anteriores- artigos 17.º e 18.º do CIRC

Na análise efetuada aos registos contabilísticos da empresa foram detetados diversos lançamentos em fornecimentos e serviços externos de valores não pertencentes ao exercício económico de 2015 e de 2016. De acordo com o previsto no n.º1 do artigo 18.º do CIRC "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.". Ou seja, os gastos efetivamente ocorridos num determinado exercício apenas são aceites como gasto fiscal desse mesmo exercício, concorrendo para o apuramento do resultado tributável desse mesmo exercício nos termos artigo 17.º do CIRC.

Perante os valores detetados e tendo-se verificado que a empresa procedeu ao acréscimo e dedução - no quadro 7 da modelo 22 - de verbas referentes a correções de exercícios anteriores, foi solicitado que nos fosse fornecida informação sobre as verbas que deram origem a correção declarada, uma vez que esta informação não constava do dossier fiscal que nos foi disponibilizado em 21 de junho de 2018. Da análise dos documentos que nos foram disponibilizados (Anexo 13) constatamos que

os acréscimos efetuados pela empresa, no quadro 7 da modelo 22, relativos a correções de exercícios anteriores, não diziam respeito aos lançamentos por nós detetados e que se encontram relacionados no mapa resumo dos gastos referentes a exercícios anteriores, indevidamente contabilizados como gastos nos anos de 2015 e 2016 (Anexo 14).

Anexam-se cópias de alguns documentos exemplificativos daqueles lançamentos (Anexo 15), ficando gravado em suporte digital as cópias/imagem de todos os documentos/lançamentos referidos no mapa resumo.

No seguimento da análise documental, e tendo em conta as correções efetuadas pela empresa, os valores não aceites como gasto do exercício, por não cumprirem com o estipulado nos mencionados artigos 17.º e 18.º do CIRC, totalizam as importâncias anuais de:

Gastos não aceites	2015	2016
Gastos de exercícios anteriores	6.777,44 €	298,88€

- E) Dos «gastos de exercícios anteriores» referidos na alínea anterior, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que devia ser imputado ao exercício de 2013 um gasto no valor de € 68,73 que foi reconhecido pela Requerente no exercício de 2015 e o gasto no valor de € 298,88 que foi reconhecido pela Requerente no exercício de 2016, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira entendido que os restantes os gastos reconhecidos em 2015, no valor global de € 6.708,71, deveriam ter sido imputados ao exercício de 2014 (anexo 14 ao RIT do segundo procedimento inspectivo, na página 48 da parte do processo administrativo designada como «*Rel. Inspeção-5.pdf*»);
- F) A Autoridade Tributária e Aduaneira, relativamente a cada uma das correções fundamentadas em violação do princípio da especialização dos exercícios, não efetuou correspondentes correções à matéria tributável dos exercícios relativamente aos quais entendeu que deveriam ser imputados;
- G) Em 11-12-2014 a requerente celebrou um contrato - anexo 1 - com a Sociedade B... S.A., com sede na Rua ..., nº..., ...-... ..., NIF ..., que consta do Anexo I ao pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

- H)** Esse contrato tem por objecto a compra pela Requerente àquela sociedade de madeira existente no prédio rústico sito na freguesia e concelho de ..., inscrito na respetiva matriz predial rústica sob o Artigo ... realizando a requerente o corte raso de 100% das árvores, pelo valor de 17€/tonelada+ Iva;
- I)** Ficou acordado por ambas as partes o pagamento da seguinte forma:
- i. Pagamento Inicial de 42.500,00 €+IVA à taxa legal, correspondente a 2.500 toneladas antes do início dos trabalhos de corte e mediante a apresentação da respetiva fatura;
 - ii. Após o corte e retirada das primeiras 2.500 toneladas de madeira pela Primeira Outorgante (a Requerente) esta fará à Segunda Outorgante (B... S.A) mais um adiantamento de 42.500€ +IVA à taxa legal, antes de prosseguir com o corte e retirada da madeira;
 - iii. Antes de iniciar qualquer outro corte de mais 2 500 toneladas, a Primeira Outorgante fará à Segunda Outorgante o pagamento adicional de 42.500€ +IVA à taxa legal;
 - iv. Se em algum dos casos a madeira ainda existente no Imóvel não chegar às 2.500 toneladas, a Primeira Outorgante fará à Segunda Outorgante o pagamento remanescente à razão de 17€/tonelada+ Iva à taxa legal;
- J)** Em execução do referido contrato, a A... S.A., emitiu as seguintes facturas, que constam dos anexos 2, 3 e 4, ao pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos:
- Emissão da fatura FT 14/1 em 19-12-2014, no valor de 42.500,00 euros +IVA- anexo 2:
 - Emissão da fatura FT 15/10 em 16-12-2015, no valor de 42.500,00 euros +IVA - anexo 3:
 - Emissão da fatura FT 17/11 em 10-11-2017, no valor de 463,93 euros +IVA - anexo 4:
- K)** A documentação relativa ao corte e venda de madeira a que se refere o contrato consta dos documentos juntos no anexo v ao pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;

L) Sobre as correcções relacionadas com este contrato refere-se no segundo procedimento inspectivo o seguinte:

III.2.2. Gastos de outros exercícios - adiantamento a fornecedor contabilizado como subcontratos (artigos 17.º e 18.º do CIRC)

O lançamento contabilístico OD ... reporta ao registo da fatura FT 15/10 de 16-12-2015 da B..., SA, à A..., Lda, Paços – Moldes, a qual indica no descritivo “Valor correspondente a novo adiantamento, conforme b) do ponto 1. da cláusula 3.ª do Contrato de Compra entre nós celebrado em 11/12/2014.”.

Aquele “adiantamento”, no montante de 42.500,00€ (Anexo 16 – Fat. 15/10), foi registado como gasto do ano de 2015 na subconta 62111 – Subcontratos (Anexo 17).

No que respeita ao valor “faturado” pela B..., SA, no montante de 42.500,00 €, constatamos que o mesmo traduz um mero adiantamento por conta de um fornecimento de madeira, daquela sociedade à A..., a extrair em períodos económicos futuros. Ou seja, para além do facto de se tratar apenas de um movimento financeiro/adiantamento, nunca poderia ser registado como gasto com “subcontratos” uma vez que, efetivamente, a fatura indica “contrato de compra” não sendo pois uma subcontratação de serviços.

Analisadas as contas correntes daquele “fornecedor” – 2.7.8.2.001027 - Soc. B..., SA (Anexo 18) - constatamos que, no início do ano de 2015 foi lançado o pagamento do primeiro adiantamento realizado em 2014 (objeto de correção, na ação inspetiva realizada àquele ano, pelo facto do se tratar de um mero “adiantamento”, ou seja, movimento financeiro sem que a “compra” tenha sido efetivamente efetuada). No início do ano de 2016 foi lançado o pagamento do “adiantamento” efetuado em 2015. Não existindo quaisquer outros lançamentos na conta corrente daquele fornecedor.

O valor do adiantamento representou apenas um mero movimento financeiro, que deverá ser objeto de desconsideração, pelo menos para efeitos de apuramento do resultado tributável do período económico de 2015, no montante de 42.500€, por se tratar de um gasto que efetivamente ainda não ocorreu, ou seja, trata-se de um gasto

com uma compra/aquisição que ocorrerá em exercícios económicos futuros e como tal apenas deverá ser reconhecido quando ocorrer, e ainda pelo facto de não se tratar de qualquer subcontratação de serviços conforme a empresa registou e declarou no exercício de 2015.

Pelo que, e por não cumprir com o estipulado nos mencionados artigos 17.º e 18.º do CIRC, a importância de 42.500,00 € será acrescida ao resultado tributável declarado em 2015.

