

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 421/2022-T

**Tema: IRC – Artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b) e h) do Código do IRC; Ónus da prova;
Artigo 28.º-A, n.º 1, do Código do IRC; Perdas por Imparidade.**

Sumário:

I - Não são dedutíveis as despesas de ajudas de custo que não cumpram os requisitos documentais acrescidos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h), do Código do IRC e a Requerente não as consegue comprovar de forma efectiva, por outros meios.

II - Nas situações para as quais foram trazidas provas, de que as diligências efectuadas para o recebimento dos créditos foram em data anterior a 2018, as perdas por imparidade relacionadas com esses créditos deviam ter sido deduzidas para efeitos fiscais naqueles períodos de tributação, e não em 2018.

III - A consideração dos créditos como de cobrança duvidosa verificou-se no final daqueles períodos de tributação, anteriores a 2018, estando o risco de incobrabilidade devidamente justificado face à mora do crédito, à dificuldade de cumprimento do devedor e às diligências efectuadas para o seu recebimento, conforme dispõe o n.º 1 e 2 do artigo 28.º-B do Código do IRC.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Hélder Faustino, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 26 de Setembro de 2022, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., doravante designada por “Requerente”, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua..., n.º ..., Cave / Loja, em ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), tendo sido notificada para efectuar o pagamento da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) n.º 2022 ..., relativa ao IRC de 2018, no montante de € 27.072,92.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 14 de Julho de 2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 26 de Setembro de 2022.

Em 3 de Novembro de 2022, a Requerida apresentou Resposta, com defesa por impugnação.

Em 19 de Dezembro de 2022, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, com inquirição de duas testemunhas indicadas pela Requerente, tendo sido prescindida uma. Foi ainda ouvido, em sede de declarações de parte, o gerente da Requerente. As Partes foram

notificadas para apresentarem alegações escritas, o Tribunal designou a data de prolação da decisão arbitral e a Requerente foi advertida da necessidade de pagamento da taxa subsequente (cf. acta que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

Em 20 de Dezembro de 2022, a Requerida juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 11 de Janeiro de 2023, a Requerente apresentou alegações, reafirmando a posição expressa no articulado inicial. A Requerida optou por não alegar.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

No que respeita à não dedutibilidade fiscal dos gastos com os encargos com compensação da utilização de veículo próprio, no montante de € 32.803,61, entende a Requerente que a AT podia ter esclarecido as dúvidas com a consulta de toda a documentação contabilística e com pedido de informações à Requerente.

Defende que o respectivo gerente, o Sr. B..., é o principal comercial da Requerente, fazendo diariamente visitas a clientes e a potenciais clientes.

E que no mercado competitivo que é o do mercado dos equipamentos de escritório, é fundamental fazer um acompanhamento permanente dos clientes, quer por questões de fidelização, quer por questões de promoções de vendas e/ou prestação de assistência técnica.

Por outro lado, a Requerente tem negócio em todo o território nacional e não apenas na região da sua sede, o que é facilmente comprovável pela respectiva facturação e que esteve acessível à AT.

Pelo que, quando nas folhas justificativas dos quilómetros realizados surge a expressão “vendas”, a mesma refere-se ao sector comercial da Requerente, sustenta a Requerente que, por uma questão de facilidade e identificação do custo reporta-se à expressão vendas todos os quilómetros realizados pelo sector comercial, quer seja para a apresentação de novos produtos e equipamentos, para a assistência técnica, quer seja para negociar novos contratos ou

renegociar os já existentes.

A título de exemplo, a Requerente refere a concretização de proposta comerciais junto da C..., S.A., a entrega de uma proposta à D..., Lda., ao E..., Lda., tendo levado um representante da empresa F..., Lda., à Feira "...", para visitarem fornecedores de equipamentos de escritório.

A Requerente refere, ainda, ter levado o cliente G..., Lda., à sede da ... em Madrid para assistir a uma demonstração de utilização de equipamentos, ter levado a ideia ao H...– Instituto Politécnico H.. para uma proposta para um procedimento concursal, e ter apresentado uma proposta à Escola I..., Lda..

