

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 697/2025-T

Tema: IRC – Gastos dedutíveis

Sumário:

- Tendo a AT logrado provar indícios suficientes do carácter não empresarial de determinados gastos, cabe ao sujeito passivo alegar e provar factos dos quais se deva concluir pela dedutibilidade fiscal de cada um desses gastos.
- Não é exigido que a AT junte ao RIT cópias das faturas que titulam cada um dos gastos que desconsiderou. O que se exige é que tais gastos surjam, no RIT, devidamente identificados.

DECISÃO ARBITRAL

A..., LDA., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-..., Queluz, NIPC ..., veio, nos termos legais, requerer pronúncia arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I- RELATÓRIO

a) O pedido

A Requerente impugna parcialmente a liquidação adicional de IRC n.º 2025 ..., relativa ao exercício da 2021, da qual resultaram imposto a pagar e juros compensatórios no montante de € 205.280,43.

A Requerente impugna as liquidações adicionais de IVA n.ºs 2025 ..., 2025..., 2025 ..., 2025..., 2025 ... e 2025 ..., relativas aos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho, julho e setembro de 2021.

Concretamente, está em causa IRC no montante de € 184.805,05 e respetivos juros compensatórios, no valor de € 20.475,38, e IVA no valor de € 291.398,92 e respetivos juros compensatórios, no valor de € 43.734,78.

A Requerente conformou-se com o restante da liquidação adicional de IRC.

b) O litígio

Pelas razões que se indicam adiante, apenas permanecem em causa as seguintes correções à matéria coletável de IRC e tributações autónomas:

- a. Correção no valor de € 629,583,32, relativa a gastos incorridos com serviços prestados pela entidade luxemburguesa B..., S.A.;
- b. Correção no valor de € 26.105,91, relativa a despesas de anos anteriores;
- c. Correção no valor de € 58.477,23, relativa a gastos pessoais;
- d. Correção no valor de € 1.190,55, relativa a gastos de outra entidade;
- e. Correção no valor de € 23.611,32, relativa a gastos registados como ajudas de custo;
- f. Correção no valor de € 34.661,94, relativa a despesas de representação;
- g. Correção no valor de € 2.202,68, relativa a despesas não aceites fiscalmente;

A Requerente insurge-se ainda quanto a Tributações Autónomas

- relativas as despesas contabilizadas como sendo de deslocação e que a AT requalificou como “despesas de representação” (€ 2.034,52 64).

- relativas a viaturas pertencentes a outros sujeitos passivos (€ 2.751,00)

A Requerente pugna pela ilegalidade, com alegações que, a propósito de cada uma destas questões, adiante se apreciarão, bem como os argumentos da Requerida no sentido (sendo o caso) da manutenção das correções impugnadas.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 28/07/2025.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 03/10/2025.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Na sua resposta, a Requerida veio informar que, na pendência deste processo arbitral, haviam sido administrativamente revogados os atos de liquidações adicionais de IVA impugnados bem como, em sede de IRC, a correção relativa às faturas emitidas pela B... SA (correção no valor de € 629,583,32).

Em 20/1/2026 teve lugar a inquirição das testemunhas.

As partes apresentaram alegações nas quais, no essencial, reiteraram as posições já expressas nos articulados,

Em 23/03/2023 foi emitido despacho prorrogando, por mais dois meses, o prazo para prolação da decisão.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Não existem exceções ou outras questões que possam obstar ao conhecimento do mérito.

II – PROVA

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Na origem das liquidações impugnadas está uma ação de inspeção tributária externa.

Gastos de Anos Anteriores – Ponto V.1.5. do RIT

b) A Requerente, em 2021, contabilizou gastos relativos ao exercício de 2020, no montante de € 26.105,91, como se segue:

- Fatura/Recibo nº 106/2021, datada de 08/01/2021, emitida pela sociedade C..., NIF..., com descritivo “Serviços de Revisão Legal de contas – Janeiro a Junho/2020” no valor de € 3.840,00 (mais IVA), registada na Conta 6224113104 – ROC sob o nº 1000013, diário de “compras”.
- FT 2021113/4371, datada de 08/01/2021, nº 4 40/6, datada de 18/03/2020, emitida pela sociedade D... S A, NIF ..., no valor de € 783,43 (mais IVA), com o descritivo de “mensalidade + comunicações, período de faturação 01/12/2020 até 31/12/2020” registada na Conta 6262132 – Rede Móvel sob o nº 1000056, diário de “compras”;
- Foi ainda contabilizado na conta “688451-Acerto stock Mercadorias” o valor de € 21.482,48 cujos documentos de suporte ao lançamento é uma relação das várias contas 32x em que o próprio sujeito passivo refere que esta diferença existe desde 2020.

c) A AT não aceitou a dedução de tais gastos no exercício em causa por invocação do nº 1 do art.º 18º do CIRC.

e) O preço de aquisição do medicamento ..., adquirido em 2020 (5.499 unidades), passou de € 77,95 para € 82,35, tendo a empresa fornecedora emitido à Requerente uma nota de débito relativa à diferença de preço.

f) De tal medicamento foram vendidas pela Requerente, em 2021, 4.719 unidades.

g) A Requerente procedeu, no momento da venda, ao acerto do custo de aquisição, do que resultou um acréscimo nos gastos no montante total de € 20.763,60 (correspondente à multiplicação da diferença unitária de € 4,40 pelas 4.719 unidades vendidas).

