

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 398/2020-T

Tema: IRC - Dedutibilidade dos gastos.

Sumário:

I – Constatando-se que o contribuinte deduziu no campo 775 do quadro 07. da declaração de rendimentos, no período de tributação em análise, relativamente a gratificações por participação nos resultados, um montante coincidente com o débito por anulação registado na contabilidade, e que no ano precedente tinha acrescido em excesso, no campo 752, e deduzido em excesso, no campo 775, um mesmo montante, não é possível concluir que o contribuinte está a deduzir em duplicado a importância que já tinha deduzido no ano anterior.

II – Não resulta do disposto no artigo 23.º, n.º 4, do Código do IRC que nas facturas justificativas das despesas relacionadas com a atribuição de prémios aos colaboradores, deva constar, para além dos elementos identificativos do prestador e do adquirente dos serviços, o valor da contraprestação e a data do documento, a identificação do beneficiário;

III - Existindo prova bastante dos gastos associados à oferta de viagens aos clientes, no âmbito de uma campanha de divulgação de produtos financeiros e com base num protocolo celebrado entre o sujeito passivo e instituições bancárias, pelo qual aquele se vinculava ao pagamento das despesas inerentes, não é possível pôr em causa o interesse empresarial desses gastos para efeitos de dedução fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A, NIPC..., 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 do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019... e da respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2019..., em que se apurou um montante a pagar de € 326.918,94, e, bem assim, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzido, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é um sujeito passivo de IRC, que se dedica à actividade de seguros e resseguros em todos os ramos técnicos “Não Vida” que sucedeu à B..., S.A.

Foi alvo de uma acção de inspeção tributária externa relativa ao exercício de 2014, que determinou a realização das correções à matéria coletável de IRC no montante de € 564.448,98 com referência aos seguintes temas: € 260.000,00 – anulação de acréscimo bónus e remunerações; € 92.994,30 – sujeição a tributação autónoma de bónus; € 251,71 – dupla tributação económica internacional; € 9.126,65 – diferenças nas tributações autónomas; € 168.098,95 + € 15.312,50 – gastos não aceites fiscalmente; e € 136.098,32 – custos diferidos.

A Requerente pretende apenas contestar as correcções referentes à anulação de acréscimo bónus e remunerações (€ 260.000,00), gastos não aceites fiscalmente (€ 131.859,00) e custos diferidos (€ 136.098,32)

No que se refere à primeira questão, o relatório final de inspeção vem sustentar que, em 2014, o valor de € 520.000,00 deduzido no campo 775 do quadro 7 da declaração modelo 22 está inflacionado em € 260.000,00, visto que a parcela de € 260.000,00 referentes ao acréscimo do ano de 2012 tinha sido deduzida em 2013.

Sucedo que, neste mesmo exercício de 2013, a Requerente contabilizou como distribuição de bônus a atribuir a trabalhadores e administradores a quantia de € 520.000,00, sendo que este valor apenas seria para pagar em 2014, pelo que esse custo foi devidamente acrescido no campo 752 da Modelo 22 do exercício de 2013. E a dedução no exercício de 2014 no campo 775 do mesmo montante de € 520.000,00 prende-se com o facto deste valor ter sido acrescido no exercício anterior por se tratar de um bônus de 2013 a pagar em 2014.

Não existindo assim qualquer duplicação de valores já deduzidos em 2013.

Quanto aos gastos não aceites fiscalmente, a questão prende-se com a dedutibilidade de três facturas relativas a gastos com deslocações ao Mundial de Futebol no ..., que o Relatório de Inspeção considera serem omissas no que respeita aos beneficiários das viagens e carecerem de fundamentação que justifique o gasto efetuado.

No entanto, a prova documental junta inclui as facturas, que comprovam a totalidade do custo incorrido e registado para efeitos contabilísticos e a lista identificativa dos beneficiários das referidas viagens, tratando-se de viagens que a Requerente ofereceu a vários colaboradores da empresa, no âmbito da sua política de incentivos e gestão dos recursos humanos, que se inserem no seu escopo societário e que são relevantes para a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC na aceção do artigo 23º do CIRC.

O Relatório de Inspeção Tributária veio ainda efectuar uma correção à dedutibilidade do valor de € 136.098,32 inscrito pela Requerente a título de custos diferidos, invocando que, se trata de lançamentos de gastos imputados a uma empresa cuja actividade já cessou e que não se encontram devidamente documentados.

Esses custos estão relacionados com a “Campanha Planos G...”, que decorreu entre 16.02.2009 e 31.12.2009 para divulgação de produtos financeiros (Planos G... e Planos G...) junto de clientes e que envolvia um período de 10 a 15 anos.

Ao aderir à campanha e aos produtos, o cliente tinha o direito de optar por um prémio não monetário e, nos termos do Protocolo assinado pelos Bancos, ficou acordado que o pagamento do custo associado aos prémios ficaria a cargo da B... S.A (actualmente designada A..., S.A) e sempre que o cliente cancelasse o plano antes do respectivo período de vigência, o G... cobraria um valor de € 500,00 ao cliente.

A Requerente suportou com a aquisição dos prémios um valor global de € 1.351.532,00 em 2009, e de € 1.753.060,54, em 2010, que foram devidamente contabilizados na conta 481905 – Custos Diferidos – Campanhas.

A Requerente efectuou o diferimento mensal dos mesmos durante todo o período de vigência do Plano, tendo registado no ano de 2014 o valor de € 136.098,23, na mesma medida em que os respetivos proveitos foram registados, utilizando também como base a duração do contrato.

O que foi invocado em sede inspectiva e constitui fundamento exclusivo da presente correcção, é que na aplicação e-fatura não consta qualquer relação comercial entre a Requerente e o C... nos anos de 2013 e 2014, sendo que à data do registo deste custo esta última empresa já tinha cessado a actividade, não estando, como tal, o custo devidamente documentado.

Desde logo, saliente-se que os gastos não eram apenas respeitantes ao C... e tratando-se de custos diferidos respeitantes a facturas cujos serviços foram adquiridos em 2009 e 2010, é irrelevante que a sociedade C... não existisse no ano de 2014, pois a factura de suporte do custo não foi emitida nesse exercício.