M) No segundo procedimento inspectivo refere-se o seguinte, sobre as correcções relativas a ajudas de custo e subsídios de alimentação:

III-2.5. Despesas com pessoal - ajudas de custo e subsídio de alimentação (artigo 23º-A do CIRC)

III.2.5.1. Enquadramento legal

O regime de atribuição de ajudas de custo, regulamentado no Decreto-lei n.º 106/98, de 24 de abril, tem como pressuposto e finalidade exclusiva, a atribuição de uma compensação, devendo ser entendida como um complemento à remuneração, motivada por um acréscimo de despesas a efetuar pelos trabalhadores e/ou sócio-gerente em resultado de deslocações do seu local de trabalho habitual, efetuadas ao serviço da empresa e que se destinam a ser ressarcidos/reembolsados por essa deslocação.

As ajudas de custo não devem ser utilizadas como um simples acréscimo à remuneração, devendo a sua atribuição ocorrer apenas quando efetivamente o trabalhador incorre em despesas com alimentação e alojamento em consequência de deslocações do chamado domicílio necessário ao serviço da entidade patronal. Isto, desde que a entidade patronal não pague diretamente os encargos com alimentação e alojamento, através de faturas devidamente emitidas em nome da empresa.

Importa aqui referir que, às relações jurídico-laborais de direito privado aplicam-se as regras estabelecidas pelo Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, diploma destinado a regulamentar as deslocações em serviço público. O seu artigo 37º (subsídio de refeição) diz o seguinte: "O quantitativo correspondente ao abono

diário do subsídio de refeição é deduzido nas ajudas de custo, quando as despesas sujeitas a compensação incluírem o custo do almoço."

Se a deslocação implicar alojamento, nos termos do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 106/98, pode ser atribuído, um valor até 50% do limite legal para compensar esse encargo. Isto, desde que a entidade patronal não pague diretamente o encargo com o alojamento, através de fatura/arrendamento em nome desta (entidade patronal).

III.2.5.2. Valores registados pela empresa

As despesas/gastos anuais registados pela empresa, relativos às despesas de deslocação, ajudas de custo e subsídio de alimentação, nos anos em análise, foram os seguintes:

Contas	Descritivo	2015		2016	
		Valor	%	Valor	%
62613+...	Rendas para alojamento trabalhadores	16.717,51	5,4%	18.163,85	6,6%
625112+...	Despesas alimentação e deslocações (Алехо 3)	114.152,96	37,0%	97.162,17	35,1%
63204	Subsídio de alimentação	46.089,65	14,9%	45.165,53	16,3%
63209	Ajudas de custo	131.586,17	42,6%	115.950,19	41,9%
Total despesas alimentação e alojamento funcionários		308.546,29	100%	276.441,74	100%

Este quadro resumo demonstra claramente que a empresa registou gastos de arrendamento/alojamento e de alimentação dos seus funcionários e, para além disso, pagou subsídio de alimentação aos trabalhadores e registou gastos com ajudas de custo que, legalmente e como referimos no ponto anterior, tem como objetivo reembolsar/compensar o trabalhador por despesas incorridas pelo próprio com as deslocações ao serviço da empresa. Do quadro anterior, e da análise documental efetuada, facilmente se conclui que as despesas com as deslocações são suportadas pela própria empresa, não se verificando, pois, o pressuposto de reembolso das mesmas ao funcionário pela via do pagamento de ajudas de custo. De referir ainda que, os mapas de ajudas de custo não indicam sequer a dedução do montante do subsídio de alimentação, ou seja, os gastos registados na empresa refletem uma triplicação nos gastos relativos à alimentação dos seus funcionários e de duplicação dos gastos com o alojamento dos mesmos.

III.2.5.3. Subsídio de alimentação

Da análise efetuada aos lançamentos/documentos contabilísticos da empresa verificamos que esta regista, mensalmente/diariamente diversas despesas suportadas com a alimentação dos seus trabalhadores (Anexo 3), bem como o pagamento de subsídio de alimentação, o qual nem sequer é deduzido na ajuda de custo diária que é paga aos funcionários.

Os inúmeros documentos referentes a refeições, quer em estabelecimentos de restauração junto das instalações da empresa, quer junto dos locais onde os trabalhadores se encontram deslocados, não indicam a quem dizem respeito essas refeições, sendo pois impossível comprovar quantitativamente a quem respeitam as refeições. Relativamente às despesas com alimentação ocorridas em França, essencialmente em hipermercados/supermercados, as quais são lançadas mensalmente em "molhos", também não nos é possível identificar a quem se destinam essas despesas, concluindo-se pela sua abrangência à totalidade dos funcionários. A título de exemplo anexam alguns lançamentos de despesas com alimentação e de alojamento (Anexo 25).

Fica assim a convicção de que a empresa, para além do pagamento do subsídio de alimentação, suporta inúmeras despesas de alimentação com os seus funcionários, o que se traduz numa duplicação de gastos.

No seguimento de tudo o que foi anteriormente referido, o subsídio de alimentação processado no recibo de vencimento não reveste outro carácter que não o de rendimento tributável, na esfera do funcionário, em imposto sobre o rendimento, o que não aconteceu, atendendo à caracterização que a A... deu a tais dispêndios.

Uma pequena parte dos valores pagos e registados como subsídio de alimentação ficou sujeita a IRS. Por consulta efetuada às declarações mensais de remunerações (DMR) entregues mensalmente pela empresa, recolhemos os valores processados com o código "A21 - Subsídio de refeição (parte não sujeita)" os quais se encontram a seguir indicados:

Subsídio de refeição (parte não sujeita)	2015	2016
Janeiro	3.992,45	3.428,81
Fevereiro	3.620,96	3.586,80
Março	4.487,77	4.018,07
Abril	4.445,07	3.663,66
Maio	3.356,22	3.821,65
Junho	3.322,06	3.518,48
Julho	3.356,22	3.539,83
Agosto	2.331,42	3.544,10
Setembro	2.130,73	1.076,04
Outubro	2.404,01	2.608,97
Novembro	3.322,06	3.283,63
Dezembro	3.407,46	3.245,20
Total anual	40.176,43	39.335,24

Os valores anteriormente indicados, "parte não sujeita" do subsídio de alimentação, e no seguimento do exposto anteriormente, não será pois aceite como gasto fiscal dos respetivos anos por se verificar que a empresa registou gastos com alimentação dos seus funcionários e, simultaneamente, gastos com o pagamento de subsídio de alimentação.

III.2.5.4. Ajudas de custo - indevidamente registadas como gasto

Da análise efetuada e no seguimento do que já foi referido nos pontos anteriores, constatamos que o pressuposto de pagamento de "ajudas de custo" por compensação de despesas suportadas pelos funcionários com as suas deslocações não se encontra cumprido, uma vez que se verifica a existência de gastos suportados pela própria empresa, quer com a alimentação, quer com o alojamento dos seus funcionários deslocados ao serviço da empresa.

Ainda relativamente as "ajudas de custo", e em resposta à notificação inicial efetuada em 14 de junho de 2018, a empresa disponibilizou os mapas elaborados. Da análise dos mesmos podemos verificar que parte dos mapas nem sequer se encontram assinados pelo respetivo funcionário e não é indicado número de contribuinte do beneficiário das ajudas de custo (Anexo 26).

Na notificação efetuada tinha sido igualmente solicitada a indicação de faturas emitidas a clientes a quem tivessem sido, eventualmente, debitadas aquelas ajudas de custo.