A Requerente sustenta, ainda, possuir diversos contratos de assistência técnica, designadamente, com a J..., Lda., sita em Albufeira.

Segundo a Requerente, as siglas colocadas nos boletins itinerário referem-se sempre às siglas dos clientes, sendo facilmente identificáveis e permitiam à AT sindicar e controlar as referidas viagens, bastando realizar diligências junto das entidades referidas nos boletins itinerário.

Defende a Requerente deslocar-se aos clientes e aos potenciais clientes a fim de vender os seus préstimos e os seus bens, como é típico de toda e qualquer actividade de natureza comercial, pelo que por diversas vezes, o Sr. B... tem de descansar e alimentar-se durante as viagens.

Mais, tratando-se de equipamentos específicos e alguns deles com elevados índices de tecnologia, a Requerente leva e acompanha os seus clientes e/ou potenciais clientes a feiras ou aos próprios fabricantes para efeitos de demonstrações e/ou formações.

Segundo a Requerente, todas as deslocações são realizadas no interesse da sociedade, com excepção daquelas em que se menciona expressamente que se se trata de fim-de- semana ou de férias, sendo que nestes casos nenhum valor é debitado à empresa.

Conclui que, não obstante o ónus da prova recair sobre a AT, está mais do que demonstrada que os gastos em causa foram tidos e para o interesse da Requerente, tendo grande parte das mesmas resultados em propostas, fidelização de clientes, realização de vendas e/ou assistência técnica, motivo pelo qual devem ser considerados como custos fiscais e bem assim ser anulada a liquidação adicional impugnada por vício de violação de lei.

Já no que respeita à não aceitação de gastos constituídos no período de 2018, consequentes da constituição de perdas por imparidade sobre créditos considerados como sendo de cobrança duvidosa, no montante de € 23.026,19, entende a Requerente que todas as facturas em causa estavam em mora há mais de 6 meses e todos os documentos juntos ao processo demonstram o envio de comunicações a peticionar o pagamento das facturas em dívida e já vencidas há mais de 6 meses, motivo pelo qual, deve a liquidação adicional ser anulada, por vício de violação de lei, com excepção das imparidades relativas a autarquias locais, no montante de € 928,92.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Entende a AT que os boletins itinerários têm sempre como justificação a palavra “vendas” seguido de nomes, tais como de “F...”, “H...” entre outros, por isso em alguns casos, é impossível identificar tais entidades. Mais, desconhecem-se quais as vendas que resultaram de inúmeras deslocações (a Requerente não as indicou). Em face da ausência de tal informação, a AT não consegue aferir se as alegadas deslocações foram efectivamente realizadas e se as mesmas foram no interesse da Requerente.

Mais refere a AT que não foram indicados os tempos de permanência em cada uma das entidades, o que impede a AT de controlar as deslocações efectuadas.

Alega, ainda, a AT que existem deslocações que não têm qualquer relação com a actividade da empresa, nomeadamente as efectuadas com o Grupo de Escolas Profissionais de K..., G... e F... .

Conclui a AT que os boletins itinerários que titulam os gastos, relacionados com a compensação por deslocação em viatura própria, não permitem controlar as deslocações efectuadas, levantando dúvidas se os gastos foram realizados no interesse da Requerente ou do beneficiário, e se tais deslocações foram, efectivamente, realizadas.

Por estas razões, entende a AT que os gastos não se devem ter como sendo fiscalmente dedutíveis, nos termos das alíneas b) e h) do artigo 23.º-A do Código do IRC.

No que respeita ao pedido apresentado pela Requerente relativo à não aceitação de gastos constituídos no período de 2018, consequentes da constituição de perdas por imparidade sobre créditos considerados como sendo de cobrança duvidosa, esta apenas vem alegar que os créditos se encontravam em mora há mais de 6 meses, voltando a remeter toda a documentação anteriormente apresentada em exercício do direito de audição em procedimento inspectivo, juntando ao PPA.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo dirigido à anulação do acto de liquidação de IRC e correspondentes juros indemnizatórios (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A. A A..., LDA., aqui Requerente, é uma sociedade que tem por objecto social a venda de equipamentos de impressão “digital office” e serviços associados, a que correspondem os seguintes códigos de atividade económica (“CAE”)

Tipo	Código CAE	Designação
Principal	46660	Comércio por grosso de outras máquinas e material de escritório
Secundário 1	77330	Aluguer de máquinas e equipamento de escritório (inclui computadores)

– cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”).