Resumindo, estamos perante custos incorridos nos anos de 2009 e 2010, suportados por facturas datadas de 2009 e 2010, mas que foram deduzidos em anos seguintes em função da sua utilização, face aos critérios contabilísticos e fiscais aplicáveis.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, quanto à primeira correcção em causa, refere que a posição da Requerente é de considerar que a dedução efectuada no exercício de 2014 está ligada com os movimentos ocorridos no exercício anterior, verificando-se, no entanto, que no exercício de 2013, não há evidência da contabilização do acréscimo de custos por bónus e gratificações no montante de € 520.000,00 mas apenas de € 260.000,00. E, por conseguinte, as anulações de acréscimo de custos – débito da conta #483119 e crédito da conta #6801101 – traduzidas por dois lançamentos efectuados em Maio de 2014 de € 260.000,00 só podem ser entendidos como respeitando aos bónus a atribuir a administradores e trabalhadores em 2012 e 2013.

Dado que a dedução efectuada no campo 775 do Quadro 07 da declaração de rendimentos de 2013 já incluía os € 260.000,00 contabilizados em 2012 nas contas #483190 (a crédito) e #680101 (a débito), manifestamente não poderiam constar da declaração do exercício de 2014, pelo que se encontra justificada a correcção de € 260.000,00 que não enferma de qualquer ilegalidade.

No que concerne aos gastos com viagens ao Mundial de Futebol ..., objectivamente, esses gastos são estranhos à actividade empresarial prosseguida pela Requerente e não preenchem o requisito básico da dedutibilidade enunciado no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

Alegando a Requerente que os serviços adquiridos serviam um propósito específico de incrementar a produtividade/desempenho dos colaboradores, o que se constata, através do cruzamento dos nomes dos beneficiários do pagamento de viagens e dos colaboradores incluídos na declaração mensal de remunerações dos meses de Janeiro a Maio de 2014, é que há apenas um nome que era comum.

E, por outro lado, correspondendo a oferta a uma “remuneração acessória” sujeita a IRS, como rendimentos do trabalho dependente, impunha-se a emissão do comprovativo documental que identificasse o beneficiário e o montante auferido. O certo é que os gastos com o Mundial

de Futebol ... não foram qualificados como rendimentos do trabalho dependente/remunerações acessórias, ficando por demonstrar que a sua realização se enquadra no interesse empresarial.

Quanto aos custos com campanhas de divulgação de produtos financeiros, contabilizados como custos diferidos, a correcção baseia-se, no essencial, em incongruências detectadas quanto à sociedade fornecedora dos prémios (viagens), pois a entidade que é referida no Protocolo celebrado entre a Requerente e as instituições bancárias intervenientes é a sociedade D..., Lda., que não figura como tendo existência legal, e nos extractos de contas aparece a sociedade C..., S.A. que além de já ter cessado a actividade não tem quaisquer relações comerciais estabelecidas com a Requerente, quer em 2009 e 2010 (anos a que reportam as facturas), quer mais recentemente, o que conduziu os serviços inspectivos a não validarem os custos por não verificação dos requisitos legais de comprovação documental previstos nos n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 23.º do CIRC.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, a Requerente prescindiu da produção de prova testemunhal arrolada e, por despacho de 16 de Dezembro de 2020, o tribunal dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas por considerar não existirem quaisquer novos elementos sobre que as partes se devessem pronunciar.

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

Nos termos do disposto na alínea 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 colectivo 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 colectivo foi constituído em 26 de Outubro de 2020.

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

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

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

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

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

A) A Requerente é um sujeito passivo de IRC, que se dedica à actividade de seguros e resseguros em todos os ramos técnicos “Não Vida” e que sucedeu à B..., S.A.

- B) A Requerente foi alvo de uma acção de inspecção tributária externa ao exercício de 2014, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2017..., que abrangeu a análise da sua situação tributária em sede de IRC.
- C) Em 20 de março de 2019, a Requerente foi notificada do relatório final de inspecção da tributária, que propunha a realização de correcções à matéria coletável de IRC no montante de € 564.448,98.
- D) Na sequência das correcções efectuadas em sede de inspecção tributária, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2019 ... e da respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2019 ..., na qual se apurou um montante de imposto a pagar de € 326.918,94.
- E) Em 3 de setembro de 2019, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o acto de liquidação, na parte relativa às seguintes correcções: € 260.000,00 – anulação de acréscimo bónus e remunerações; € 131.859,00– gastos não aceites fiscalmente; e € 136.098,32 – custos diferidos.
- F) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 10 de Julho de 2020 do Chefe de Divisão do Serviço Central, praticado ao abrigo de subdelegação de competências, e que manifestou concordância com a informação dos serviços ...APT/2020, que constitui o documento n.º 6 junto com o pedido e aqui se dá como reproduzido.
- G) O despacho de indeferimento da reclamação graciosa foi notificado à Requerente em 15 de Julho de 2020.
- H) O Relatório de Inspeção Tributária a que se refere a antecedente alínea C) fundamenta as correcções em causa nos seguintes termos:

III.1.1.3. Contabilização e reconhecimento

Para validar os valores declarados pelo SP em 2014 nos campos 752 e 775 do quadro 07 da declaração modelo 22 foram remetidos os extratos das contas #483190 e #6801101 desde 2011 bem como os mapas de acréscimos de custos e as minutas de preenchimento do modelo 22 daqueles anos, elementos que constituem o Anexo Z resultando da análise aos mesmos o seguinte:

- Em 2013, e conforme quadro que segue retirado do ficheiro de Acréscimo de Custos daquele ano, a soma dos lançamentos efetuados como gastos referentes a bónus a pagar..." ascendem apenas a 260.000,00 euros, incoerente com o valor acrescido no campo 752 nesse ano que foi de 520.000,00 euros:

	Custo	Acresc.	00,00	Período
Distribuição-gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666 67	jan.13
Distribuição-gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666,67	fev-13
Distribuição-gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666,67	mar-13
Distribuição-gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666, 67	abr-13
Distribuição-gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666,67	mai-13
Distribuição-gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666,67	jun-13
Distribuição-gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666 67	jul-13

Distribuição- gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666,67	ag-13
Distribuição- gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.655,67	set-13
Distribuição- gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666,67	out.13
Distribuição- gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666,57	nov-13
Distribuição- gratificações Exerc13 a pagar 2014	6801101	483190	21.666,63	dez.13
			SOMA	260.000,00

Destes elementos foi possível verificar o seguinte:

- Em 2012, o extrato da conta #483190 inclui a crédito o valor de 335.000,00 euros, que corresponde a 75.000,00 euros para os Órgãos Sociais e 260.000,00 euros para os Trabalhadores, situação que também está evidenciada no mapa de Acréscimo de Custos, constando ainda da minuta para preenchimento do modelo 22 o acréscimo de 335.000,00 euros no campo 752, N50 é declarado neste ano qualquer valor a deduzir referente a "bónus a pagar...";
- Em 2013, deixa de haver distinção entre órgãos Sociais e Trabalhadores, incluindo na conta #483190 a crédito o valor de 260.000,00 euros, valor que, conforme já indicado, consta do mapa de Acréscimo de Custos, constando da minuta para preenchimento do modelo 22 o acréscimo de 520.000,00 euros no campo 752. Neste período o SP deduziu o valor de 335.000,00 euros embora do extrato da conta #483190 apenas constem 75.000,00 euros referentes a “anulação do acréscimo...”

