

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 554/2025-T

Tema: IRC – Despesas não documentadas; Bens afetos permanentemente a fins alheios à atividade; Compensação de deslocação em carro próprio; Faturas de gasóleo sem identificação de matrícula

SUMÁRIO:

- I. A ilegibilidade das faturas decorrente do decurso do tempo e da deterioração do papel térmico não justifica a aceitação da dedutibilidade dos gastos, competindo à Requerente a obrigação de conservação dos respetivos documentos de suporte;
- II. Enquadram-se no n.º 1 do artigo 43.º do Código do IRC as despesas com almoços e jantares de convívio dos trabalhadores, incluindo o jantar de Natal, bem como os gastos com a disponibilização de água, café, snacks, sumos e fruta, por se tratarem de iniciativas de carácter geral destinadas à promoção do bem-estar e da coesão interna;
- III. A dedutibilidade dos quilómetros percorridos por trabalhadores depende do cumprimento dos requisitos documentais previstos no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h), do Código do IRC, destinados a comprovar a natureza empresarial da despesa;
- IV. Para efeitos da alínea j) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, os sujeitos passivos podem utilizar quaisquer meios de prova legalmente admissíveis para demonstrar a ligação dos gastos a bens integrantes do seu ativo.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., LDA., sociedade por quotas, com o número de identificação fiscal ... e com sede na Rua..., ..., ...-... ..., apresentou, nos termos do disposto no artigo 102.º, n.º 1 e 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e dos artigos 2.º 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, com vista a apreciação da legalidade da liquidação oficiosa de IRC n.º 2025..., referente ao período de 2021.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida.

Em 20-08-2025, foi comunicada, pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a constituição do presente Tribunal Arbitral singular, nos termos da alínea c) do número 1, do artigo 11.º do RJAT.

B) História Processual

A Requerente pede, em síntese, a anulação da liquidação oficiosa de IRC n.º 2025 ... do período de 2021, bem como da derrama municipal e de juros compensatórios, num valor total de € 59.615,55.

Como fundamento da sua pretensão, a Requerente alega, em resumo, que os referidos atos padecem de vício de forma por falta de fundamentação (formal e material) e de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito. Argumenta que a AT desconsiderou indevidamente como custos fiscais diversos encargos indispensáveis à sua atividade de construção civil, nomeadamente: despesas com alimentação e alojamento de funcionários deslocados; encargos com convívios de pessoal e festas de Natal (ofertas de bolos e vinho); gastos com combustíveis (gasóleo); subcontratos; e compensações por deslocação em viatura própria dos trabalhadores. A Requerente sustenta que a interpretação da AT viola os artigos 23.º e 23.º-A do Código do IRC, bem como princípios constitucionais fundamentais, designadamente o princípio da tributação pelo lucro real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP), da capacidade contributiva, da liberdade de

iniciativa económica e da proporcionalidade. Defende ainda que a AT não cumpriu o ónus da prova ao desconsiderar a presunção de veracidade da sua contabilidade.

A Requerente juntou procuração forense, comprovativo de pagamento da taxa de arbitragem inicial, requerimento probatório (testemunhal e documental) e 5 documentos.

Foi proferido despacho arbitral tendo em vista a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para no prazo de 30 dias apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional. Foi, ainda, solicitada a informação devida do presente processo arbitral.

A AT apresentou a sua resposta defendendo a total legalidade e a manutenção dos atos impugnados na ordem jurídica. A AT argumenta que as correções resultam de um procedimento inspetivo que detetou diversas irregularidades, nomeadamente a existência de gastos não documentados ou insuficientemente documentados, que não cumprem os requisitos de indispensabilidade previstos no Código do IRC. Relativamente às compensações por utilização de viatura própria, a AT aponta omissões graves nos mapas de itinerário e a falta de racionalidade económica destas despesas perante a existência de uma frota própria disponível. Quanto aos combustíveis e ofertas, a Requerida sublinha a ausência de identificação de matrículas e de beneficiários, o que impossibilita a verificação da afetação desses custos à atividade empresarial. Conclui, por isso, que não houve erro imputável aos serviços, mas sim uma falha da Requerente no cumprimento dos seus deveres contabilísticos e declarativos.