- B. À data da prática dos factos, a Requerente encontrava-se enquadrada, em sede de IRC, no regime geral de determinação do lucro tributável – cf. pág. 6 do RIT.
- C. A Requerente foi sujeita a um procedimento, ou acção, de inspeção interno de âmbito parcial (IRC), credenciado pela ordem de serviço n.º OI2020..., que incidiu sobre o período de tributação de 2018, com o objectivo de efectuar o controlo declarativo – cf. pág. 6 do RIT.
- D. A Requerente foi notificada, através do Ofício n.º ..., datado de 13 de Janeiro de 2021, para remeter a seguinte documentação – cf. pág. 7 do RIT:

“3 - Na IES declarou a constituição de imparidade por dividas a receber de clientes, no valor de €32.877,44. Relativamente à referida imparidade solicita-se o envio dos seguintes elementos:

a) extratos de conta onde foram levadas à contabilidade as imparidades e os créditos de cobrança duvidosa;

b) documentos que titulam os referidos registos contabilísticos bem como as faturas emitidas aos clientes subjacentes à imparidade constituída;

c) Mapa de Provisões;

d) documentos comprovativos do risco de incobrabilidade, nos termos do n.º 1 do artigo 28.º-B do Código do IRC

4 - Extratos de conta relativos à contabilização das ajudas de custo e os documentos subjacentes aos registos contabilístico dos mesmos e respetivo mapa a que se refere a alínea h), n.º 1 do art.º 23.º B do código do IRC”.

E. Perante os elementos remetidos pela Requerente, a AT procedeu à sua análise e concluiu que:

- a) relativamente à constituição das perdas por imparidade – cfr. pág.11 do RIT:
- A Requerente não enviou o documento que titula a contabilização das imparidades por créditos em dívida, nem enviou as facturas, subjacentes à constituição das mesmas;
 - A contabilidade evidencia os créditos de cobrança duvidosa (conta #21600XXX - “Clientes de cobrança duvidosa”). No entanto, não foram enviados os documentos que titulam os lançamentos contabilísticos efetuado nas contas, nem as faturas subjacentes à formação da dívida, as quais estão subjacentes à constituição da imparidade – cfr. pág.12/13 do RIT;
 - A ausência destes elementos impede a AT de:
 - conhecer o que foi facturado e a quem (nome do cliente), e por isso, não permite verificar se as mesmas estão relacionadas com créditos resultantes da actividade normal da A..., nos termos da alínea a) n.º 1 do artigo 28.º-A do Código do IRC;
 - conhecer a data do vencimento das faturas, impossibilitando aferir a mora de cada uma das faturas emitidas, nos termos da alínea c), n.º 1 e n.º 2, do artigo 28.º-B do Código do IRC; e,
 - validar se existem provas objectivas de imparidade, por “créditos / dívidas”, e de terem sido efetuadas diligências para o seu

recebimento, nos termos da alínea c), n.º 1, do artigo 28.º-B, do Código do IRC.