Gastos pessoais –ponto v.1.7. RIT - € 58.477,23

h) A Requerente contabilizou, em diversas contas 66X, despesas, discriminadas na tabela constante do Anexo 11 do RIT, fls.141 e 142 do RIT, num total de .de € 58.477,23.73.

Estão em causa a aquisição de roupa para casa, roupa interior, vestuário e calçado, consultas de estética e de dentista de órgãos sociais e terceiros, despesas de supermercado entregues

nas moradas fiscais dos órgãos de gestão, produtos de estética de e cabeleireiros, despesas de viaturas que não pertencem à empresa, entre outras.

i) A Requerida desconsiderou tais gastos por não os considerar inerentes à atividade da Requerente.

j) Alegou a Requerente que, em tal tabela, se encontram duplicados 4 gastos, pelo que o valor teria sido corrigido em excesso no montante de € 7.609,48.

k) Na sua resposta, a AT deu conhecimento das diligências que efetuou para esclarecer a situação, concluindo: *Consultado o extrato da conta 6228133 constata-se que apenas foi efetuado um registo por cada um dos lançamentos invocados pela Requerente (cfr. ficheiro GPS “A... Extratos Conta 2021.xlsx”), pelo que, assim sendo, será de anular a correção do valor de € 7.609,48.*

l) Nas suas alegações, a Requerente confirmou a emissão de nova liquidação de IRC, a qual teve em consideração a anulação desta correção.

m) Nestes “gastos pessoais” estavam incluídos gastos relativos a automóveis, desconsiderados por a AT ter entendido que as suas matrículas não constavam das respetivas faturas.

n) O veículo com a matrícula ... é propriedade da propriedade da Requerente,

n) Esclarecida a situação, a AT concluiu no nº 84º da “resposta”: *Atendendo a que efetivamente a indicação consta das referidas facturas, e que a viatura pertence à Requerente desde 2016, será de atender à pretensão da Requerente quanto ao alegado no montante de € 4.500,00.*

o) Nas suas alegações, a Requerente confirmou a emissão de nova liquidação de IRC, a qual teve em consideração a anulação desta correção.

p) Na sequência do exposto, a correção relativa “gastos pessoais (PONTO V.1.7 DO RIT) subsiste em € 46.367,75, em lugar dos € 58.477,23 considerados no RIT.

Gastos de outra entidade

q) A Requerente registou em diversas contas, 66X despesas, com água, eletricidade, condomínio, entre outros, cuja morada de fornecimento é Rua ..., ... Mem Martins no valor total de € 1.190,55.

r) Em 2019, este imóvel havia sido vendido à E..., LDA, NIF..., sociedade que tem relações especiais com a Requerente.

s) Segundo o documento junto ao PPA com o nº 17, a Requerente, pese embora tenha vendido o imóvel em 2019 à E..., no final desse ano, teria celebrado um contrato de comodato pelo qual a ela e a E..., acordaram que, em contrapartida pelo pagamento dos encargos inerentes ao mesmo, a Requerente poderia utilizá-lo para arquivo.

Gastos relativos a ajudas de custo – v.1.9 do RIT - € 23.611,32

t) A Requerente contabilizou, como gastos, o valor total de € 23.611,32, relativo a ajudas de custo pagas a órgãos sociais (€ 15.844,51) e a funcionários (€ 7.766,81).

u) A Requerente possui uma equipa responsável pela promoção dos produtos farmacêuticos. Estes funcionários estão encarregues de contactar farmácias, distribuidoras, armazenistas e consultórios médicos para dar a conhecer os produtos comercializados pela Requerente, o que exige que estes trabalhadores se desloquem a diferentes partes do país.

v) A AT constatou que:

- A totalidade dos recibos relativos a estas ajudas de custo não estão assinados pelos respetivos funcionários (posteriormente, foram juntas ao PPA cópias assinadas);

- Não está referenciado o local das deslocações, (hospital, nome do médico, farmácia, outros), apenas se fazendo menção à localidade;

- No “tempo de permanência” apenas é indicada a data-hora de saída e data-hora de chegada;

- A descrição, em todos os mapas, é a mesma: “Promoção produtos A...”;

- Nomes de funcionários incompletos, apresentando apenas o nome próprio, nomeadamente “F...”, “G...”;

- Os recibos-ajudas de custo em nome da H... (cargo de Diretor de Relações Públicas) e de I... (cargo de Diretor Geral) referem deslocações (sem referir o local visitado), constatando-se que nas datas em que se encontravam deslocados, apresentaram despesas, em outros locais diferentes.