- Em 2014, tanto do extrato de conta #483190 (a crédito) como do mapa de Acréscimo de Custos constam 260.000,00 euros, valor que também faz parte da minuta para preenchimento do modelo 22 (acréscimo no campo 752). Neste período o SP deduziu o valor de 520.000,00 euros, coincidente com a soma dos 2 lançamentos de 260.000,00 euros a débito na conta #483190 registados em maio como "anulação do acréscimo...";

Segue quadro resumo destas operações:

Ano	Extrato #83190			Mapa do		Modelo 22 Q.07	
	Crédito acréscimo		Débito (anulação)	Acréscimo Custos		Acrescido (C.752)	Deduzido (C.775)
	Org.Soc.			Soc.			
2012	75.000,00	260.000,00	0,00	75.000,00	260.000,00	335.000,00	0,00
2013	0,00	260.000,00	75.000,00		520.000,00	520.000,00	335.000,00
2014	0,00	260.000,00	520.000,00		260.000,00	260.000,00	520.000,00

- Apesar de, como indicado no início deste ponto, em 2013 apenas constarem movimentos de 260.000,00 euros, atendendo aos pontos anteriores e resumidamente evidenciados no quadro anterior, parece estar justificado o montante acrescido nesse ano de 520.000,00 euros [260.000 (2012) + 260.000 (2013)], percebendo-se que fiscalmente o montante acrescido no campo 752 como "bónus a pagar..." foi deduzido no ano seguinte (campo 775), supostamente por não ter ocorrido esse pagamento;

- Contudo, o que se verifica é que em 2013 terá ocorrido o pagamento aos administradores de 75.000,00 euros, que, como havia sido acrescido em 2012 era passível dedução em 2013;
- Neste período de 2013, apesar do SP, contabilisticamente, apenas ter o registo da anulação dos referidos 75.000,00 euros, acabou por fazer refletir no modelo 22 a dedução de 335.000,00 euros, o que se traduz na dedução de 260.000,00 euros (335.000,00-75.000,00), ou seja, o SP fez neste ano um ajustamento fiscal sem que o mesmo estivesse relevado na contabilidade (ganho);
- Assim, em 2014, o valor de 520.000,00 euros deduzido no campo 775 do quadro 07 da declaração modelo 22 está inflacionado em 260.000,00 euros visto a parcela de 260.000,00 euros referentes ao acréscimo do ano 2012 ter sido deduzida em 2013;
- Referir que todos os lançamentos indicados que foram contabilizados na conta #4B3190 tiveram como contrapartida a conta #6801101.

Concluindo, estando em causa o ano 2014 e verificando-se, conforme exposto nos pontos anteriores, que em 2013 o SP já efetuou, ainda que sem suporte contabilístico, o ajustamento fiscal de 260.000,00 euros referentes ao acréscimo efetuado no ano anterior do "bónus a pagar..." (dedução no campo 775 do quadro 07 da declaração modelo 22 de 335.000,00 euros em que se incluem 260.000,00 euros de 2012), não pode voltar a beneficiar dessa dedução, resultando daqui que o valor de 520.000,00 euros deduzido em 2014 está inflacionado em 260.000,00 euros, montante já deduzido em 2013 e sem fundamentação para que volte a ocorrer a sua dedução neste período. Do exposto resulta a proposta de correção do valor de 260.000,00 euros indevidamente deduzido no campo 775 da declaração modelo 22.

[...]

III-1.4. Gastos Não Aceites Fiscalmente

O art.º 23.º do CIRC dispõe que "são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC". Ou seja, para que um gasto possa ser aceite fiscalmente deve existir uma relação causal entre tal gasto e os rendimentos da empresa, o mesmo é dizer que se consideram

dedutíveis os gastos que sejam incorridos no interesse da empresa e na prossecução da respetiva atividade.

Anteriormente à reforma do IRC, o n.º 1 do art.º 23.º do CIRC estabelecia que - Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora... “.

A exclusão, propositada, da menção comprovadamente sejam indispensáveis", não significa uma alteração radical nas regras da dedutibilidade. A doutrina considera que é bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades. De facto, não se eliminou toda a subjetividade que poderia existir com a anterior redação, pois a relevância fiscal de um gasto continuará a depender de uma ponderação de critérios, tais como, a prova da sua necessidade, adequação, ou da produção do resultado, sendo que a falta geral dessas características gera a dúvida sobre se é um gasto efetivamente incorrido no interesse da empresa e, como tal, se estamos perante um gasto aceite fiscalmente ou não.

Um dos objetivos destes limites à dedutibilidade dos gastos consiste em impedir eventuais situações de abuso fiscal, daí que o legislador tenha estabelecido uma lista exemplificativa de gastos dedutíveis por forma a limitar as reduções indevidas de impostos, ou estaria aberto o caminho à prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios em detrimento dos da empresa, resultando numa violação do princípio da tributação do lucro real.

À data dos factos, o art. 23.º elenca de uma forma exemplificativa os gastos ou perdas a considerar para efeitos fiscais desde que incorridos ou suportados pelo SP para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, sendo que, para que os gastos sejam considerados dedutíveis para efeitos fiscais, são necessários dois requisitos fundamentais:

- Que sejam comprovados documentalmente (n.ºs 3, 4 e 6);

- Que sejam Incorridos ou suportados pelo SP para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

A ausência de qualquer um destes requisitos implica a sua não consideração como gasto fiscal.

Assim, não há qualquer dúvida de que tem de existir uma relação clara entre gastos e rendimentos, que tem precisamente a ver com o facto de os gastos se refletirem, direta ou indiretamente, nos rendimentos, sempre que uma empresa tem que suportar os primeiros para obter os segundos.