- Nas situações para as quais foram trazidas provas, de que as diligências efectuadas para o recebimento dos créditos foram em data anterior a 2018, as perdas por imparidade relacionadas com esses créditos deviam ter sido deduzidas para efeitos fiscais naqueles períodos de tributação, e não em 2018.
 - Se procedeu à constituição de perdas por imparidade constituídas em nomes de clientes que são Juntas Freguesia, os quais, só por si não são considerados de cobrança duvidosa, nos termos da alínea a) do artigo 28.º-B do Código do IRC.
- b) relativamente à consideração de encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal:
- Dois dos documentos que titulam a deslocação não foram enviados pela Requerente (os documentos internos n.º 2251 e n.º 1136, no valor de € 101,64 e € 8,21, respectivamente), montantes que foram corrigidos nos termos da alínea b) do artigo 23.º-A do Código do IRC – cfr. pág.15 e 20 do RIT.
 - Foram detectadas diversas situações incongruentes relatadas nas pág.15 a 19 do RIT, cuja ausência de requisitos exigidos nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC nos documentos/mapas apresentados, não permitiu à AT efectuar o controlo das deslocações, porquanto, não continham os elementos essenciais das operações que titulam, nomeadamente, o motivo da deslocação, os tempos de permanência em tais locais, não identifica quais as vendas realizadas, de modo a possibilitar à AT fazer o controlo das alegadas deslocações e consequentemente, dos gastos, para efeitos fiscais, quer da respectiva tributação dos montantes auferidos pelo respectivo beneficiário.

- Concluindo a AT, que os boletins itinerário que titulam os gastos, relacionados com a compensação por deslocação em viatura própria, não permitem controlar as deslocações – cfr. pág. 19 do RIT.
- F.** A Requerente foi devida e legalmente notificada do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária para, querendo, exercer o direito de audição prévia, o que veio a fazer, conforme entrada registada na Direcção de Finanças de ..., com o n.º 2021..., de 21 de Dezembro de 2021 – cfr. pág. 23 do RIT.
- G.** Em face da argumentação invocada e da documentação apresentada pela Requerente, a AT concluiu que relativamente à constituição das perdas por imparidade, seria de rectificar parcialmente a correcção inicialmente proposta (€ 32.877,44) fixando a correcção em € 23.026,19.
- H.** Relativamente à consideração de encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, a AT concluiu não estarem reunidos os pressupostos exigidos na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, que, impedem a AT de controlar a deslocação alegadamente efectuada e, conseqüentemente, não permitindo aferir da sua indispensabilidade, mantendo a correcção em € 32.803,61.
- I.** A Requerente foi notificada, mediante carta registada datada de 28 de Fevereiro de 2022, do RIT final, o qual originou a emissão do acto liquidação adicional de IRC que constitui objecto do presente PPA, apresentado em 13 de Julho de 2022.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO E FACTOS NÃO PROVADOS

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e)

do RJAT, não tendo o Tribunal Arbitral que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se essencialmente na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

Foram tidos em conta os depoimentos das duas testemunhas inquiridas: L..., representante legal da G..., Lda. e M..., gerente da F..., que responderam de forma objectiva e com conhecimento dos factos no âmbito das funções exercidas. Foi ainda ouvido, em sede de declarações de parte, o gerente da Requerente.

Em relação aos factos não provados, não se demonstrou que claramente que as deslocações em viatura própria se efectuaram de facto, no interesse empresarial da Requerente, provando viagem a viagem os elementos documentais em falta.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. DO DIREITO

1. DA DEDUTIBILIDADE FISCAL DOS GASTOS COM OS ENCARGOS COM COMPENSAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DE VEÍCULO PRÓPRIO

No que respeita à não dedutibilidade fiscal dos gastos com os encargos com compensação da utilização de veículo próprio – correcção de valor € 32.803,61 – a correcção ora contestada resulta da não dedutibilidade fiscal dos gastos com encargos com compensação de utilização de viatura própria por parte do gerente da sociedade, nos termos da alínea b) e h) do artigo 23.º-A do Código do IRC, conjugado com o n.º 1 e n.º 3, do artigo 17.º do mesmo diploma.

Recorde-se que a correcção efectuada, nos termos da alínea b) do artigo 23.º-A do Código do IRC, resulta do facto de a Requerente não ter apresentado a documentação que justifique o encargo de montante € 109,85, considerando a AT não estarem comprovados, nos termos da alínea b) do artigo 23.º-A do Código do IRC.

