

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 541/2024-T

**Tema: IRC de 2019. Gastos de anos anteriores. Realizações de utilidade social.
Tributações autónomas.**

Sumário

I - Apresentada impugnação de liquidação de IRC e tendo a Autoridade Tributária, na pendência do processo, revogado parcialmente o acto impugnado de forma a satisfazer plenamente o pedido do sujeito passivo, verifica-se inutilidade superveniente da lide parcial, com a conseqüente extinção da instância parcial, aplicando-se o regime de responsabilidade pelas custas do n.º 4 do artigo 536.º do CPC.

II – De acordo com a alínea a) do n.º 4 do artigo 43.º do CIRC o facto dos seguros de vida ou de saúde serem contratados apenas para os trabalhadores permanentes da empresa, não afasta por si só, a dedutibilidade dos correlativos gastos.

I. Relatório

1. A..., NIPC ..., com sede na ..., ...-....., Aveiro (doravante designado, abreviadamente, por "Requerente"), no seguimento da notificação do indeferimento parcial da reclamação graciosa que apresentou contra a liquidação adicional de IRC de 2019 com o n.º 2022..., incluindo a liquidação de juros compensatórios com o n.º 2022..., assim como a correspondente demonstração de acerto de contas, apurando-se o valor a pagar de €32.739,98, até 13 de Fevereiro de 2023, veio ao abrigo da alínea a), do n.º 1 do artigo 2.º, do n.º 2 do artigo 5.º, do n.º 1 do artigo 6º e dos artigos 10º e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária-RJAT), e ainda dos artigos 1º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, deduzir PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL e de PRONÚNCIA ARBITRAL (PPA).
2. Termina pedindo a: “DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE E ANULAÇÃO DOS ACTOS DE LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRC E JUROS COMPENSATÓRIOS DO PERÍODO DE

1.

TRIBUTAÇÃO DE 2019 E AINDA DO INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA NA PARTE EM QUE OS MANTEVE INALTERADOS, ... COM BASE NOS VÍCIOS INVOCADOS E PELA CONDENAÇÃO DA AT AO REEMBOLSO À REQUERENTE DOS VALORES ADICIONAIS INDEVIDAMENTE LIQUIDADOS E POR ESTA PAGOS E PELA CONDENAÇÃO DA AT À LIQUIDACAO E PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS DEVIDOS À LUZ DO ARTIGO 43.º DA LGT SOBRE A TOTALIDADE DOS VALORES REFERIDOS”.

3. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante identificada por “AT”, “Requerida” ou “Administração Tributária”).

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2024.04.12 e automaticamente notificado à AT nesta mesma data.
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 árbitro do tribunal arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
Em 05-06-2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º 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 foi regularmente constituído em 26-06-2024.

5. A Requerente refere, em resumo, o seguinte:

-
- a. Foi objecto de uma acção de inspecção tributária quanto ao período de tributação de 2019 de que resultaram várias correcções à declaração de rendimentos apresentada.
- b. Após ter deduzido reclamação graciosa, esta obteve deferimento parcial e vieram apenas a subsistir as seguintes correcções:
- (1) No valor de € 78.411,11, relacionada com gastos cuja dedutibilidade a AT não aceita pela aplicação do princípio da especialização de exercícios;
 - (2) No valor de € 101.953,71, relacionada com realizações de utilidade social;
 - (3) No valor de € 19.254,90, respeitante a tributação autónoma relativa a pagamentos ao Diretor-geral da Requerente.
- c. No que diz respeito à **correcção no valor de € 78.411,11 relacionada com gastos cuja dedutibilidade a AT não aceita (gastos registados em 2019 que respeitam a 2018 e 2017)**, conclui o seguinte:
- (1) *“... não devendo ser negada a relevância fiscal daqueles gastos em 2019, não deve a correcção em causa, que se funda em suposta violação do princípio da especialização dos exercícios, ser mantida, sendo anulado o acto de liquidação contestado e o indeferimento da reclamação que o manteve inalterado.*
 - (2) *“Ademais, importa ainda ter aqui bem presente o estatuído no citado artigo 17.º, n.º 1, do Código do IRC, no qual é estabelecida uma relação entre a contabilidade e a fiscalidade assente num modelo de dependência parcial, em que o resultado contabilístico é a base para a determinação do lucro tributável das empresas.*
 - (3) *Neste ensejo, perante correcções meramente aritméticas não baseadas na contabilidade do contribuinte, é à AT que compete demonstrar os factos constitutivos do direito à liquidação a que se arroga, de acordo com a regra geral que decorre do artigo 74.º, n.º 1, da LGT. O que a AT não faz quanto à alegada, intenção manipulatória do lucro.*

- (4) Sendo que, nos termos do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, sempre que da (contra)prova produzida pelo contribuinte resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto contestado ser anulado.
- (5) Nestes termos, deve se declarar ilegal e anular a liquidação adicional de IRC contestada na parte em que reflete a correcção em causa, no valor de € 78.411,11, por vício de violação de Lei, anulando-se igualmente o indeferimento da reclamação graciosa que a manteve.
- (6) Sem embargo, considerando desde logo o princípio da tributação pelo rendimento real, nos termos já solicitados pela Requerente perante a AT logo em sede inspectiva, caso seja, a final, negada a dedução destes gastos em 2019, considerando que a sua ocorrência e indispensabilidade não é posta em causa, então os mesmos deviam ser considerados e deduzidos pela AT em 2018, o que esta deveria igualmente concretizar ao abrigo do princípio da boa-fé e da legalidade (cf. artigo 55.º da LGT e artigo 66.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa).
- (7) Caberia à AT, no âmbito dos princípios do inquisitório e da descoberta da verdade material (cf. artigo 58.º, da LGT), proceder ao apuramento da situação tributária do sujeito passivo (cf. artigo 63.º da mesma Lei)”.
d. **Quanto às realizações de utilidade social – seguros de saúde e seguros de vida**
– refere a Requerente que apresentou, em sede de inspecção tributária e procedimento de reclamação graciosa, toda a prova necessária e suficiente comprovativa da verificação dos requisitos do artigo 43º do Código do IRC, nomeadamente os recibos de prémios de seguros e a lista de trabalhadores beneficiários. E acrescenta:
- (1) Que não tem cabimento o argumento referido pela AT de que os seguros não abrangem os trabalhadores contratados a termo;
- (2) Como não o tem a alegada dificuldade de reconciliação de valores;