Após análise dos mapas de ajudas de custo que nos foram exibidos, e relativamente à indicação das faturas emitidas a clientes, constatamos que os mesmos mencionavam o número da fatura relativo à deslocação efetuada. Por consulta às faturas indicadas verificamos que apenas é faturado o serviço propriamente dito, por exemplo "prestação de serviços - trituração e crivagem cepos", "estilha", "biomassa", etc (Anexo 26), pelo que não se consideram aquelas ajudas de custo faturadas/debitadas a clientes, de acordo com o previsto no artigo 23.º-A do CIRC. Foi ainda efetuada uma análise aos lançamentos contabilísticos dos mapas de ajudas de custo e verificamos que, por exemplo, os mapas referentes às ajudas de custo de janeiro a abril de 2015 foram todos lançados na contabilidade da empresa em 12-junho-2015 (SystemEntryDate) (Anexo 27). Por exemplo, os lançamentos mensais relativos ao mês de janeiro tinham sido efetuados, essencialmente, durante o mês de fevereiro, no entanto as ajudas de custo, apesar de indicarem data efetiva de transação em 31-01-2015, apenas foram contabilizadas em 12-junho-2015.

No ano de 2016 verificamos igualmente que, por exemplo, os lançamentos dos mapas de ajudas de custo de janeiro a julho foram lançados, efetivamente, em 2-setembro-2016, ou seja, muito posteriormente às datas de lançamento dos restantes documentos mensais.

Concluímos assim que os mapas de ajudas de custo são, normalmente, lançados na contabilidade em datas muito posteriores as datas da sua emissão. Contrariamente aos restantes documentos e despesas com pessoal que são normalmente contabilizados no mês seguinte, as ajudas de custo são, efetivamente, lançadas muitos meses depois do mês a que dizem respeito. Não existindo assim um padrão normalizado entre o registo das despesas ditas normais da empresa e o registo dos mapas de ajudas de custo.

Todos os factos e indícios apurados ao longo do presente procedimento inspetivo apontam claramente para a existência da contabilização de ajudas de custo que, efetivamente, não podem ser consideradas como tal dado que não revestem o objetivo das mesmas que é o da compensação ou reembolso ao trabalhador de despesas incorridas por este com deslocações efetuadas ao serviço da empresa.

Logo não são fiscalmente aceites os gastos com o pagamento daquelas ajudas de custo uma vez que a empresa já suporta e contabiliza as despesas ocorridas com as deslocações e alojamento dos seus funcionários.

III.2.5.5. Conclusão - correções propostas

Na sequência do antes exposto, tendo em conta a contabilização e o pagamento, por parte da empresa, das inúmeras faturas de estabelecimentos de restauração, bem como relativas a alojamento, é possível gerar a convicção de que a A... assume a obrigação legal laboral de assegurar, quer as refeições dos seus funcionários, quer as despesas de alojamento.

Relativamente às refeições dos trabalhadores suportadas pela empresa, haverá a referir que não poderá existir, para além do gasto já suportado com as refeições e alojamento, o pagamento em simultâneo de subsídio de refeição e de ajudas de custo. Situação que se constata existir na A..., conforme ficou demonstrado e de acordo com os próprios boletins de ajudas de custo, pagamento de subsídio de refeição e inúmeros registos de gastos com refeições e alojamento ao longo de todo o ano, inclusive em restaurantes localizados junto das instalações da empresa.

Esta duplicação, isto é, triplicação de gastos - despesas pagas pela empresa com alimentação e alojamento, subsídio de refeição e ajudas de custo - não é aceite fiscalmente.

A exceção, a essa não aceitação fiscal, em sede de IRC, seria se os encargos com o subsídio de refeição ou ajuda de custo ou despesa paga pela empresa, fossem tributados em IRS na esfera do trabalhador, ainda que se trate de valores abaixo dos limites legais. Na verdade, existindo essa duplicação, não estão cumpridos os conceitos como subsídio de refeição ou ajuda de custo, pois deixará de ter a função de compensar encargos pelo funcionário, passando a serem considerados com um outro qualquer abono a ser tributado na esfera da categoria A de IRS.

Por tudo o que foi anteriormente referido concluímos que, quer o subsídio de alimentação (na parte não sujeita), quer as ajudas de custo, registados como gastos

dos exercícios de 2015 e 2016, não são aceites fiscalmente, pelo que serão de acrescer ao resultado tributável declarado os montantes a seguir indicados:

Contas	Descritivo	2015	2016
63204	Subsidio de alimentação	40.176,43	39.335,24
63209	Ajudas de custo	131.586,17	115.950,19
Total		171.762,60	155.285,43

- N)** Ao desconsiderar as ajudas de custo, a Autoridade Tributária e Aduaneira corrigiu também a favor da Requerente os montantes das tributações autónomas que haviam sido calculadas em sede de autoliquidação;
- O)** A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu em 09-09-2014, a liquidação de IRC n.º 2014..., relativa ao exercício de 2013;
- P)** Na sequência dos procedimentos inspectivos, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações, cujas cópias estão juntas aos autos, e se dão como reproduzidas:
- n.º 2018..., relativa ao exercício de 2014, datada de 12-02-2018;
 - n.º 2018..., relativa ao exercício de 2015, datada de 18-10-2018;
 - n.º..., relativa ao exercício de 2016, datada de 18-10-2018;
- Q)** Na sequência do primeiro procedimento inspectivo, a Requerente apresentou em 28-05-2018 reclamação graciosa da liquidação relativa ao exercício de 2013, que veio a ter o n.º ...2018..., pedindo «a rectificação do ato tributário de liquidação de IRC n.º 2014... de 2014-09-09 reduzindo a matéria tributável de 229.429,06 euros para 205.260,55 € integrando no seu cálculo os 24.168,51 euros que de acordo com o relatório do procedimento inspectivo eram custos fiscais do ano de 2013 (e não 2014)»;
- R)** A reclamação graciosa relativa ao exercício de 2013 foi indeferida com os fundamentos de um parecer cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

2.2. Parecer

Alega a reclamante que, de acordo com o Relatório da Inspeção Tributária ao abrigo da OI2017... foram efetuadas correções no montante de

€24.168,51 (aceitando a correção de €80,00 por ser materialmente irrelevante) as quais se referem a gastos contabilizados em 2014 que deveriam ser contabilisticamente reconhecidos no exercício de 2013, sem que para o efeito tenha sido cumprida a orientação genérica vertida no ofício circulado n.º 14, de 23/11/1993, da DSIRC sob o epíteto "Custos e Proveitos de Exercícios Anteriores", e n.º 1 e 2 do art.º 18.º do CIRC.

As correções técnicas efetuadas pela IT para o exercício de 2014 que em termos de IRC ascenderam a €180.340,97, onde se inclui a de €24.168,51 ora reclamada, foram objeto de impugnação judicial - proc.º n.º .../18... BEAVR -.

Atendendo à interligação da matéria factual, após o trânsito em julgado da referida impugnação, e caso a decisão lhe seja favorável, poderá apresentar reclamação ao abrigo do n.º 4 do art.º 70º do CPPT.

3. Conclusão

Perante os factos expostos, somos de PARECER que a presente petição deve ser indeferida.