Já a correcção efectuada, nos termos da alínea h) do artigo 23.º-A do Código do IRC, no valor de € 32.693,76, prende-se com o facto de a Requerente não cumprir os pressupostos legais exigidos na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, quando não demonstrou quais os motivos/objetivos das deslocações efectuadas pelo sócio-gerente, qual o tempo de duração daquelas deslocações e não as relacionou com as respectivas vendas, não permitindo à AT aferir se as alegadas deslocações foram efectivamente realizadas e se as mesmas foram, ou não, no interesse da ora Requerente.

Ora, no que concerne à apreciação da argumentação da Requerente, quanto à correcção efectuada nos termos da alínea b) do artigo 23.º-A do Código do IRC, em montante € 109.85, verifica-se que a Requerente, também não trouxe aos autos a documentação que não apresentou em sede de procedimento inspectivo, razão pela qual se mantém a correcção efectuada.

Relativamente à correcção nos termos da alínea h) do artigo 23.º-A do Código do IRC, vem a Requerente referir que “*cabe à AT demonstrar e provar que tais elementos não são verdadeiros*” (cf. artigo 31.º do PPA), afirmando que o ónus da prova recai sobre a AT, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT (cf. artigo 30.º do PPA).

Vejamos,

No que concerne ao ónus da prova, a regra geral atinente à repartição do ónus da prova consta do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, preceito que estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AT ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Ora, como amplamente demonstra o RIT, a AT provou que estão verificados os pressupostos legais que legitimam as correcções aos elementos declarados pela Requerente, passa a incumbir-lhe a prova que ponha em causa os montantes corrigidos, de acordo com o referido artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Com efeito, resulta do RIT que a Requerente declarou gastos com deslocações efectuadas pelo sócio-gerente, relativamente aos quais não foi possível estabelecer a conexão com a actividade empresarial da Requerente cujos respectivos rendimentos obtidos ou garantidos estão sujeitos a IRC, cumprindo a AT integralmente o ónus da prova que sobre si impende.

Recorde-se as limitações e as conclusões apuradas pela AT, a págs. 15 a 20 do RIT, “os Boletins Itinerários (BI) têm sempre como justificação a palavra “*Vendas (...)*” seguido de nomes, tais como de “*F...*”, “*H...*”, entre outros, por isso, em alguns casos, é impossível identificar tais identidades. Mais, desconhecem-se quais as vendas que resultaram de inúmeras deslocações (o SP não as indicou). Em face da ausência de tal informação, a IT não consegue aferir se as alegadas deslocações foram efetivamente realizadas e se as mesmas foram no interesse do SP”.

Resulta, pois, do RIT que “*não foram indicados os tempos de permanência em cada uma das entidades, o que impede a IT de controlar as deslocações efetuadas*” (cfr. pág.17 do RIT).

Concluindo a AT que *“as justificações inscritas no boletim itinerário indiciam que a deslocação, a ter acontecido, não está relacionado com atividade da empresa”* e que *“o SP está a considerar, como gasto, importâncias respeitantes a deslocações, do âmbito privado, do Sr.B...”* (cf. págs. 18 e 19 do RIT).

Mais, a AT apresentou as seguintes conclusões que sustentaram a presente correcção nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC (cf. pág. 19 e 20 do RIT), a saber:

“O mapa “Compensação por deslocação em viatura própria”, ou Boletim Itinerário (BI) apresentado pelo SP, não contém os elementos essenciais das operações que titulam, nomeadamente, o motivo da deslocação, os tempos de permanência em tais locais, não identifica quais as vendas realizadas, de modo a possibilitar à Administração Tributária fazer o controle das alegadas deslocações e conseqüentemente, dos gastos, para efeitos fiscais, quer da respetiva tributação dos montantes auferidos pelo respetivo beneficiário.

Ora, conforme se demonstrou anteriormente, os boletins itinerário que titulam os gastos, relacionados com a compensação por deslocação em viatura própria, não permitem controlar as deslocações efetuada, levantando dúvidas se os gastos foram realizados no interesse do SP ou do beneficiário, e se tais deslocações foram, efetivamente, realizadas”.

Perante a demonstração efectuada pela AT dos pressupostos da tributação, a qual duvidou aquando da análise da contabilidade da Requerente da relevância fiscal dos gastos declarados, passa a incumbir à Requerente a prova da ilegalidade das correcções, o que não ocorreu.

