

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 287/2026-T

Tema: IRC – Apuramento do Lucro Tributável – CIRC: Artigo 18.º - Periodização do Lucro Tributável – Acréscimo de Gastos

SUMÁRIO:

- I. A contabilização de acréscimos de gastos e a posterior receção e registo das respetivas faturas não implicam uma dupla dedução dos mesmos gastos quando tenha sido efetuada a regularização dos acréscimos anteriormente constituídos.*
- II. A divergência entre o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas declarado na IES e o saldo da conta 61 não constitui, só por si, fundamento bastante para a desconsideração fiscal da diferença como gasto não dedutível.*

Os árbitros Prof. Doutor Fernando Araújo (Presidente), Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima (relator) e Dr. Augusto Vieira (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

A..., UNIPessoal, LDA. (doravante “Requerente”), sociedade comercial por quotas com o número de identificação fiscal (NIF) ..., com sede social na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), para:

- a) Serem anuladas as decisões de indeferimento que recaíram sobre o Recurso Hierárquico n.º ...2024... e sobre a Reclamação Graciosa n.º ...2023..., ambos apresentados contra o ato de liquidação adicional de IRC, referente ao ano de 2019, o correspondente ato de liquidação de juros compensatórios, e subsequentes demonstrações de acerto de contas;*

- b) Ser parcialmente anulado o ato de liquidação adicional de IRC, referente ao ano de 2019, o correspondente ato de liquidação de juros compensatórios, e, bem assim, as subsequentes demonstrações de acerto de contas;*
- c) Em resultado dessa anulação, ser restituído à Requerente o montante de imposto e juros indevidamente pago, que ascendeu a € 136.106,59, acrescido dos juros de mora e custas pagos no processo de execução fiscal na respetiva proporção, que se contabilizam no montante de € 2.957,16;*
- d) Ser a AT condenada no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 100.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.*

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi validado e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2026-03-17 e notificado à AT em 2026-03-20.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo o Prof. Doutor Fernando Araújo (árbitro presidente), o Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima (árbitro vogal relator) e o Dr. Augusto Vieira (árbitro vogal) que, no prazo estipulado, comunicaram a aceitação do respetivo encargo.

Em 2026-05-06, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico informou a AT da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, e em 2026-05-26 o CAAD informou, do mesmo modo, a Requerente.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 2026-05-26.

Por despacho arbitral proferido em 2026-05-26, a AT foi notificada para apresentar resposta, no prazo de 30 dias, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.

Em 2026-07-01, a AT apresentou a sua Resposta, em que defende que o pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) deve *«ser julgado improcedente, por não provado, e consequentemente absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências:»*.

No mesmo momento, a AT juntou aos autos o Processo Administrativo, designadamente as decisões e respetivas fundamentações, proferidas no âmbito do recurso hierárquico e da reclamação graciosa que constituem o objeto imediato do presente pedido, e Três documentos [(1) DOC 1 _Extrato da conta #61118 PORTUGAL PURCHASES * DIESEL, (2) Decisão de Reclamação Graciosa e (3) Relatório de Inspeção Tributária].

Ao ter verificado a impossibilidade de, através da plataforma do CAAD, proceder à submissão do DOC 1 (em Excel), referido supra, solicitou a sua junção aos autos por e-mail.

Em 2026-07-09, foi dispensada a reunião do artigo 18.º do RJAT e concedido prazo para alegações.

Em 2026-09-14, a Requerente apresentou as suas alegações finais escritas e documentação de suporte.

Em 2026-09-24 foi exarado despacho arbitral solicitando a ambas as Partes o envio, no prazo de cinco dias, de cópia da Reclamação Graciosa, que não foi junta ao Processo Administrativo.

Em 2026-10-01, a Requerida veio juntar aos autos o processo administrativo de reclamação graciosa e em 2026-10-02, veio, também, em cumprimento do despacho arbitral de 2006-09-24, juntar aos autos cópia da reclamação graciosa.

Por fim, em 2026-10-08, a Requerida apresentou as suas alegações.

Em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e com o artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, verifica-se que as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT verifica-se que este tribunal é competente para a apreciação do pedido.

O processo não enferma de nulidades e não se suscitam quaisquer questões que obstem ao conhecimento do mérito do pedido.

