

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 917/2025-T**

**Tema: IRC - princípio da especialização ou autonomia dos exercícios**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **SUMARIO**

- I. Sobre o princípio da especialização ou autonomia dos exercícios, consagrado no artigo 18.º do CIRC, impõe que os proveitos e os custos economicamente imputáveis a um determinado exercício sejam considerados apenas nesse exercício, só eles podendo, assim, influenciar o seu resultado. É uma regra contabilística e um princípio fiscal da tributação do rendimento. (Acórdão do STA 01382/14.2BEBRG de 10-04-2024)
- II. O STA vem sustentando que fez sempre depender a prevalência daqueles princípios, particularmente do princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 50.º da LGT, sobre o princípio da especialização dos exercícios, do prévio julgamento de inexistência de prejuízo para o erário público, bem como de se verificar que o erro cometido na contabilização dos proveitos e/ou custos não resultou de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios.

## **I - RELATÓRIO**

### **A. IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES**

**A...**, LDA., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., União das freguesias de ... e ..., ...-... Porto, doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

---

A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

O Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 13 de janeiro de 2026, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 12-09-2022.

O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, a Dra. Rita Guerra Alves, aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 5 de dezembro de 2025 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 13 de janeiro de 2026, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por despacho de 2 de Março de 2026, foi designado o dia para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e o Requerente notificada para vir clarificar quais as correções efetuadas pela AT, que pretende impugnar, o que o veio fazer.

No dia 26 de Março de 2026, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, durante a qual foram

inquiridas as testemunhas apresentadas pelo Requerente. As Partes foram notificadas para apresentar as alegações escritas finais, e o Tribunal indicou a data previsível para prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente pelo Requerente até essa data (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

O Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações em 20 e 15 de Abril de 2026, respetivamente, reafirmando, no essencial, as posições assumidas nos respetivos articulados.

Nos termos da moldura legal prevista nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, a cumulação de pedidos relativos a diferentes atos e de diferentes Impostos é válida e legalmente permitida. A averiguação da legalidade das liquidações, ora impugnadas, resulta da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

O Tribunal Arbitral está regularmente constituído e é materialmente competente, para apreciar da legalidade de atos de liquidação de IRC e IVA e juros compensatórios, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. (Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro)

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

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, contado da data do indeferimento tácito da reclamação graciosa, ocorrido em 25 de julho de 2025, tendo a presente ação sido proposta em 20 de outubro de 2025.

O processo não enferma de vícios que afetam a sua validade.

## **B. PEDIDO**

1. O oro Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicional, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, n.º 2024 ..., e em sede Imposto sobre o Valor Acrescentado n.ºs 2024..., 2024..., 2024..., 2024... e juros compensatórios n.º 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., relativo ao ano de 2021, que fixou um imposto a pagar de € 39.358,63, e do indeferimento tácito da reclamação graciosa no processo n.º ...2025... .

### C. CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:

3. O Requerente é uma sociedade por quotas que tem por objeto a prática de serviços de apoio ao viajante incluindo informação, reconhecimento, reivindicação, recuperação, aquisição e gestão dos seus direitos enquanto viajante.

4. Em concreto, o Requerente destaca-se como uma entidade líder, desde 2018, na gestão de reclamações relacionadas com atrasos, cancelamentos e situações de overbooking de voos, centrando a sua atuação na defesa dos direitos dos passageiros nos termos do Regulamento (CE) n.º 261/2004 e auxiliando-os na obtenção das compensações a que tenham direito.

5. O Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo, com âmbito parcial, conduzido pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, no âmbito da ordem de serviço n.º OI2023..., iniciado a 22 de abril de 2024, tendo sido efetuado um procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

6. No que respeita ao IRC, a Administração Tributária considerou que o Requerente incorreu numa omissão de rendimentos e dedução indevida de gastos, resultando em determinada correção à matéria coletável, conforme consta do quadro apresentado

<b>Resumo da Correção</b>	<b>2021</b>
Prejuízo fiscal declarado (1)	<b>-17 197,26</b>
Correções aritméticas (2)	46 778,03
<b>Lucro Tributável Corrigido (3)=(1)+(2)</b>	<b>29 580,77</b>
Prejuízos fiscais dedutíveis (4)	20 706,54
Benefícios fiscais (5)	0,00
<b>Matéria Tributável Corrigida (6)=(3)-(4)-(5)</b>	<b>8 874,23</b>

Quadro 1

7. A Administração Tributária identificou, em concreto, que o Requerente procedeu ao registo de um montante de € 87.499,11 na conta “27881 – Créditos Indemnizatórios”, a título de "Mais-Valias em Indemnizações", refletindo os valores recebidos de companhias aéreas que,

4.

---

aleadamente, não foram objeto de transferência para os respetivos clientes nem de faturação da comissão devida à Requerente no mesmo exercício.

**8.** Com base na documentação analisada durante a inspeção, a Administração Tributária apurou que o valor efetivamente retido pela sociedade ascenderia, na realidade, a € 131.053,43, ao invés dos € 87.499,11, determinando, por conseguinte, uma correção adicional no montante de € 43.554,32, correspondente à diferença entre os valores efetivamente recebidos e os reconhecidos pelo Requerente na sua contabilidade.

**9.** De modo a justificar esta correção, a Administração Tributária invocou o disposto no artigo 18.º do Código do IRC, referente ao princípio da especialização dos exercícios, segundo o qual os rendimentos e os gastos devem ser imputados ao período a que efetivamente dizem respeito, independentemente da data em que ocorra o seu efetivo recebimento ou pagamento.

**10.** Com base nesta norma, os serviços de inspeção sustentaram que os valores recebidos das companhias aéreas constituem, desde logo, a contraprestação pelos serviços prestados pelo Requerente, pelo que deverão ser imediatamente reconhecidos como rendimento tributável, não existindo, portanto, qualquer justificação para a sua imputação a um exercício fiscal posterior.

**11.** Neste contexto, os serviços inspetivos desconsideraram, por completo, os procedimentos operacionais e administrativos inerentes à atividade do Requerente, nomeadamente a necessidade de validar a legitimidade das compensações recebidas, identificar corretamente os beneficiários dos montantes pagos pelas companhias aéreas e proceder à respetiva regularização antes de qualquer transferência para os clientes, sustentando que tais diligências não impedem o reconhecimento imediato destes valores como rendimento tributável, na medida em que permaneceram na esfera patrimonial da sociedade sem terem sido transferidos ou faturados dentro do exercício de 2021.