Em termos procedimentais, a AT solicitou a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e manifestou-se contra a inquirição de testemunhas, considerando que a prova documental junta aos autos é suficiente para a decisão da causa. Por outro lado, a Requerente veio requerer a ampliação do objeto do pedido para que seja também apreciada a legalidade do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa, notificado após a submissão do pedido arbitral, mantendo os fundamentos de ilegalidade inicialmente invocados.

Por fim, a Requerida defende a improcedência do pedido de juros indemnizatórios, uma vez que o imposto não se encontra pago e a liquidação constitui uma correta aplicação da lei aos factos apurados durante a inspeção.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

III. MATÉRIA DE FACTO

A) Matéria de Facto Provada

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- i) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, com sede em Portugal, que tem como objeto social a prestação de serviços de construção civil, terraplanagens e preparação de locais de construção;
- ii) A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção interna (OI2024...), de âmbito geral, relativo ao exercício de 2021, conduzido pela Direção de Finanças de Leiria;
- iii) Em resultado dessa inspeção, a AT procedeu a correções meramente aritméticas à matéria coletável de IRC no valor total de € 180.645,10 e de IVA (tributações autónomas) no valor de € 13.906,66;
- iv) As correções fundamentaram-se na não aceitação da dedutibilidade de gastos com alimentação e alojamento de funcionários, ofertas a clientes e colaboradores (vinhos e bolos), despesas de convívio, combustíveis sem identificação de matrícula e compensações por deslocação em viatura própria;

- v) A AT sustentou a desconsideração destes gastos por falta de indispensabilidade para a obtenção de rendimentos (artigo 23.º do Código do IRC) e por insuficiência ou inexistência de suporte documental e mapas de itinerário (artigos 23.º-A e 123.º do Código do IRC);
- vi) A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia em 12-11-2024, contestando os fundamentos do projeto de relatório e juntando prova documental e fotográfica dos eventos sociais realizados;
- vii) Em 29-12-2024, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), que manteve integralmente as correções propostas;
- viii) Na sequência do RIT, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., com data de 03-03-2025, fixando um valor total a pagar (incluindo derrama e juros) de € 59.615,55, ato este objeto do pedido de pronúncia arbitral.

B) Matéria de Facto Não Provada

Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

C) Motivação da Decisão da Matéria de Facto

Conforme resulta da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes.

Desta forma, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Nestes termos, tendo em conta as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos anteriormente elencados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

A) Gastos não aceites – Despesas não documentadas

No que diz respeito à parte contestada relativa a despesas não documentadas, a divergência entre as partes centra-se na validade do suporte documental e no cumprimento dos deveres de conservação. A Requerente sustenta que estes gastos correspondem a despesas reais e necessárias à atividade, maioritariamente pequenos montantes como refeições e cafés de funcionários deslocados, justificando a falta de legibilidade de parte das faturas com a deterioração natural do papel térmico entre o exercício de 2021 e a inspeção realizada em 2024. Argumenta que a AT deveria ter recorrido ao sistema e-Fatura para validar a existência destes custos, apelando aos princípios da boa-fé e da prevalência da substância sobre a forma para manter a dedutibilidade dos gastos.

Por outro lado, a AT defende que o cumprimento do artigo 123.º do Código do IRC é imperativo, exigindo que todos os lançamentos contabilísticos estejam obrigatoriamente apoiados em documentos justificativos idóneos e suscetíveis de serem exibidos. A Requerida contesta o argumento da "tinta que desaparece", afirmando que cabe exclusivamente ao contribuinte o dever de diligência na conservação dos documentos, devendo este ter acautelado a sua integridade através de fotocópias ou digitalizações. Sublinha ainda que não tem a obrigação de suprir as falhas documentais do sujeito passivo através de diligências oficiosas no sistema e-Fatura. Como resultado da ilegibilidade ou ausência dos documentos, a AT mantém a classificação destas despesas como não documentadas, o que resulta na sua não dedutibilidade fiscal e na aplicação de uma taxa de tributação autónoma de 50%, por se desconhecer o destino real e os beneficiários dos referidos gastos.

Ora, o artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b), do Código do IRC determina que as despesas não documentadas não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação.

Por seu turno, o artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC prevê que «[a]s despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A».

De todas as referidas disposições, conclui-se que são dedutíveis, para a determinação do lucro tributável, todos os gastos e perdas que tenham conexão com a atividade empresarial (artigo 23.º do Código do IRC), com exclusão, entre outras, das despesas não documentadas (artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b), do Código do IRC).