De referir que, o que se quer dizer com esta relação de causalidade necessária, é que, tem de existir uma genuína condição sine qua non de resultados concretos ou potenciais (por ex. nos gastos tidos com a investigação e desenvolvimento de novos produtos) obtidos com o gasto, tendo em conta as normais circunstâncias do mercado, considerando o risco normal da atividade em termos de adequação económica do gasto à finalidade, que é a obtenção de rendimentos.

Compete, pois, à Administração Tributária, aferir a dedutibilidade destes gastos contabilizados pelo SP, pelo que, abordado o conceito de gasto, vamos analisar os gastos contabilizados pelo SP nas contas "#630270 — Outros custos aquisição e #630271 — Outros custos aquisição-Campanhas", e se os mesmos podem ser deduzidos fiscalmente.

III.1.4.1. Conta #630270-Outros custos aquisição

Foram solicitados os documentos suporte dos lançamentos efetuados nesta conta verificando-se que os mesmos correspondem, resumidamente, às seguintes situações:

[...]

- c) Mundial de Futebol ... –...(Anexo 7)

[...]

- c) Mundial de Futebol ... – ...

Esta rubrica inclui 3 faturas emitidas por E..., S.A que a seguir se discriminam:

Fatura	Data	Data Venc.	Descrição	Valor
FV/000442	14-01-2014	31-01-2014	Mundial de Futebol ... — ... Faturação conforme acordo, Ref 4/2013 20/12/2013	50.456,00
FV/000443	14-01-2014	20-02-2014	Mundial de Futebol. ...- ... Faturação conforme acordo, Ref 4/2013 20/12/2013	50.456,00
FV/000445	14-01-2014	31-03-2014	Mundial de Futebol...— ... Faturação conforme acordo, Ref 4t2013 20/12/2013	30.947,00
Soma				131.859,00

Estas faturas são omissas no que respeita aos beneficiários das viagens e carecem de fundamentação que justifique o gasto efetuado,

Foi solicitado à Seguradora a identificação dos beneficiários destas viagens, tendo sido remetida uma listagem com 50 nomes que inclui ainda os separadores Departamento, Direção Regional, Balcão e Segmento, verificando-se que os nomes indicados estão associados a Direções Regionais e Balcões espalhados por todo o país (Anexo 11)

Feita uma validação entre a listagem remetida e os colaboradores afetos ao SP constantes das DMR dos meses de janeiro a maio de 2014, apenas F... (NIF...) é comum a ambas e terá beneficiado da viagem ao Mundial do

[...]

III.1.4.2. Conta #630271 - Outros custos aquisição-Campanhas

Foi remetido o extrato desta conta, o qual inclui 12 lançamentos a débito com a descrição "Custos Dif. mês/14C...", em se deve substituir o mês pelos 12 meses do ano, num total de 136.098,32 euros, constando a contrapartida da conta #481905 — Gast. Difer-Outros-Campanha (Anexo 13)

Os “Custos diferidos”, conforme consta da descrição, compreende as despesas ocorridas num exercício, cujo custo deva ser considerado nos exercícios seguintes.

Foi solicitada a natureza desta conta e a que respeitam estes gastos, sendo ainda pedido que fosse documentado especificamente os gastos que se referem ao C..., SA.

O SP informou tratar-se da "Campanha Planos G..., que resumiu da seguinte forma através de mail de 2019-01-18:

- > Entre 1602/2009 e 31/12,2009 decorreu a campanha Planos G..." para divulgação de produtos financeiros (Planos G... e Planos...)
- > A campanha dirigia-se a clientes que tivessem subscrito um Plano G...com um Seguro Saúde G... (fórmula Saúde Essencial)
- > A adesão do cliente à campanha, dava-lhe o direito de optar por um prémio não monetário:
 - Viagem de fim-de-semana numa cidade europeia para 2 pessoas
 - Viagem à ... para um adulto e uma criança
 - Oferta da 1ª anuidade de Seguro B... Auto no limite de 300 eur
 - Estadia 6 notes Hotel ...
 - Outros prémios não monetários (Netbook, Consola de jogos, Telemóvel, etc)
- > Foi assinado entre as partes envolvidas (Companhia e Bancos) o 'Protocolo Planos G...' que definiu que:
 - O pagamento do custo associado aos prémios atribuídos ficou a cargo da B...
 - Em caso de reembolso antecipado do financiamento associado ao Plano ou no de incumprimento deste financiamento, o Plano é cancelado e respectivo seguro de saúde anulado.

- Aos Planos G... cancelados e com prémio atribuído, o B... cobra um valor de 500 eur ao cliente (de acordo com as condições do contrato de subscrição).
- Mensalmente o G... informa a B... Seguros dos Planos cancelados e da respetiva cobrança dos 500 eur por cliente.
- A B... Seguros, após confirmação do cancelamento do seguro de saúde associado ao Plano cancelado, deduz o valor dos 500 eur no acerto mensal da conta corrente com o Banco.

Em 2009, a A... suportou a aquisição dos Prémios, no valor global de 1.351.532 euros (contabilização na conta 481905 Custos Diferidos — Campanhas):

FACTORES de FORNECEDORES		REAL 2009 MENSAL												(Unidade monetária)
Descrição		JAN	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	2009
Campanha Comissão						648.511,00	505.750,00	122.603,00		14.977,00	989,00		3.214,00	1.286.092,00
Marketing Assessoria e								31.200,00						33.448,00
Hotéis L...														
Total		0,00	0,00	0,00	0,00	648.511,00	505.750,00	153.803,00	0,00	14.977,00	989,00	0,00	37.454,00	1.351.532,00

Um Plano G... é contratado por um período entre 10 a 15 anos, sendo estes custos iniciais da Campanha diferidos mensalmente durante o período de vigência dos Planos (diferimento efetuado pela Contabilidade). Ponto de situação em 31/12/2014 (Saldo da conta 481905 a diferir é de 831.299 euros):

CUSTOS DIFERIDOS		REAL 2014 MENSAL												(Unidade monetária)
Descrição		JAN	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	2014
481905 Custos Diferidos - Campanhas														
- Saldo Inicial - Futuras		1.042.240	1.030.397	1.018.533	1.006.700	994.866	979.412	912.568	935.330	925.407	914.572	892.531	841.573	196.038,33
- Diferimentos		11.843,64	11.843,64	11.843,64	11.843,64	11.843,64	11.843,64	11.128,08	11.128,08	10.834,96	10.834,96	10.834,96	10.273,84	
- Saldo Final		1.030.397	1.018.533	1.006.700	994.866	983.022	912.568	881.439	925.407	914.572	893.737	849.696	831.299	