-
- (3) E bem assim o facto da AT não ter em conta que os recibos apresentados se reportam apenas a “prémios comerciais”, a que acresce a taxa em favor do ... e o Imposto do Selo, pelo que os valores considerados como custos são sempre superiores;
- (4) Quanto às apólices base de Saúde do A..., porque têm como objectivo, quando esgotado o Capital Seguro na cobertura de Assistência Clínica em Regime Hospitalar neste caso da apólice do A... ..., ser enquadrável em excesso de plafond, no capital seguro da respectiva cobertura na presente apólice, refere que estes seguros são suportados pelos colaboradores.
- (5) O que quer significar que ... apesar de a Requerente antecipar à seguradora o valor total destes seguros, é depois retirado o valor do seguro mensalmente na remuneração do colaborador, pelo que os respectivos valores não deviam também ter sido pela AT incluídos na tabela RIT e relevarem para a correcções.
- (6) A Requerente tem dificuldade em compreender, qual é, após a análise da sua reclamação graciosa, a fundamentação da correcção em apreço.
- (7) Uma vez que em sede inspectiva estava em causa a suposta impossibilidade de comprovação da verificação dos requisitos do artigo 43.º do Código do IRC por os documentos apresentados serem internos e, quanto ao seguro de vida, os trabalhadores a termo não serem do mesmo beneficiários.
- (8) Sendo de concluir que existe fundamentação à posteriori, face ao referido no indeferimento da reclamação ou na Resposta da AT.
- (9) Concluindo que *“tendo a Requerente repetidamente demonstrado e comprovado a natureza, o valor, o tipo dos gastos em causa, assim como a aplicação à generalidade dos seus colaboradores em idênticas condições dos seguros contratados, devem ter-se por verificados os requisitos do*

artigo 43.º do Código do IRC, pelo que não se pode manter a correcção efectuada pela AT no RIT e reflectida da liquidação contestada”, pelo que “deve declarar-se ilegal e anular-se a liquidação adicional de IRC contestada na parte em que reflecte a correcção em causa, no valor de € 101.953,71, por vício de violação de Lei, anulando-se igualmente o indeferimento da reclamação graciosa que a manteve”.

6. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou em 11.09.2024 uma decisão adoptada em 30.08.2024 que revogou parcialmente o acto impugnado, onde se refere o seguinte quanto à parte das correcções levadas a efeito no RIT na parte da “TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA SOBRE PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO A DIRECTOR - GERAL DA REQUERENTE” no valor de € 19 254,90: “ ... tendo em conta as normas de interpretação constantes dos artigo 11º da LGT e 9.º do Código Civil, outra não poderá ser a conclusão que não aquela de diretor-geral de uma associação não está abrangido pelo nº 13 do artigo 88º do Código do IRC, pelo que deve a correcção sustentada ser anulada, anulando-se ainda o indeferimento da reclamação graciosa que assim o não entendeu”.
7. Respondeu a AT em 12.09.2024 e juntou o PA., discordando do referido pela Requerente. Reitera o referido no RIT e na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, alegando em resumo, o seguinte:
 - a) No que diz respeito à **correcção no valor de € 78.411,11 e relacionada com gastos cuja dedutibilidade a AT não aceita (gastos registados em 2019 que respeitam a 2018 e 2017)**:
 - (1) “A própria empresa reconheceu as despesas em questão como referentes a anos anteriores (2017 e 2018), constando nos registos contabilísticos (contas correntes) a data de ocorrência efetiva das mesmas, não se verificando assim “erro “no reconhecimento temporal dos gastos, mas antes um

comportamento normal e reiterado por parte do sujeito passivo no não cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC”.

- (2) “A quase totalidade daqueles lançamentos ocorreu efetivamente no início de 2019, ou seja, antes do encerramento das contas do ano anterior, logo não se pode considerar que tais despesas não eram conhecidas aquando do encerramento das contas do exercício anterior, não se verificando assim a exceção à regra prevista no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC”.
- (3) “Apesar do conhecimento claro e objetivo de se tratarem de despesas a imputar a exercícios anteriores, de se constatar que a empresa podia ter registado grande parte daquelas despesas no ano de 2018 (ainda não encerrado na data do registo contabilístico das despesas, conforme informação obtida do SAFT relativamente à data em que ocorreu o movimento/registo contabilístico), não foi dado o devido tratamento contabilístico em cumprimento das regras e princípios contabilísticos e dos normativos fiscais”.
- (4) “existiu por parte do contribuinte uma vontade expressa de registar os custos em apreço no exercício de 2019, quando os mesmos poderiam ainda ser imputados ao exercício de 2018, porquanto à data dos respetivos registos ainda não estavam encerradas as contas relativas ao referido ano de 2018”.
- (5) “O facto antes mencionado, originou que os resultados contabilísticos que declarou em ambos os exercícios de 2018 e 2019, estivessem falseados”.
- (6) “Assim, caso a empresa tivesse cumprido com o princípio da especialização dos exercícios, imputando os gastos aqui em análise, ao ano de 2018, o resultado líquido declarado nesse ano (lucro) de € 59.500,74, já não se verificaria, apurando antes um prejuízo de € 18.910,37”.
- (7) “Dessa forma, também em 2019, ao invés do resultado líquido negativo declarado de € 17.946,44, iria - se apurar um lucro contabilístico de € 60.464,67”.

- (8) E quanto ao princípio da justiça refere “*não deve prevalecer na presente situação o princípio de justiça consignado no disposto no artigo 55º da LGT, porquanto, o desrespeito pelas normas contabilísticas e, conseqüentemente, o desrespeito pelas normas fiscais, não pode ser suplantado pela invocação ao princípio da justiça*”.
- (9) E acrescenta: “*salienta-se que a correção a efetuar pelos SIT, por violação do disposto no art.º 18.º do CIRC, não poderá estar dependente de ficar demonstrado (por parte da AT) se prejudicou ou não o erário público*”, uma vez que “*o regime de periodização económica (regime do acréscimo ou também designado pelo princípio da especialização dos exercícios) é um princípio basilar contabilístico e fiscal, e como tal, é de aplicação universal a todos os que lhe estão obrigados, a bem do princípio da justiça*”.
- (10) E conclui que “*não cabe à AT, pontualmente, apurar e/ou validar os efeitos da violação do princípio da especialização dos exercícios para concluir se deve ou não descurar a obrigatoriedade da sua aplicação*” pois “*estariamos decerto a atribuir à AT um poder discricionário, poder este que a própria lei pretende contrariar, quando apresenta um conjunto de normas que devem ser escrupulosamente respeitadas, nomeadamente o disposto no próprio art.º 18.º do CIRC*”.
- (11) Até porque “*o princípio da especialização dos exercícios não pode só condicionar e regular a intervenção da AT, é um princípio que deve igualmente condicionar e regular a atuação do sujeito passivo (nesse sentido vai o Acórdão do STA, no processo n.º 0304/15.8BELLE, em 07.09.2022)*”.
- (12) “*Se relevasse para efeitos de atuação da AT, o quantum do impacto no erário público, como condição para se permitir a derrogação do princípio da especialização de exercícios (ou regime do acréscimo), afastar-nos-ia da aplicação das regras objetivas para apuramento do lucro tributável determinadas no CIRC*”.