Importa ainda ter em atenção que, nos termos do artigo 123.º, n.º 1, do Código do IRC, «*as sociedades comerciais (...) que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português (...), são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável*». Sendo que nos termos da alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo, «*[n]a execução da contabilidade deve observar-se, em especial, o seguinte: todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário*».

O aludido artigo 17.º, n.º 3, do Código do IRC, para que remete o artigo 123.º, n.º 1, na parte que mais interessa considerar, refere ainda o seguinte: «*3 - De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:*

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) - Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes;»

Ou seja, para efeito do controlo do lucro tributável, sobre o sujeito passivo incidem obrigações acessórias que não se cingem às obrigações declarativas, como a referente à declaração periódica de rendimentos (artigo 120.º do Código do IRC), mas incluem obrigações contabilísticas, como as mencionadas nas referidas disposições dos artigos 17.º, n.º 3, e 123.º, n.º 1 e n.º 2, alínea a) todos do Código do IRC, que pressupõem que o lucro tributável seja determinado com base na contabilidade.

De acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores, designadamente o Acórdão do Tribunal Central Administrativo (“**TCA**”) Sul de 07-02-2012, proferido no âmbito do Processo n.º 04690/11, «*(...) despesas não documentadas são aquelas que não têm qualquer suporte documental a nível contabilístico. (...) [Diferentemente,] despesas não devidamente documentadas serão aquelas cujo*

suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação».

Em matéria de tributação autónoma, o facto gerador do imposto consiste na própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva, mas perante um facto tributário instantâneo que se esgota naquele dispêndio.

Como ensina CASALTA NABAIS «*a imposição de tributações autónomas explica-se (...) pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos a IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem, não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores para a segurança social*» - cfr. CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 6.^a Edição, Almedina, outubro de 2010, p. 614.

Em consonância, RUI MORAIS enfatiza consistir o objetivo da tributação autónoma em «*evitar, anulando ou atenuando a vantagem fiscal daí resultante, que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...) ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que, normalmente, seriam por estes devidos*» - cfr. RUI MORAIS, Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, p. 203.

Atenta a matéria de facto dada como provada, assente na prova documental carreada para os autos pelas partes, dever-se-á ter por suficientemente demonstrada a ocorrência de despesas não documentadas, considerando tratem-se de despesas desprovidas de qualquer documento justificativo ou suporte contabilístico idóneo que permita determinar a sua natureza, origem ou finalidade.

O argumento da Requerente baseado na falta de legibilidade das faturas devido ao decurso do tempo e a deterioração do papel térmico não pode colher, porquanto impendia sobre a Requerente a obrigação de conservação dos registos e respetivos documentos de suporte, nomeadamente as faturas de suporte aos lançamentos contabilísticos.

Por outro lado, se é certo que cabe à AT, no âmbito do procedimento tributário, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, nisso se traduzindo o princípio do inquisitório como meio instrumental da preparação de uma decisão justa e

conforme à legalidade, também é certo que a contabilidade da Requerente reflete omissões e, por conseguinte, falta de fidedignidade.

Não obstante o acima exposto, importa reforçar que a Requerente não logrou provar no âmbito do procedimento de inspeção tributária ou do presente procedimento arbitral a existência de qualquer fatura nas condições em que alega ou a identificação das mesmas através do sistema e-Fatura.

Por conseguinte, deve concluir-se pela não dedutibilidade para efeitos da determinação do lucro tributável das despesas não documentadas em referência no valor contestado, nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b) do Código do IRC.

Por seu turno, e nos termos do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, o aludido montante ficará sujeito a tributação autónoma à taxa de 50%

B) Gastos não aceites – bens afetos permanentemente a fins alheios à atividade

No que concerne à correção de € 8.108,32 relativa a gastos com bens alegadamente afetos a fins alheios à atividade (ofertas e despesas diversas), a disputa centra-se na qualificação social dos gastos e na identificação dos seus beneficiários.

A Requerente sustenta que estas despesas, que incluem a compra de vinhos, bolos de natal e produtos de supermercado e talho, são perfeitamente justificáveis pela prática e tradição da empresa. Argumenta que as ofertas se destinavam a clientes e colaboradores na época natalícia e que os gastos alimentares recorrentes visavam proporcionar almoços de convívio aos funcionários que trabalham aos sábados e feriados. Defende que tais iniciativas são essenciais para promover a motivação, o espírito de equipa e a produtividade, possuindo umnexo causal direto com a atividade económica, tendo ainda juntado fotografias da festa de Natal de 2021 para comprovar a veracidade dos eventos.