- Assim, no caso de H..., verificou-se ainda a apresentação de despesas efetuadas na região de Lisboa, nas datas em que aparentemente estaria deslocada.

x) Não foram apresentados relatórios das visitas que justificariam o pagamento das ajudas de custo em causa.

z) Na sequência da não aceitabilidade fiscal das ajudas de custo, foi efetuada uma correção a favor da Requerente, no valor de € 1.180,57, relativa a tributação autónoma.

Despesas de representação –ponto v. 1.10 do RIT- € 34.661,94

- aa) A Requete registou o montante de € 35.789,15 em diversas contas “6266x – despesas de representação”,
- bb) Os SIT, da análise documental efetuada, concluíram que € 34.661,94 correspondiam a gastos que, pela sua natureza, devem ser considerados de foro pessoal dos órgãos sociais, por estarem em causa despesas com clínicas de estética, instrumentos musicais, perfumes, roupas e despesas de supermercado entre outros.
- cc) Dos mapas que se encontram nas fls. Doc. Base V/2017 - 51/72, 37 a 41 do RIT e mais perceptíveis no Anexo 15 (fls. 276 a 281 do mesmo ficheiro) constam a identificação dos gastos em causa, no referido total de € 34.661,94, com indicação da conta SNC onde foram registados e suas descrições, datas do registo contabilístico, diário de lançamento, n.º de lançamento, movimento, valor debitado e observações referindo o porquê da não aceitabilidade do gasto.
- dd) A Requerida apenas juntou ao RIT cópias de 38 das faturas relativas a estes gastos e não a sua totalidade.
- ee) A Requerente aceitou a correção no montante de € 10.035,94, relativo às faturas que a Requerida anexou.

Despesas não aceites fiscalmente –capítulo V.1.12 do RIT

- ff) A Requerente registou na contabilidade gastos, cujo documento de suporte consistia nos valores constantes no E-fatura, ou seja, não foram apresentadas as respetivas faturas, que totalizavam € 2.202,68. A Requerente juntou ao PPA cópia de tais facturas, pelo que a AT concluiu (nº 157 da resposta) que *assim sendo será de dar razão à pretensão da Requerente e anular a correção no valor de € 2.202,68.*
- gg) Nas suas alegações, a Requerente confirmou a emissão de nova liquidação de IRC, a qual teve em consideração a anulação desta correção.

Deslocações (tributações autónomas) – capítulo V.2.1. do RIT

hh) A Requerente contabilizou gastos com refeições e alojamentos na conta 625113xDeslocações, no montante de € 20.345,17.

ii) Os SIT constataram a existência de refeições com mais que um interveniente sem que estejam identificados todos os beneficiários da despesa, acrescentando que algumas dessas refeições foram efetuadas ao fim de semana (cfr. Anexo 19, fls. 365 a 399 do RIT).

jj) Razão pela qual requalificaram tais despesas, considerando-as como despesas de representação, sujeitando-as a tributação autónoma, no valor de € 2.034,52.

Viaturas ligeiras (tributação autónoma)

kk) A Requerente contabilizou, nas contas “6226131302-Outros Veículos”, “62511313-Deslocações, diversas despesas, nomeadamente, portagens, estacionamento revisões, tendo sujeito tais despesas a tributação autónoma, num total de €2.751,08.

ll) A Requerida desconsiderou tal gasto, num montante de € 10.203,01, por se referir a viaturas de outros sujeitos passivos (ponto V.1.1. do RIT), mas não anulou as respetivas tributações autónomas.

Não existem factos considerados não provados com relevância para a decisão da causa.

Os factos dados como provados constam da documentação junta aos autos.

A questão que se coloca nos presentes autos é, em primeiro lugar, saber a quem incumbe o ónus da prova quanto à razão de ser (empresarial ou não) de certas despesas, adiante identificadas, como sejam as designadas “gastos pessoais”, “ajudas de custo” e outras.

Tendo a AT alegado e provado factos (essencialmente, os descritivos das faturas que titulam tais despesas) que tornam duvidosa (muito duvidosa, mesmo) a natureza empresarial de tais gastos, caberia à Requerente alegar e provar a motivação subjacente a cada um dos gastos não aceites.

O que não fez: não juntou mais documentação relevante; a prova testemunhal incidiu essencialmente sobre questões em que obteve vencimento. No que aqui releva, as testemunhas nada disseram sobre os principais temas em que, como referido, o ónus da prova passou a incidir sobre a Requerente.

III- O DIREITO

Apreciando cada uma das questões colocadas à consideração deste tribunal:

- a. **Gastos incorridos com serviços prestados pela entidade luxemburguesa B..., S.A**
(correção no valor de € 629,583,32)

Como dado por provado, na pendência deste processo a Requerida veio dar razão à Requerente, tendo anulado esta correção.