(13) *“Tanto mais que o apuramento do impacto no erário público não pode ser feito apenas retrospectivamente. Deve, igualmente, ser considerada a hipótese desse impacto surtir efeitos em resultados tributáveis futuros (atendendo por exemplo à caducidade do reporte dos prejuízos fiscais apurados pela Requerente referentes aos anos de 2017 e 2018), o que à data dos fatos seria de todo impossível”.*

b) **Quanto às realizações de utilidade social** – seguros de saúde e seguros de vida, refere, na parte relevante, o seguinte:

(1) **Quanto à Conta 638050100 - Seguro de Vida Grupo - Total do Gasto em 2019 - € 21.495,89**, refere que *“numa primeira análise constatamos que o valor total dos recibos exibidos, no total de € 19.193,76, não corresponde ao total dos gastos registados na conta 638050100 relativa a seguro vida-grupo, no montante de total de € 21.495,89”.*

(2) *“Relativamente a valores e lançamentos contabilísticos o sujeito passivo, em sede de exercício do direito de audição, não faz qualquer referência ou apresenta justificações quanto aos montantes dos recibos e valores registados na contabilidade do A... (ora Requerente)”.*

(3) *“Analisado o extrato de conta corrente recolhido do SAFT da contabilidade do A... (Anexo 12 do RIT) e perante os documentos exibidos e antes relacionados, não é possível confirmar e validar os inúmeros registos contabilísticos (mais de 600 lançamentos) com os recibos exibidos. Grande parte dos lançamentos apresentam na descrição “Factura Intercompany”, sendo que esses mesmos registos contabilísticos, no SAFT, indicam como fornecedor a sociedade “B..., S.A.” (sócia maioritária do A...)”.*

(4) *“Os recibos exibidos referem-se efetivamente a seguros de vida, apólice..., emitidos pela C..., SA., constando naqueles mesmos recibos a informação de “Pessoas Seguras: Vários”, no entanto, e no seguimento do comportamento já verificado no decurso do procedimento inspetivo, NÃO FOI APRESENTADA*

/EXIBIDA QUALQUER RELAÇÃO DESSAS “PESSOAS SEGURAS” EMITIDA PELA COMPANHIA DE SEGUROS C..., RELAÇÃO ESTA QUE FARÁ PARTE DA CONDIÇÕES PARTICULARES DA APÓLICE DE SEGURO EM QUESTÃO”.

- (5) “No exercício do direito de audição a empresa apresenta uma relação (Doc. Nº 2 anexo ao direito de audição) emitida pela própria, de 64 funcionários, com indicação do nome, data de nascimento, data de início de funções, no caso de saída indica data e motivo, tipo de contrato (contrato sem termos, contrato termo certo e contrato termo incerto), indicando nas colunas “Seguro de saúde” e “Seguro de vida” um “s” o qual deverá corresponder a “sim” no caso em que é aplicável”.
- (6) E conclui: “de lembrar que se trata de uma relação interna e não de um documento oficial obtido da própria companhia de seguros, não sendo sequer indicada(s) a(s) apólice(s) a que dizem respeito. APESAR DE NÃO SE TRATAR DE UM DOCUMENTO OFICIAL, E TENDO EM ATENÇÃO AS INFORMAÇÕES INDICADAS, O PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO INDICA QUE O “SEGURO DE VIDA” NÃO SE APLICA NO CASO DE “CONTRATO TERMO CERTO” E DE “CONTRATO TERMO INC.”, NÃO SE VERIFICANDO ASSIM CUMPRIDOS OS REQUISITOS DO ARTIGO 43.º DO CIRC”.

8. Conclui a AT pela improcedência do pedido.
9. Em 30.09.2024 a Requerente juntou ao processo os Documentos protestados juntar no PPA com a designação de 8 a 10, 12 a 16, 17 e 18 a 21, faltando apresentar o Documento nº 11. Por despacho da mesma data foi convidada a Requerida a exercer o contraditório.
10. Em 17.10.2024 foi realizada a reunião de partes do artigo 18º do RJAT e inquiridas as testemunhas apresentadas pela Requerente, a saber: F... à matéria dos artigos 42º, 45º, 46º e 48º do PPA e D... à matéria dos artigos 29º, 30º, 33º, 36º a 39º e 42º do PPA.

11. Em 05.11.2024 a Requerente apresentou alegações escritas juntando o Documento nº 11 protestado juntar com o PPA.

Para justificar o “erro ou lapso” invocado em sede de audiência prévia no âmbito do procedimento de inspecção, na parte da correcção no valor de € 78.411,11 e relacionada com gastos cuja dedutibilidade a AT não aceita (gastos registados em 2019 que respeitam a 2018 e 2017) juntou o Documento nº 1 em anexo às alegações (que é o seu Relatório Anual de 2019) por considerar que é relevante para integrar as alegadas *“meras insuficiências informáticas e falhas humanas, desde logo relacionadas com a estrutura, objectivo e funcionamento do Requerente, como entidade sem fins lucrativos”*.

12. A AT não exerceu a faculdade de apresentar alegações.

II. Saneamento

13. O Tribunal foi regularmente constituído à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

III. Matéria de facto

§ 1º - Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente é uma associação sem fins lucrativos e constitui um centro de investigação privado reconhecido como entidade do Sistema Científico e Tecnológico Nacional e como Centro de Interface – Centro de Valorização e Transferência de Tecnologia, exercendo as seguintes actividades:
- (1) A investigação aplicada no domínio da indústria de celulose e papel, incluindo, também, a actividade florestal necessária ao seu abastecimento ou com ela relacionada;
 - (2) A execução de projectos de investigação no domínio referido em a) que lhe sejam cometidos pelos sócios;
 - (3) A prestação de consultadoria em matérias abrangidas no âmbito da alínea a);
 - (4) A realização, de modo sistemático ou ocasional, de acções de formação no domínio das tecnologias inerentes às actividades de investigação desenvolvidas;
 - (5) A cooperação e o intercâmbio com universidades e centros de investigação, nacionais e estrangeiros, no sentido de garantir a difusão e a permanente actualização da informação ao dispor dos sócios – conforme artigos 28º a 30º e Documento nº 12 em anexo ao PPA;
- B) A Requerente foi objecto de uma acção de inspecção tributária quanto ao período de tributação de 2019 e foi notificada do Projecto de Relatório Final de Inspeção Tributária, tendo exercido o direito de audição e em 5 de Dezembro de 2022 foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária (RIT) – conforme artigos 13º a 15º do PPA e Documentos nº 8 (em anexo à audição prévia) e Documentos nº 9 e 10 em anexo ao PPA;
- C) No RIT a AT efectuou correcções à matéria colectável e ao cálculo de imposto, nomeadamente as seguintes:
- a) No valor de € 78.411,11 e relacionada com gastos cuja dedutibilidade a AT se propõe negar pela aplicação do princípio da especialização de exercícios;
 - b) No valor de € 101.953,71 e relacionada com realizações de utilidade social;