S) Em 29-05-2018, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação relativa ao exercício de 2015, que teve o n.º ...2018..., pedindo «a rectificação do ato tributário de liquidação de IRC n.º 2017..., de 2017-93-01, reduzindo a matéria tributável de 97.099,94 euros para 54.599,94 € integrando no seu cálculo os 42.500,0 euros que de acordo com o relatório do procedimento inspectivo eram custos fiscais do ano de 2015 (e não 2014)»;

T) A reclamação graciosa relativa ao exercício de 2015 foi inferida com a fundamentação de um parecer cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

2.2. Parecer

Alega a reclamante que, de acordo com o Relatório da Inspeção Tributária ao abrigo da OI2017... foi efetuada uma correção no montante de €42.500,00 referente a um adiantamento por conta de um fornecimento de madeira da SOC. B... à A... a extrair em períodos económicos futuros, os quais se referem a custos fiscais do ano de 2015 (e não de 2014), sem que para o efeito tenha sido cumprida a orientação

genérica vertida no ofício circularizado nº 14, de 23/11/1993, da DSIRC sob o epíteto "Custos e Proveitos de Exercidos Anteriores", e nº 1 e 2 do artº 18º do CIRC, solicitando, assim, a retificação do ato tributário de acima referenciado reduzindo a matéria tributável de €97.099,94 para €54.599,94, integrando no seu cálculo os €42.500,00 por serem custos fiscais do ano de 2015 (e não 2014).

A Inspeção Tributária (IT) ao abrigo da OI2018... efetuou correções à matéria coletável de IRC do exercício de 2015 no montante total de €259.294,98, onde se inclui a correção referente a "Gastos não aceites fiscalmente no período: adiantamento a fornecedor contabilizado como subcontratos" no valor de €42.500,00, cujos fundamentos constam dos pontos III.2.2 do Relatório Final da Inspeção, a fls.9 dos autos, e que se resumem a:

"Aquele "adiantamento", no montante de 42.500,00€ (...), foi registado como gasto do ano de 2015 na subconta 62111 - Subcontratos (...).

No que respeita ao valor "faturado" pela Sociedade B..., SA, no montante de 42.500,00€, constatamos que o mesmo traduz um mero adiantamento por conta de um fornecimento de madeira, daquela sociedade à A..., a extrair em períodos económicos futuros.

(...)

Analizadas as contas correntes daquele "fornecedor"- 2.7.8.2.001027- Soc. B..., SA - constatamos que, no início do ano de 2015 foi lançado o pagamento do primeiro adiantamento realizado em 2014 (objeto de correção, na ação inspetiva realizada àquele ano, pelo facto de se tratar de um mero "adiantamento", ou seja, movimento financeiro sem que a "compra" tenha sido efetivamente efetuada) (...). (...) O valor do adiantamento representou apenas um mero movimento financeiro, que deverá ser objeto de desconsideração, pelo menos para efeitos de apuramento do resultado tributável do período económico de 2015, no montante de 42.500€, por se tratar de um gasto que efetivamente ainda não ocorreu, ou seja, trata-se de um gasto com uma compra/aquisição que ocorrerá em exercidos económicos futuros e como tal apenas deverá ser reconhecido quando ocorrer, e ainda pelo facto de não se tratar de qualquer contratação de serviços conforme a empresa registou e declarou no

exercício de 2015". As correções técnicas efetuadas pela IT para o exercício de 2014 que em termos de IRC ascenderam a €180.340,97, onde se inclui a de €42.500,00 ora reclamada, foram objeto de impugnação judicial - procº nº .../18... BEAVR- .

Atendendo à interligação da matéria factual, após o trânsito em julgado da referida impugnação, e caso a decisão lhe seja favorável, poderá a reclamante apresentar reclamação graciosa ao abrigo do nº 4 do artº 70º do CPPT.

Por outro lado, tal custo, declarado e contabilizado pela reclamante, não foi aceite nem no exercício de 2014 nem de 2015 por se tratar de um gasto que efetivamente ainda não ocorreu, ou seja, representou apenas um mero movimento financeiro, pelo que só no exercício em que a compra/aquisição se realizar é que deverá ser reconhecido o custo.

- U) Corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro o processo de impugnação judicial nº .../18...BEAVR, em que a Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada para contestar através de ofício expedido em 19-09-2018, e em que é impugnada a liquidação nº 2018..., relativa ao exercício de 2014, cuja petição inicial se dá como reproduzida;
- V) Em 23-11-1993, a Direcção de Serviços do IRC emitiu o Ofício-Circulado nº 14² com o seguinte teor:

CUSTOS E PROVEITOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Ofício-Circulado 14, de 23/11/1993 - Direcção de Serviços do IRC

CUSTOS E PROVEITOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Tem a Direcção de Serviços do IRC vindo a ser questionada sobre o tratamento dos custos e proveitos de exercícios anteriores, nomeadamente quando à não imputação dos custos ao exercício a que digam respeito, quando não tenham sido aceites como componente negativa do lucro tributável do exercício em que foram contabilizados, procedimento contrário ao que, em regra, é adoptado quanto aos proveitos.

² Disponível em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_14_de_23-11-1993_direccao_de_servicos_do_irc.pdf

Considerando-se que, de tal facto resulta uma incorrecta quantificação do rendimento real que deve constituir a base de tributação, foi submetido o assunto à consideração superior, tendo sido por despacho de 93.03.29, de S. Ex^a o Subsecretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento, sancionado o seguinte entendimento:

- 1. Nos termos do Artº 18º do CIRC os proveitos e custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas, do lucro tributável são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.*
- 2. Assim, e competindo aos Serviços de Fiscalização no âmbito de análise interna ou externa o controlo da matéria colectável, determinada com base em declaração do contribuinte, devem os mesmos, sem prejuízo da penalidade ao caso aplicável, fazer as correcções adequadas ao resultado líquido do exercício a que os custos ou proveitos digam respeito, quando, nos termos do artº 18º do CIRC, não sejam consideradas componentes negativas ou positivas do lucro tributável do exercício da sua contabilização.*
- 3. Exceptuam-se deste procedimento as provisões, reintegrações e amortizações quando não contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam.*

O Director-Geral

C...

- W)** A Requerente efectuou os fornecimentos de madeira que se referem nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral como anexo, cujos teores se dão como reproduzidos;
- X)** Em 26-02-2019, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

4.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente, os que constam do processo administrativo e posteriormente juntos pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não se provou que a Requerente não tenha efectuado os pagamentos contabilizados relativos a ajudas de custo e subsídios de alimentação, nem que haja duplicação ou triplicação de despesas.

A conclusão retirada pela Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido da duplicação ou triplicação não assenta em qualquer prova efectiva, sendo apenas uma ilação que retira da contabilização cumulativa de «*Rendas para alojamento trabalhadores*», «*Despesas alimentação e deslocações*», «*Subsídio de alimentação*» e «*Ajudas de custo*».

Com efeito, como diz a Requerente, «*nada impede que uma entidade patronal, nos seus poderes de gestão opte em determinadas circunstâncias por pagar ajudas de custo ao trabalhador, dando-lhe total liberdade de encontrar na zona para onde é deslocado os locais onde se alimentar e pernoitar (...) e noutras situações ser a própria entidade patronal a acordar com operadores locais as condições em que aqueles serviços são prestados aos seus colaboradores*».

A falta de prova da realidade subjacente a estas despesas acaba por ser implicitamente assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira na nota de rodapé que consta do RIT relativo ao segundo processo inspectivo em que refere:

«Poderíamos fazer a leitura de que a A... assegura esta obrigação legal com o processamento dos subsídios de refeição, considerando como excedentários todos os valores pagos pelas faturas rececionadas dos estabelecimentos de restauração. Atendendo à diferença de valores entre ambas as verbas em causa (o somatório dos valores faturados pelos fornecedores de refeições é significativamente superior), não consideraremos esta interpretação, a qual seria significativamente mais gravosa, em termos de tributação, para a A...»

A Administração Tributária está obrigada a «*realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material*» (artigo 58.º da LGT), pelo que os contribuintes têm de ser tributados com base na realidade dos factos tributários e não com fundamento em opções por interpretações sobre factos que não se conseguiu apurar com base em palpite baseado na maior ou menor prejuízo para o contribuinte.