2. MATÉRIA DE FACTO

2. 1. Factos provados

Com base nos elementos documentais que integram o presente processo, consideram-se provados, com relevo para a Decisão, os seguintes factos:

- A) A Requerente tem como atividade principal o comércio por grosso de produtos petrolíferos (CAE: 46711), sendo que disponibiliza ainda serviços de apoio prestados às empresas para quem comercializa os referidos produtos petrolíferos (CAE 25710);
- B) Em sede de IRC, a Requerente encontra-se enquadrada no regime geral de tributação do lucro tributável, tendo adotado um período especial de tributação, com início em 1 de abril e término em 31 de março;
- C) Para efeitos de IRC, o exercício de 2019 abrange o período de 2019-04-01 a 2020-03-31;
- D) A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva externa, que decorreu entre os dias 2022-06-27 e 2023-01-03, de âmbito geral, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., da Direção de Finanças de Leiria, emitida para o ano / exercício / período de 2019;
- E) No Relatório da Inspeção Tributária (RIT), cujo teor se dá como reproduzido, sobre a “atividade desenvolvida” é referido, designadamente, o seguinte: [cf. doc. 4 junto com o PPA]

«III.1 – Enquadramento legal e descrição da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo

Em sede de IVA está enquadrado no regime normal mensal.

Em sede de IRC encontra-se no regime geral, tendo adotado um período especial de tributação, diferente do ano civil, que vai de 1 de abril a 31 de março do ano seguinte.

No exercício analisado, consultada a base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verifica-se que se encontra registado, tendo como atividade principal o COMÉRCIO POR GROSSO DE PRODUTOS PETROLÍFEROS, CAE: 46711, e, como atividade secundária OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, CAE: 082990.

De acordo com o relatório de gestão a sociedade constituída a 29 de junho de 2009 é gerida por B..., NIF: ... e C..., NIF: ..., que não auferem qualquer remuneração pelos seus mandatos, tem como principal atividade a venda de combustível, petróleo e produtos relacionados por via de um conjunto alargado de cartões de combustível. Estes cartões incluem as marcas das maiores gasolinhas, bem como as marcas desenvolvidas pela sociedade.

Na prática a atividade efetivamente exercida pelo sujeito passivo consiste na venda de cartões de combustível a clientes com residência no território nacional, cartões que podem ser utilizados em postos de abastecimento por toda a Europa (segundo informação retirada do site da empresa, 1 400 em Portugal e mais de 50 000 na Europa, fazendo parte desta rede de abastecimentos marcas como a D..., E..., F..., G... e H...). Desta forma o cliente pode viajar por diferentes países da Europa e abastecer a sua viatura utilizando apenas um cartão.

Em reunião realizada com responsáveis da empresa foi explicado o modelo de negócio, e algumas questões práticas associadas ao mesmo, e que a seguir se expõem:

A utilização do cartão de combustível, por parte dos clientes, tem como custos associados:

- até agosto de 2021 era cobrada ao cliente uma anuidade que consistia num valor fixo por cartão,*
- a partir de setembro de 2021 deixou de ser cobrada uma anuidade, passando a ser cobrado um euro por fatura emitida ao cliente (que pode incluir vários abastecimentos), valor que pretende fazer face aos gastos administrativos e de gestão.*

Sempre que é feito um abastecimento de combustível e utilizado o cartão comercializado pelo sujeito passivo para pagamento, podemos ter duas situações:

A) abastecimento feito no território nacional

- o posto de abastecimento fatura o combustível ao sujeito passivo A..., UNIPessoal LDA, NIPC:...,*
- o sujeito passivo A..., UNIPessoal LDA, NIPC: ... fatura o combustível aos clientes de um cartão A... que abasteceram em Portugal,*
- a diferença entre o valor faturado aos clientes e o valor faturado pelas empresas de combustíveis é a margem de lucro que é sempre da empresa A... que vendeu o cartão.*

B) abastecimento feito fora do território nacional

- os abastecimentos são faturados pela empresa fornecedora de combustíveis à empresa A... sediada no país onde esses abastecimentos se concretizam,*
- a empresa A... sediada no país onde os clientes abastecem fatura a esses clientes os consumos feitos nesse país,*
- a diferença entre o valor faturado aos clientes e o valor faturado pelas empresas fornecedoras de combustíveis é a margem de lucro que se subdivide em:*
 - 0,0025 € x n° de litros vendidos é a margem que pertence à A... sediada no país onde foram feitos os abastecimentos,*
 - o remanescente da margem é da empresa que vendeu o cartão.*

Com efeito, sempre que um cartão é utilizado num país diferente do país de emissão, o país onde é feito esse abastecimento tem direito a uma margem de 0,0025 € por litro, sendo o remanescente da margem ganho da empresa que vendeu o cartão.