**12.** E ignorando que tais valores foram ou serão faturados nos exercícios seguintes, logo que a conclusão da prestação do serviço se verifique.

**13.** Sobre os fundamentos das correções apresentadas pela administração tributária, em sede de iva, sustenta o Requerente, no que respeita à aplicação do artigo 8.º do Código do IVA por parte da Administração Tributária, impõe-se referir que esta incorre num erro de raciocínio, na

---

medida em que o recebimento das compensações é feito em nome e por conta do cliente, não sendo, para efeitos da referida norma, “um pagamento”, pois que este momento só ocorre quando o serviço é finalizado, sendo neste momento que o valor da compensação é afeto à remuneração dos serviços, por aplicação do fee de 30% + IVA (o fee correspondia a 25% até 05-05-2021) sobre o valor da compensação a ser entregue ao

**14.** Em face do exposto, não tem aplicabilidade ao caso presente o artigo 8.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA, na medida em que não existe qualquer pagamento total ou parcial, antes da emissão da fatura, já que – perdoe-se a repetição, que se revela precisa – a compensação é recebida em nome e por conta do cliente.

**15.** Em sede de IRC, o Requerente refutou a identificação dos montantes recebidos das companhias aéreas como rendimento do exercício de 2021, esclarecendo que o serviço prestado não se conclui com a receção dos valores, sendo necessária uma série de diligências para validar e processar os pagamentos, conforme previsto no artigo 18.º do Código do IRC, sendo que, portanto, o reconhecimento dos rendimentos apenas deve ocorrer quando o serviço estiver efetivamente concluído.

**16.** Acresce que o Requerente demonstrou documentalmente no procedimento de inspeção tributária que parte das quantias recebidas em 2021 foram transferidas para os clientes e faturadas apenas em 2022, pelo que a correção ora projetada resultaria numa manifesta duplicação da coleta exigível.

**17.** Em sede de IRC, o Requerente refutou a identificação dos montantes recebidos das companhias aéreas como rendimento do exercício de 2021, esclarecendo que o serviço prestado não se conclui com a receção dos valores, sendo necessária uma série de diligências para validar e processar os pagamentos, conforme previsto no artigo 18.º do Código do IRC, sendo que, portanto, o reconhecimento dos rendimentos apenas deve ocorrer quando o serviço estiver efetivamente concluído.

**18.** Acresce que o Requerente demonstrou documentalmente no procedimento de inspeção tributária que parte das quantias recebidas em 2021 foram transferidas para os clientes e

---

faturadas apenas em 2022, pelo que a correção ora projetada resultaria numa manifesta duplicação da coleta exigível.

**19.** No caso concreto, os Serviços de Inspeção Tributária entenderam, salvo melhor opinião, de forma desajustada, que o momento da obtenção do rédito pelo Requerente ocorre com a simples receção dos montantes transferidos pelas companhias aéreas, ignorando que o objeto da prestação de serviços consiste no recebimento da compensação, mas não só.

**20.** Quer isto dizer que a conclusão do serviço, nos termos legais, depende da verificação de diversos procedimentos subsequentes, que vão desde a identificação e validação dos montantes recebidos, à confirmação do direito à compensação, passando pelo contacto com os clientes e companhias aéreas, bem como a emissão da fatura correspondente e posterior transferência dos valores aos beneficiários.

**21.** Com efeito, o modelo de negócio do Requerente implica um processo complexo, burocrático e moroso, no qual a aprovação e pagamento das compensações pelas companhias aéreas não é, de forma alguma, sinónimo da conclusão do serviço prestado.

**22.** Efetivamente, a partir desse momento, e dada a multiplicidade de situações em curso, o Requerente tem de proceder à precisa identificação e validação dos montantes recebidos em razão da diferente tipologia de solicitações efetuadas e seus beneficiários, diligenciando pelas eventuais correções que sejam necessárias implementar pelas companhias aéreas, pelo que o serviço prestado pelo Requerente não termina com a mera receção de um montante financeiro transferido pelas companhias aéreas.

**23.** Acresce que a própria identificação do passageiro elegível pode não estar imediatamente disponível, exigindo diligências adicionais para a obtenção dos dados necessários à faturação e transferência dos valores.

**24.** Por outras palavras, o recebimento de um valor transferido pela companhia aérea não consubstancia a conclusão do serviço prestado pelo Requerente.

**25.** Em rigor, após a companhia aérea ter aprovado e transferido a compensação, entra-se numa outra fase do processo em curso, na qual o Requerente tem ainda de alocar bastantes recursos com vista a identificar o processo em causa, porquanto as transferências são aos

“milhares” e muitas transferências chegam erroneamente ou insuficientemente identificadas, pelo que ocorrem inúmeros processos que exigem múltiplas interações com as companhias aéreas, podendo demorar, inclusive, anos, para a conclusão do tema.

**26.** Além disso, o Requerente tem também de analisar a validade dos motivos de recusa, total ou parcial, no pagamento de compensações, o que poderá exigir meses de investigação sobre condições meteorológicas, rotas e distâncias de voos, cumprimentos de horários, decisões de tráfego aéreo, greves, tripulações, na sua carga laboral ou baixas, etc.

**27.** Nesta esteira, o Requerente permanece em articulação com as companhias aérea com vista ao esclarecimento dos valores devidos, apresentando a documentação necessárias e cumprindo com os trâmites aplicáveis.

**28.** Cumpridas estas etapas, então o Requerente poderá considerar aprovado o recebimento em nome e por conta do seu cliente ou, então, argumentar e negociar com as companhias aéreas, numa primeira fase, e usar outros meios, numa segunda fase, nomeadamente, os organismos de mediação e as entidades aeronáuticas competentes, o que poderá fazer demorar o processo em mais de 3 anos.

**29.** Por fim, o Requerente ainda tem de solicitar os dados ao seu cliente para a emissão da fatura e envio da compensação devida, deduzida do montante faturado.

**30.** De notar que a obtenção dos dados para emissão da faturação pelo Requerente pode demorar ainda mais algumas semanas/meses, dada a legislação sobre proteção de dados não permitir a recolha inicial de mais elementos a não ser o nome, e-mail e dados do voo, havendo que concluir que o serviço do Requerente não se basta com a transferência do montante indemnizatório por parte das companhias aéreas.