Não se tendo conseguido apurar qual a realidade subjacente a estas despesas, a solução jurídica que se impõe a este Tribunal Arbitral é não dar como provada essa matéria de facto.

5. Matéria de direito

5.1. Questão do indeferimento das reclamações gratuitas

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no ponto III.1.2. do Relatório da Inspeção Tributária relativo ao primeiro procedimento inspeetivo, entendeu que gastos que foram contabilizados como respeitando ao exercício de 2014 deveriam ter sido imputados ao exercício de 2013 (no valor global de € 24.168,51) e um gasto devia ser imputado ao exercício de 2015 (no valor de € 42.500,00), tendo desconsiderado esses gastos no exercício de 2014, sem, concomitantemente, ter efectuado as correspondentes correcções favoráveis à Requerente relativamente aos exercícios de 2013 e 2015.

A Requerente, na sequência da inspeção ao exercício de 2014, deduziu reclamações gratuitas das autoliquidações relativas aos exercícios de 2013 e 2015, com o objectivo de ver imputados a estes exercícios os respectivos gastos não aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira no exercício de 2014.

Nas decisões das reclamações gratuitas, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que, por a liquidação relativa ao exercício de 2014 ter sido impugnada judicialmente e a matéria factual estar interligada, as pretensões da Requerente deverão ser objecto de reclamação gratuita ao abrigo do n.º 4 do artigo 70.º do CPPT, após o trânsito em julgado da decisão do processo judicial.

A questão de saber se tem fundamento o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que gastos considerados no exercício de 2014 devem ser imputados aos exercícios de 2013 e 2015 é objecto do processo de impugnação judicial que pende no Tribunal Administrativo e Fiscal Aveiro, pelo que não pode ser apreciada no presente processo.

Assim, a questão que se coloca a este Tribunal Arbitral é apenas a de saber se, antes de estar consolidada na ordem jurídica a correcção relativa ao exercício de 2014, deveria a

Autoridade Tributária e Aduaneira efectuar as correspondentes correcções respeitantes aos exercícios de 2013 e 2015.

A letra do Ofício-Circulado n.º 4/93 aponta no sentido de as correcções favoráveis e desfavoráveis decorrentes da aplicação do princípio da especialização dos exercícios deverem ser concomitantes e feitas por iniciativa dos serviços, pois faz-se referência aos «*Serviços de Fiscalização no âmbito de análise interna ou externa o controlo da matéria colectável*» (e não a actuação de quaisquer serviços da Administração Tributária na sequência de se tornarem definitivas as correcções) e refere-se que as correcções que for adequado fazer no exercício a que os custos ou proveitos respeitam devem ser efectuadas «*quando, nos termos do artº 18º do CIRC, não sejam consideradas componentes negativas ou positivas do lucro tributável do exercício da sua contabilização*».

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo também é neste sentido, como pode ver-se pelo acórdão de 21-11-2012, processo n.º 0809/12, em que se refere: «*Finalmente, tendo os Contribuintes declarado o referido montante de € 10.000,00 como rendimentos do ano de 2006, mal se compreende que a AT, tendo procedido à correcção do rendimento do ano de 2003 (aditando aquele montante à matéria tributável declarada), não tenha procedido à correspondente correcção de sentido inverso (diminuindo igual montante à matéria tributável declarada) no ano de 2006, no que se nos afigura uma violação do disposto no princípio da justiça*».

Na mesma linha, refere-se no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21-06-2003, processo n.º 05616/01: «*No entanto, se a AT apenas procedeu à correcção relativamente àquele ano, e já não às correspondentes correcções nos exercícios seguintes (das quais resultaria menor tributação em IRC), e tais correcções já não podem ser efectuadas, poderá verificar-se violação do princípio da justiça, a determinar a anulação da liquidação*».

Assim, na linha desta jurisprudência, é de entender que as correcções favoráveis ao contribuinte que são reflexo de correcções desfavoráveis decorrentes da aplicação do princípio da especialização dos exercícios enunciado no artigo 18.º do CIRC, interpretado à luz do princípio da justiça cuja observância pela Administração Tributária é imposta pelo artigo 55.º da LGT, devem ser feitas concomitantemente, por iniciativa dos serviços, não podendo ser diferidas e ficarem dependentes de reclamações graciosas futuras a apresentar pelo contribuinte,

a quem é imposto sem qualquer diferimento o pagamento do acréscimo de imposto resultante de correcções desfavoráveis.

Pelo exposto, justifica-se a anulação das decisões das reclamações graciosas, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, bem como as liquidações relativas aos exercícios de 2013 e 2015, nas partes em que nelas não foram imputados os gastos não aceites quanto ao exercício de 2014, nos valores de € 24.168,51 e € 42.500,00, respectivamente (€ 66.668,51, no total).

5.2. Questão dos gastos nos valores € 6.777,44 e € 298,88 não aceites nos exercícios de 2015 e 2016 por respeitarem a exercícios anteriores

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que gastos reconhecidos no exercício de 2015 no valor global de € 6.777,44 e um gasto no valor de € 298,88 reconhecido em 2016 não podiam ser aceites como gastos destes exercícios, por deverem ser imputados ao exercício de 2013 (quanto a um gasto no valor de € 68,73 reconhecido em 2015 e o gasto de € 298,88 reconhecido em 2016) e por outros gastos reconhecidos em 2015 no valor global de € 6.708,71 deverem ser imputados ao exercício de 2014.

Valem aqui as considerações que se fizeram, no ponto anterior, sobre a obrigação de a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuar correcções nos exercícios a que devem ser imputados gastos que sejam aceites num determinado exercício por força do princípio da especialização dos exercícios.

No entanto, como não se pode conhecer da legalidade da liquidação relativa ao exercício de 2014, por intempestividade, apenas procede o pedido de pronúncia arbitral quanto aos gastos que deveriam ser imputados ao exercício de 2013.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto aos valores de € 68,73 e € 298,88, que deveriam ser imputados ao exercício de 2013 e não se toma conhecimento da questão da imputação ao exercício de 2014 de gastos no valor de € 6.708,71.

5.3. Questão da não consideração de gastos no exercício de 2015, relativos ao contrato de compra de madeira

Em 11-12-2014, a Requerente celebrou com a Sociedade B... S.A. um contrato de compra de madeira existente num prédio, realizando a Requerente o corte raso de 100% das árvores, pelo valor de 17€/tonelada+ IVA.

Ficou acordado por ambas as partes o pagamento da seguinte forma:

- i. Pagamento Inicial de 42.500,00 €+Iva à taxa legal, correspondente a 2.500 toneladas antes do início dos trabalhos de corte e mediante a apresentação da respetiva fatura;
- ii. Após o corte e retirada das primeiras 2.500 toneladas de madeira a Requerente pagaria àquela sociedade mais um adiantamento de 42.500€ +Iva à taxa legal, antes de prosseguir com o corte e retirada da madeira e, antes de iniciar qualquer outro corte de mais 2 500 toneladas, a Requerente faria um pagamento adicional de 42.500€ +Iva à taxa legal;
- iii. Se em algum dos casos a madeira ainda existente no Imóvel não chegasse às 2.500 toneladas, a Requerente pagaria àquela sociedade o pagamento remanescente à razão de 17€/tonelada+ Iva à taxa legal.