Em termos contabilísticos o rendimento e o custo dos abastecimentos feitos com cartões emitidos pela A... portuguesa fora do nosso território, é contabilizado na empresa portuguesa via fatura de comissão que esta emite, em que:

- *o valor das vendas de combustível feitas fora do território português com cartões vendidos pela empresa portuguesa, é registado a crédito da conta 72,*
- *o valor das compras de combustível faturado pelas empresas de combustível à empresa A... onde foi feito o abastecimento com cartões portugueses é registado a débito na conta 61, assim como a comissão atribuída ao país onde o abastecimento é feito no valor de 0,0025 € x n° de litros.*
- *a diferença entre o valor registado a crédito na conta 72 e os valores lançados a débito na conta 61 corresponde à comissão da empresa portuguesa e é lançado a débito da conta 21, ou na conta 27 se ainda não foi emitida a fatura.»*

F) Em resultado da ação inspetiva resultaram correções em sede de IRC e de IVA, conforme se detalha no MAPA RESUMO DAS CORREÇÕES [cf. ponto I do Relatório de Inspeção]:

I CONCLUSÕES DA AÇÃO DE INSPEÇÃO				
I.1 MAPA RESUMO DAS CORREÇÕES RESULTANTES DA AÇÃO DE INSPEÇÃO				
Método de determinação da matéria tributável	Natureza do Imposto	Ano/Exercício 2019		
		Valor	Ref. Item	
I.1.1				
Com recurso a métodos indiretos	Correções à Matéria Tributável			
	Imposto em falta			
I.1.2				
De natureza meramente aritmética resultante de imposição legal	Correções à Matéria Tributável	IRC	580.851,93 V	
	Imposto em falta	IVA	101.914,53 V	
I.1.3				
Montantes Sujeitos a Juros				
I.1.4				
Penalidades	Diploma	Punitivo	Refª Rel	
Legislação Aplicável	RGIT	114, 117, 119,	VIII	
I.2 MAPA RESUMO DAS REGULARIZAÇÕES VOLUNTÁRIAS DA AÇÃO DE INSPEÇÃO				
Método de determinação da matéria tributável	Natureza do Imposto	Ano/Exercício 2019		
		Valor	Ref. Item	
I.2.1				
De natureza meramente aritmética resultante de imposição legal	Correções à Matéria Tributável			
	Imposto em falta			
I.3 AÇÕES DE INSPEÇÃO SEM CORREÇÕES				
Da presente ação de inspeção não resultaram quaisquer correções ☐				

G) As correções em sede de IRC, no montante de € 580.851,93, originaram o apuramento de um lucro tributável corrigido no valor de € 1.256.297,25, conforme se descreve sucintamente no seguinte quadro: [cf. ponto I.4 do Relatório de Inspeção]:

descrição	valor
1. lucro tributável declarado	675.445,32
2. correções (= 2.1 + 2.2 + 2.3)	580.851,93
2.1 mais valias contabilísticas	2.032,52
2.2 gastos exercícios anteriores	552.118,94
2.3 custo das vendas não aceite	26.700,47
3. lucro tributável corrigido (= 1 + 2)	1.256.297,25

H) As correções aritméticas de IRC, no total de € 580.851,93, apresentam o seguinte detalhe: [cf. parágrafo 14.º do PPA]

Âmbito da correção	Campo/ quadro da Modelo 22	Valor da correção (€)
Mais-valias contabilísticas	Campo 767 do quadro 07	€ 2.032,52
Gastos de exercícios anteriores	Campo 710 do quadro 07	€ 552.118,94
Custo das vendas	(-)	€ 26.700,47
TOTAL		€ 580.851,93

- I) A correção parcial de IRC (no valor de € 2.032,52) não é colocada em crise nos presentes autos de impugnação.
- J) As correções de IRC originaram a liquidação adicional n.º 2023 ... (acerto de contas 2023 ...), para o período de tributação de 2019, no montante total de € 136.584,51, sendo € 124.883,14 referentes a IRC e € 11.701,37 relativos a juros compensatórios, com o seguinte teor e fundamentação: [cf. doc. junto com o PPA]