Importa trazer à colação uma Decisão do CAAD, de 2 de Outubro de 2022, no processo n.º 99/2022-T, nos termos da qual, *“quando os gastos contabilísticos assumem contornos mais indiretos e menos usuais – como sucede nos casos dos autos: [...] ajudas de custo e abonos de kms que não seguem o standard de documentação exigível na lei ou que não são origem a proveitos decorrentes. Ora, é normal, nestes casos, que a AT, expondo e*

provando a estranheza factual e jurídica dessas situações (abalando a presunção de veracidade da contabilidade), solicite então que o contribuinte efetue cabal e concreta explicação de tais situações e que na falta de prova não aceite o efeito fiscal pretendido em sede de IRC e IVA; não se vislumbra apenas qualquer interesse para a sociedade requerente em a suportar – e qual a sua ligação empresarial, atento justamente o seu carácter insólito e inusual. É isto o que Gustavo Courinha designa por business purpose test: comprovar que o interesse é ainda da sociedade (requerente) e não apenas de terceiros ou dos sócios – vide Gustavo Lopes Courinha, Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Almedina, 2019, p. 114 e 115.

Perante isso, o contribuinte tem de provar a natureza empresarial do gasto (de forma concreta e detalhada), por quaisquer meios de prova ao seu alcance – dada a sua natureza menos comum e contornos factuais mais insólitos. Se o contribuinte provar concretamente a sua relação com a função empresarial, com todos os meios de prova ao seu alcance, então obterá o efeito fiscal pretendido em sede de IRC; mas se não fizer essa prova, então o gasto não pode ser aceite em termos fiscais.

Em relação ao artigo 23.ºA, n.º 1, alínea h) do CIRC, o tema é o seguinte: para certo tipo e natureza de despesas (com dificuldade de cisão entre a esfera empresarial e pessoal), a lei exige requisitos documentais acrescidos, para se comprovar a empresarialidade da mesma: se não existe essa prova acrescida, o gasto não é aceite em termos fiscais – podendo sempre o contribuinte efetuar essa prova exata e concreta, por quaisquer meios ao seu alcance”.

E acrescenta que,

“A dedução das despesas empresariais está sujeita às regras gerais de documentação. Mas no caso das ajudas de custo, essa exigência documental é acrescida, como consta do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h), do CIRC, atenta a sua especial natureza. É certo que a sociedade pode exigir que os seus funcionários se desloquem no exercício da sua profissão – e a sociedade tem de lhes pagar tais deslocações empresariais, sendo isso um gasto

contabilístico e fiscal. Mas a lei faz depender a aceitação de gasto fiscal de exigência documental acrescida, mapas com informações factuais exaustivas das deslocações, para comprovar a empresarialidade dessa despesa – e que não é efetuada a título pessoal, como remuneração encapotada e que não é tributada em IRS”.

Note-se, aliás, se é a Requerente quem invoca o interesse empresarial das despesas que efectuou, impondo a dedutibilidade fiscal das referidas ajudas de custo, é sobre si que recai o ónus da prova do requisito da sua dedutibilidade nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC.

Não basta, pois, à Requerente invocar o disposto no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, para gozar da presunção legal aí prevista, quando estarmos diante de uma das exceções ao n.º 1 do artigo 75.º da LGT, conforme dispõe a alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo. Nesse sentido, é apresentada a fundamentação do RIT (cf. pág. 39 do RIT).

Ora, a AT não aceitou os gastos declarados por incumprimento dos requisitos exigidos na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A (Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais) do Código do IRC, isto é, a ausência de informação que pudesse justificar o motivo, o objectivo (o interesse) da deslocação e o tempo de permanência.

Aqui chegados, cumpre apreciar se *“está feita a prova [por parte do sujeito passivo] de que os quilómetros realizados juntos dos clientes foram sempre no interesse comercial da sociedade”* conforme invoca a Requerente no artigo 36.º do PPA.