Paralelamente, é feito um acerto na Contabilidade de 500 euros por cada contrato cancelado pelo cliente (para fazer face ao prémio que recebeu na subscrição do contrato). Informação fornecida pela ... (ver pdf em anexo) —> quadros que seguem:

Seguros Saúde Planos 2009 anulados (valor a recuperar do banco)

	Acumulado desde início		
	H...	TOTAL	
Seguros anulados com recuperação 500€	2.878	84	2.962
Com Planos a nulados	2.033	36	2.069
Com Planos em vigor	845	28	873
Seguros anulados sem recuperação 500€	603	18	621
Cientes que não tiveram prémio	331	30	361
Contas fechadas penhoradas, etc	272	8	280
Total Seguros anulados	3.481	82	3.563
Base Apólices:			
Em vigor	2.971	78	3.049
Anuladas	3.481	82	3.563

Acerto Contas Planos G... - Ano 2014

Mês	G...			H...		
	Comissão Extraord.	Acerto Planos 2009	Valor a pagar	Comissão Extraord.	Acerto Planos 2009	Valor a pagar
Janeiro	21.227,43	20.000,00	1.227,43	565,34	500,00	65,34
Fevereiro	21.033,89	8.500,00	14.533,89	514,91	2.000,00	-1.485,09
Março	20.771,88	19.000,00	1.771,88	536,76	0,00	536,76
Abril	20.458,61	4.900,00	15.958,61	511,31	0,00	511,31
Maio	20.047,02	19.500,00	6.547,02	527,90	1.500,00	-872,10
Junho	20.030,30	11.000,00	9.030,30	518,51	0,00	518,51
Julho	19.751,53	14.500,00	5.251,53	508,14	1.000,00	-491,86
Agosto	19.045,07	30.500,00	-11.454,93	488,72	0,00	488,72
Setembro	19.189,73	32.000,00	-12.810,27	500,20	500,00	0,20
Outubro	18.690,01	26.000,00	-7.309,99	493,80	0,00	493,80
Novembro	18.438,05	49.000,00	-30.561,95	494,54	0,00	494,54
Dezembro	18.318,58	5.500,00	12.818,58	483,04	0,00	483,04
TOTAL	237.016,02	232.000,00	5.016,02	5.154,17	5.500,00	654,17

09/15/2014 10:06:22:53
caad

Remeteu ainda um esboço do Protocolo que estará na génese desta Campanha, em que são intervenientes o G..., S.A., o H..., S.A., e o B..., S.A., atualmente A..., S.A., que não passa disso mesmo, de um esboço, e em que efetivamente, da Cláusula Quarta consta como fornecedora das viagens a empresa "D..., Lda.". (Anexo 14)

Consultada base de dados da AT não foi detetada qualquer entidade com esta designação, embora se verifique uma correspondência entre a morada constante do esboço e a da empresa indicada nos extratos, a saber, "C..., S.A, NIF

Esta empresa, C..., encontra-se cessada em sede de IVA e IRC desde 2013-12-23, sendo que o registo na Conservatória do Registo Comercial da dissolução e encerramento da liquidação consta como depositário a "I..., S.A.", atualmente J... S.A., NIF... .

Consultada a aplicação e-Fatura, não consta qualquer relação comercial entre a A... e o C... nos anos de 2013 e 2014, nem o SP remeteu quaisquer comprovativos de outros anos, nomeadamente de 2009, que justifiquem a contabilização do gasto neste período.

Conforme já abordado no ponto III.1.1.3., para que um gasto possa ser considerado como dedutível para efeitos fiscais é requisito fundamental que o mesmo esteja comprovado documentalmente (n.ºs 3, 4 e 6 do art.º 23.º do CIRC), o que, apesar dos elementos remetidos, não é o caso na situação em apreço, visto não só não terem sido apresentados documentos suporte dos gastos ocorridos, como o Protocolo enviado não passa de um esboço e em que a empresa indicada no mesmo não é o C... .

Assim, face ao exposto, trata-se de lançamentos de gastos imputados a uma empresa que já se encontra cessada e que não se encontram devidamente documentados, motivo pelo qual se propõe a correção de 136.098,32 euros.

I) Em 2013, a B..., S.A., através do Gabinete de Comunicação, lançou uma campanha interna, a decorrer entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 2013, visando a oferta aos seus colaboradores de viagens ao Mundial de Futebol do ... e que se destinava à dinamização de diversos produtos de seguros com a intenção de antecipar os objectivos do semestre (documento n.º 15 junto com o pedido que aqui se dá como reproduzido).

J) A sociedade E..., S.A. emitiu em nome da B..., S.A., com data de 14 de Janeiro de 2014, a factura FV/000442, no valor de € 50.456,00, a factura FV/000443, no valor de € 50.456,00, e a factura FV/000445, no valor de € 30.947,00.

L) As facturas mencionadas na alínea antecedente contêm como descritivo “Mundial de Futebol/Facturação conforme acordo Ref. 4/2013, 20/12/2013”.

M) No decurso do procedimento de inspecção tributária, a Requerente apresentou aos serviços inpectivos a lista identificativa dos beneficiários das viagens, com identificação da direcção regional e do balcão a que pertencem e do segmento de actividade em que se inserem, conforme consta do documento n.º 14 junto com o pedido que aqui se dá como reproduzido.

N) Em 16 de Fevereiro de 2009, o B..., Lda. (B...), o G..., S.A. (G...) e o H..., S.A. (H...) celebraram um protocolo visando o lançamento de uma campanha de divulgação dos produtos financeiros denominados "Plano G..." e "Plano G...", destinada a serem subscritos por clientes do G... e do H..., nos termos do qual os clientes dos Bancos poderiam incluir no Plano uma componente não financeira, através da adesão a um seguro de saúde, comercializado pela B..., ficando o cliente com o direito a escolher, conforme a disponibilidade, uma viagem de fim-de-semana com os diversos destinos nele mencionados – considerandos A) e B) (documento n.º 16 junto com o pedido que aqui se dá como reproduzido).

O) A campanha Planos G... teve início no dia 16 de Fevereiro de 2009 prolongando-se até ao final desse ano (cláusula segunda do protocolo).