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC

Nº DA COMPENSAÇÃO
2023

IDENTIFICAÇÃO FISCAL

PREJUÍZO FISCAL
€ 0,00

PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS	Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2019	2023-02-10	2023	2023-02-08
Nº	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
1	Materia coletável não isenta	€ 675.445,32	€ 1.256.297,25
2	Materia coletável-regime especial	€ 0,00	€ 0,00
3	Coleta - regime geral-1ºescalaço	€ 0,00	€ 0,00
4	Coleta - regime geral-2ºescalaço	€ 263.822,42	€ 263.822,42
5	Coleta - outras taxas	€ 0,00	€ 0,00
6	Coleta a taxa da R.A. Açores	€ 0,00	€ 0,00
7	Coleta a taxa da R.A. Madeira	€ 0,00	€ 0,00
8	Derrama estadual	€ 0,00	€ 0,00
9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	€ 263.822,42	€ 263.822,42
10	Dupla trib. jurídica internacional	€ 0,00	€ 0,00
11	Dupla trib. económica internacional	€ 0,00	€ 0,00
12	Benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00
13	AIMI	€ 0,00	€ 0,00
14	Pagamento especial por conta	€ 0,00	€ 0,00
15	Total deduções (10+11+12+13+14)	€ 0,00	€ 0,00
16	Resultado da liquidação	€ 0,00	€ 0,00
17	Retenções na fonte	€ 0,00	€ 0,00
18	Pagamentos por conta/Autónomos	€ 34.827,00	€ 34.827,00
19	Pagamentos adicionais por conta	€ 0,00	€ 0,00
20	IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)>0	€ 228.995,42	€ 228.995,42
21	IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)<0	€ 0,00	€ 0,00
22	IRC de períodos anteriores	€ 0,00	€ 0,00
23	Reposição de benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00
24	Derrama municipal	€ 3.377,23	€ 6.281,47
25	Dupla trib. jurídica internacional-CDT	€ 0,00	€ 0,00
26	Tributações autónomas	€ 4.388,09	€ 4.388,09
27	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 11.701,37
28	Juros indemnizatórios	€ 0,00	€ 0,00
29	Juros de mora	€ 0,00	€ 0,00
30	Total pagam. dif./frac. (art.º 83º CIRCI)	€ 0,00	€ 0,00
31	Pagamento de autoliquidação	€ 0,00	€ 114.781,84
NOTA DEMONSTRATIVA DA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO		VALOR A PAGAR:	€ 136.584,51

NOTA: A Demonstração de Acerto de Contas e a respetiva Nota de Cobrança seguem em separado e fazem parte integrante desta notificação.

Fundamentação

Apuramento proveniente de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) decorrente do procedimento de Inspeção, credenciado pela ordem de serviço n.º OI202200111, no âmbito do qual foi remetida a respetiva fundamentação, constante do Relatório Final de Inspeção Tributária.

Notificação

Fica notificado(a) da liquidação do IRC relativa ao período acima identificado, conforme nota demonstrativa.

Pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do Código do IRC e 70.º e 102.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

A presente notificação considera-se efetuada no décimo quinto (15.º) dia posterior ao primeiro dia útil seguinte ao registo da sua disponibilização.

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS

NR. DA COMPENSAÇÃO: 2023 ID. FISCAL:

DATA DA COMPENSAÇÃO: 2023-02-10

Período de Tributação	Liquidação / Documento Base	Liquidação Juros	Valor Base	Período de Cálculo	Taxa (%)	Valor
2019-04-01 a 2020-03-31	2023 <input type="text"/> IRC	Juros Compensatórios-Retardamento da Liquidação (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LGT)	2023 <input type="text"/>	124.883,14	2020-09-01 a 2023-01-03	4,000
					TOTAL:	11.701,37

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID. DOCUMENTO: 2023 NR. COMPENSAÇÃO: 2023 ID. FISCAL:

DATA COMPENSAÇÃO: 2023-02-10

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRC	2019-04-01 a 2020-03-31	2023-02-10	2023-02-10	Estorno Liq. de 2019 - Liq. 2020 <input type="text"/>	-0,01	-0,01
IRC	2019-04-01 a 2020-03-31	2023-02-10	2023-02-10	Acerto Liq. de 2019 - Liq. 2023 <input type="text"/>	-124.883,14	
IRC	2019-04-01 a 2020-03-31	2023-02-10	2023-02-10	Juros Compensatórios, Liq. 2023 <input type="text"/>	-11.701,37	-136.584,51
IRC	2019-04-01 a 2020-03-31	2023-02-10	2023-02-10	Regularização de doc. anterior, Nula 2020 <input type="text"/>	+0,01	+0,01

K) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto em falta e dos juros compensatórios, em 2023-06-21, no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2023...: [cf. doc. n.º 5 junto ao PPA]

 AT autoridade tributária e aduaneira	Pagamento em Execução Fiscal
Identificação do Documento	Identificação Fiscal
<input type="text"/>	<input type="text"/> A... <input type="text"/> UNIPessoal LDA
Processo	Tipo de Pagamento
<input type="text"/> APENSOS: Não	Pagamento integral voluntário em processo de execução fiscal
Referência de Pagamento	Instruções de Pagamento
<input type="text"/>	O pagamento pode ser efetuado através do Multibanco, de Internet, dos GTT, das Instituições de Crédito e dos Serviços de Finanças (Seções de Cobrança), utilizando a referência indicada. Para efetuar o pagamento através da Internet utiliza o serviço on-line do seu Banco e seleccione Pagamentos ao Estado. Pagamento através da rede de caixas automáticas Multibanco: Pagamentos e outros serviços; Estado e setor público; Pagamentos ao Estado; Introduza a referência de pagamento; Termine a introdução dos dados com a tecla VERDE; Confirme o montante a pagar e carregue na tecla correspondente a CONFIRMAR; Guarde o talão da operação como
Importância a Pagar	
139.552,08 €	

EUR	
Transaction Detail for 21/06/2023	
Payment Amount 139,552.06	Value Date 21/06/2023
Transaction Type Outward Payment	Statement / Entry Date 21/06/2023
Customer Reference <input type="text"/>	Bank Reference <input type="text"/>
Cleared Status Cleared	
Transaction Details <input type="text"/> JH AUTORIZADA	

L) No

RIT,

sobre a fundamentação das correções aritméticas agora IMPUGNADAS, é referido, designadamente, o seguinte: [cf. doc. 4 junto com o PPA]

**«V. Descrição dos factos e fundamentos das correções / irregularidades
V.1 – Em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)**

[...]