Em contrapartida, a Requerida defende a manutenção da correção por considerar que a Requerente não logrou demonstrar o destino concreto e os beneficiários das referidas ofertas e compras. A Requerida argumenta que, na ausência de uma lista nominal de quem recebeu os bens ou participou nos almoços, estas despesas são suscetíveis de utilização na esfera pessoal e privada dos sócios e seus familiares, perdendo o carácter de indispensabilidade previsto no artigo 23.º do Código do IRC. Além disso, a AT rejeita o enquadramento destes gastos como realizações de utilidade social ao abrigo do artigo 43.º do mesmo Código, sublinhando que a Requerente não provou que estes benefícios

fossem atribuídos com carácter geral à universalidade dos trabalhadores. A Requerida aponta ainda que a participação confessada de clientes em alguns convívios desvirtua o regime fiscal invocado, concluindo que os registos fotográficos apresentados apenas provam a ocorrência de uma festa, mas não permitem estabelecer uma conexão direta e auditável com os lançamentos contabilísticos específicos que foram desconsiderados.

Vejamos.

O artigo 23.º do Código IRC, na parte que aqui interessa, prevê o seguinte:

«1 – Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2 – Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;*
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;*
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;*
- d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;*
- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento;*

-
- f) De natureza fiscal e parafiscal;*
 - g) Depreciações e amortizações;*
 - h) Perdas por imparidade;*
 - i) Provisões;*
 - j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;*
 - k) Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;*
 - l) Menos-valias realizadas;*
 - m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.*

3 – Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito. (...)»

Assim, face ao quadro legal vigente, parecem não restar dúvidas que os encargos suportados pelos sujeitos passivos de IRC relativos a ofertas a clientes, contabilizados como gastos do período, são considerados como dedutíveis ao lucro tributável, sempre e quando estes visem obter ou garantir a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC.

Estas ofertas deverão, contudo, encontrar-se devidamente documentadas, tendo em vista a comprovação da respetiva indispensabilidade.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 43.º do Código do IRC introduz que «[s]ão também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, latários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respetivos familiares, desde

que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.»

Enquadram-se neste normativo, designadamente, as despesas suportadas pela empresa com almoços e jantares de convívio entre os seus trabalhadores, incluindo o tradicional jantar de Natal, bem como os gastos associados à disponibilização de água, café, snacks, sumos e fruta aos funcionários. Tais iniciativas assumem, pela sua própria natureza, um carácter geral, sendo dirigidas à totalidade dos colaboradores da empresa e visando a promoção do seu bem-estar e do espírito de coesão interna.

Contrariamente ao entendimento perfilhado pela Requerida, a circunstância de, nos almoços ou jantares de convívio, poderem participar igualmente clientes, fornecedores ou outras entidades não afasta, por si só, a possibilidade de dedução fiscal dos gastos incorridos, desde que se mantenha o seu enquadramento principal como realização de utilidade social em benefício do pessoal da empresa.

Neste contexto, e face à prova produzida, entende este Tribunal Arbitral que os gastos em apreço configuram gastos com realizações de utilidade social, na aceção do artigo 43.º do Código do IRC, devendo, por conseguinte, ser aceite a respetiva dedução para efeitos fiscais.

C) Gastos não aceites: compensação de deslocação em carro próprio

No que diz respeito aos gastos com compensação por deslocação em viatura própria (€ 120.453,09), a Requerente defende a legitimidade do encargo argumentando que, devido à natureza da sua atividade (construção civil com obras por todo o país), a deslocação dos trabalhadores é uma necessidade operacional constante. Refuta as conclusões da inspeção alegando que a AT cometeu erros técnicos na análise, como a troca de letras em matrículas (ex: "U" por "V") e a desconsideração de quilometragens baseada em dados aleatórios. Sustenta ainda que não existe qualquer obrigação legal de o trabalhador ser o proprietário formal do veículo para ter direito à compensação, podendo utilizar viaturas do agregado familiar. Para a empresa, as deslocações foram efetivamente realizadas ao serviço das obras e os valores pagos respeitam os limites legais, devendo prevalecer o princípio da verdade material sobre falhas administrativas menores.