Vejamos,

A Requerente veio juntar aos autos, os mesmos documentos comprovativos que foram apresentados em sede de audiência prévia, os quais foram já analisados pela AT, tendo-se revelado insuficientes para suportar a dedutibilidade fiscal dos gastos com os encargos com compensação da utilização de veículo próprio.

Ora, na ausência de informação sobre as deslocações efectuadas pelo sócio-gerente só podemos concluir pela violação do exigido pela alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º A do Código do IRC que determina que não são dedutíveis para efeitos de determinação do resultado tributável do período “(...) *as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal 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, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário (...)*”.

A exigência imposta à Requerente de ter “*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 [da deslocação]*” (alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC), para permitir a dedução fiscal dos gastos com ajudas de custo / compensação em viatura própria pagas aos seus funcionários, é uma exigência legal e objectiva.

Cabia à Requerente reunir essa informação no referido mapa, para poder proceder à dedução fiscal dos valores pagos a título de ajudas de custo / compensação em viatura própria.

De todo o exposto, retira-se, ainda, que à Requerente não pode bastar o ónus de provar que o gasto é real, torna-se imperioso que tenha registos da ocorrência do mesmo, isto é, que possua um suporte documental para comprovação de que o gasto ocorreu efectivamente na sua esfera jurídica, tendo com fim último prevenir a evasão fiscal.

Uma vez que existem para dar cumprimento à luta contra a fuga e evasão fiscal, as

obrigações contabilísticas dos sujeitos passivos não são despiciendas, pelo que não pode a Requerente fazer tábua rasa quer do n.º 3 do artigo 23.º quer da alínea h), do n.º 1 do artigo 23.º-A, ambos do Código do IRC.

Assim, não estando as ajudas de custo suportadas em documento fidedigno, cabia à Requerente ter procurado demonstrar claramente que as deslocações se efectuaram de facto, no interesse empresarial da Requerente, provando viagem a viagem os elementos documentais em falta. E essa prova (documental ou testemunhal) não foi efectuada pela Requerente.

Em bom rigor, a Requerente não demonstrou cabalmente quais foram os objectivos das deslocações efectuadas pelo sócio-gerente e a informação que consta nos mapas apresentados e aquela que a Requerente trouxe aquando do uso do seu direito de audição em procedimento inspectivo – a mesma que foi trazida agora aos autos –, não é suficiente porque não satisfazem os requisitos exigidos pelo disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC. Também a prova testemunhal trazida aos autos não se demonstrou suficiente para comprovar o interesse empresarial invocado pela Requerente.

Nestes termos, é indeferida a pretensão da Requerente.

2. DAS PERDAS POR IMPARIDADE SOBRE CRÉDITOS CONSIDERADOS COMO SENDO DE COBRANÇA DUVIDOSA

Segundo a AT, os fundamentos subjacentes à não aceitação de gastos constituídos no período de 2018, consequentes da constituição de perdas por imparidade sobre créditos considerados como sendo de cobrança duvidosa, foram os seguintes (cfr. pág. 25 do RIT), a saber:

- falta dos documentos que titulam a contabilização das imparidades identificadas no RIT, no qual devem constar o nome do cliente, o valor da imparidade e antiguidade de saldo, apesar de ter sido notificado para o efeito;

- falta das facturas subjacentes à constituição das imparidades, apesar de ter sido notificado para o efeito;
- falta de elementos que comprovem o risco de incobrabilidade, nos termos do n.º 1 do artigo 28.º do Código do IRC, apesar de ter sido notificado para o efeito;
- A falta de tais elementos:
 - a) impediu conhecer o que foi faturado e a quem foi facturado;
e por isso,
 - b) não permitiu verificar se as imparidades constituídas respeitavam a créditos resultantes da actividade normal da A..., nos termos da alínea a) n.º 1 do artigo 28.º-A do Código do IRC,
e,
 - c) conhecer a data de vencimento das facturas, e conseqüentemente a mora;
e ainda,
 - d) validar se existiam provas objetivas que comprovassem o risco de incobrabilidade dos “créditos/dívidas”, e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento, nos termos da alínea c), n.º 1 do artigo 28.º- B, do Código do IRC.