**31.** Neste contexto, o Requerente apresenta o presente requerimento de constituição de Tribunal Arbitral, em sede do qual explanará as razões de facto e de Direito que em seu entender determinam a ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa melhor identificada supra e, bem assim, das liquidações adicionais de IVA e de IRC referentes a 2021.

**D. DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

**32.** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

**33.** Sobre a não sujeição a IVA dos montantes recebidos a título de indemnização, sustenta que os SIT entenderam que o Requerente deixou IVA por liquidar relativo a prestações de serviços, tendo enquadrado os valores transferidos pelas companhias aéreas para a esfera do Requerente no âmbito do n.º 1, do artigo 4.º do CIVA.

**34.** O Requerente recebe das companhias aéreas o valor total que o cliente terá direito a ser ressarcido.

**35.** Desse montante uma parte é relativa aos seus honorários pela prestação de serviços e outra parte é transferida para os clientes.

**36.** Quando os montantes a ressarcir o cliente não são enviados para os mesmos, e ficam na esfera do sujeito passivo, nesses casos o valor total recebido constitui a receita pela prestação dos serviços realizados e, por conseguinte, são valores sujeitos à incidência do imposto.

**37.** Não parece haver dúvidas que estes montantes recebidos constituem uma contrapartida de uma operação económica sujeita a imposto.

**38.** Sobre o erro de quantificação da base tributável em IVA, sustenta que aquando do recebimento dos valores das companhias aéreas o imposto é exigível por força do estabelecido nos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do CIVA, sendo que, sem conceder, a haver duplicação de coleta, ela ocorre no ano de 2022 e não no ano de 2021.

**39.** Não podemos ainda deixar de referir que apesar do Requerente afirmar que o serviço prestado não se conclui com a receção dos valores, sendo necessária uma série de diligências a efetuar e que a transferência para o cliente pode demorar vários meses. É ela mesma que nas regras de pagamento estabelecidas junto dos clientes, determina que o pagamento deve ser efetuado ao cliente no prazo de 2 semanas após o recebimento por parte da companhia aérea –

**40.** Ora, ao que parece em grande parte das situações o Requerente não cumpre com o estabelecido com o cliente, que é o pagamento até 2 semanas após o recebimento do dinheiro

por parte da companhia área.

41. Além de que estabelece com o cliente que se a companhia aérea pagar diretamente ao cliente, o cliente deverá informar o Requerente de imediato e pagar no prazo de 2 semanas a parte correspondente ao serviço prestado pelo Requerente, caso contrário em vez de cobrar os 25% ou 30% estabelecido relativos à sua prestação de serviços será cobrado 80% do valor recebido.

42. Não podemos concordar que o Requerente para além de não cumprir com o estabelecido com o cliente, ainda utilize o argumento do atraso nos pagamentos ao cliente para não reconhecer atempadamente os seus rendimentos, nem os sujeitar a imposto.

43. Quando, inequivocamente, quando o Requerente recebe da companhia aérea, parte desse recebimento (se transferir para o cliente o remanescente) ou a totalidade (se não o vier a fazer), constitui adiantamento pelo pagamento do preço, ou pagamento do preço, dos serviços que presta aos seus clientes.

44. Sobre a Da não sujeição a IVA das compensações não identificadas, sustenta, que em relação aos montantes recebidos de companhias aéreas e que, por incumprimento das diligências por parte dos lesados – seja inação, prescrição, ausência de resposta ou impossibilidade de contacto – permanecem na esfera do Requerente, entenderam os SIT que *“corresponde ao valor da contraprestação associada ao serviço prestado, que quando faturado, corresponde ao valor retido face ao recebido da companhia aérea e que na ausência de transferência para o cliente é totalmente apropriado pelo sujeito passivo”*, o que implica a corresponde tributação em sede de IVA.

45. O que o Requerente alega, que o cálculo do IVA em falta deveria ter sido feito por dentro, e que o valor foi determinado de forma global, sem discriminação do imposto, não corresponde à verdade, uma vez que o Requerente fixa o preço da sua prestação de serviços + IVA, conforme publicitado pelo mesmo, não estabelecendo um preço com IVA incluído, pelo que se conclui que o valor tributável compreende o total da contraprestação recebida, conforme estabelece o artigo 16.º do CIVA e artigo 73.º da Diretiva IVA.”.

46. Sobre a conformidade legal das faturas com isenção de IVA respeitantes a clientes

residentes fora da União Europeia, por aplicação da alínea s), do artigo 14.º do CIVA, sustenta a Requerida, que no decorrer das diligências inspetivas, os SIT apuraram que a fatura n.º FR A/1043, de 27-05- 2021, no montante de € 778,22, e a fatura n.º FT A/58, de 31-12-2021, no montante de € 368,40, foram emitidas ao abrigo da isenção previsto na alínea s) do artigo 14.º do CIVA, quando deviam ter sido emitidas no cumprimento do disposto na alínea b), do n.º 6, do artigo 6.º do CIVA, na medida em que, efetivamente, estão em causa prestações de serviços a particulares.

**47.** Ora, as operações aqui em causa são prestações de serviços a particulares, logo aplica-se a regra geral da alínea b), do n.º 6, do artigo 6.º, que determina que são tributáveis, as prestações de serviços efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

**48.** Assim, as operações em causa deverão ser sujeitas a IVA à taxa normal, conforme estabelece a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

**49.** Quanto a violação de lei por omissão do dever de correção simétrica em IRC e IVA, em razão da duplicação de coleta , sustenta que não obstante, repita-se, a haver duplicação de coleta, o que não se concede, ela ocorre no ano de 2022 e não no ano de 2021., pelo que o Requerente dispôs da possibilidade de diligenciar no sentido de retificar a situação do ano de 2022.

**50.** Termina a Requerida alegando:

- O Requerente não recebe, nem tem direito a indemnizações por parte das companhias aéreas;
- Os montantes recebidos pelos seus clientes, esses sim, são recebidos a título de indemnização paga pelas companhias;
- Montantes esses, deduzidos, do montante que o Requerente cobra, como preço, pelo serviço que presta, de reclamar tais indemnizações;
- Os montantes recebidos pelo Requerente e, que não são transferidos para os seus clientes, correspondem à contraprestação obtida (do cliente ou de terceiro), pelos serviços prestados, no âmbito da atividade que desenvolve.