Aquela sociedade emitiu 3 facturas à Requerente no âmbito do referido contrato, estando aqui em causa apenas a segunda, com o n.º FT 15/10, datada de 16-12-2015, no valor de 42.500,00 euros +IVA. (³)

No segundo procedimento inspectivo, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, o seguinte:

- «No que respeita ao valor “faturado” pela Sociedade B..., SA, no montante de 42.500,00 €, constatamos que o mesmo traduz um mero adiantamento por conta de um fornecimento de madeira, daquela sociedade à A..., a extrair em períodos

³ A questão que a Requerente coloca relativamente a factura n.º FT 14/1, datada de 19-12-2014, não pode aqui ser apreciada, em face da intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral quanto à liquidação relativa ao exercício de 2014.

- económicos futuros. Ou seja, para além do facto de se tratar apenas de um movimento financeiro/adiantamento, nunca poderia ser registado como gasto com “subcontratos” uma vez que, efetivamente, a fatura indica “contrato de compra” não sendo, pois, uma subcontratação de serviços»;*
- «Analisadas as contas correntes daquele “fornecedor” – 2.7.8.2.001027 - Soc. B..., SA (Anexo 18) - constatamos que, no início do ano de 2015 foi lançado o pagamento do primeiro adiantamento realizado em 2014 (objeto de correção, na ação inspetiva realizada àquele ano, pelo facto do se tratar de um mero “adiantamento”, ou seja, movimento financeiro sem que a “compra” tenha sido efetivamente efetuada). No início do ano de 2016 foi lançado o pagamento do “adiantamento” efetuado em 2015. Não existindo quaisquer outros lançamentos na conta corrente daquele fornecedor».*
 - «O valor do adiantamento representou apenas um mero movimento financeiro, que deverá ser objeto de desconsideração, pelo menos para efeitos de apuramento do resultado tributável do período económico de 2015, no montante de 42.500€, por se tratar de um gasto que efetivamente ainda não ocorreu, ou seja, trata-se de um gasto com uma compra/aquisição que ocorrerá em exercícios económicos futuros e como tal apenas deverá ser reconhecido quando ocorrer, e ainda pelo facto de não se tratar de qualquer subcontratação de serviços conforme a empresa registou e declarou no exercício de 2015»;*
 - «a fatura indica “contrato de compra” não sendo pois uma subcontratação de serviços.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a imputação deste gasto ao exercício de 2015, não entendendo também que o mesmo deva ser imputado ao exercício de 2016, tendo efectuado a respectiva correcção.

A Requerente defende que há erro da Autoridade Tributária e Aduaneira ao considerar que se está perante «adiantamentos», pois trata-se de «verdadeiras compras».

Afigura-se que a Requerente tem razão, pois não se prevê no contrato qualquer prestação de serviços de fornecimento de madeira a efectuar por aquela sociedade, sendo de interpretar o

contrato como respeitando a aquisição da madeira pela Requerente, ficando esta na sequência de cada pagamento proprietária de 2.500 toneladas de madeira que ela própria extrairia.

Na verdade, não se fez qualquer prova de que tenha havido uma actividade de prestação de serviços de fornecimento de madeira pela referida sociedade, nem mesmo qualquer acto de entrega da madeira, apenas existindo nos autos indícios, designadamente fornecidos pelo contrato, de que se tratou de uma venda.

Assim, é de concluir que, por força do contrato, com a efetivação de cada um dos pagamentos, a Requerente adquiriu 2500 toneladas de madeira que, por ter passado a ser sua, pôde retirar do prédio sem qualquer intervenção da sociedade vendedora.

Tratando-se de venda de 100% das árvores existentes no prédio, está-se perante venda de coisa determinada, pelo que a transferência da propriedade se opera por mero efeito do contrato, nos termos dos artigos 408.º, n.º 1, e 879.º, alínea a), do Código Civil.

Nestas condições, por força do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 18.º do CIRC, os gastos consideram-se suportados «*na data em que se opera a transferência de propriedade*». Na verdade, nem sequer ocorreu uma física «*entrega ou expedição dos bens*» que permita o enquadramento da situação em apreço na primeira parte da estatuição desta norma.

Por outro lado, a Requerente apresentou dezenas de documentos relativos a transporte por si fornecido, pelo que, no mínimo, teria de se ficar com fundadas dúvidas sobre a sua relação com o contrato referido, que devem ser valoradas processualmente a favor da Requerente, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

Assim, o gasto em causa corresponde a uma venda que deve ser imputada ao exercício de 2015.

Pelo exposto, esta correcção enferma de vício por erro sobre os pressupostos de direito e também sobre os pressupostos de facto, ao assentar na errada suposição de que se está perante um «*fornecimento de madeira (...) a extrair em períodos económicos futuros*», pois está-se perante um contrato de compra de madeira efectuada pela Requerente e não sobre qualquer prestação de serviços de fornecimento de madeira.

Por isso justifica-se a anulação da liquidação relativa ao exercício de 2015, na parte respetiva.

Por outro lado, o facto invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira de o gasto ter sido reconhecido contabilisticamente como respeitante à aquisição de fornecimentos e serviços externos, em concreto na conta 62111 – Subcontratos, não se afigura ter qualquer relevo para a apreciação desta questão, pois, para efeitos fiscais, releva a materialidade dos factos, que está apurada, e não a qualificação que o contribuinte lhes dá, como se infere do n.º 4 do artigo 36.º da LGT.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção valor de € 42.500,00.

5.4. Questão das despesas com o pessoal relativas aos exercícios de 2015 e 2016

A Autoridade Tributária e Aduaneira desconsiderou como componente negativa do lucro tributável, os gastos reconhecidos pela Requerente com ajudas de custo e subsídios de alimentação nos exercícios de 2015 e 2016, nos seguintes montantes:

Contas	Descritivo	2015	2016
63204	Subsídio de alimentação	40.176,43	39.335,24
63209	Ajudas de custo	131.586,17	115.950,19
Total		171.762,60	155.285,43

Essa correcção baseou-se, em suma, na constatação de que:

- «a empresa registou gastos de arrendamento/alojamento e de alimentação dos seus funcionários e, para além disso, pagou subsídio de alimentação aos trabalhadores e registou gastos com ajudas de custo»;
- «as despesas com as deslocações são suportadas pela própria empresa, não se verificando, pois, o pressuposto de reembolso das mesmas ao funcionário pela via do pagamento de ajudas de custo»;
- «os mapas de ajudas de custo não indicam sequer a dedução do montante do subsídio de alimentação, ou seja, os gastos registados na empresa refletem uma triplicação nos gastos relativos à alimentação dos seus funcionários e de duplicação dos gastos com o alojamento dos mesmos»;

-
- «os inúmeros documentos referentes a refeições, quer em estabelecimentos de restauração junto das instalações da empresa quer junto dos locais onde os trabalhadores se encontram deslocados, não indicam a quem dizem respeito essas refeições, sendo, pois, impossível comprovar quantitativamente a quem respeitam as refeições. Relativamente às despesas com alimentação ocorridas em França, essencialmente em hipermercados/supermercados, as quais são lançadas mensalmente em “molhos”, também não nos é possível identificar a quem se destinam essas despesas, concluindo-se pela sua abrangência à totalidade dos funcionários»;
 - «fica assim a convicção de que a empresa, para além do pagamento do subsídio de alimentação, suporta inúmeras despesas de alimentação com os seus funcionários, o que se traduz numa duplicação de gastos».
 - «no seguimento de tudo o que foi anteriormente referido, o subsídio de alimentação processado no recibo de vencimento não reveste outro carácter que não o de rendimento tributável, na esfera do funcionário, em imposto sobre o rendimento, o que não aconteceu, atendendo à caracterização que a A... deu a tais dispêndios»;
 - «o pagamento de "ajudas de custo" por compensação de despesas suportadas pelos funcionários com as suas deslocações não se encontra cumprido, uma vez que se verifica a existência de gastos suportados pela própria empresa, quer com a alimentação, quer com o alojamento dos seus funcionários deslocados ao serviço da empresa»;
 - .. «parte dos mapas nem sequer se encontram assinados pelo respetivo funcionário e não é indicado número de contribuinte do beneficiário das ajudas de custo»;
 - «relativamente à indicação das faturas emitidas a clientes, constatamos que os mesmos mencionavam o número da fatura relativo à deslocação efectuada»;
 - «os lançamentos dos mapas de ajudas de custo de janeiro a julho foram lançados, efetivamente, em 2-setembro-2016, ou seja, muito posteriormente às datas de lançamento dos restantes documentos mensais»;
 - «todos os factos e indícios apurados ao longo do presente procedimento inspetivo apontam claramente para a existência da contabilização de ajudas de custo que,