Já a Requerente alega que todas as facturas em causa estavam em mora há mais de 6 meses e todos os documentos juntos ao processo demonstram o envio de comunicações a peticionar o pagamento das facturas em dívida e já vencidas há mais de 6 meses

Vejamos,

Apreciando a argumentação da Requerente e, bem assim, os elementos trazidos aos

autos, verifica-se que são exatamente os mesmos documentos apresentados em sede do exercício do direito de audição.

Verifica-se, ainda, que a Requerente continua a não apresentar (apesar de já solicitado em procedimento inspetivo) o documento que titula a contabilização das imparidades referentes aos respetivos créditos.

Cabe aqui analisar o disposto no n.º 1 do artigo 28.º-A do Código do IRC, nos termos do qual: *“Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores”*.

Como é referido no RIT, *“(…) de modo a permitir o apuramento do Lucro Tributável, previsto no normativo identificado anteriormente, o legislador veio dispor (n.º 3 do art.º 17.º do Código de IRC), que a contabilidade deve: “a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código”*.

Segundo a estrutura conceptual e o normativo contabilístico (“SNC”), na NCRF 27, §§23-26, o reconhecimento contabilístico das perdas por imparidade deve obedecer ao princípio da prudência e do acréscimo (especialização de exercícios), como tal deverão ser constituídas no período de tributação em que se constate o risco de incobrabilidade, sob pena de não poderem ser aceites fiscalmente nos períodos de tributação subsequente.

Assim, é determinada a data que se verifica o risco de incobrabilidade, no caso em apreço, pela data do e-mail / carta remetida ao cliente da Requerente, data esta que era anterior a 2018.

Por outro lado, verificamos que os créditos estavam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento.

Ora, a AT considerou, na sua análise, que nas situações para as quais foram trazidas provas, de que as diligências efectuadas para o recebimento dos créditos foram em data anterior a 2018, as perdas por imparidade relacionadas com esses créditos deviam ter sido deduzidas para efeitos fiscais naqueles períodos de tributação, e não em 2018.

Pois a consideração dos créditos como de cobrança duvidosa verificou-se no final daqueles períodos de tributação, anteriores a 2018, estando o risco de incobrabilidade devidamente justificado face à mora do crédito, à dificuldade de cumprimento do devedor e às diligências efectuadas para o seu recebimento, conforme dispõe o n.º 1 e 2 do artigo 28.º-B do Código do IRC.

Nesta medida, a AT apenas aceitou como gastos dedutíveis, no ano de 2018, as perdas por imparidade constituídas em 2018, existindo prova de que o risco de incobrabilidade ocorreu no ano de 2018 e/ou ainda decorria a mora para efeitos do disposto no n.º 1 e 2 do artigo 28.º-B do Código do IRC.

De acordo com o normativo contabilístico, em obediência e respeito aos princípios da prudência e da especialização dos exercícios (do acréscimo) a constituição das perdas por imparidade, teriam de ser reconhecidas contabilisticamente como gastos dos períodos nos quais se verificou o risco de incobrabilidade.

Assim, após documentação apresentada em direito de audição no procedimento inspectivo – facturas e diligências efectuadas pela Requerente para receber os respectivos créditos –, entendeu a AT, que parte da mesma documentação, permitiria, de acordo com a fundamentação apresentada, aceitar-se a dedução fiscal das respectivas perdas por imparidade constituídas em 2018, motivo que justificou a alteração da quantificação da correcção proposta de € 32.877,44 para € 23.026,19.

Nestes termos, é indeferida a pretensão da Requerente.

Fica prejudicada a apreciação do pedido de juros indemnizatórios suscitado nos autos.

V. DECISÃO

Em face do exposto, acorda deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de anulação do actos tributário de liquidação de IRC e respectivos juros, relativo ao período de tributação de 2018;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **27.072,92**, indicado pela Requerente, respeitante ao montante da liquidação de IRC e respectivos juros cuja anulação pretende, e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **1.530,00** (mil quinhentos e trinta euros), a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Janeiro de 2023

O árbitro,

Hélder Faustino

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.