A2) Gastos de exercícios anteriores

Nos termos do artigo 18º do CIRC:

“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.” (sublinhado nosso)

Analizados todos os elementos disponibilizados pelo sujeito passivo verifica-se que este registou como gasto do exercício tendo por base documentos cuja data de emissão é anterior a 1 de abril de 2019, e como tal deveriam ter sido contabilizados e considerado o gasto no exercício respetivo e não em exercícios posteriores.

O n.º 2 do artigo 18.º do CIRC permite que alguns gastos respeitantes a um período possam ser imputados a períodos posteriores, se na data do encerramento das contas daquele a que respeitam, forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Não se verificando estas condições, tais gastos terão de ser acrescidos no campo 710 do quadro 07 da DR modelo 22.

Na análise efetuada verificou-se ter o sujeito passivo contabilizado gastos respeitantes a períodos anteriores no montante de € 552.118,94, valor que não acresceu no campo 710 do quadro 07 da DR modelo 22.

Junta-se em anexo (anexo 1) a listagem dos registos contabilísticos que justifica este montante.

A3) Correção ao custo das vendas

O sujeito passivo declarou um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas no montante de € 52.458.744,57 (campo A5006 do anexo A da IES).

Analizados os extratos contabilísticos das diversas subcontas da conta “61 – custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas” exibidos pelo sujeito passivo verificamos que o custo das mercadorias e das matérias consumidas totaliza € 52.432.044,10, conforme se resume do quadro seguinte:

subconta	1º sem	2º sem	total
611101	1.389,43	6.182,23	7.571,66
611102	6.073,78	0,00	6.073,78
611103	-88,43	0,00	-88,43
611104	318,46	0,00	318,46
611106	1.046.368,38	1.040.339,60	2.086.707,98
611107	8.229.406,10	8.149.403,56	16.378.809,66
611108	364.098,18	341.672,32	705.770,50
611112	71,48	-49,53	21,95
611114	2.778,73	3.365,51	6.144,24
611115	4.988,99	9.460,87	14.449,86
611118	10.517.831,68	7.148.825,38	17.666.657,06
611119	69.193,86	-14.421,15	54.772,71
611120	11.278,93	42.851,24	54.130,17
611121	474,35	-1.400,27	-925,92
611122	24.102,96	32.519,94	56.622,90
611123	59.305,12	1.288.967,71	1.348.272,83
611124	0,00	5.480,55	5.480,55
611125	93,04	22,19	115,23
611126	0,00	244,20	244,20
611130	28.328,64	21.988,35	50.316,99
611132	5.933,23	6.221,84	12.155,07
611133	136,65	-48,22	88,43
611135	15.723,24	15.569,00	31.292,24
611137	15.727,91	16.184,13	31.912,04
611138	334,13	429,84	763,97
611139	0,00	303,39	303,39
611143	7.472,90	903,70	8.376,60
611144	19.835,75	40.381,35	60.217,10
611145	6.313.422,16	5.673.786,21	11.987.208,37
611146	68.524,71	54.355,92	122.880,63
611147	927.099,92	737.708,69	1.664.808,61
611148	14.609,27	6.361,24	20.970,51
611149	-160,44	-98,61	-259,05
611150	3.013,42	1.146,82	4.160,24
611152	16.003,28	24.198,86	40.202,14
611154	5.497,43	0,00	5.497,43
total	27.779.187,24	24.652.856,86	52.432.044,10

Daqui resulta uma correção ao custo das mercadorias e das matérias consumidas no seguinte valor:

Correção ao custo das mercadorias = € 26.700,47 (= 52.458.744,57 – 52.432.044,10).

[...]

X. Direito de Audição

O sujeito passivo foi notificado de forma eletrónica via CTT em 2022.12.04, para no prazo de 15 dias exercer o direito de audição, o qual terminou em 2022.12.20. O sujeito passivo não exerceu direito de audição.

XI. Regularização da situação tributária

Não aplicável.

XI.1. Pedido de regularização tributária

Não aplicável.