- conforme artigos 16º e 19º do PPA e Documento nº 10 em anexo ao PPA;

D) Consta do RIT a seguinte fundamentação das correcções à matéria colectável e ao cálculo de imposto:

Quanto aos gastos relativos a anos anteriores

“Conforme apurado da análise efetuada aos registos contabilísticos, nomeadamente, extratos de contas correntes, de acordo ... verificaram-se diversos lançamentos contabilísticos de despesas suportadas em 2017 e 2018, relativamente às quais não foi dado o devido tratamento contabilístico como despesas ocorridas em exercícios anteriores.

Nesses lançamentos, a própria empresa indica a data a que respeitam as despesas, ou seja, os lançamentos contabilísticos evidenciam o conhecimento de se tratarem de despesas com data de anos anteriores, tendo sido indicado, nas respetivas contas correntes, a data efetiva dessas despesas. Ou seja, apesar do conhecimento claro e objetivo de se tratarem de despesas a imputar a exercícios anteriores, de se constatar que a empresa podia ter registado grande parte daquelas despesas no ano de 2018 (ainda não encerrado na data do registo contabilístico das despesas, conforme informação obtida do SAFT relativamente à data em que ocorreu o movimento / registo contabilístico), não foi dado o devido tratamento contabilístico em cumprimento das regras e princípios contabilísticos e dos normativos fiscais. Verificou-se assim que foi opção da empresa não imputar aqueles gastos ao exercício anterior.

No exercício do direito de audição vem o A... justificar o facto devido a "meras insuficiências informáticas e falhas humanas, relacionadas com a estrutura, objectivo e funcionamento do A..., como entidade sem fins lucrativos." (Ponto 14 anteriormente apresentado).

O sujeito passivo alega assim tratarem-se de erros, isto é, de incorrecções praticadas por insuficiências informáticas e falhas humanas. Tendo-se constatado que esses "erros" tinham por norma geral (não se tratam de "erros" pontuais mas sim de um comportamento normalizado) o não tratamento contabilístico de acordo com o princípio contabilístico da especialização dos exercícios e normativos fiscais, ou seja, os lançamentos efetuados, essencialmente no mês de janeiro de 2019, evidenciam normal política da empresa no registo de gastos de exercícios anteriores no ano corrente, sendo que o facto de invocarem tratar-se de uma associação sem fins lucrativos não justifica essas "meras insuficiências" devendo as mesmas ser devidamente corrigidas em cumprimento do princípio contabilístico da especialização dos exercícios (PEE).

O nº 1 do artigo 18º do CIRC refere, como regra geral, que "Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica".

Este normativo veio definir expressamente o princípio contabilístico previsto no "Regime de Acréscimo" descrito no parágrafo 22 da Estrutura Conceptual (EC) do SNC. Sendo que os princípios contabilísticos, que tiveram por base a necessidade de racionalização e de homogeneidade na apresentação das informações financeiras, se traduzem em regras ou normas a cumprir aquando da elaboração daquelas mesmas informações financeiras.

Perante o previsto e tendo em conta o comportamento do sujeito passivo, aqui justificado por erros e falhas, estamos perante uma violação do PEE, por se verificar o registo contabilístico de diversos gastos, num exercício que não o correto de acordo com as diretrizes contabilísticas e nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIRC,

Estes "erros" contabilísticos e fiscais de imputação temporal de gastos, invocados pelo sujeito passivo como "falhas", traduzem-se em erros, voluntários ou involuntários, nos quais é conhecido o "normativo legal", não sendo o mesmo questionado, mas que por algum motivo, não foi registado o gasto no ano devido.

O n.º 2 do citado artigo 18.º do CIRC prevê uma exceção àquela regra geral da especialização dos exercícios: "as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas."

De relembrar que, grande parte dos gastos foram objeto de tratamento contabilístico em datas em que ainda não se encontravam encerradas as contas do exercício anterior. Ou seja, o sujeito passivo reconheceu os gastos como sendo de exercícios anteriores, uma vez que na contabilidade consta a data efetiva em que ocorreu o gasto, no entanto, deliberadamente ou não, não deu o devido tratamento contabilístico em registar esses gastos no ano a que respeitavam, no caso dos registos que ocorreram antes do encerramento das contas do ano anterior, ou o registo em contas específicas de gastos de exercícios anteriores.

Perante este PEE refere ainda o sujeito passivo que o mesmo deve ser interpretado de acordo com o Princípio da Justiça (art.º 266.º n.º 2 da CRP e art.º 55.º da LGT), podendo ser aceite a inscrição de gastos em exercício anterior, desde que a incorreta contabilização temporal de um rendimento ou gasto, não seja o resultado de omissões voluntárias ou intencionais, com o objetivo de transferir resultados entre os exercícios.

No caso em concreto, e analisando os resultados contabilísticos e fiscais declarados pelo A... nos exercícios anteriores a 2019, obtemos o seguinte quadro comparativo:

RESULTADOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS DECLARADOS						
Rúbricas	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Resultado líquido contabilístico	59 073,72	134.790,78	-26 872,87	-22 795,50	59 500,74	-17 946,44
Resultado fiscal declarado - Modelo 22	145 691,60	49 617,10	-264 137,08	-126 708,37	-232 864,44	-148 615,66

A empresa tem apresentado, desde 2016, sucessivos prejuízos fiscais, não se verificando assim, a nível fiscal, implicações diretas negativas no diferimento temporal dos gastos de 2017 e 2018 para o ano de 2019, a não ser o diferimento temporal na dedução de prejuízos a montante.

A nível contabilístico constata-se que, a partir de 2016, o A... passou a apresentar resultados negativos, resultados estes contrariados no ano de 2018. No entanto, se a empresa tivesse cumprido com o princípio da especialização dos exercícios, imputando os gastos aqui em análise, ao ano de 2018, esta situação já não se verificava e o A...— instituto sem fins lucrativos e com aumentos, nos subsídios à exploração auferidos, muito significativos a partir de 2019 - continuaria a apresentar resultados económicos negativos sucessivos.