P) Nos termos da cláusula sexta desse protocolo, sob a epígrafe “Responsabilidade pelo pagamento das viagens”, por cada adesão ao seguro de saúde ..., comercializado pela B..., no âmbito da campanha Planos G..., a B... obrigava-se a efectuar o pagamento das facturas correspondentes ao custo das viagens a usufruir pelos clientes do G... e do H... directamente à D..., Lda., entidade fornecedora das viagens.

Q) No decurso do procedimento de inspecção tributária, a Requerente apresentou aos serviços inspectivos extractos contabilísticos respeitantes aos anos de 2009 e 2010 com menção de facturas emitidas por C..., L... e K... (documento n.º 17 junto com o pedido que aqui se dá como reproduzido).

R) Apresentou ainda cópias de facturas, passadas em nome da B..., provenientes da L..., K..., Lda. (documento n.º 18 junto com o pedido que aqui se dá como reproduzido).

S) Em 6 de Maio de 2019, a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação de imposto.

T) O pedido arbitral deu entrada em 7 de Agosto de 2020.

Factos não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

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 em factos não questionados pelas partes.

Matéria de direito

5. Na sequência de um procedimento inspectivo incidente sobre o exercício de 2014, a Autoridade Tributária procedeu à alteração à matéria colectável em IRC imputável à Requerente no montante global de € 564.448,98, sendo objecto de discussão no presente pedido arbitral as correções efectuadas por efeito da dedução no campo 772 da declaração de

rendimentos do montante de € 260.000,00 a título de anulação de acréscimo de bónus e remunerações aos trabalhadores, gastos não aceites fiscalmente com deslocações ao Mundial de Futebol de ..., no montante de € 131.859,00, e a dedução de custos diferidos relacionados com campanhas de divulgação de produtos financeiros, no montante de € 136.098,32.

Estando em causa a dedutibilidade para efeitos fiscais de gastos incorridos pelo sujeito passivo com gratificações ao pessoal e aquisição de serviços interessa ter presente, num primeiro momento, a disposição do artigo 23.º do Código de IRC.

Na redação resultante da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, com efeitos desde 1 de Janeiro de 2014, e aplicável ao período de tributação em análise, o n.º 1 desse preceito passou a dispor 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”.

Embora a nova redação tenha afastado o requisito de *indispensabilidade* do gasto, continua a ser exigível, para a sua relevância fiscal, a conexão entre os gastos e o interesse empresarial, ainda que não significando uma necessária relação causal entre os gastos e os rendimentos.

Tem-se como assente e constitui entendimento jurisprudencial firme que da **“noção legal de custo fornecida pelo artigo 23.º do Código de IRC não resulta que a Administração Tributária possa pôr em causa o princípio da liberdade de gestão, sindicando a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa e considerando que apenas podem ser assumidos fiscalmente aqueles de que decorram directamente proveitos para a empresa ou que se revelem convenientes para a empresa (cfr. acórdão do TCA Sul de 6 de outubro de 2009, Processo 03022/09 e, em idêntico sentido, acórdão do TCA Norte, de 12 de janeiro de 2012, Processo 00624/05).**

Nessa mesma linha de entendimento, o STA, referindo-se ao **antigo conceito de indispensabilidade**, e chamando a atenção para o carácter **casuístico do seu preenchimento**, formula 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, foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios. Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objeto, foram abusivamente contabilizados como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito”.

Vindo o mesmo aresto a concluir que, **“sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não diretamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objetivo social, ou, ao menos, com nítido excesso desviante, face às necessidades e capacidades objetivas da empresa”** (acórdão de 29 de março de 2006, Processo n.º 1236/05).

Em síntese conclusiva, deve entender-se que a actividade empresarial que gere custos dedutíveis há de ser aquela que se traduza em operações que tenham um propósito (e não um obrigatório nexo de causalidade imediata) de obtenção de rendimento ou a finalidade de manter o potencial de uma fonte produtora de rendimento. Nesse sentido, a actividade produtiva não deverá ser entendida em sentido restritivo, mas sim em sentido amplo, significando actividade relacionada com uma fonte produtora de rendimento da entidade que suporta os gastos. Ao buscar-se o sentido do conceito de actividade das empresas, ele não pode circunscrever-se a meras ou simples operações de produção de bens ou serviços, mas pressupõe uma relação com as operações económicas globais de exploração ou com as operações ou actos de gestão que se insiram no interesse próprio da entidade que assume os custos (cfr. neste sentido, o acórdão arbitral proferido no Processo n.º 480/2016).

É nesse âmbito compreensivo que se enquadra a nova redação introduzida pela Lei n.º 2/2014, que, visando implementar um maior grau de certeza na aplicação concreta dos critérios de dedutibilidade, passou a consagrar como princípio geral que são dedutíveis os gastos relacionados com actividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados, reforçando a ideia de que basta a conexão com a actividade empresarial, independentemente da efectiva contribuição para os rendimentos sujeitos a imposto (cfr. Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, 30 de junho de 2013).

A cláusula geral de dedutibilidade está ainda assim dependente de diversos requisitos e, entre eles, a prévia contabilização do gasto como decorrência da correlação entre o lucro fiscal e o lucro contabilístico (artigo 17.º do Código de IRC) e de que resulta que o reconhecimento do gasto para efeitos fiscais tem pressuposto a sua relevação contabilística na demonstração financeira da sociedade. Tornando-se ainda exigível que o gasto se encontre comprovado documentalmente, como ressalta do artigo 23.º, n.º 3, que se traduz na necessidade de suporte contabilístico do gasto para efeito de um possível controlo pela administração tributária.

6. Revertendo à situação do caso, a primeira questão que cabe dirimir respeita à desconsideração do montante de € 260.000,00, que integra o cômputo global de € 520.000,00 inscrito no campo 775 da declaração modelo 22 e que a Autoridade Tributária entende corresponder a uma dupla dedução de um valor (€ 260.000,00) que já tinha sido considerado a deduzir na declaração referente ao período de tributação de 2013.

A Administração sustenta que a referida verba de € 520.000,00, inscrita da declaração de IRC de 2014, corresponde à soma do valor anual das gratificações ao pessoal que foram acrescidas em 2012 e 2013 (€ 260.000,00 em cada ano), pelo que se verifica uma dedução em duplicado, porquanto este valor já se encontrava incluído no montante de € 335.000,00, que tinha sido deduzido em 2013, correspondente à soma de gratificações de € 75.000,00 e € 260.000,00.