XI.2. Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo

Não aplicável»

M) Não tendo sido exercido o direito de audição, foram confirmadas as correções propostas no RIT, por despacho de 2023-01-31 do Diretor de Finanças de Leiria;

N) Tempestivamente, a Requerente apresentou **Reclamação Graciosa** – Proc. ...2023... – contra o referido ato de liquidação adicional de IRC, «*na parte em que o mesmo materializou as correções aos gastos de exercícios anteriores e ao custo de vendas*» [cf. parágrafo 17.º do PPA], com os fundamentos que a seguir se mencionam:

1º) Quanto aos “gastos de exercícios anteriores” refere, em síntese, que:

- Face à especificidade do negócio e ao volume de documentos recebido mensalmente, a Reclamante reconhece de forma automática, gastos por contrapartida de **contas de acréscimos de gastos**, em balanço, de modo a assegurar que os gastos estão reconhecidos no exercício adequado, em cumprimento do princípio da especialização dos exercícios;
- Assegura que, ainda que algum fornecedor se atrase no envio de faturas, o gasto fica reconhecido no momento certo, cumprindo o princípio da especialização dos exercícios. A conta de acréscimo de gastos em balanço é depois regularizada, tendo por base as faturas efetivamente emitidas pelos fornecedores;
- Acertos entre o valor exato das faturas e a estimativa contabilizada (com referência a março de 2019 – período de 2018) são reconhecidos na contabilidade no período seguinte (período de 2019), mediante a confirmação do recebimento das faturas, sendo as diferenças de montante pouco relevantes;
- Expressa que o entendimento da AT desconsiderou o princípio da periodização e o momento em que os gastos devem ser reconhecidos;
- Com a correção efetuada em 2019, a AT criou uma situação de dupla tributação, contrária às normas relevantes do Código do IRC e da tributação pelo lucro real;
- Com base na lista de faturas identificadas pela AT (constantes do Anexo 1 do RIT), anexou informações com: (a) o detalhe da posição das contas de acréscimos de gastos contabilizados no exercício findo em 31 de março de 2019 (período de tributação de 2018); (b) o detalhe da posição das contas de acréscimo de gastos contabilizadas em 31 de março de 2019 e detalhe das faturas por receber mas cujo

custo foi a resultados nessa ano; (c) o detalhe dos movimentos contabilísticos efetuados nestas contas no período de abril de 2019 a março de 2020 (período de tributação de 2019 – Tabelas 2, 2b e 3 relacionadas), onde são regularizados os valores de balanço da conta de acréscimos de gastos à data de 31 de março de 2019; (d) a identificação dos códigos nominais usados pela Reclamante em termos de controlos internos de gestão, para identificação da natureza dos valores e o seu mapeamento para as contas do SNC;

- Incluiu 11 Tabelas para ilustrar os factos explanados;
- Explicita que a Tabela 1 identifica 12 faturas (11 emitidas pela F... e 1 pela DKV), relativas a “gastos com combustíveis”, cujo montante foi corrigido como gastos não aceites no período de 2019:

Número da Fatura	Data	Fornecedor	Montante
7111804739	31/03/2019	Prio	6.870,50 €
7111804750	31/03/2019	Prio	20.576,52 €
7111804751	31/03/2019	Prio	38.804,00 €
7111804752	31/03/2019	Prio	40.243,11 €
7111804753	31/03/2019	Prio	24.845,97 €
7111804754	31/03/2019	Prio	39.862,20 €
7111804756	31/03/2019	Prio	21.731,41 €
7111804757	31/03/2019	Prio	44.820,69 €
7111804758	31/03/2019	Prio	22.847,75 €
7111804759	31/03/2019	Prio	53.439,77 €
7111804760	31/03/2019	Prio	64.925,05 €
19/609526428/003	31/03/2019	DKV	47.130,86 €
Total			426.097,83 €

- Refere que a *Tabela 1* Tabela 3 indica, por fatura, os valores incluídos no período de 2018 como acréscimo de gastos e demonstra claramente que todas as doze faturas consideradas como gasto não aceite no exercício objeto da inspeção (2019) estão consideradas em balanço, como acréscimo de gastos, em 31 de março de 2019 (período de 2018);

Tabela 3 - Faturas incluídas nos acréscimos de gasto referentes ao exercício com término a março de 2019	
Número da Fatura	Montante
7111804739	6.635,91 €
7111804750	19.797,80 €
7111804751	38.215,40 €
7111804752	40.057,80 €
7111804753	24.884,60 €
7111804754	40.199,08 €
7111804756	21.922,53 €
7111804757	44.453,13 €
7111804758	21.811,93 €
7111804759	53.076,56 €
7111804760	63.339,73 €
Other	7.831,93 €
19/609526428/003	45.045,41 €
Total	427.271,81 €