Nas suas alegações, a Requerente confirmou a emissão de nova liquidação de IRC, a qual teve em consideração a anulação desta correção.

Assim, há que considerar que esta pretensão da Requerente já se encontra satisfeita por via administrativa, pelo que se impõe concluir pela inutilidade superveniente da lide quanto a este ponto.

- b. **Gastos incorridos em anos anteriores** (correção no valor de € 26.105,91)

b.1 – Faturas relativas a prestações de serviços

A Requerente alega que a fatura emitida pela sociedade C..., no valor de 3.840,00€, se refere a um serviço de revisão de contas do primeiro semestre de 2020, o qual ficou concluído no início de 2021, data em que foi faturado.

Entende que a situação em apreço cumpre com todos os requisitos do regime de periodização económica previsto no artigo 18.º, n.º 1 do CIRC, já que foi apenas em 2021 que o gasto foi efetivamente suportado (e pago), sendo impossível que o tivesse sido antes, dado que o serviço ainda nem tinha sido prestado.

Já quanto à fatura relativa aos serviços mensais prestados pela D..., sendo certo que se os mesmos terminaram no dia 31 de dezembro de 2020, o respetivo gasto apenas poderia ser registado suportado no ano seguinte, data em que foi emitida a fatura. Acresce que não seria possível à Requerente contabilizar o gasto em 2020 pois o montante devido à D... por referência a dezembro de 2020 divergiu manifestamente dos valores faturados por esta empresa relativamente aos meses antecedentes.

Apreciando,

As concretas circunstâncias factuais parecem indicar que a Requerente não poderia ter deixado de contabilizar estes gastos em 2021, como fez. Porém, para se concluir pela razão da Requerente, não se torna necessário saber se o por ela alegado (Requerente) corresponde ou não à realidade.

A fundamentação da AT assenta numa visão da aplicação do princípio da periodização dos exercícios que não encontra hoje arrimo nem na melhor doutrina, nem na jurisprudência mais recente do STA.

O princípio da periodização dos exercícios, como qualquer outro princípio legal, mormente os de direito contabilístico, não é um dogma que tenha de ser observado em todas e quaisquer circunstâncias.

Em Direito Fiscal, a *ratio* da sua consagração expressa, no CIRC, é evidente: evitar que, através da manipulação temporal do registo de variáveis positivas ou negativas que devam concorrer para a quantificação do lucro tributável, se obtenham economias de imposto ou outras vantagens fiscais indevidas.

Ora, há que assumir que a contabilização de gastos num exercício posterior àquele que em que o deveria ter sido – como entende a AT – resulta, por regra, em benefício do erário público, dada a “antecipação” de receita de imposto que provoca.

Não existindo prejuízo fiscal, não se vê qual a legitimidade da AT para pretender introduzir correções aos valores apurados pelo sujeito passivos. Não cabe à AT zelar pelo “rigor contabilístico”. Estamos perante uma atuação administrativa que, porque objetivamente desnecessária, fere o princípio da proporcionalidade.

O certo é que a AT nada alega no sentido de que destas pretensas incorreções contabilísticas resultou alguma vantagem fiscal indevida, para a Requerente ou para terceiros, o que seria condição necessária para legitimar a sua decisão.

O que, sem mais, faz decair, por falta de adequada fundamentação, estas correções.

b.2 inventários

A AT rejeitou ainda a dedução de um gasto no valor de € 21.482,28 relativo às diferenças dos custos de aquisição dos inventários.

Como provado, o registo deste gasto advém, na quase totalidade, da diferença de valores registada entre o custo de aquisição original do produto “...” e valor final de tal aquisição,

diferença titulada por nota de débito do fornecedor de julho de 2020. Alega a Requerente que cumpriu com a NCRF 18, referente aos inventários, segundo a qual este tipo de gastos deve ser registado no momento da venda dos bens em causa.

Apreciando,

Esta questão tem, no essencial, a mesma resposta que a anterior.

Para além de se afigurar que a Requerente observou a norma contabilística aplicável, o certo é que não terá existido (não é alegada a existência) um qualquer prejuízo para a Fazenda Pública em resultado de este gasto ter sido contabilizado “tardiamente” (no entender da AT), bem como não é alegada a obtenção de uma qualquer vantagem fiscal para a Requerente ou para terceiros.

Pelas razões expostas, estas três correções, relativas a “gastos incorridos em anos anteriores”, no valor total de € 26.105,91, devem ser havidas por ilegais.

C. Gastos pessoais

Como dado por provado, a AT aceitou a razão da Requerente quanto à alegada duplicação de gastos nas correções que efetuou € 7.609,48, bem como no tocante a despesas com viaturas automóveis, no montante de € 4.500,00.