Assim, à luz do princípio da justiça invocado pelo A..., princípio este que não impõe o afastamento do previsto no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, não podemos concluir que os "erros" praticados não tiveram por objetivo a transferência de resultados, pois que os resultados

líquidos apresentados pelo instituto não correspondem aos resultados efetivos e, caso tivessem sido reconhecidos os gastos no exercício de 2018 (ainda não encerradas as contas à data de registos de grande parte desses gastos) o resultado contabilístico apresentado seria diferente.

Concluimos assim pela não aceitação das despesas respeitantes a exercícios anteriores e deliberadamente registadas na contabilidade como se se tratassem de despesas do próprio ano de 2019, pelos seguintes factos:

- *a própria empresa reconheceu as despesas como referentes a anos anteriores, constando nos registos contabilísticos a data de ocorrência efetiva das despesas, não se verificando assim "erro" no reconhecimento temporal dos gastos, mas antes um comportamento normal e reiterado por parte do sujeito passivo no não cumprimento do previsto no nº1 do artigo 18º do CIRC;*
- *a quase totalidade daqueles lançamentos ocorreu efetivamente no início de 2019, ou seja, antes do encerramento das contas do ano anterior, logo não se verifica que as mesmas não eram conhecidas aquando do encerramento das contas do exercício anterior, não se verificando assim a exceção à regra prevista no nº 2 do artigo 18º do CIRC;*
- *apesar do reconhecimento das despesas com datas de exercícios anteriores, não foi dado o devido tratamento contabilísticos daqueles gastos, tendo os mesmos sido registados normalmente, deliberadamente e erradamente, como se se tratassem de despesas ocorridas no próprio ano de 2019;*
- *ou seja, a própria empresa reconheceu tratarem-se de despesas respeitantes a exercícios anteriores — indicando nos próprios lançamentos as datas efetivas de 2017 e 2018, reconhecendo-as com as datas efetivas de anos anteriores, mas, deliberadamente, não procedeu aos devidos registos contabilísticos registando-as como pertencentes ao próprio ano optando assim por imputar contabilisticamente aquelas despesas ao ano corrente e como tal proceder à transferência de resultados”.*

Quanto a realizações de utilidade social

Conta: 638050100-Seguro Vida-Grupo — total gasto do ano de 2019: 21.495,89 €

“No exercício do direito de audição o sujeito passivo apresentou cópias dos documentos que seguidamente relacionamos ...:

APÓLICE ...			
c... - Seguro Vida Grupo - Pessoas seguras: Vários			
N °	Data	Período do recibo	Valor
...	28/06/2019	01/01/2019 a 01/04/2019	5 600,18
	29/07/2019	01/04/2019 a 01/07/2019	5 610,12
	25/11/2019	01/07/2019 a 01/10/2019	3 191,23
	20/01/2020	01/10/2019 a 01/01/2020	4 792,23
Total dos Recibos apresentados			19 193,76

Numa primeira análise constatamos que o valor total dos recibos exibidos, no total de 19.193,76 €, não corresponde ao total dos gastos registados na conta 638050100 relativa a Seguro Vida-Grupo, no montante de total de 21.495,89 €.

Relativamente a valores e lançamentos contabilísticos o sujeito passivo, em sede de exercício do direito de audição, não faz qualquer referência ou apresenta justificações quanto aos montantes dos recibos e valores registados na contabilidade do A... .

Analisado o extrato de conta corrente recolhido do SAFT da contabilidade do A... (Anexo 12) e perante os documentos exibidos e antes relacionados, não é possível confirmar e validar os inúmeros registos contabilísticos (mais de 600 lançamentos) com os recibos exibidos. Grande parte dos lançamentos apresentam na descrição "Factura Intercompany», sendo que esses mesmos registos contabilísticos, no SAFT, indicam como fornecedor a sociedade "B..., S.A." (sócia maioritária do A...).

Os recibos exibidos referem-se efetivamente a seguros de vida, apólice..., emitidos pela C..., SA., constando naqueles mesmos recibos a informação de "Pessoas Seguras: Vários", no entanto, e no seguimento do comportamento já verificado no decurso do procedimento inspetivo, não foi apresentada/exibida qualquer relação dessas "pessoas seguras" emitida pela companhia de seguros C..., relação esta que fará parte da condições particulares da apólice de seguro em questão.

No exercício do direito de audição a empresa apresenta uma relação (Doc. Nº 2 anexo ao direito de audição) emitida pela própria, de 64 funcionários, com indicação do nome, data de nascimento, data de início de funções, no caso de saída indica data e motivo, tipo de contrato (contrato sem termos, contrato termo certo e contrato termo inc.), indicando nas colunas "Seguro de saúde" e "Seguro de vida" um "s" o qual deverá corresponder a "sim" no caso em que é aplicável. De lembrar que se trata de uma relação interna e não de um documento oficial obtido da própria companhia de seguros, não sendo sequer indicada(s) a(s) apólice(s) a que dizem respeito. Apesar de não se tratar de um documento oficial, e tendo em atenção as informações indicadas, o próprio sujeito passivo indica que o "seguro de vida" não se aplica no caso de "Contrato termo certo" e de "Contrato termo inc.", não se verificando assim cumpridos os requisitos do artigo 43º do CIRC.

Conta: Conta: 638050310-Seguro Saúde-Grupo —total gasto do ano de 2019: 80.457,82 €

"No exercício do direito de audição o sujeito passivo apresentou cópias dos documentos que seguidamente relacionamos (Doc. Nº 1 anexo ao direito de audição):

C... - Seguro Saúde Multicare Grupo - conforme condições particulares				
Apólice N.º	Recibo N.º	Data Recibo	Período do recibo	Valor
	0014107017	14/02/2019	01/01/2019 a 30/06/2019	21 514,78
	0015307664	23/05/2019	01/01/2019 a 31/12/2019	3 345,70
	0015311215	28/05/2019	01/07/2019 a 31/12/2019	21 514,78
	0018922809	06/07/2020	01/01/2019 a 31/12/2019	7 020,84
	0017815384	15/01/2020	01/01/2019 a 31/12/2019	3 345,70
	0015002520	02/05/2019	01/01/2019 a 31/12/2019	1 870,13
	0015002586	02/05/2019	01/01/2019 a 31/12/2019	33,61
	0015002627	02/05/2019	01/01/2019 a 31/12/2019	99,27
	0013813756	17/01/2019	01/01/2019 a 30/06/2019	12 469,56
	0015311184	28/05/2019	01/07/2019 a 31/12/2019	12 464,18
	0017815432	15/01/2020	01/01/2019 a 31/12/2019	3 992,89
	0018922845	06/07/2020	01/01/2019 a 31/12/2019	4 338,19
Total dos Recibos apresentados				92 009,63

Numa primeira análise constatamos que o valor total dos recibos exibidos, no total de 92.009,63 €, não corresponde ao total dos gastos registados na conta 6380503 10 relativa

a Seguro Saúde - Grupo, no montante de total de 80.457,82 €. E se podemos constatar a existência de 2 recibos emitidos apenas em julho de 2020, ou seja, após data de encerramento do exercício de 2019, pela análise do extrato da conta corrente obtida da contabilidade (Anexo 13), e à semelhança do referido no item anterior, não é possível comprovar e validar os montantes dos recibos exibidos, anteriormente relacionados, com os valores registados na contabilidade do A... . Os registos contabilísticos não mencionam informações relativas aos documentos de origem: números dos recibos, números de apólice, fornecedor, etc.