Tabela 3

- Mais refere que as demais tabelas mostram qual o impacto das doze faturas no resultado do exercício findo em 31 de março de 2019 (período de 2018) concluindo que o respetivo montante não deve ser objeto de correção como gasto não aceite no exercício iniciado em 1 de abril de 2019 (período de 2019), já que, primeiro que tudo, o resultado contabilístico deste exercício, objeto de inspeção, apenas está impactado pela diferença entre o valor estimado do gasto e o valor efetivo das faturas recebidas dos fornecedores, diferença essa, sim, que deve ser aceite como gasto fiscal;
- No que respeita a “gastos gerais” alega que não foi considerado aceite o valor correspondente a 54 faturas no montante de € 97.554,00. Destas, 52 foram emitidas pela I..., relativas a seguros de crédito, uma pela J... SAS, relativa a marketing e uma pela K... relativa a taxas de cobrança;
- Apresenta um quadro com a identificação dessas faturas e na Tabela 8 (cf. Documentos 3 e 4 que anexa à Reclamação Graciosa) inclui os acréscimos que constam do balanço em 31 de março de 2019 (período de 2018), valores que reconciliam com o balancete solicitado pela AT e providenciado durante a inspeção. Os códigos nominais que constituem o valor em balanço destes acréscimos são os códigos 2109 e 2291, mapeados para a conta 2722 do SNC;
- Nas restantes tabelas, explica a contabilização das faturas e a regularização dos acréscimos de gastos respetivos, referindo que o único impacto nos resultados do

período de 2019 limita-se a pequenas diferenças entre os valores estimados no final do período de 2018 e o valor das mesmas faturas quando recebidas no período de 2019.

- 2º) No que se refere à correção de € 26.700,47 relativa ao custo das vendas, entende que esse valor não deverá ser objeto de correção alegando que o campo A5006 do Anexo A da IES reflete o valor considerado na demonstração de resultados do período findo em 31 de março de 2020 (período de 2019), sendo esse também o valor que decorre do balancete. Junta uma tabela (Documento n.º 6) com a reconciliação entre o balancete e o campo A5006 do Anexo A da IES.
- O) Não tendo exercido o direito de audição, foi a Requerente considerada notificada em 2023-12-19, da decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2023..., por ofício de 2023-11-29, do Diretor de Finanças de Leiria [cf. parágrafo 18.º do PPA e doc. n.º 2 junto ao PPA]. O despacho de indeferimento, elaborado em 2023-11-28, teve a seguinte fundamentação baseada na informação de 2023-09-30 prestada pelos SIT:

«Dos gastos de exercícios anteriores»

«10. Da análise aos documentos e argumentos trazidos nesta sede concluiu-se:

“21. Sumarizando o elencado anteriormente, no período económico 2019, o SP contabilizou gastos respeitantes a documentos emitidos no período económico de 2018, e não comprovou que o gasto ocorreu em período diferente do documento, violando desta forma o princípio da periodização do lucro tributável.

22. Em sede deste meio gracioso, a reclamante vem reforçar que os gastos respeitam ao período de 2018, onde foi contabilizado na demonstração de resultados, robustecendo desta forma a correção pela AT do montante de € 552.118,94 indevidamente contabilizado como gasto em 2019, com o fundamento de o mesmo respeitar a gastos de exercícios anteriores.”»

«11. Desta forma, mantêm-se as correções, de acordo com o disposto no artigo 18º do CIRC.»

«Da correção ao custo das vendas»

«12. Já nesta sede se concluiu:

“25. Por outro lado, reiteramos que os SIT apuraram aquela diferença com base no extrato de contas de 2019 remetido pelo sujeito passivo, que contém todos os registos dos créditos e débitos da conta 61-CMVMC.

26. Independentemente do valor registado no balancete, o qual configura por definição um instrumento com o resumo dos totais registados em cada conta, este deveria refletir o efetivo cômputo de todos os débitos e créditos da conta 61, sob prejuízo de a sua veracidade se encontrar comprometida.»

[...]

«27. Em consequência, a correção da AT no valor de € 26.700,47, valor que o SP registou a mais como gasto na demonstração de resultados a título de CMVMV em relação ao saldo efetivo de todos os registos verificados na conta respetiva, não merece reparo, devendo manter-se na ordem jurídica.»»

«13. Mantemos as correções, de acordo com a análise efetuada aos extratos de conta fornecidos pelo sujeito passivo.»

«Conclusão»

«14. Corroboramos inteiramente as conclusões dos SIT expressas e bem justificadas no seu relatório, as quais damos aqui por reproduzidas.»

«15. Remetemos para a fundamentação constante do documento em anexo, sendo que aí está espelhada a posição da AT nesta matéria.»

«16. Notificada a reclamante para exercício do direito de audição, não veio a mesma pronunciar-se, tendo, entretanto, terminado o prazo para o efeito.»

«17. Considero que a presente reclamação deve ser indeferida, mantendo-se a liquidação reclamada de acordo com os pontos antecedentes.»