Quanto aos demais “gastos pessoais” desconsiderados, a Requerente alega: *Por forma a fazer prova dos supostos gastos pessoais aqui em análise, a AT decidiu extrapolar a análise que fez de 16 faturas, juntas a “título meramente indicativo” e correspondentes a menos de 30% do valor total registado pela Requerente, com vista a provar a não dedutibilidade e, assim, desconsiderar, o valor de € 58.477,23 registados como despesas. Esta abordagem levou a um manifesto excesso na correção em causa, considerando que AT corrige um total de € 58.477,23, sendo que na realidade apenas tentou fazer prova do valor de € 17.562,87.*

Sintetizando, a Requerente não alega factos que pudessem levar a concluir pela dedutibilidade fiscal destes gastos (mais, aceita a incorreção da dedução dos titulados pelas faturas juntas pela AT). Insurge-se, sim, contra o que entende ser uma extrapolação abusiva:

que a AT, partindo de faturas relativas a cerca de 20% desses gastos, tenha concluído pela não dedutibilidade da sua totalidade

Tal alegação não procede.

Na realidade, como provado, na tabela constante do RIT no ponto V.1.7 (e mais perceptível nas fls.141 e 142 do RIT) consta a identificação do documento subjacente à contabilização de cada um dos gastos em causa, sendo indicada a conta SNC onde foi registado e sua descrição, a data do registo contabilístico, o diário de lançamento, o n.º de lançamento, o movimento, o valor debitado e observações referindo o porquê da não aceitabilidade do gasto.

Outra das faturas elencadas pela AT refere-se a um gasto incorrido com a aquisição de um cabaz de Natal, no valor de € 276,69, que a AT não reconheceu para efeitos fiscais porque «não estão identificados os reais beneficiários, pelo que [está] o SIT impossibilitado de verificar a legitimidade dos mesmos».

Independentemente da questão de saber se existe uma exigência legal de identificação dos beneficiários, o certo é que a Requerente não produziu qualquer prova no sentido de estarem em causa cabazes de Natal oferecidos a “parceiros de negócios”, como clientes e fornecedores, e não bens adquiridos para consumo privado de sócios ou membros dos órgãos sociais. Pelo que esta alegação também improcede.

A Requerida corrigiu ainda diversos gastos registados pela Requerente por considerar que se qualificam como despesas do foro pessoal dos órgãos de gestão, desconsiderando para o efeito o valor declarado pela Requerente no montante de €58.477,23

Neste processo, a Requerida reconheceu ter havido duplicação de quatro gastos pessoais na tabela elaborada pela Requerida relativamente aos lançamentos 1000008, 3000001, 6000007 e 11000015. Assim, a Requerida fixou, erradamente, o montante a mais de 7.609,48€, o que implica que o valor fixado para os gastos em gastos pessoais deve ser 50.867,75€ em vez de 58.477,23€..

A Requerida considerou ainda que as duas faturas anexadas pela Requerente, referentes a gastos pessoais com veículos automóveis, estavam omissas quanto à indicação da matrícula do veículo, o que gerou uma despesa insuficientemente provada no montante de 4500,00 €. Correção que, como já referido, foi por ela anulada na pendência deste processo em razão da documentação entretanto apresentada.

Tal como nas situações anteriores, a Requerente estava em perfeitas condições para identificar cada um dos gastos em causa (independentemente de cópias das respetivas faturas terem sido ou não juntas ao RIT). Tendo ficado provado estarem em causa, entre outras, faturas relativas a aquisição de roupa para casa, roupa interior, vestuário e calçado, consultas de estética e de dentista de órgãos sociais e terceiros, despesas de supermercado entregues nas moradas fiscais dos órgãos de gestão, produtos de estética de e cabeleireiros, e ainda de 5 cabazes de Natal, cujos destinatários não foram identificados, caberia a Requerente a alegação de factos concretos que permitissem a este tribunal concluir pela dedutibilidade de, pelo menos, alguns desses custos. O que não fez, tendo-se limitado a criticar o “critério” seguido pela AT quanto à junção de cópias de faturas ao RIT.

Improcede, pois, parte do pedido, no montante de € 46.346,75 euros.

d. Gastos de outra entidade

Estão em causa despesas de água, eletricidade, condomínio, entre outras, relativas a um imóvel que a Requerente havia, antes, alienado a uma outra sociedade, com ela especialmente relacionada, no montante de € 1.190,55.

A Requerente alega que, não obstante ter alienado o imóvel, continuou a utiliza-lo a título de comodataria (tendo junto aos autos o respetivo contrato), continuando, por tal razão, a suportar os respetivos “custos de funcionamento”.

Para além da relativa irrelevância fiscal da questão (saber qual a sociedade que teria direito à dedução de tais gastos), temos que a versão da Requerente é aceitável. No mínimo, estaremos perante uma fundada dúvida quanto à existência do facto tributário”, a ser resolvida em sentido favorável ao sujeito passivo.