Por sua vez, a Requerida considera que o gasto não é dedutível por incumprimento dos requisitos cumulativos previstos na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC. A Requerida fundamenta a sua posição na existência de graves irregularidades e omissões nos mapas de itinerário, tais como: ausência de identificação dos proprietários das viaturas, utilização de matrículas que já se encontravam canceladas e divergências significativas entre os quilómetros declarados e os registos oficiais de

inspeção automóvel (IMT). Além disso, a Requerida questiona a racionalidade económica da despesa, sublinhando que a empresa possui uma vasta frota própria de veículos ligeiros de passageiros e mercadorias que deveria ser utilizada prioritariamente. Por fim, assinala que estes montantes não foram declarados nas Declarações Mensais de Remunerações (DMR), concluindo que o recurso sistemático a este tipo de compensação, sem suporte documental idóneo, inviabiliza o controlo fiscal e a prova da indispensabilidade do gasto.

A alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC determina o seguinte: «1 – *Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

(...) h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário;»

Ou seja, a aceitação fiscal dos quilómetros percorridos por trabalhadores encontra-se dependente do cumprimento de requisitos documentais acrescidos, previstos no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h), do Código do IRC, destinados a comprovar se a despesa assume natureza empresarial ou, pelo contrário, corresponde a um encargo de índole pessoal, ainda que dissimulado sob uma aparente vertente societária.

Em concreto, a norma exige, para cada deslocação, a identificação exata e precisa da viatura utilizada e do respetivo proprietário, salvo nos casos em que tais importâncias sejam tributadas na esfera dos trabalhadores em sede de IRS.

A razão de ser desta exigência é clara: trata-se de despesas que, pela sua própria natureza, podem facilmente assumir uma dimensão pessoal ou empresarial. Para prevenir situações de abuso e assegurar a correta delimitação da sua empresarialidade, o legislador fiscal impôs um reforço do dever documental, como condição da respetiva dedutibilidade em sede de IRC e como instrumento de controlo eficaz por parte da AT.

Assim, não está em causa uma exigência meramente formal ou burocrática, mas antes um requisito com substância material, orientado à verificação da efetiva natureza empresarial da despesa e à exclusão da sua qualificação como rendimento não tributado na esfera do colaborador.

Resulta provado que existem graves irregularidades e omissões nos mapas de itinerário, tais como: ausência de identificação dos proprietários das viaturas, utilização de matrículas que já se encontravam canceladas e divergências significativas entre os quilómetros declarados e os registos oficiais de inspeção automóvel (IMT).

Assim, é manifesto que as declarações apresentadas pela Requerente à AT não satisfazem as exigências previstas na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC.

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a estas correções, as quais encontram fundamento legal na referida disposição.

D) Gastos não aceites: faturas com gasóleo sem identificação de matrícula

No que diz respeito à correção de € 1.879,32 relativa a gastos com combustíveis, a Requerente sustenta que estes valores correspondem a abastecimentos de gasóleo realizados pontualmente em postos de terceiros, sempre que os depósitos próprios da empresa se encontravam sem combustível. Argumenta que o combustível foi utilizado em veículos destinados à deslocação de trabalhadores para as diversas obras, defendendo que a não aceitação do custo carece de fundamento legal e fere os princípios da proporcionalidade e da justiça, devendo prevalecer a verdade material sobre a formalidade da identificação dos veículos.

Em contrapartida, a Requerida defende a legalidade da correção com base na alínea j) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, que condiciona a dedutibilidade de despesas com combustíveis à prova da sua afetação a bens do ativo ou a operações de locação. A Requerida alega que, uma vez que as faturas não identificam as matrículas dos veículos abastecidos, torna-se impossível verificar a titularidade e a utilização efetiva dos mesmos no âmbito da atividade empresarial. Adicionalmente, a Requerida sublinha que esta omissão impossibilita a determinação de eventuais tributações autónomas devidas por viaturas ligeiras de passageiros, concluindo que o ónus da prova da indispensabilidade do gasto cabia à Requerente, que não logrou demonstrar o nexo entre o abastecimento e os ativos da sociedade.

Ora, a alínea j) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC recusa a dedutibilidade dos «(...) encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais.»

O objetivo da norma é evitar a imputação à empresa de despesas com combustível que não tenham relação com a sua frota automóvel, entendida em sentido amplo como o conjunto de veículos dotados de motor próprio, admitindo apenas a dedução de montantes compatíveis com os respetivos padrões de consumo normal.

Assim, a norma condiciona a dedutibilidade dos encargos com combustíveis à demonstração de que estes respeitam a automóveis na posse da empresa, bem como à sua razoabilidade.