- Pelo que, dúvidas não restam que, quando a companhia paga à Requerente, a diferença entre o montante recebido e, o que é transferido para os seus clientes (que pode não ser nenhum), corresponde ao pagamento dos serviços, ou ao adiantamento do pagamento dos serviços, em qualquer dos casos, sujeito a imposto no período do recebimento;
- Assim, tendo-se provado o recebimento dos montantes em apreço (que não vem controvertido), a sua sujeição a IVA (porque para o Requerente não se trata de qualquer indemnização) e, a sua exigibilidade (seja a título de preço ou adiantamento), forçosamente se conclui pela liquidação de imposto em falta, que determinou o acerto das correções promovidas pelos SIT.

**51.** A Requerida peticiona que deve o pedido ser julgado totalmente improcedente, por não provado, com todas as consequências legais, nomeadamente a absolvição da Requerida do pedido.

#### **E. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

**52.** Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental constante dos autos.

**53.** O Requerente é uma sociedade por quotas que tem por objeto a prática de serviços de apoio ao viajante incluindo informação, reconhecimento, reivindicação, recuperação, aquisição e gestão dos seus direitos enquanto viajante, centrando a sua atuação na defesa dos direitos dos passageiros nos termos do Regulamento (CE) n.º 261/2004 e auxiliando-os na obtenção das compensações a que tenham direito. Cfr. PPA e RIT.

**54.** A conclusão do serviço pelo Requerente depende da verificação de diversos procedimentos, que vão desde a identificação e validação dos montantes recebidos, à confirmação do direito à compensação, passando pelo contacto com os clientes e companhias aéreas, bem como a emissão da fatura correspondente e posterior transferência dos valores aos beneficiários. Cfr. Doc 22 a 36 e prova testemunhal.

- 55.** Dada a multiplicidade de situações em curso, o Requerente tem de proceder à precisa identificação e validação dos montantes recebidos em razão da diferente tipologia de solicitações efetuadas e seus beneficiários, diligenciando pelas eventuais correções que sejam necessárias implementar pelas companhias áreas. A própria identificação do passageiro elegível pode não estar imediatamente disponível, exigindo diligências adicionais para a obtenção dos dados necessários à faturação e transferência dos valores. Cfr. Doc 22 a 36 e prova testemunhal.
- 56.** Após a companhia aérea ter aprovado e transferido a compensação, entra-se numa outra fase do processo em curso, na qual o Requerente tem ainda de alocar bastantes recursos com vista a identificar o processo em causa, porquanto as transferências são aos “milhares” e muitas transferências chegam erroneamente ou insuficientemente identificadas, pelo que ocorrem inúmeros processos que exigem múltiplas interações com as companhias aéreas, podendo demorar, inclusive, anos, para a conclusão do tema. Cfr. Doc 22 a 36 e prova testemunhal.
- 57.** O Requerente tem também de analisar a validade dos motivos de recusa, total ou parcial, no pagamento de compensações, o que poderá exigir meses de investigação sobre condições meteorológicas, rotas e distâncias de voos, cumprimentos de horários, decisões de tráfego aéreo, greves, tripulações, na sua carga laboral ou baixas. Cfr. prova testemunhal.
- 58.** O Requerente permanece em articulação com as companhias aérea com vista ao esclarecimento dos valores devidos, apresentando a documentação necessárias e cumprindo com os trâmites aplicáveis. Cfr. prova testemunhal.
- 59.** Cumpridas estas etapas, então o Requerente poderá considerar aprovado o recebimento em nome e por conta do seu cliente ou, então, argumentar e negociar com as companhias aéreas, numa primeira fase, e usar outros meios, numa segunda fase, nomeadamente, os organismos de mediação e as entidades aeronáuticas competentes, o que poderá fazer demorar o processo em mais de 3 anos. Cfr. Doc 22 a 36 e prova testemunhal.
- 60.** O serviço prestado pelo Requerente não termina com a mera receção de um montante financeiro transferido pelas companhias aéreas. Cfr. prova testemunhal.
- 61.** O Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo, com âmbito parcial, conduzido pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, no âmbito

da ordem de serviço n.º OI2023..., iniciado a 22 de abril de 2024, tendo sido efetuado um procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. Cfr. RIT

62. O Requerente foi notificada pela Administração Tributária, em 3 de outubro de 2024, do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, e para vir exercer o direito de Audição. Cfr. RIT.

63. Em 4 de novembro de 2024, o Requerente exerceu o seu direito de audição prévia. Cfr. RIT.

64. Em 14 de novembro de 2024, o Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária (“RIT”) proferido no âmbito da Ordem de Serviço OI2023... . cfr. documento n.º 29 do PPA

65. Os fundamentos das correções de IRC efetuadas encontram-se apresentados no RIT e, conforme pertinente ao tema em análise nos autos, seguem transcritos de seguida:

*V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades*

*V.1. Em sede de IRC V.1.1. Gastos não dedutíveis*

*V.1.1.1. Fatura registada em duplicado No âmbito da análise efetuada aos registos contabilísticos verificámos que a conta de fornecimentos e serviços externos (FSE) encontra-se sobrevalorizada, devido ao registo em duplicado de documentos contabilísticos. Com efeito, na conta “622251 - FSE – Publicidade e Prop. Comunitária IVA Ded” foi registada uma fatura em duplicado do fornecedor de serviços irlandês “B... LIMITED”, NIF:..., conforme se segue:*

Dados do Documento				Movimento Contabilístico		
Fornecedor	N. Fat.	Data	Valor	Data Lançamento	N.º Lançamento	Conta
B... LIMITED	25	30/06/2021	1 541,16	30.06.2021	0600011	622251
B... LIMITED	25	30/06/2021	1 541,16	31.10.2021	1000010	622251

Quadro 10

*Deste modo, derivado ao registo em duplicado da fatura do fornecedor irlandês B... LIMITED, foram reconhecidos gastos que não foram efetivamente suportados. Assim, não se enquadram no conceito de “gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, nos termos do artigo 23.º do código do IRC (CIRC). Atendendo a que não foi efetuado pela empresa o estorno deste registo erróneo, foi reconhecido indevidamente como gasto do período de 2021, o valor de € 1.541,16 conforme evidenciado no quadro supra. V.1.2. Rendimento não reconhecido O sujeito passivo efetuou os seguintes registos na conta “27881-Créditos indemnizatórios”:*