Procede, pois, nesta parte, o pedido.

e. Ajudas de custo.

A AT corrigiu a matéria tributável da Requerente em € 23.611,32 por, perante os elementos recolhidos, ter *concluído não ser possível identificar «o local efetivo da deslocação efetuada para a promoção dos produtos da A..., entidade que foi visitada e tempo de permanência em cada local.*

Apreciando:

Como nota prévia, lembramos a delicadeza do tema: é notório que a contabilização de ajudas de custo é utilizada por muitos contribuintes como forma de lograr um gasto fiscalmente dedutível na esfera da entidade remuneradora, sem que tais valores integrem o rendimento tributável na esfera de quem os recebe. O que obriga o tribunal a particular cuidado na apreciação da prova produzida. Prova que implica, para o sujeito passivo, o ónus de demonstrar a realidade e razão de ser de cada uma das deslocações em causa, quando a verdade dos “mapas” haja sido razoavelmente posta em causa.

No caso, a AT fez prova de indícios suficientes para que se possa duvidar de que os montantes em causa correspondem, pelo menos, ou quase na sua totalidade, a despesas suportadas em deslocações ao serviço da Requerente. Esses indícios são particularmente fortes relativamente aos funcionários com cargos de direção (H... e I...), uma vez que ficou provado que, plausivelmente, estariam noutras paragens em dias em que, alegadamente, se teriam deslocado a outras localidades. Nesses e nos demais casos, as omissões formais, como sejam falta de referência ao local das deslocações e tempo de permanência abalam a “presunção de verdade” de tais “mapas”.

O ónus da prova da dedutibilidade de tais custos passou, assim, a ser da Requerente. Que nenhuma prova fez, salvo os depoimentos, meramente genéricos, das testemunhas relativamente a existência de deslocações regulares a clientes.

Falta de prova que se estranha, desde logo porque a Requerente alega que: *Os mapas que a AT junta ao RIT são apenas as minutas preparadas pela Requerente para justificar determinado lançamento na contabilidade, sendo que os mapas e todos os demais documentos que comprovam a ajuda de custo estão arquivados numa pasta junto dos Recursos Humanos.*

Porque não juntou tal documentação aos autos, como seria do seu interesse?

Em resumo, valorada a prova produzida, há que concluir pela improcedência deste segmento do pedido.

f. Despesas de representação (€ 34.661,94)

A questão é similar à acima já analisada sob a epígrafe Gastos pessoais.

Estão em causa despesas com clínicas de estética, instrumentos musicais, perfumes, roupas e despesas de supermercado entre outras. A Requete registou o montante de € 35.789,15 nas diversas contas “6266x – despesas de representação”, tendo os SIT, da análise documental

efetuada entendido que € 34.661,94 corresponderiam a gastos que, pela sua natureza, devem ser considerados do foro pessoal dos órgãos sociais.

A Requerente alega que a AT adotou o método da prova seletiva e indiciária, selecionando para análise apenas “alguns documentos meramente indicativos”, violando o dever do ónus da prova que lhe competia, pois apenas junta 38 faturas, cujo valor não ultrapassa € 10.035,94, quando a pretende corrigir um montante total de € 34.661,94, referindo que *tendo a AT apenas tentado juntar prova para desconsiderar a dedutibilidade de a dedutibilidade de €10.035,94, então será este o limite da correção aceitável, por provada, que a Requerente pode conceder €10.035,94 correção em causa, considerando que AT corrige um total de € 58.477,23(1), sendo que na realidade apenas tentou fazer prova do valor de € 17.562,87.*

Sintetizando, a Requerente não alega factos que pudessem levar a concluir pela dedutibilidade fiscal destes gastos (mais, aceita a incorreção dos titulados pelas faturas juntas pela AT). Insurge-se sim contra o que entende ser uma extrapolação abusiva: que a AT, partindo de faturas relativas a cerca de um terço desses gastos tenha concluído pela não dedutibilidade da sua totalidade.

Tal alegação não procede.

Na realidade, como provado, a Requerida não selecionou para análise apenas alguns documentos. Todos os movimentos/registos que constam dos mapas que se encontram nas fls. 37 a 41 do RIT e mais perceptíveis no Anexo 15 (fls. 276 a 281 do mesmo ficheiro) foram analisados, como se pode verificar pelo grau de pormenor da identificação do documento subjacente à contabilização do gasto em causa, que totalizam o montante de € 34.661,94 indicando, a conta SNC onde foi registado e sua descrição, data do registo contabilístico, diário de lançamento, n.º de lançamento, movimento, valor debitado, observações referindo o porquê da não aceitabilidade do gasto.

Ou seja, a Requerente estava em perfeitas condições para saber identificar os gastos em causa (independentemente de cópias das respetivas faturas terem sido ou não juntas ao RIT),

Cabia-lhe, agora, alegar e provar factos que levassem o tribunal a concluir pela dedutibilidade de tais gastos. O que não fez, sendo que – repete-se - a sua causa de pedir se reporta ao “critério” relativo à junção de faturas ao RIT usado pela AT.