A Requerente considera que a dedução de € 335.000,00 em 2013 resulta da anulação do acréscimo inscrito no campo 752 da declaração de 2012 e, por sua vez, a dedução de €

520.000,00 em 2014 resulta de este mesmo valor ter sido acrescido no exercício anterior por se tratar de gratificações a pagar em 2014.

Compulsando as declarações de rendimentos em causa, o que se constata é que em 2012 havia sido inscrito no campo 752 como acréscimo ao lucro tributável o montante de € 335.000,00, correspondente à soma de gratificações de € 75.000,00 e € 260.000,00 que eram destinadas, respectivamente, a titulares de órgãos sociais e trabalhadores, e que surge englobado no montante efectivamente inscrito de € 341.505,23.

No ano de 2013, consta no campo 752 o acréscimo de € 520.000,00, englobado no valor de € 523.979,01, e no campo 775 a dedução de € 335.000,00. E em 2014 é declarado no campo 752 o acréscimo de € 260.000,00, englobado no montante aí inscrito de € 272.983,14, e no campo 775 a dedução de € 520.000,00.

Por outro lado, os movimentos contabilísticos lançados no extracto da conta #483190 revelam que em 2012 foram creditados os montantes de € 75.000,00 e € 260.000,00, em 2013 foi creditado o montante de € 260.000,00 e debitado por anulação o montante de € 75.000,00, e em 2014 foi creditado o montante de € 260.000,00 e debitado por anulação o montante de € 520.000,00.

Resulta assim que a verba acrescida de € 335.000,00 no campo 752 da declaração modelo 22, relativa ao ano de 2012, corresponde aos lançamentos contabilísticos de € 75.000,00 e € 260.000,00 efectuados nesse mesmo ano. Em 2013, foi acrescida no campo 752 a importância de € 520.000,00 e deduzida no campo 775 a importância de € 335.000,00 enquanto que na contabilidade encontram-se registados - como se referiu - um acréscimo de € 260.000,00 e um débito de € 75.000,00. O que significa que o contribuinte acresceu a mais € 260.000,00 e deduziu a mais € 260.000,00.

Por seu lado, na declaração relativa ao ano de 2014 o valor acrescido de € 260.000,00 e o valor deduzido de € 520.000,00 correspondem aos lançamentos que constam da contabilidade.

Em face de todos estes dados, a Autoridade Tributária concluiu que, em 2013, o sujeito passivo já tinha efectuado, ainda que sem suporte contabilístico, o ajustamento fiscal de € 260.000,00, pelo que a dedução de € 520.000,00, em 2014, corresponde a uma duplicação do

valor dedutível nesse mesmo montante (€ 260.000,00). Ora, é certo que, em 2013, o contribuinte deduziu € 335.000,00 quando na contabilidade só tinha sido anulada a importância de € 75.000,00, pelo que deduziu a mais € 260.000,00. Mas também se verifica que, nesse mesmo ano, inscreveu um acréscimo de € 520.000,00 quando na contabilidade só se encontrava creditada a importância de € 260.000,00. E, por outro lado, a dedução realizada em 2014 (€ 520.000,00) corresponde ao débito do mesmo valor registado na contabilidade.

Não é possível concluir, por isso, que em 2014 o contribuinte está a deduzir uma importância que já tinha deduzido em 2013, visto que a dedução é coincidente com o débito registado nesse ano. E embora se constate que houve uma dedução em excesso em 2013, no montante de € 260.000,00, também se verifica que, nesse ano, se incluiu um acréscimo desse mesmo montante que não está revelado contabilisticamente. E, desse modo, a dedução indevida encontra-se compensada por um acréscimo do mesmo montante igualmente indevido.

E nestes termos, não só não se verifica qualquer prejuízo para a Fazenda Pública por efeito da dedução indevida ocorrida em 2013, como carece de fundamento legal a correcção tributária efectuada relativamente ao exercício de 2014 no pressuposto de que houve lugar a uma duplicação da dedução.

7. A segunda questão que vem discutida respeita a gastos não aceites fiscalmente referentes deslocações ao Mundial de Futebol de

A Autoridade Tributária sustenta que as facturas justificativas dos gastos são omissas quanto aos beneficiários das viagens e carecem de fundamentação e que da listagem de nomes identificados como beneficiários só um deles consta como sendo colaborador da Requerente no período de Janeiro a Maio de 2014.

A Requerente refere que apresentou cópia de três facturas que comprovam a totalidade dos custos incorridos e registados para efeitos contabilísticos e fiscais e a lista identificativa dos beneficiários das viagens, que corresponde a uma gratificação a vários colaboradores da Requerente destinada a premiar o seu desempenho e que esses custos se inserem no escopo societário da Requerente e são relevantes para a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC.

Da matéria de facto dada como assente resulta que foram emitidas facturas pela E..., S.A. à B..., S.A., agora designada A..., S. A., que contém a referência “Mundial de Futebol/Facturação conforme acordo Ref. 4/2013, 20/12/2013”.

A Requerente juntou ainda a lista identificativa dos beneficiários das viagens, com identificação da direção regional, do balcão e do segmento de actividade a que pertencem e um documento interno com indicação das regras da campanha de oferta das viagens ao Mundial de futebol do ..., a decorrer entre 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2013, e que se destinava à dinamização de diversos produtos de seguros com o objectivo de melhorar os resultados económicos.

Como resulta do disposto no n.º 3 do artigo 23.º do Código do IRC, os gastos dedutíveis “devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito”. E no caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo deve conter, pelo menos, os seguintes elementos: a) nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário; b) números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional; c) quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados; d) valor da contraprestação, designadamente o preço; e) data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados” (cfr. n.º 4).

Tratando-se, no caso, de aquisição de bens ou serviços, a documentação exigível seria a constante do n.º 4, que, na redacção resultante da reforma de IRC de 2014, consagrou o entendimento maioritário da doutrina e da jurisprudência no sentido de considerar como bastantes, para a dedutibilidade do gasto, os elementos que identifiquem a operação realizada (sujeitos, objecto, data e preço). E que afasta, por conseguinte, os requisitos mais exigentes do artigo 36.º, n.º 5, do Código do IVA quanto às formalidades das facturas para efeito do direito de dedução do imposto (cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, 2019, Coimbra, págs. 105-106).

Ora, as facturas justificativas das despesas contêm os elementos identificativos do prestador e do adquirente dos serviços e o número de identificação fiscal do adquirente, bem como o valor da contraprestação e a data do documento, e explicitam que as facturas se referem ao Mundial de Futebol..., fazendo referência expressa ao acordo celebrado entre as partes ao abrigo do qual foram emitidas.