<b>Conta 27881 - Créditos Indemnizatórios</b>	
<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Transferências Clientes - 104.197,23	Recebimentos Companhias aéreas - 261.764,96
Faturação 2021 - 66.775,20	
Faturas anos anteriores - 3.293,42	
Reconhecimento de rendimento - 87.499,11	
<b>261.764,96</b>	<b>261.764,96</b>

**Quadro 11**

*De forma a saldar a conta apura uma “Mais-Valias em indemnizações”, no montante de € 87.499,11, que regista a débito por contrapartida da conta “7884-Mais Valias em indemnizações” que corresponde ao montante que não foi alvo nem de transferência para o cliente nem de faturação em 2021. No entanto, para o apuramento desta “Mais-Valias em indemnizações”, o sujeito passivo considerou pagamentos a clientes e respetiva faturação relativos a recebimentos de anos anteriores a 2021*

*Tendo em conta os elementos remetidos pelo sujeito, em resposta à notificação de que indicasse para cada transferência recebida em 2021 a faturação correspondente, documento que se junta em anexo, podemos constatar que relativamente aos valores recebidos das companhias aéreas em 2021, apenas uma parte foi transferida para os clientes e faturada a respetiva comissão em 2021. Assim, resulta que em 2021 o sujeito passivo recebeu das companhias aéreas verbas que*

*não transferiu para os clientes nesse ano, nem faturou a correspondente comissão, não cumprindo com a periodização do exercício, prevista no artigo 18.º do CIRC. Uma vez que relativamente aos recebimentos das companhias aéreas no ano de 2021 (€ 261.764,96), apenas o montante de € 75.402,71 foi transferido para clientes e o montante de € 54.760,78 foi faturado, conforme quadro que se junta em anexo, apuramos o montante de € 131.053,43 de “Mais-Valias em indemnizações” em vez do montante reconhecido pelo sujeito passivo de € 87.499,11. Conclui-se deste modo que o rendimento para efeitos de IRC, corresponde ao valor da contraprestação associada ao serviço prestado, que quando faturado, corresponde ao valor retido face ao recebido da companhia aérea e que na ausência de transferência para o cliente é totalmente apropriado pelo sujeito passivo, que no caso em apreço corresponde a € 131.053,43. Tendo em conta que o sujeito passivo já reconheceu como rendimento o montante de € 87.499,11, terá de ser efetuada uma correção em IRC no montante de € 43.554,32 (€ 131.053,43 - € 87.499,11), que vai ser acrescido no Q.07 da declaração Modelo 22.*

*V.1.3. Notas de Crédito Foram registadas pelo sujeito passivo 18 notas de crédito com base tributável no montante total de € 1.682,55 e IVA no montante total de € 387,01. O sujeito passivo foi notificado pessoalmente em 24 de maio de 2024, para relativamente às notas de crédito emitidas, indicar para cada uma delas o motivo da sua emissão. Não foi apresentada pelo sujeito passivo qualquer justificação para a emissão destas notas de crédito, pelo que o montante de € 1.682,55, não deverá ser tido em conta no apuramento do lucro tributável, devendo ser acrescido no Q.07 da declaração Modelo 22.*

## *V.2. – Em sede de IVA*

### *V.2.1. IVA por liquidar em faturas emitidas*

*As faturas n.º FR A/1043, de 2021-05-27 e n.º FT A/58, de 2021-12-31, nos montantes de € 778,22 e € 386,40,*

*respetivamente, foram emitidas com isenção de IVA, nos termos no artigo 14.º do CIVA.*

*A isenção de IVA do artigo 14.º aplica-se às exportações, operações assimiladas e transportes internacionais prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.*

---

*Neste sentido, está em falta o IVA relativo a estas duas faturas, no montante de € 178,99, relativo à fatura n.º FR A/1043 e no montante de € 88,87, relativo à fatura n.º FT A/58.*

### ***V.2.2. IVA deduzido fatura registada em duplicado***

*Conforme descrito no ponto V.1.1.1. deste Relatório, o sujeito passivo registou a fatura n.º 25 de 30/06/2021 do fornecedor de serviços irlandês “B... LIMITED” em duplicado.*

*Nesse sentido, foi deduzido IVA em duplicado no campo 24 da DP 2021-12T, o montante de € 354,47.*

*No entanto, uma vez que se trata de uma aquisição de serviços intracomunitária, o sujeito passivo procedeu à liquidação do IVA no campo 17 e à dedução no campo 24 da DP. Sendo uma operação inócua no apuramento do IVA, a mesma deve apenas ser retificada em termos declarativos.*

### ***V.2.3. IVA por liquidar relativo a prestações de serviços***

*O CIVA no n.º 1 do artigo 4.º, considera como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.*

*Os artigos 7.º e 8.º do CIVA estabelecem regras tendo em vista a aplicação da lei no tempo, definindo o momento em que se concretiza a incidência, ou seja, quando é que nasce a obrigação do imposto (facto gerador) e quando é que esse imposto é exigível por parte do Estado (exigibilidade). Ou seja, facto gerador e exigibilidade são dois aspetos relacionados com o nascimento da obrigação tributária.*

*Em principio, os dois momentos, facto gerador e exigibilidade, são coincidentes, pois o n.º 1 do artigo 7.º refere expressamente que o imposto é devido e torna-se exigível ao mesmo tempo, dependendo esse momento da natureza das operações em causa.*

*Assim, o facto gerador e a exigibilidade ocorrem nas prestações de serviços, no momento da sua realização, que no caso em análise é o momento do recebimento por parte da companhia aérea.*

*De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, o valor tributável, sobre o qual deve ser aplicada a correspondente taxa, equivale, em regra, à contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.*

*Conforme descrito no ponto V.1.2., foi apurado o montante de € 131.053,43 relativo a contraprestação obtida e que não foi sujeito a IVA.*

*Pelo que apuramos o montante de IVA por liquidar de € 30.142,29 (131.053,43\*0,23), distribuído da seguinte forma, tendo em conta o momento do recebimento das companhias áreas:*

DP	Montante recebido	Montante transferido Cliente	Montante Faturado	Montante por faturar	IVA por liquidar
DP 2021-03T	50 470,50	21 236,57	15 123,86	14 110,07	3 245,32
DP 2021-06T	48 494,55	22 077,12	17 092,14	9 325,29	2 144,82
DP 2021-09T	62 057,81	24 394,46	17 565,94	20 097,41	4 622,40
DP 2021-12T	100 742,10	7 694,56	5 526,88	87 520,66	20 129,75
<b>Total</b>	<b>261 764,96</b>	<b>75 402,71</b>	<b>55 308,82</b>	<b>131 053,43</b>	<b>30 142,29</b>