efetivamente, não podem ser consideradas como tal dado que não revestem o objetivo das mesmas que é o da compensação ou reembolso ao trabalhador de despesas incorridas por este com deslocações efetuadas ao serviço da empresa. Logo não são fiscalmente aceites os gastos com o pagamento daquelas ajudas de custo uma vez que a empresa já suporta e contabiliza as despesas ocorridas com as deslocações e alojamento dos seus funcionários».

A Requerente diz sobre estas correcções o seguinte, em suma:

- ocorre violação do princípio da igualdade, na vertente da capacidade contributiva, por discrepância de entendimentos / procedimentos relativos a matérias em tudo idênticas, propalados pelos dois inspetores tributários, porque no relatório do procedimento inspetivo dirigido ao exercício de 2014, excluindo da componente negativa do rédito apenas as despesas com subsídios de alimentação, e no relatório do(s) procedimento(s) inspetivo(s) dirigido(s) aos exercícios de 2015 e 2016, entendeu-se corrigir como componente negativa do rédito, para além das despesas com subsídios de alimentação, as despesas com ajudas de custo;
- a Autoridade Tributária e Aduaneira não apresenta qualquer exemplo que demonstre sobreposição de custos;
- utilizando a Autoridade Tributária e Aduaneira a avaliação directa, o ónus da prova dos factos constitutivos recai sobre quem os invoque (n.º 1 do artigo 74.º da LGT);
- numa clara violação do princípio do inquisitório, a Autoridade Tributária e Aduaneira não se debruçou sobre movimentos financeiros (ou pelo menos olvidou-os por completo no seu relatório), pelo que nada ali exposto indicia sequer que a requerente tenha contabilizado gastos nos quais não tenha incorrido;
- nada impede que uma entidade patronal, nos seus poderes de gestão, opte em determinadas circunstâncias por pagar ajudas de custo ao trabalhador, dando-lhe total liberdade de encontrar na zona para onde é deslocado os locais onde se alimentar e pernoitar;
- e noutras situações ser a própria entidade patronal a acordar com operadores locais as condições em que aqueles serviços são prestados aos seus colaboradores;

-
- e há «situações nas quais são abonados subsídios de alimentação pura e simplesmente, porque os colaboradores não se encontravam deslocados do seu domicílio necessário – cf. artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril citado pela IT- questão que a mesma IT olvidou abordar»;
 - tais factos demonstram a insuficiência (não demonstrou a duplicação ou triplicação de gastos), obscuridade (fica-se sem saber os motivos das correções – duplicação de gastos, gastos indocumentados ou documentação falsa) de fundamentação, equivalente à sua a falta– n.º 2 do artigo 153.º do CPA;
 - a Autoridade Tributária e Aduaneira faz referência ao Decreto-Lei n.º 106/98, mas, quanto aos fundamentos de cariz tributário, apenas inopinadamente, e sem especificar, se faz alusão a uma norma tributária no seu título e esporadicamente ao longo da exposição – artigo 23.º-A do CIRC;
 - não consta da fundamentação qualquer alocação que permita subsumir a matéria de facto descrita à norma tributária invocada no epíteto, e concluir sobre a forma como esta explícita ou implicitamente habilita a IT a alcançar aquele desiderato (desconsiderar aqueles gastos para efeitos do cálculo da matéria tributável de IRC dos anos de 2015 e 2016);
 - no ponto III.2.5. do RIT é sempre feita alusão a uma mesma norma tributária de amplitude tal, que se torna impossível compreender a motivação do ato;
 - tendo o artigo 23.º-A do CIRC (norma invocada) sete números e o número 1, dezoito alíneas [alínea a) a s)] esta fundamentação de direito careceria no mínimo de ser «mais cirúrgica»;
 - o que demonstra a sua insuficiência – e estamos ex-novo de regresso à falta de fundamentação nos termos do n.º 2 do artigo 153.º do CPA;
 - não consegue descortinar em que norma específica daquele artigo, a IT e os agentes responsáveis pelo procedimento inspetivo (universo que inclui não só a inspetora e autora do relato, que in loco executou a ação inspetiva, mas também todos os seus superiores hierárquicos que o confirmaram e sancionaram) se escoraram para desconsiderar fiscalmente aquele gasto;

- se a AT se reporta à alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A, não refere no o relatório que a requerente não possua « ... *por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos...*» (até porque a Requerente os possui);
- sendo a fundamentação um dos elementos essenciais do acto tributário, tal determina a consequente anulação (vício de forma por falta de fundamentação);
- para desconsiderar os gastos a AT teria de demonstrar que aqueles valores não foram pagos aos trabalhadores, pelo que seriam desconsiderados nos termos do artigo 23.º do CIRC - norma que não foi sequer abordada, ou:
- ou como antes referido que «... *por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos...*» nos termos da citada alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC - matéria de facto que também não foi abordada;
- estando cumpridos ambos requisitos (efetivo pagamento e documentação) o que a IT poderia questionar é a qualificação que a requerente lhes deu e requalifica-las como remunerações – por aplicação do artigo 36.º n.º 4 da LGT - tributando-as em IRS na esfera patrimonial dos trabalhadores e concomitante penalização da entidade patronal aqui requerente nos termos do RGIT (por não ter procedido a qualquer retenção na fonte sobre aquelas verbas);
- mas tudo isto apenas se a IT, observando o princípio do inquisitório, tivesse demonstrado que subjacente aos gastos contabilizados nas contas se encontrava o quadro factual que considerou o que não logrou fazer;
- se a contabilidade da Requerente enferma de tantas deficiências, sempre estaria ao alcance da IT recorrer a métodos indiretos por «impossibilidade de comprovação

- e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto» nos termos da alínea b) do artigo 87.º da LGT;
- assim afastando a presunção de verdade dos elementos de contabilidade e declaração, ínsita nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT, enveredando pela comprovação dos respetivos pressupostos – artigo 88.º do mesmo diploma legal;
 - Não o tendo feito, a desconsideração «pura e dura», i.e., por atacado dos saldos das contas 63204 Subsídio de alimentação e 63209 Ajudas de custo, nos termos em que foi encetada, mais não consubstancia que uma encapotada aplicação de métodos indirectos sob a capa de correções técnicas – avaliação direta;
 - verifica-se impedimento legal do Coordenador e Chefe de Divisão, com violação dos princípios da boa-fé e da imparcialidade e do artigo 69.º do Código do Procedimento Administrativo

Antes de mais, é de referir que a Requerente tem razão quanto à invocada falta de fundamentação de direito.

Na verdade, por força do preceituado no artigo 77.º, n.º 2, da LGT, a fundamentação deve *«sempre conter as disposições legais aplicáveis»*.