Grande parte dos lançamentos apresentam na descrição "Factura Intercompany", sendo que esses mesmos registos contabilísticos, no SAFT, indicam como fornecedor a sociedade "B..., S.A."

Os recibos exibidos referem-se efetivamente a diversas apólices de seguros de "Saúde ... Grupo" emitidos pela C..., SA., fazendo referência a "Condições particulares" as quais, apesar de solicitadas, não foram apresentadas.

No exercício do direito de audição a empresa apresenta uma relação (Doc. Nº 2 anexo ao direito de audição) emitida pela própria, de 64 funcionários, com indicação do nome, data de nascimento, data de início de funções no caso de saída indica data e motivo, tipo de contrato (contrato sem termos, contrato termo certo e contrato termo inc.), indicando nas colunas "Seguro de saúde" e "Seguro de vida" um "s" o qual deverá corresponder a "sim" no caso em que se aplica. De lembrar que se trata de uma relação interna e não de um documento externo / oficial obtido da própria companhia de seguros, não sendo sequer indicada(s) a(s) apólice(s) a que dizem respeito.

Nos pontos 27 e 28 do direito de audição, ..., o A... indica que as apólices ..., ... e..., são apólices complementares que funcionam em complemento da apólice base de Saúde e que são suportadas pelos colaboradores. Apesar de apresentar esta justificativa não são apresentados quaisquer documentos comprovativos, relação dos "colaboradores» em questão e respetivos documentos, recibos de vencimento ou outros, dos montantes em questão, bem como tratamento contabilístico efetuado, não sendo possível validar e comprovar aquela afirmação.

Assim, dos argumentos e insuficientes comprovativos apresentados pelo sujeito passivo em sede de exercício do direito de audição, ..., mantém-se a conclusão de que não é aceitável a consideração daqueles mesmos gastos por não ser possível comprovar, mais uma vez e agora em sede de exercício do direito de audição, a verificação das condições previstas no artigo 43º do CIRC, mantendo-se as correções propostas inicialmente".

– conforme artigos 15º e 16º do PPA e PA junto pela Requerida com a Resposta.

- E) Com base no referido RIT a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC com o n.º 2022 ... e da liquidação de juros compensatórios com o n.º 2022 ..., apurando-se o valor a pagar de €32.739,98 – conforme artigo exórdio do PPA, artigo 17º do PPA e Documentos 2, 3 e 4 em anexo o PPA;

-
- F) A Requerente procedeu, em 20 de Janeiro de 2023, ao pagamento do montante adicionalmente liquidado pela AT – conforme artigo 18º do PPA e Documento nº 11 em anexo ao PPA;
- G) A Requerente submeteu em 12 de Junho de 2023 uma reclamação graciosa contra a liquidação atrás referida que tomou o nº de Processo nº ...2023..., a qual, após audiência prévia foi parcialmente indeferida pela AT, decisão que lhe foi disponibilizada na caixa postal electrónica em 28 de Dezembro de 2023, e se considera, à luz do n.º 10 do artigo 39.º do CPPT, notificada em 12 de Janeiro de 2024 – conforme artigos 3º a 5º do PPA, Documento nº 1 e 5 em anexo ao PPA e PA junto pela AT com a Resposta.
- H) A Requerente não possui um departamento de contabilidade, sendo a sua contabilidade feita centralmente pela B... SA, sua principal associada – conforme artigo 32º do PPA e depoimento da testemunha D...;
- I) Em 2019, a Requerente considerou um conjunto de gastos, em valor de € 78.411,11, ocorridos em 2018, mas neste ano não registados, que se reportam, na sua esmagadora maioria, a despesas suportados em facturas emitidas em Dezembro de 2018 e até nos últimos dias daquele exercício – conforme artigos 36º, 37º e 54 do PPA, anexos 4 e 5 do RIT junto como Documento nº 10 em anexo ao PPA;
- J) A Requerente suporta anualmente, incluindo no exercício aqui em causa, os custos de seguro de saúde e de seguro de vida a favor dos seus colaboradores, a saber:
- a) A apólice ... que diz respeito ao seguro de Vida de que era tomadora a Requerente em 2019, o qual se aplica a todos os seus trabalhadores permanentes – conforme artigo 43º do PPA e Documentos nº 13 e 14 em anexo ao PPA;
 - b) A apólice ... que diz respeito ao seguro base de Saúde de que era tomadora a Requerente em 2019 e que se aplica a todos os seus trabalhadores

permanentes – conforme artigo 44º do PPA e Documento nº 15 em anexo ao PPA;

c) As apólices ..., ... e ... que dizem respeito a complemento das apólices base de Saúde da Requerente, tendo como objectivo, aquando esgotado o Capital Seguro na cobertura de Assistência Clínica em Regime Hospitalar, neste caso da apólice da Requerente ..., ser enquadrável em excesso de plafond, no capital seguro da respectiva cobertura na presente apólice, sendo que

(1) os prémios de seguro relativos a estas apólices são efectivamente suportados pelos colaboradores,

(2) uma vez que a Requerente adianta o valor total à seguradora destes prémios, mas o mesmo valor é, de seguida, retirado mensalmente na remuneração do colaborador – conforme artigos 45º a 47º do PPA e Documentos nºs 16 e 17 do PPA;

d) A última apólice ... que diz respeito a seguro de Saúde para Bolseiros da Requerente em 2019, sendo as coberturas desta idênticas àquelas da apólice ... - conforme artigo 48º do PPA e Documento nº 18 em anexo ao PPA.