Improcede, pois, este segmento do pedido.

g. Despesas não aceites fiscalmente (€ 2.202,68)

A Requerente registou na contabilidade gastos, que totalizavam € 2.202,68, cujo documento de suporte consistia nos valores constantes no E-FATURA, isto é, não foram apresentadas as respetivas faturas.

A Requerente no âmbito do presente procedimento arbitral, apresentou cópia das faturas físicas. Na sua resposta a AT deixou afirmado: *será de dar razão à pretensão da Requerente e anular a correção no valor de € 2.202,68.*

Assim, há que concluir pela procedência deste segmento do pedido.

h.) Tributações autónomas

h.1) Deslocações - € 2.034,52

A Requerente contabilizou gastos com refeições e alojamentos, no montante de € 20.345,17, na conta 625113x Deslocações.

A AT constatou a existência de refeições com mais que um interveniente sem que estejam identificados todos os beneficiários da despesa e que algumas dessas refeições foram efetuadas ao fim de semana.

Razão pela qual requalificou tais despesas, considerando-as como correspondendo a despesas de representação, sujeitando-as a tributação autónoma, no valor de € 2.034,52.

A questão é similar à analisada acima relativamente a “gastos pessoais” e “despesas de representação”.

Alega a Requerente que a AT, de uma seleção de faturas que totalizam apenas € 1.903,30, tirou ilações quanto à idoneidade de todas as restantes faturas, que representam € 18.441,87. Pelo que apenas aceita a correção correspondente ao valor total as faturas juntas ao RIT.

Tal alegação não procede.

Para justificar esta correção, a Requerida não selecionou para análise apenas alguns documentos. Todos os movimentos/registos que constam dos mapas que se encontram nas fls. 37 a 41 do RIT e mais perceptíveis no Anexo 15 (fls. 276 a 281 do mesmo ficheiro) foram analisados, como se pode verificar pelo grau de pormenor da identificação do documento subjacente à contabilização do gasto em causa, que totalizam o montante de € 34.661,94 indicando, a conta SNC onde foi registado e sua descrição, data do registo contabilístico, diário de lançamento, n.º de lançamento, movimento, valor debitado, observações referindo o porquê da não aceitabilidade do gasto.

Ou seja, ao Requerente estava em perfeitas condições para saber identificar os gastos em causa (independentemente de cópias das respetivas faturas terem sido ou não juntas ao RIT), Cabia-lhe, agora, alegar e provar factos que levassem o tribunal a concluir pela dedutibilidade de tais gastos. O que não fez, sendo que – repete-se - a sua causa de pedir se reporta ao “critério” relativo à junção de faturas ao RIT usado pela AT.

Improcede, pois, este segmento do pedido.

h.2 - Despesas de viaturas de outros sujeitos passivos –ponto v. 1.1 e v 2.2 do RIT (€2.751,08)

A Requerente contabilizou nas contas “6226131302-Outros Veículos”, “62511313-Deslocações diversas despesas, nomeadamente, portagens, estacionamento, revisões, tendo sujeitado tais despesas a tributação autónoma, num total de 2.751,08

A Requerida desconsiderou tal gasto num montante de € 10.203,01, por se referir a viaturas de outros sujeitos passivos (ponto V.1.1. do RIT) (o que o Requerente não impugna). Tendo sido paga a tributação autónoma sobre esse valor, entende a Requerida que deveria ter sido anulada.

Na resposta da AT lê-se: *Ora, tendo sido desconsiderada a aceitabilidade do gasto, no montante total de € 10.203,01, relativo a viaturas de outros sujeitos passivos (ponto V.1.1. do RIT), não tendo a Requerente apresentado no presente pedido arbitral contestação a essa correção, e tendo pago imposto, em sede de tributação autónoma sobre esse valor, é de considerar uma correcção favorável à Requerente no montante de € 2.718,13, (2.751,08 – 32,95 relativos a matrícula de viatura ... pertencente à Requerente).*

Assim sendo, há que considerar procedente este pedido no relato ao montante de tributação autónoma de € 2.718,13.

III - JUROS COMPENSATÓRIOS

Independentemente do por ela peticionado quanto à anulação das liquidações de impostos, a Requerente sustenta que as liquidações de juros compensatórios devem ser consideradas ilegais por razões substanciais, uma vez que entende que o atraso nas liquidações de impostos não foi provocado pela sua conduta, pois que atuou de boa-fé — que se presume, de acordo com o n.º 2 do artigo 59.º da LGT — e que o seu erro é desculpável.

Apreciando.

Este pedido encontra-se largamente prejudicado, dada a procedência parcial dos pedidos quanto a impostos.