No caso em apreço, quanto a esta correcção, para além do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril, que não é uma norma de incidência tributária nem de determinação da matéria tributável, a Autoridade Tributária e Aduaneira limita-se a invocar o artigo 23.º-A do CIRC, sem indicar qualquer ou quaisquer das normas que nele se contêm.

Na verdade, o artigo 23.º-A do CIRC contém 9 (nove) números, um deles com 19 (dezanove) alíneas, pelo que a mera referência genérica àquele artigo não pode considerar-se a indicação das disposições legais *aplicáveis*, exigida pelo artigo 77.º, n.º 2, da LGT.

Por outro lado, também tem razão a Requerente ao dizer que, se a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que há deficiências de contabilidade da Requerente que impedem o apuramento exacto da situação fáctica, a solução legal é o recurso a métodos indirectos, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, que prevê tal utilização nos casos de

«impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto».

A avaliação directa da matéria tributável que a Autoridade Tributária e Aduaneira procurou fazer apenas é permitida quando é possível efectuar a *«determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação»* (artigo 83.º, n.º 1, da LGT) , pelo que a não utilização de métodos indirectos tem como corolário a exigência de que seja feita positivamente prova de todos os pressupostos em que assenta a fixação da matéria tributável.

No caso em apreço, não há a certeza de que tenha havido a duplicação ou triplicação de despesas que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca, designadamente quanto à totalidade das ajudas de custo e subsídios de alimentação, nem sequer há prova de, a haver duplicação ou triplicação, as despesas que deveriam considerar-se não efectuadas seriam as respeitantes às *«rendas para alojamento de trabalhadores»* e *«despesas alimentação e deslocações»*, em vez de serem as referentes aos *«subsídio de alimentação»* e *«ajudas de custo»*.

Na verdade, como já se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto, a nota de rodapé em que a Autoridade Tributária e Aduaneira justifica porque é que, no pressuposto de haver duplicação ou triplicação de despesas, optou por considerar que a Requerente não suportou gastos com *«subsídio de alimentação»* e *«ajudas de custo»*, em vez de considerar *«como excedentários todos os valores pagos pelas faturas rececionadas dos estabelecimentos de restauração»*, é, só por si, elucidativa, sobre a falta de prova da realidade subjacente a estas correcções , imprescindível para permitir ***avaliação directa*** da matéria tributável.

Com efeito, a razão por que a Autoridade Tributária e Aduaneira optou por considerar que não se provaram as despesas contabilizadas como *«subsídio de alimentação»* e *«ajudas de custo»*, foi a de que *«o somatório dos valores faturados pelos fornecedores de refeições é significativamente superior»* e optou pela interpretação menos gravosa para a Requerente.

Este critério utilizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira para determinar quais as despesas que entendeu deverem considerar-se não realizadas (que dificilmente se poderá compaginar com os deveres de prossecução do interesse público e apuramento da verdade material que lhe são impostos pelos artigos 266.º, n.º 1, da CRP e 55.º e 58.º, n.º 1, da LGT), revela manifestamente que a inspecção tributária não apurou elementos suficientes para efectuar uma avaliação directa da matéria tributável, com determinação do valor real das

despesas suportadas, pois aquela tem de basear-se em critérios objectivos, como decorre do preceituado nos artigos 83.º, n.º 1, e 84.º, n.º 1, da LGT.

Pelo exposto, conclui-se que as liquidações relativas aos exercícios de 2015 e 2016, enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e falta de fundamentação que justificam a sua anulação, nas partes respectivas, nos termos artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento nestes vícios que asseguram estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões colocadas relativamente à ilegalidade das liquidações, de harmonia com o disposto nos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a estas correcções no valor global € 327.048,03 (€ 171.762,60 + 155.285,43, respeitantes aos exercícios de 2015 e 2016 respectivamente).

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar intempestivo o pedido de pronúncia arbitral quanto à impugnação da liquidação relativa ao exercício de 2014 e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância, na parte respeitante a esta liquidação;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à impugnação da reclamação graciosa n.º ...2018... relativa ao exercício de 2013, na parte em que não foram nela imputados os gastos não aceites quanto ao exercício de 2014 com fundamento no princípio da especialização dos exercícios no valor de **€ 24.088,51** e anular a liquidação n.º 2014..., relativa ao exercício de 2013, na parte respeitante a esta correcção (ponto 5.1. deste acórdão);

- c) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à impugnação da reclamação graciosa n.º ...2018... e anular a liquidação n.º 2018..., relativa ao exercício de 2015, na parte em que respeitante à correcção no valor de € **42.500,00**, não aceite como gasto no exercício de 2014 (ponto 5.1. deste acórdão);
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos gastos imputados a exercícios anteriores no referido procedimento inspectivo, e anular a liquidação n.º 2014..., relativa ao exercício de 2013, quanto a correcções no valor global de € 367,61 (€ 68,73 + € 298,88, reconhecidos nos exercícios de 2015 e 2016, respectivamente) (ponto 5.2 deste acórdão);
- e) Não tomar conhecimento da questão da imputação ao exercício de 2014 de gastos considerados pela Requerente no exercício de 2015, no valor de € **6.708,71** (ponto 5.2 deste acórdão);
- f) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à não aceitação do montante de € **42.500,00**, relativo à factura n.º FT 15/10 como gasto do exercício de 2015 e anular a liquidação n.º 2018..., relativa a este exercício, na parte respeitante a esta correcção (ponto 5.3 deste acórdão);
- g) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da não aceitação, como gastos, das despesas com subsídios de alimentação e ajudas de custo reconhecidos no exercício desde 2015, no valor global de € 171.862,60 e anular a liquidação n.º 2018..., relativa a este exercício, na parte respeitante a esta correcção (ponto 5.4 deste acórdão);
- h) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da não aceitação, como gastos, das despesas com subsídios de alimentação e ajudas de custo reconhecidos no exercício desde 2016, no valor global de € 155.285,43 e anular a liquidação n.º 2018..., relativa a este exercício na parte respeitante a esta correcção (ponto 5.4 deste acórdão);

7. Valor do processo

A Requerente indicou no pedido de pronúncia arbitral o valor de € 100.766,39, como sendo o valor do imposto contestado, calculado da forma descrita na página 2 do pedido de pronúncia arbitral.

A Autoridade Tributária e Aduaneira veio dizer que relativamente às correções inerentes a ajudas de custo ter sido efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária uma regularização de imposto favorável ao Sujeito Passivo no montante global de €12.376,82, pelo que o valor da causa deverá ser ajustado em função dessa correcção, passando a ser de € 88.389,00.

Como resulta do artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor da causa é, «quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende».

Neste caso a Requerente formulou uma pretensão se anulação de liquidações quanto ao valor global de € 100.766,39, pelo que é esse o valor da causa.

A questão de saber se, na sequência de anulação de liquidações, é necessário fazer ajustamentos favoráveis para o Sujeito Passivo não é indicada no referido artigo 97.º-A como critério relevante para a fixação do valor da causa, quando são formulados pedidos de anulação de liquidações.

Assim, de harmonia com o disposto no art. 297.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 **€ 100.766,39**.

8. Custas

A matéria colectável global que é contestada tem o valor de € 453.212,86.

A Requerente refere no quadro que consta de fls. 2 do pedido de pronúncia arbitral o valor total de € 358.212,86, mas este valor não corresponde à soma das parcelas que indica, sendo correcto o valor de 453.212,86.

A Requerente obtém vencimento quanto a correções no valor de € 436.604,15, que corresponde a 96,34%.

Assim, nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 3,66% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 96,34%.

Lisboa, 04-10-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Susana Cristina Constantino de Carvalho Furtado)

(Fernando Araújo)