Quadro 12

#### ***V.2.4. IVA regularizado a favor do sujeito passivo pela emissão de notas de crédito***

*Conforme já referido no ponto V.1.3., o sujeito passivo emitiu 18 notas de crédito, tendo regularizado IVA a seu favor no montante total de € 387,01, nas declarações periódicas correspondentes.*

*Decorre da alínea b) do artigo 29.º do CIVA que os sujeitos passivos do imposto são obrigados a emitir fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data dessas operações. Cumprir esta obrigação, procedimento que constitui um elemento estruturante da mecânica do IVA, significa documentar as transações efetuadas, conferindo-lhes a transparência necessária.*

*Estabelece o n.º 1 do artigo 78.º do CIVA que, se por qualquer circunstância, após ter sido emitida a fatura, houver retificação do valor tributável de uma determinada operação, deve proceder-se à correspondente regularização com recurso à emissão do documento adequado em conformidade com o prescrito nos artigos 36.º e seguintes.*

*Tratando-se este procedimento apenas de uma possibilidade concedida ao sujeito passivo, este só poderá optar por tal regularização quando puder fazer prova de que o adquirente é conhecedor da mesma ou de que foi reembolsado do imposto (n.ºs 2 e 5 do artigo 78.º do CIVA). Esta prova deverá consistir em qualquer confirmação escrita recebida dos seus clientes acusando a receção da comunicação que refira o montante do IVA regularizado ou de que estes foram reembolsados do imposto.*

*Ora, uma vez que o sujeito não apresentou sequer a justificação da emissão de tais notas de crédito e os requisitos exigidos para a regularização do respetivo IVA não foram cumpridos, o mesmo terá de ser desconsiderado no campo 40 das declarações periódicas correspondentes.*

DP	IVA regularizado (Campo 40)	IVA a corrigir
DP 2021-03T	52,83	52,83
DP 2021-06T	230,89	230,89
DP 2021-09T	40,57	40,57
DP 2021-12T	62,72	62,72
<b>Total</b>	<b>387,01</b>	<b>387,01</b>

Quadro 13

66. O Requerente apresentou no CAAD, em 20 de outubro de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da referida liquidação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

## F. FACTOS NÃO PROVADOS

67. Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

#### **G. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

68. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

69. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

70. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

71. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e a prova testemunhal.

72. As testemunhas, aparentaram depor com isenção e com conhecimento pessoal dos factos, responderam de forma clara, objetiva e circunstanciada, que se revelou importante na formação da convicção do tribunal. Importa salientar os contributos trazidos pelos depoimentos de:

73. C..., que aos costumes disse possuir a profissão de gestora de empresas, trabalha na sociedade Requerente desde 2016, onde exerce as funções de diretora de operações, de marketing e com clientes. Referiu que trabalha diretamente com os processos de reclamação, explicou passo a passo como se processam, desde o início até à finalização do serviço. Referiu que o cliente acede pelo website, preenche um formulário, e submete o pedido, este formulário está desenhado para o cliente colocar pouca informação como forma de angariar o cliente. Após uma primeira análise se há viabilidade na compensação, se segue um momento futuro onde solicitam mais informações ao cliente para proceder à reclamação. Referiu quanto à compensação, há muita subjetividade na legislação quanto ao valor da compensação, pelo que após fazerem o pedido junto da companhia aérea, continuam a fazer insistências ou recorrer a tribunal. Há muito tempo de espera. Nas situações em que a companhia aérea recusa o pedido é feito uma nova avaliação e é decidido continuar e recorrer ao tribunal. Nos casos em que a companhia aceita proceder ao pagamento pode decorrer um longo período até à transferência dos valores, e em algumas circunstâncias é necessário recorrer ao tribunal para que o pagamento seja feito. Quando chega o pagamento, o processo de pagamento tem ainda uma série de questões a resolver. A testemunha, referiu como exemplo, quando os valores não estão corretos com os valores pedidos, ou, a companhia não paga todos os passageiros da reserva, exemplificando, numa família de 4, eles pagam apenas parcialmente, o que acontece muitas vezes não pagarem as crianças. Outro exemplo, foi durante algum tempo, uma companhia aérea decidiu descontar uma taxa de 50€, por cada compensação paga, o que obrigou a recorrer ao tribunal. Outras situações, nesta época, relacionadas com o Covid, que trouxe uma complexidade acrescida no processamento de casos, para além de um volume muito maior, e uma maior incerteza nos critérios da compensação, tenham o trabalho acrescido de lidar com as companhias de viagem, os quais também tem direito a uma parte da compensação paga, e este valor é muito difícil de aferir. Exemplificou, que recebiam uma transferência de 13€, e não sabiam a que se referia, tendo o trabalho de apurar esse recebimento e associar ao correspondente cliente. Referiu que tem um trabalho acrescido, porque recebem os valores das companhias, e como não correspondem ao valor da compensação ou da despesa pedido, tem de descobrir a que processo pertence para poder continuar a sua tramitação. A testemunha referiu, que os clientes não respondem às solicitações, como por exemplo dados de pagamento,

inclusive perdiam cerca de 50% dos casos por falta de resposta dos clientes. Mesmo no momento final de devolução dos valores, os clientes não respondem, mesmo com várias insistências. Referiu, que mesmo após a recepção dos valores, demora algum tempo, mesmo anos, porque é necessário recorrer ao tribunal, ou mesmo, estão dependentes da companhia aérea para conseguir identificar qual o processo da compensação que foi feita, e as companhias aéreas limitam o canal de comunicação com o Requerente, demoram muito a responder. Referiu que o pagamento dos seus serviços, é pago a comissão e fee de processamento que depende do valor. O serviço é concluído, quando o recebimento está completo e conseguimos atribuir ao cliente, precisam de saber qual o cliente e os dados, e só nesse momento emitem a fatura e enviam ao cliente.

74. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

## **H. QUESTÕES DECIDENDAS**

75. Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir:

- i. A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, n.º 2024 ..., e em sede Imposto sobre o Valor Acrescentado n.ºs 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., e juros compensatórios n.º 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., relativo ao ano de 2021.
- ii. Condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

## **I. MATÉRIA DE DIREITO**

76. Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir referem-se aos serviços prestados no montante de € 131.053,43, cuja contraprestação obtida não foi sujeita a IVA no ano de 2021. Compete determinar o momento

em que os serviços prestados pelo Requerente para os seus clientes se consideram concluídos aos seus clientes, para efeitos de aplicação do artigo 18.º do CIRC.

**77.** Cumpre igualmente apreciar se a correção feita pela AT, em última instância, gera uma situação flagrantemente injusta e, conseqüentemente, é de fazer operar o princípio da justiça, consignado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e no artigo 55.º da LGT, para obstar a que se concretize essa situação de injustiça.

**78.** Previamente a passarmos à análise das questões identificadas, é necessário determinar sobre quem recai o ónus da prova, uma vez que se revela importante para a fixação da matéria de facto e para a apreciação das referidas questões.

**79.** A este propósito resulta do artigo 74.º n.º 1 da LGT que: *"o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.", em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do CC, " Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado."*

**80.** Acresce que sobre a questão do ónus da prova, existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11).

**81.** Seguindo a exposição e os normativos anteriormente referidos, conclui-se que compete ao Requerente o respetivo ónus da prova do facto invocado, bem como prestar o esclarecimento da sua situação tributária (artigo 75.º n.º 2 al. b) da LGT, e comprovar, por recurso a elementos de prova, os rendimentos declarados nas suas declarações de rendimentos.

**82.** Aplicando o exposto ao caso em análise, constata-se que recai sobre o Requerente o ónus de comprovar os factos constantes da sua declaração de rendimentos referente ao ano de 2021, ou seja, cabe-lhe demonstrar quando é que os serviços foram prestados e concluídos. À Autoridade Tributária cabe demonstrar que os serviços prestados pelo Requerente foram efetivamente concluídos no ano de 2021, e que existe correspondência nesse ano com os recebimentos das compensações nas contas bancárias do Requerente.

**83.** Em suma, estamos perante uma correção promovida pela AT, a qual, nos termos do RIT, fundamenta que o momento relevante para efeitos de tributação ocorre quando o Requerente recebe a indemnização ou compensação da Companhia Aérea em sua conta bancária, considerando concluído o serviço prestado.

**87.** Em sentido contrário, o Requerente demonstrou, conforme consta na matéria de facto dada como assente, que o serviço prestado não finda com o recebimento da indemnização. A prestação do serviço continua após esse recebimento, abrangendo outros atos que, em certas situações, pode prolongar o processo junto às companhias aéreas e aos seus clientes por meses ou até anos até estar efetivamente concluído. Normalmente, a conclusão do processo coincide com a transferência da compensação recebida para os respetivos clientes.

**84.** A este propósito esclarece-nos a jurisprudência dominante no STJ (infra elencada), que, inicialmente, é necessário analisar os serviços prestados pelo Requerente e determinar qual o momento em que devem ser considerados concluídos para efeitos de tributação. Ademais, essa apreciação deve ser apreciada à luz do princípio da especialização consagrado no artigo 18.º do CIRC, bem como à luz do princípio da justiça consignado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e no artigo 55.º da LGT.

**85.** Mais estabelece que, na ponderação dos valores em causa – por um lado, o princípio da periodização económica e, por outro lado, o princípio da justiça – é manifesto que, em caso de incompatibilidade, deve ser dada prevalência a este último princípio nos casos em que não tenha resultado prejuízo para o erário público e se constate que não estamos perante comportamentos voluntários e intencionais, com o objetivo de obter vantagens fiscais.

**86.** É com base nesta análise ponderada, que se procede à apreciação do caso sub Júdice.

**87.** Assim, sobre o regime fiscal aplicável à periodização do lucro tributável, o n.º 1 a 3 do artigo 18.º estipulam o seguinte:

*1 — 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.*

*2 — 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.*

*3 — Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:*

*a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;*

*b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, excepto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;*

*c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º*

**88.** Sobre o princípio da especialização ou autonomia dos exercícios consagrado no citado normativo, a jurisprudência do STA, tem-se pronunciado no sentido de que os proveitos e os custos economicamente imputáveis a um determinado exercício sejam considerados apenas nesse exercício, só eles podendo, assim, influenciar o seu resultado. É uma regra contabilística e um princípio fiscal da tributação do rendimento. (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 01382/14.2BEBRG de 10-04-2024)

**89.** Porém, o Supremo Tribunal Administrativo vem igualmente sustentando que fez sempre depender a prevalência daqueles princípios, particularmente do princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 50.º da LGT, sobre o princípio da especialização dos exercícios, do prévio julgamento de inexistência de prejuízo para o erário público bem como

de se verificar que o erro cometido na contabilização dos proveitos e/ou custos não resultou de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios.

90. É esta a orientação jurisprudencial que emerge dos acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo, respetivamente:

*“(...) que o princípio da especialização de exercícios deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça previsto no artigo 20.º da CRP e 55.º da LGT se «não havendo qualquer prejuízo para a FP (por todos os custos terem sido contabilizados, embora no tocante aos exercícios respectivos)» a transferência de resultados «não resultar de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios» (acórdão de 5-2-2003, proferido no processo n.º 1648/02); «não ofende» o princípio da especialização de exercícios» a não contabilização» que «não resultou de omissão voluntária e intencional» (acórdão de 25-1-2006, proferido no processo n.º 830/05); o princípio da especialização dos exercícios «visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram» devendo «tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios», como é o caso, da situação em que, «constituída uma provisão para crédito vencido, por lapso de contabilização, o sujeito passivo efectiva as reposições devidas pelos pagamentos parciais entretanto feitos, apenas e pela totalidade em determinado exercício e não, como era devido, de forma discriminada nos exercícios correspondentes em que esses pagamentos foram concretizados» (acórdão de 2-4-2008, proferido no processo n.º 807/07); «Em matéria de custos, o princípio da especialização dos exercícios – artigo 18.º do CIRC – traduz-se na consideração, como custo de determinado exercício, dos encargos que*