A forma de comprovação destes pressupostos não se encontra legalmente tipificada. Em regra, para evidenciar que o encargo se reporta a um veículo pertencente ou afeto à empresa, é solicitada ao fornecedor de combustível a menção da matrícula do automóvel na fatura emitida.

Sucedem, porém, que ao contrário da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC que é expressamente exigida a «identificação da viatura e do respetivo proprietário», a alínea j) do aludido normativo nada refere quanto à identificação da matrícula da viatura.

Nessa medida, poderia a Requerente ter recorrido a outros meios de prova legalmente admissíveis para demonstrar que os gastos em apreço se encontravam diretamente relacionados com bens integrantes do seu ativo, o que, todavia, não logrou fazer.

Assim, julga-se improcedente o pedido arbitral relativamente às correções referentes a gastos com combustíveis, determinando-se, em consequência, a manutenção, na parte correspondente, dos atos de liquidação de IRC e de juros compensatórios em apreço.

E) Da alegada violação do direito de fundamentação

No que diz respeito à alegada violação do direito fundamental procedimental à fundamentação, a Requerente sustenta que a AT incorreu num vício de forma flagrante, argumentando que o RIT, apesar da sua extensão, apresenta motivações vagas, genéricas e meramente conclusivas. Segundo a Requerente, a fundamentação utilizada é obscura e insuficiente, pois não permite compreender o

percurso cognitivo dos inspetores nem as razões concretas para a desconsideração de gastos específicos, o que forçou a Requerente a "ficcional" argumentos para exercer o seu direito de defesa, violando assim o princípio da igualdade de armas e os artigos 77.º da LGT e 268.º da Constituição da República Portuguesa (**"CRP"**).

Por outro lado, a Autoridade Tributária defende a total validade do ato, afirmando que o RIT contém todos os elementos de facto e de direito necessários para que um destinatário normal compreenda as correções efetuadas. A Requerida alega que, em casos de despesas não documentadas ou irregularidades formais em mapas de itinerário, a fundamentação é direta e resulta da aplicação objetiva da lei: o gasto é rejeitado precisamente porque o contribuinte não cumpriu as suas obrigações acessórias de prova e conservação documental. Para a AT, o facto de a Requerente ter conseguido contestar detalhadamente cada ponto da inspeção na sua petição inicial é a prova cabal de que a fundamentação foi perfeitamente apreendida e cumpriu a sua função legal.

Apreciando.

O artigo 268.º, n.º 3, da CRP estabelece que *«os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos»*.

Por seu turno, o artigo 77.º, n.º 1, da LGT prevê que a *«(...) decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária»*.

O artigo 77.º, n.º 2, da LGT concretiza o conteúdo da fundamentação dos atos tributários estabelecendo, além do mais, que *«a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo»*.

A este respeito, e em anotação ao artigo 77.º da LGT, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa referem que *«Como o STA vem entendendo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa. Para ser atingido tal objectivo a*

fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.» (vide Lei Geral Tributária. Anotada e Comentada, 4.^a ed., Lisboa, Encontro da Escrita Editora, 2012, pp. 675).

O Supremo Tribunal Administrativo (“**STA**”) tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do ato administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

No específico caso dos atos tributários, trata-se das decisões que são tomadas no âmbito de procedimentos tributários, constituídos por uma «*sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários*», designadamente os arrolados nos artigos 54.º, n.º 1, da LGT e 44.º do CPPT.

Atente-se ao entendimento reiterado do STA nesta matéria e de que a decisão de 11.11.1998, no âmbito do Processo n.º 31339, quando aí se decidiu que «*(...) o dever de fundamentação exige que um destinatário normal, colocado na posição do recorrente, face ao teor expresso do acto, possa apreender o percurso lógico-jurídico trilhado pela autoridade recorrida para chegar a tal decisão, por forma a poder determinar-se, conscientemente, no sentido da impugnação ou não impugnação.*»

A fundamentação deve consistir, por isso, numa exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão. As razões de facto e os fundamentos de direito da decisão devem ser perceptíveis, claras e congruentes para o sujeito passivo.

Resulta assim de primacial exigência que ao sujeito passivo seja dada a possibilidade de alcançar e perceber as razões subjacentes a essa mesma decisão, para que sobre a mesma possa estar apto a permitir, em tese, formular um juízo sobre o seu mérito e que a decisão não é uma pura demonstração de arbítrio ou de discricionariedade.