Não resulta da lei que, relativamente a despesas relacionadas com a atribuição de prémios aos colaboradores, deva constar na factura a identificação do beneficiário. E, por outro lado, os beneficiários encontram-se identificados pelo nome e por referência ao departamento a que pertencem, ao local de trabalho e segmento de actividade. E pelas regras do documento interno que regula a atribuição dos prémios torna-se claro que a campanha, a decorrer durante o ano de 2013, tinha em vista a melhoria dos resultados no âmbito de diversos produtos de seguros cuja comercialização se enquadra na actividade da empresa. Nada permitindo concluir que os gastos incorridos se não relacionem com uma opção de gestão empresarial da Requerente e tenham sido antes motivados pelo interesse pessoal de administradores, colaboradores ou parceiros sociais.

A Autoridade Tributária acrescenta que da listagem de beneficiários das viagens apenas identificou um nome como sendo colaborador da empresa no período de Janeiro a Maio de 2014. Mas para além da campanha ter sido implementada no decurso do ano de 2013, e não no referido período temporal de 2014, todos os elementos dos autos indiciam que os prémios se destinavam aos colaboradores da empresa, que se encontram identificados, e em vista à promoção da comercialização dos seus produtos. E, por outro lado, a Requerida não prova, como lhe competia, que qualquer desses beneficiários não possuísse uma efectiva relação de trabalho subordinado com a Requerente.

8. Uma terceira questão prende-se com lançamentos a débito com a descrição “custos diferidos mês/14...”, que se referem a uma campanha Planos G..., que decorreu entre 16 de Fevereiro e 31 de Dezembro de 2009, destinada à divulgação de produtos financeiros entre os clientes que tivessem subscrito um Plano G... com um Seguro Saúde G... e que proporcionava a atribuição de um prémio não monetário.

A Autoridade Tributária considera que do Protocolo celebrado entre o G... o, S.A., o H..., S.A., e o B..., S.A. (atualmente A..., S.A.), em vista à implementação dessa campanha, consta que esta última entidade se obriga a pagar o custo das viagens a usufruir pelos clientes à empresa "D..., Lda.". E que, no entanto, não foi detectada qualquer entidade com esta designação e, embora exista uma correspondência entre o endereço constante do protocolo e a empresa "C..., S.A, que figura nos extractos contabilísticos, verifica-se que esta empresa cessou a sua actividade em 23 de Dezembro de 2013 e não consta que tenha tido qualquer relação comercial com a A... nos anos de 2013 e 2014, nem foram juntos comprovativos que justifiquem a contabilização do gasto, designadamente o ano de 2009.

A Requerente contrapõe que, nos termos do Protocolo assinado com as instituições bancárias, ficou acordado que o pagamento do custo associado aos prémios atribuídos aos clientes ficaria a seu cargo e que suportou a esse título um valor global de € 1.351.532, em 2009, e de € 1.753.060,54, em 2010, devidamente contabilizados na conta 481905 – Custos Diferidos – Campanhas.

Respeitando os custos a um plano contratado por um período de 10 a 15 anos, a Requerente efectuou o diferimento mensal dos mesmos durante todo o período de vigência do Plano, tendo registado no ano de 2014 o valor de € 136.098,23. No decurso do procedimento de inspecção, a Requerente apresentou toda a documentação de suporte, incluindo registos contabilísticos que comprovam os custos com a aquisição dos prémios nos anos de 2009 e 2010 e as facturas comprovativas que foram emitidas por várias entidades, e não apenas pelo C... .

Como resulta da matéria de facto tida como assente, o B... lançou uma campanha de divulgação dos produtos financeiros denominados “Plano G...” e "Plano .G..", destinada a serem subscritos por clientes do G..., S.A. e do H..., S.A. Nos termos do protocolo assinado entre essas entidades, a adesão a um seguro de saúde incluía a oferta ao cliente de uma viagem com destinos determinados e cujos custos eram integralmente suportados pela B... . A campanha tinha início em 16 de Fevereiro de 2009 e final previsto para o dia 31 de Dezembro desse ano. Nos termos da cláusula sexta do Protocolo, a B... obrigava-se a efectuar o

pagamento das facturas correspondentes ao custo das viagens directamente à D..., Lda., empresa fornecedora das viagens, e esta devia emitir as respectivas facturas em nome da adquirente dos serviços.

Encontram-se juntos aos autos extractos contabilísticos respeitantes aos anos de 2009 e 2010 que contêm a menção de facturas emitidas por C..., L... e K..., como também cópias de facturas passadas em nome da B... provenientes destas duas últimas entidades e ainda D..., Lda., num valor global equivalente à soma dos custos contabilizados com a aquisição dos prémios nos anos de 2009 e 2010.

Existe, por conseguinte, prova bastante dos gastos associados à oferta de viagens no âmbito do protocolo celebrado entre a B... e instituições bancárias do Grupo M..., que, além do mais, vinculava aquela entidade ao pagamento das despesas inerentes. E não é a circunstância de o C... ter cessado a sua actividade em 2013 ou de no protocolo se ter referenciado a D... como fornecedora dos serviços que justifica, por si, a desconsideração desses gastos para efeitos fiscais. Por um lado, os gastos ocorreram num momento muito anterior à dita cessação de actividade da C... e, por outro lado, a cláusula sexta que faz menção da obrigação da B... efectuar o pagamento de viagens à D... é essencialmente, no quadro do acordo firmado pelas partes, uma cláusula de responsabilidade pelo pagamento das viagens, não sendo necessariamente vinculativa quanto à entidade a contratar para a aquisição dos serviços.

Tendo em consideração que a Autoridade Tributária desconsiderou os gastos para efeitos fiscais com esses dois únicos fundamentos e que não cabe ao tribunal substituir-se à Administração na fundamentação dos actos tributários, haverá de concluir-se pela ilegalidade da liquidação também nesta parte.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

9. A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

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 exactos 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.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do acto tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

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, na sequência de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRC, ao pagamento de juros indemnizatórios, 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 e anular o acto tributário de liquidação de IRC n.º 2019 ... e, bem assim, o despacho de indeferimento da reclamação graciosa contra ele deduzido;
- b) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 326.918,94, 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 € 5.814,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2021,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

A Árbitro vogal

Elisabete Louro Martins

A Árbitro vogal

Sofia Ricardo Borges