*economicamente lhe sejam imputáveis», não pondo «em causa tal princípio a imputação, a um exercício, de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios», por tal ser «exigido pelo princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 50.º da LGT», porém, nos termos do n.º 2 do mesmo dispositivo legal, “as componentes positivas ou negativas” não são “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas” quando a sua não consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro, do próprio contribuinte, já que tal norma há-de interpretar-se no sentido de que tais pressupostos, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que aquele não pode controlar. (acórdão de 25-6-2008, proferido no processo n.º 291/08); «O princípio da especialização dos exercícios visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram», sendo que, «não existe violação ao princípio da especialização dos exercícios» se não estamos perante situação em que se verificou a imputação de proveitos ou de encargos que não tenham tido lugar nos respectivos exercícios, e não consta do probatório, nem do relatório da inspeção, nem tão pouco vem alegado pela Fazenda pública, que as operações realizadas tenham tido em vista a manipulação de resultados» (acórdão de 9-5-2012, proferido no processo n.º 269/12). (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 01382/14.2BEBRG de 10-04-2024)”.*

**91.** A esta Jurisprudência subjaz a apreciação de o contribuinte ter sido prejudicado, ou não obteve vantagem em razão do atraso na consideração da perda, presumindo-se, nesses casos, que o erro cometido tenha sido involuntário ou não intencional. Considera-se que o contribuinte é prejudicado sempre que não seja viável realizar a “correção simétrica”.

**92.** Revertendo ao caso concreto, os serviços foram faturados pelo Requerente no ano ou anos subsequentes, sendo objeto dos presentes autos apenas a discussão relativa à consideração do rendimento no exercício de 2021.

**93.** Conforme se vem dizendo, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 18.º do CIRC, a prestação de serviços, em geral, considera-se realizada na data da conclusão do serviço.

**94.** Face ao exposto, da observação sobre a correção efetuada pela AT, conclui-se que realizou uma análise generalizada dos recebimentos nas contas bancárias do Requerente, considerando automaticamente todos os valores como rendimentos relativos ao ano de 2021. Não foram apresentadas evidências de uma análise detalhada de cada procedimento realizado pelo Requerente, nem de verificação quanto à conclusão dos processos ou serviços no momento de cada recebimento.

**95.** A correção efetuada pela AT baseou-se apenas no recebimento bancário, não constam evidências ou provas que permitissem ao tribunal concluir que o serviço prestado pelo Requerente foi concluído com a transferência efetuada pelas Companhias Aéreas.

**96.** Bem como, não foram identificadas situações em que o Requerente tenha procedido ao adiamento intencional da emissão de faturas com o objetivo de transferir o respetivo rendimento para o período tributável subsequente. Igualmente, não foram identificados desajustes temporais entre o momento da transferência da indemnização/compensação das contas do Requerente para as contas dos seus clientes e a emissão da correspondente fatura.

**97.** A prova documental e testemunhal demonstrou que, considerando a natureza do serviço prestado pelo Requerente, -representação de passageiros junto às Companhias Aéreas visando a obtenção de indemnização ou compensação nos termos do Regulamento (CE) n.º 261/2004, leva-nos a concluir que o serviço prestado pelo Requerente é concluído com a transferência do valor da indemnização aos clientes.

**98.** Face ao exposto, conclui-se que o momento em que as companhias transferem a compensação para a conta do Requerente não deve ser considerado como o momento fiscalmente relevante para efeitos de tributação, visto que tais valores frequentemente se apresentam incompletos, incorretos ou exigem esforços adicionais por parte do Requerente para viabilizar a conclusão do processo. Esses esforços compõem o serviço contratual do Requerente.

**99.** Efetivamente, conclui-se que o serviço prestado pelo Requerente se concretiza com a transferência da compensação para a esfera dos clientes, sendo este o momento fiscalmente relevante para efeitos de tributação.

**100.** Por fim, cumpre salientar, à luz da jurisprudência do STA já mencionada, que a correção realizada pela AT não possibilitou a "correção simétrica" exigida pela jurisprudência.

**101.** A AT procedeu à correção no ano de 2021, relativa a serviços que o Requerente faturou corretamente apenas em 2022. De acordo com a jurisprudência mencionada, tal ajuste deveria ter ocorrido igualmente em 2022, prevenindo assim a duplicação de rendimentos e a cobrança de IVA que incide sobre os mesmos rendimentos. Essa medida é essencial para assegurar o cumprimento do princípio da justiça, consagrado nos art.ºs. 266, n.º 2, da C.R.P., e 55, da Lei Geral Tributária, contudo não foi assegurada pela AT.

~~**102.**~~ Ademais, sequer foi invocado pela AT que a atuação do Requerente causou dano ao erário público. Conforme sustenta o Requerente, os serviços foram devidamente faturados no ano seguinte, bem como os recebimentos das indemnizações foram devidamente alocados aos clientes e faturados. Não foi alegado nem sustentado em sede de correção que a atuação do Requerente tenha sido intencional com o objetivo de realizar transferências de resultados entre exercícios.

**103.** Nestes termos, procede o vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, invocado pelo Requerente relativamente às sobreditas correções efetuadas pela AT à matéria tributável de IRC e IVA do exercício de 2021, pelo que, nessa medida, são inválidos os atos de liquidação de IRC e IVA controvertidos que, por isso, devem ser anulados (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

## **J. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

**104.** O Requerente pede, ainda, que a Requerida seja condenada a restituir-lhe o imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, fixados nos termos do artigo 43.º da LGT.

**105.** Este preceito, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, refere “*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.*”

**106.** Considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA, sempre que se verificar a procedência da reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral n.º 218/2013-T).

**107.** Deste modo, reconhece-se o direito do Requerente a juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT; artigo 61.º, n.ºs 2 a 5 do CPPT; artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, desde a data do pagamento indevido do imposto e juros compensatórios (20-12-2016) até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

## **K. DECISÃO**

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado pelo Requerente de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, n.º 2024..., e em sede Imposto sobre o Valor Acrescentado n.ºs 2024..., ..., 2024..., 2024..., relativo ao ano de 2021, que fixou um imposto a pagar de € 39.358,63.
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios contados, contabilizados à taxa legal em vigor, sobre a quantia indevidamente paga, desde a data do pagamento até efetivo e integral pagamento, tudo conforme o disposto n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT e à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT

## **L. VALOR DO PROCESSO E CUSTAS**

Fixa-se o valor do processo em 39.358,63€ (trinta e nove mil, trezentos e cinquenta e oito euros e sessenta e três cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 1 836,00€ (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, n.º 1, al. a) do art.º 5.º do RCPT, n.º 1, al. a) do 97.º-A, do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 21 de abril de 2026.

A Árbitra

Rita Guerra Alves