Assim, perante um ato tributário concreto a fundamentação exigível é aquela que se revele necessária, suficiente e adequada para um contribuinte normal, com um conhecimento comum e normalmente diligente, compreender o percurso lógico-jurídico trilhado pela AT para chegar a tal decisão.

Em face do exposto, impõe-se concluir que os requisitos legais mínimos de fundamentação, exigidos pelos artigos 268.º, n.º 3, da CRP, e 77.º da LGT, se mostram devidamente cumpridos, considerando que é plenamente perceptível para um destinatário normal que os fundamentos do ato de liquidação notificado à Requerente coincidem com aqueles que constam do RIT, o qual lhe foi igualmente notificado.

Resulta, assim, demonstrado que a Requerente apreendeu corretamente o itinerário cognoscitivo seguido pela AT na formação da decisão.

Nestes termos, julga-se improcedente o vício de falta de fundamentação imputado pela Requerente aos atos de liquidação e ao RIT.

F) Da alegada violação do princípio da tributação pelo lucro real

No que diz respeito à alegada violação do princípio da tributação pelo lucro real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP), a divergência entre as partes incide sobre a natureza da matéria coletável e os limites da atuação da AT na desconsideração de gastos operacionais.

A Requerente sustenta que a desconsideração de custos efetivamente incorridos no exercício da sua atividade de construção civil, tais como como deslocações, alimentação, combustíveis e despesas de motivação de pessoal, desvirtua a base tributável, transformando o IRC num imposto sobre o rendimento bruto e não sobre o lucro real. Argumenta que o princípio da tributação pelo lucro real é um corolário dos princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal, impedindo que o Estado tribute rendimentos inexistentes ou fictícios. Defende que a AT não pode utilizar critérios minimalistas ou discricionários para limitar a liberdade de gestão das empresas, nem exigir um detalhe documental que ultrapasse o previsto na lei, sob pena de inconstitucionalidade por violação dos artigos 2.º, 13.º e 104.º da CRP.

Por outro lado, a AT defende que a tributação pelo lucro real não dispensa o cumprimento rigoroso das obrigações acessórias de prova e documentação. A Requerida alega que, para que um custo seja subtraído ao proveito (apurando-se assim o lucro real), ele tem de ser comprovadamente indispensável e estar suportado por documentos idóneos, nos termos dos artigos 23.º e 123.º do Código do IRC. Para a AT, a desconsideração de gastos que não possuem suporte documental (ou cujos mapas de itinerário são incoerentes) não viola o princípio do lucro real, mas constitui a aplicação legítima das normas legais que garantem a fidedignidade da contabilidade. Em suma, a Requerida considera que a tributação se

baseia na realidade apurada e que o aumento da matéria coletável resulta diretamente do incumprimento dos deveres declarativos e comprovativos da própria Requerente.

Ora, nos termos do artigo 123.º, n.º 1, do Código do IRC, «*as sociedades comerciais (...) que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português (...), são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável*».

Em suma, para que o apuramento do lucro real seja viável, a lei impõe que todos os lançamentos contabilísticos estejam sustentados por documentos justificativos idóneos, devidamente datados e disponíveis para exibição.

Na ausência de tal suporte, a AT não está a tributar o rendimento bruto, mas sim a proceder ao expurgo de encargos cuja existência material ou conexão com a atividade empresarial não foram demonstradas.

Ademais, importa salientar que a presunção de veracidade da contabilidade é relativa, claudicando sempre que os registos se revelem omissos ou irregulares. Nestas circunstâncias, opera-se a inversão do ónus da prova, cabendo ao sujeito passivo demonstrar a efetividade do gasto e a sua indispensabilidade.

Desta forma, a desconsideração destes encargos não configura um ato arbitrário que ofenda o princípio do lucro real, mas sim o estrito cumprimento de normas que condicionam a dedutibilidade fiscal.

Consequentemente, este Tribunal entende que a Requerida não violou o referido princípio, uma vez que a tributação pelo lucro real pressupõe, necessariamente, a observância dos deveres de comprovação e fidedignidade.

V. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente ordenar a anulação parcial da liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios nos termos *supra*.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **59.615,55**.

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.142,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 94,88% e a cargo da Requerida na percentagem de 5,12%.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de fevereiro de 2026

O Árbitro,

Sérgio Santos Pereira