K) A Requerente, em sede de audição prévia no procedimento de inspecção tributária, juntou os seguintes documentos:

a) Teor dos recibos dos prémios dos seguros pagos quanto às apólices acima mencionadas – conforme artigo 49º do PPA e Documento nº 19 em anexo ao PPA;

b) Uma lista dos trabalhadores beneficiários dos seguros em causa – conforme artigo 50º do PPA e Documento nº 19 em anexo ao PPA;

c) No que respeita aos seguros de Saúde, a Requerente apresentou um primeiro ficheiro onde constam as pessoas seguras e os prémios pagos em 2019 da apólice base ... e da apólice dos Bolseiros ... e um segundo ficheiro onde constam as pessoas seguras e os prémios pagos em 2019 das apólices

Complementares ..., ..., ... – conforme artigo 51º do PPA e Documento nº 21 em anexo ao PPA;

L) O sistema informático da E... SA, mediadora de seguros da B..., S.A., foi objecto de ataque informático que levou à perda da documentação e arquivo atinente ao exercício de 2019 o que motivou o pedido de informação directamente à seguradora, mas a mesma é de difícil recuperação – depoimento da testemunha F...;

M) Em 10.04.2024 foi apresentado o PPA – conforme registo no SGP do CAAD.

§ 2º - Factos não provados

Não se provou que a consideração apenas em 2019 dos gastos ocorridos em anos anteriores, resultassem de *meras* insuficiências informáticas e falhas humanas, desde logo relacionadas com a estrutura, objectivo e funcionamento da Requerente, como entidade sem fins lucrativos.

Para além do atrás referido, não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

§ 3º - fundamentação da decisão da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às

várias soluções plausíveis da (s) questão (ões) de direito (conforme artigo 596.º, do CPC aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base na posição das partes e que resulta dos documentos juntos, apreciados livremente pelo Tribunal.

A prova testemunhal produzida foi considerada relativamente irrelevante para a decisão das questões de fundo, pois apenas relevaram para o referido nas alíneas H) e L) da matéria de facto assente.

O Documento n.º 1 junto com as alegações da Requerente, até pela sua extemporaneidade, foi considerado irrelevante para alterar a convicção do tribunal face à matéria julgada não provada.

III – 2 - Matéria de direito

Cumpre referir que tudo o que constitua alteração da fundamentação dos actos de liquidação recorridos, não pode ser aqui acolhido. A fundamentação do acto recorrido está no Relatório de Inspeção. Daí que tudo o que foi aduzido na decisão de indeferimento da reclamação graciosa (na parte que mantém parcialmente as liquidações) ou esteja alegado na resposta da AT que ultrapasse a fundamentação adoptada no RIT não pode aqui relevar.

Ou seja, é irrelevante a fundamentação a posteriori, tendo os actos cuja legalidade é questionada de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos (vidé acórdãos do STA de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003, processo n.º 1661/02).

Por outro lado, tendo a AT, na pendência deste processo, por decisão adoptada em 30.08.2024, revogado parcialmente o acto impugnado, quanto à parte das correcções levadas a efeito no RIT e quanto à “TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA SOBRE PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO A DIRETOR - GERAL DA REQUERENTE” no valor de € 19 254,90, verifica-se inutilidade superveniente parcial da lide nesta parte, com a conseqüente extinção da instância, aplicando-se o regime de responsabilidade pelas custas do nº 4 do artigo 536º do CPC.

§ 1º - Quanto à ilegalidade dos actos tributários impugnados

- Quanto à correcção à matéria colectável e ao cálculo de imposto no valor de € 78.411,11 e relacionada com gastos cuja dedutibilidade não foi aceite.

O Tribunal considerou que a Requerente não provou que a consideração apenas em 2019 dos gastos ocorridos em anos anteriores, resultassem de *meras* insuficiências informáticas e falhas humanas, desde logo relacionadas com a estrutura, objectivo e funcionamento da Requerente, como entidade sem fins lucrativos.

Ou seja, não resulta suficientemente provado que na origem do ocorrido estivesse um erro.

Pelo que, não foi cumprido, nesta parte, quer nos procedimentos, quer neste processo, o ónus da prova que à Requerente competia nos termos do nº 1 do artigo 74º da LGT.

Desde logo é referido que a Requerente “invocou a existência de erros e lapsos” como causalidade do registo em Janeiro de 2019 de gastos de 2018 (vg artigo 40º do PPA) e que “os serviços da Requerente” não transmitiram a informação ao departamento de contabilidade da B... que é entidade que centraliza este serviço (artigo 20º das alegações).

No entanto, não foi arrolada qualquer testemunha – quer ao nível dos trabalhadores dependentes, quer ao nível dos órgãos sociais – que viesse concretizar a ocorrência do invocado lapso, por via das suas competências funcionais.

O erro é próprio das pessoas físicas e como tal não é curial que seja, em abstracto, assumido por uma pessoa colectiva sem se apurar/referenciar, em concreto, a que pessoa(s) física(s) reporta.

Por outro lado, segundo o artigo 24º do Estatutos da Requerente existe um Fiscal Único que é um ROC ou uma Sociedade de ROC.

Acresce que, estando a Requerente sujeita a tributação em IRC terá certamente um TOC (como consta do RIT) que coloca à disposição da Requerente o apoio técnico relativo às obrigações fiscais, contabilísticas e de reporte.

Um segundo aspecto que cumpre realçar é o facto da Requerente só após ter sido notificada do projecto de RIT, em sede de audição prévia, ter vindo alegar a existência do erro ou lapso.

Em suma, o Tribunal foi sensível à factualidade expressa no RIT como fundamento para esta correcção:

- *“a própria empresa reconheceu as despesas como referentes a anos anteriores, constando nos registos contabilísticos a data de ocorrência efetiva das despesas, não se verificando assim "erro" no reconhecimento temporal dos gastos, mas antes um comportamento normal e reiterado por parte do sujeito passivo no não cumprimento do previsto no nº1 do artigo 18º do CIRC;*

- *a quase totalidade daqueles lançamentos ocorreu efetivamente no início de 2019, ou seja, antes do encerramento das contas do ano anterior, logo não se verifica que as mesmas não eram conhecidas aquando do encerramento das contas do exercício anterior, não se verificando assim a exceção à regra prevista no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC;*
- *apesar do reconhecimento das despesas com datas de exercícios anteriores, não foi dado o devido tratamento contabilístico daqueles gastos, tendo os mesmos sido registados normalmente, deliberadamente e erradamente, como se se tratassem de despesas ocorridas no próprio ano de 2019;*
- *ou seja, a própria empresa reconheceu tratarem-se de despesas respeitantes a exercícios anteriores — indicando nos próprios lançamentos as datas efetivas de 2017 e 2018, reconhecendo-as com as datas efetivas de anos anteriores, mas, deliberadamente, não procedeu aos devidos registos contabilísticos registando-as como pertencentes ao próprio ano optando assim por imputar contabilisticamente aquelas despesas ao ano corrente e como tal proceder à transferência de resultados”.*

Face ao exposto, não é possível acolher a pretensão da Requerente que nesta parte improcede.