No tocante à parte da liquidação de IRC que subsistirá, temos que a improcedência do pedido resulta não de questões de direito sobre as quais existam divergências significativas, mas de questões de facto: no mais relevante, temos que a Requerente tomou a decisão de considerar dedutíveis determinados gastos a título, nomeadamente, de despesas de representação, ajudas de custo e outras despesas, cuja relevância fiscal foi, fundadamente, posta em causa pela AT. Não só a Requerente não logrou provar a pertinência de tais gastos para a sua atividade, como, relativamente a alguns deles, ficou provado estarem em causa despesas de natureza pessoal de que terão aproveitado, entre outros, membros dos seus órgãos sociais.

Assim sendo, há que concluir que a necessidade da liquidação adicional de IRC (no que subsiste) foi provocada pela conduta do contribuinte, que tentou, por tais formas, deliberadamente, reduzir o lucro tributável que iria apurar.

Improcede, pois, este pedido.

IV - JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Estando em causa liquidações adicionais, quer a sua revogação administrativa na pendência deste processo, quer a sua anulação parcial por este tribunal implicam que tenha existido, nessa medida, erro imputável aos serviços, o que, em abstrato, configuraria o direito de Requerente a receber juros indemnizatórios.

Porém, na sua resposta, a AT afirma o seguinte: *In casu, não obstante não constar do peticionado pela Requerente e se propor a anulação parcial da liquidação de IRC parcialmente contestada, concluímos que o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do Art.º 43.º da LGT, encontra-se prejudicado, por não ter ocorrido o pagamento total (a Requerente apenas pagou imposto relativamente às correções que aceitou) daquela liquidação adicional de IRC.*

Uma vez que o direito a juros indemnizatórios pressupões, para além do “erro dos serviços” que o sujeito passivo haja pago a mais imposto do que o legalmente devido, não tendo este tribunal elementos para aferir desta questão, há que relegar a mesma para execução de sentença.

IV- DECISÃO

Pelo exposto, este tribunal arbitral decide:

- a) Concluir pela inutilidade superveniente da lide relativamente às liquidações adicionais de IVA impugnadas, pois as mesmas foram administrativamente revogadas na pendência deste processo arbitral, o que mereceu a anuência da Requerente.

- b) Relativamente à liquidação de IRC impugnada:
 - b.1) Concluir pela inutilidade superveniente da lide quanto à correção à matéria coletável relativa aos “Gastos incorridos com serviços prestados pela entidade luxemburguesa B..., S.A.” (valor € 629.583,32), pois a mesma foi administrativamente revogada na pendência deste processo arbitral, o que mereceu a anuência da Requerente.

 - b.2) Julgar procedente o pedido no relativo a “Gastos incorridos em anos anteriores” (valor € 26.105,91), sendo esta correção à matéria coletável anulada.

 - b.3) Julgar parcialmente improcedente o pedido relativo a “gastos pessoais”, sendo mantida a correção quanto ao montante de € 46.367,75.

b.4) Julgar procedente o pedido no relativo a “gastos de outra entidade”, sendo anulada tal correção à matéria coletável, no valor de € 1.190,55).

b.5) Julgar improcedente o pedido no tocante a ajudas de custo, sendo mantida a correção à matéria coletável no valor de € 23.611,32.

b.6) Julgar improcedente o pedido no relativo a despesas de representação, sendo mantida a correção à matéria coletável no valor de € 34.661,94.

b.7) Julgar procedente o pedido no relativo a “Despesas não aceites fiscalmente”, sendo anulada a correção à matéria coletável no montante de € 2.202,68.

c) Tributações autónomas

c.1) Julgar improcedente o pedido relativo a despesas com deslocações (despesas de representação) sendo mantida a tributação autónoma de € 2.034,52

c.2) Julgar parcialmente procedente o pedido relativo a “despesas com viaturas de outros sujeitos passivos”, sendo anulada a tributação autónoma no montante de € 2.718,13.

d) Caberá à Requerida, emitir as liquidações e tudo o mais necessário para cabal execução desta sentença.

e) Julgar improcedente o pedido relativo à parte das liquidações de juros compensatórios que devam subsistir.

f) Relegar para execução de sentença a questão do direito da Requerente a receber juros indemnizatórios.

VALOR: € 519.035,76, correspondente à soma das impugnações parciais (€ IRC 186.496,71 + IVA € 332.539,05).

CUSTAS, no montante de € 7.956,00, na proporção do decaimento, que foi de 95% para a AT¹ e de 5% para a Requerente

26 de junho de 2026

Os árbitros

Rui Duarte Morais (relator, por substituição)

Luís Manuel Pereira da Silva

Maria Alexandra Mesquita

¹ IVA – decaimento total, que representa 64% do valor da ação

IRC – decaimento em 86,29% do valor das correções impugnadas, o que representa 31% do valor da ação. A AT responde pela parte das custas relativas aos montantes das liquidações impugnadas que revogou administrativamente, uma vez que tais revogações foram feitas após a constituição do tribunal arbitral.