- Quanto às realizações de utilidade social – seguros de saúde e seguros de vida - correcções no valor de € 101 953,71

Como se retira da fundamentação destas correcções (alínea D) dos factos provados) os argumentos expressos pela AT que justificam a não aceitação destes custos, são, em resumo, os seguintes:

1. Que o total dos recibos exibidos não coincide com os gastos registados;

2. Não é possível confirmar e validar os inúmeros registos contabilísticos reconciliando a conta corrente SAFT face aos documentos exibidos, sendo que o fornecedor é a. B...;
3. Quanto às pessoas seguras apenas foi apresentada relação interna dos 64 funcionários e não um documento da seguradora;
4. O seguro de vida não se aplica aos contratados a termo certo ou incerto.
5. Não foram apresentadas as condições particulares das apólices dos seguros de saúde.
6. Não foi feita a prova que os seguros complementares são suportados pelos trabalhadores beneficiários dos seguros de saúde.

Nesta parte, é de concluir que a Requerente fez prova do preenchimento os requisitos do artigo 43º do CIRC (realizações de utilidade social).

Desde logo, conforme alínea K) dos factos provados juntou em sede de procedimento de inspeção o conjunto de elementos que por si só constituem prova suficiente dos factos relevantes que integram a previsão normativa do artigo 43º do CIRC, nomeadamente o teor dos recibos dos prémios dos seguros contratados e a lista de trabalhadores beneficiários.

Como nota a Requerente, a diferença entre os valores que constam dos recibos dos prémios de seguros comerciais e os valores contabilizados é justificada pela incidência do imposto do selo e taxa do INEM, facto que a AT deve conhecer oficiosamente.

Por outro lado, a alegação de que os seguros apenas abrangiam os trabalhadores com permanentes, ou seja, com contrato sem termo ou condição, não faz sentido face à alínea a) do nº 4 do artigo 43º do CIRC.

Relativamente à alegação de que não foi possível “confirmar e validar os inúmeros registos contabilísticos reconciliando a conta corrente SAFT perante os documentos exibidos, sendo que o fornecedor é a B...”, se dúvidas fundadas existem, impunha-se o recurso ao exercício do dever procedimental do artigo 58º da LGT, quer v.g. convocando o TOC da Requerente ou da B..., quer a entidade que facultou em concreto esses documentos ou registos contabilísticos, para os esclarecimentos devidos.

Relativamente a outra prova para além da “relação interna dos 64 funcionários” v.g. um documento da seguradora, não só não consta ter sido pedida à Requerente qualquer outra prova adicional, nem que tenha sido solicitada à própria seguradora ou à B..., uma vez que é referido que é a entidade que contrata com as seguradoras para todo o grupo empresarial.

Nada é referido quanto às diligências adoptadas ao abrigo do artigo 58º da LGT com o fim de confirmar ou infirmar o quadro de pessoal permanente da Requerente (ou a razão de não terem sido encetadas), ou que, em sede de procedimento de inspecção tenham sido pedidos à Requerente esclarecimentos complementares.

É público e notório que a própria segurança social dispõe desses elementos, quer por via das inscrições dos trabalhadores contratados, quer por via dos descontos sobre os salários que lhe são entregues.

Em resumo, entende este Tribunal que a prova produzida pela Requerente, mesmo em sede de RIT é no sentido de se terem provado os requisitos do artigo 43º do CIRC devendo os valores aqui em causa ser aceites como dedutíveis.

Acrescente-se que a fundamentação adoptada no RIT configura-se partir da existência de dúvidas face à prova produzida. Ora, assim sendo, nos termos do nº 1 do

artigo 100º do CPPT impõe-se a anulação da correcção proposta, que sempre poderia ocorrer ao nível da decisão adoptada no procedimento de reclamação graciosa.

Termos em que se impõe julgar procedente o pedido arbitral nesta parte, com a consequente anulação parcial dos atos tributários impugnados.

Conclui-se que os actos impugnados, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, enfermam de vício de violação de lei (quanto à aplicação do artigo 43º do CIRC), que justifica a sua anulação, de harmonia, com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

§ 2º - Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso da quantia indevidamente paga acrescida de juros indemnizatórios.

§ - 3º Reembolso

Na sequência da anulação parcial da liquidação o n.º 2022..., incluindo a liquidação de juros compensatórios com o n.º 2022..., assim como a correspondente demonstração de acerto de contas, na parte da correcção no valor de € 101 953,71, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias pagas a mais como consequência da anulação.

§ - 4º - Juros indemnizatórios

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

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

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

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;

b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

No caso, é de aplicar o n.º 1 do artigo 43.º da LGT pois que, por sua iniciativa, a Requerida, promoveu a liquidação oficiosa aqui em causa, em dissonância com a declaração apresentada pela Requerente.

Provou-se que a Requerente pagou em 20.01.2023 a importância que lhe foi liquidada.

Assim os juros indemnizatórios devem ser contados, com base no valor pago ou suportado indevidamente, desde 21.01.2023 e até integral reembolso à Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV - Decisão arbitral

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral em:

- a) Quanto à liquidação de IRS correspondente à correcção no valor de € 19 254,90, julgar verificada a inutilidade superveniente da lide nesta parte, com a conseqüente extinção parcial da instância, aplicando-se o regime de responsabilidade pelas custas do n.º 4 do artigo 536.º do CPC.
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido pronúncia arbitral e anular a liquidação adicional de IRC de 2019 com o n.º 2022 ..., incluindo a liquidação de juros compensatórios com o n.º 2022 ..., assim como a correspondente demonstração de acerto de contas e bem assim a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, quanto ao valor de € 101.953,71 relacionado com a não aceitação da dedutibilidade das realizações de utilidade social.
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso do valor pago a mais em função da anulação das liquidações de imposto e juros, referidos anteriormente;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios contados sobre o valor pago ou suportado indevidamente em função das anulações, desde 21.01.2023 e até à emissão da nota de crédito.
- e) Julgar parcialmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à correcção à matéria colectável no valor de € 78.411,11 relacionada com gastos cuja dedutibilidade não foi aceite pela AT.

V - Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 32 739,98, indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VI - Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 836,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, ficando a cargo da Requerente 39,28% (€ 721,18) e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira 60,72% (€ 1 114,82), em função dos decaimentos.

Notifique-se.

Lisboa, 19-11-2024

O Árbitro,

Augusto Vieira