- P) Não conformada com a decisão, a Requerente, tempestivamente, em 2024-01-03, interpôs **Recurso Hierárquico**, registado com o n.º ...2024..., aduzindo **os mesmos fundamentos** invocados na reclamação;
- Q) A Direção de Finanças de Leiria pronunciou-se, nos termos do artigo 66.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), pela manutenção da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., mantendo o ato recorrido como vigente e dispensando a audição prévia;
- R) Porém, face ao disposto na alínea a) do n.º 1.1 do Ponto IV do Despacho da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira n.º .../2023, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 106, de 1 de junho de 2023, que delega na Subdiretora-Geral da Área da Justiça Tributária e Aduaneira a competência para apreciar e decidir os recursos hierárquicos previstos nos artigos 66.º e 76.º do CPPT, foi o Recurso Hierárquico, deduzido pela Requerente, remetido à Direção de Serviços de Justiça Tributária (“DSJT”) para efeitos de apreciação e decisão;
- S) Por despacho proferido em 2025-11-28, a Subdiretora-Geral, por subdelegação, indeferiu o Recurso Hierárquico e dispensou a audição prévia; [cf. doc. n.º 1 junto ao PPA]
- T) A Requerente foi considerada notificada em 2025-12-21 da decisão final de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2024...;
- U) Da fundamentação do indeferimento do Recurso Hierárquico destaca-se o seguinte:

«Cumpre salientar,»

«13. No âmbito do Sistema de Normalização contabilística, em conformidade com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), designadamente a NCRF 1 e a NCRF 4, os gastos devem ser reconhecidos no período em que são incorridos, independentemente da data do respetivo pagamento, de forma a refletir a substância económica das operações e assegurar a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras, consagrando o denominado princípio da especialização dos exercícios.

14. Também, o artigo 18.º do CIRC consagra o princípio da especialização dos exercícios ou da periodização económica, determinando que os rendimentos e gastos sejam imputados ao exercício a que respeitam, salvo quando, à data do encerramento das contas, sejam imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Trata-se de um princípio de natureza imperativa que visa impedir a manipulação temporal de resultados e garantindo a correta determinação da matéria coletável e a tributação pelo rendimento real.

[...]

16. Atente-se também ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2021-09-22 proferido no processo n.º 099/19.6BALS – Uniformização de Jurisprudência que, versando sobre o princípio da especialização dos exercícios, evidencia que “(...) **tem-se como assente, em aplicação do princípio da especialização, que os rendimentos e os gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que tenham ocorrido. é o que decorre do artigo 18.º do CIRC (...).** Consigna o n.º 1 o princípio contabilístico da especialização económica dos exercícios, que consiste em incluir nos resultados fiscais os proveitos e custos correspondentes a cada ano económico, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento. O n.º 2 permite que proveitos ou custos respeitantes a exercícios anteriores sejam imputáveis a um outro exercício apenas quando à data do encerramento das contas daquele eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. **O que significa que o custo ou proveito está tendencialmente associado ao momento da emissão do documento, sendo esse um critério contabilístico que reflete o princípio da periodização anual do imposto. (...)**”

Acresce que,

17. A dedutibilidade fiscal dos gastos, para efeitos de determinação do lucro tributável, encontra-se preceituada no artigo 23.º do CIRC, abrangendo todos aqueles que sejam comprovadamente suportados ou incorridos pelo contribuinte, desde que realizados com o objetivo de obter ou garantir rendimentos sujeitos a imposto e devidamente documentados. A jurisprudência tem vindo a clarificar estes requisitos, sublinhando que a dedutibilidade exige efetividade do gasto, traduzida na sua realização económica; nexo de finalidade com a obtenção ou garantia de rendimentos; e adequada prova documental, contendo os elementos exigidos no n.º 4 do artigo referido (cfr. Decisão Arbitral do CAAD de 2023-01-24 proferido no processo n.º 321/2022-T).

Regressando ao caso em apreço,

18. A AT logrou evidenciar, com base nos elementos disponibilizados, que a Contribuinte registou, no período de tributação de 2019, gastos respeitantes a documentos emitidos no período de tributação anterior (2018), totalizando o montante de 552.118,94€, sem apresentar fundamentação para a aplicação do princípio da periodização económica. Acresce que a própria Recorrente declarou que as operações

respeitantes a esses documentos foram contabilizadas como gasto no período de 2018, a débito de uma conta da classe 6, por contrapartida do reconhecimento de valores a crédito na conta 2722- Credores por acréscimo de gastos. Tal procedimento revela-se incoerente, porquanto o registo numa conta de acréscimos de gastos, apenas se justifica quando o gasto incorrido num determinado ano só é pago ou adquire suporte documental nos anos subsequentes.

Destarte,

19. Resta evidente que um mesmo gasto não pode repercutir-se na diminuição do resultado contabilístico de dois períodos de tributação, razão pela qual se considera legítima a correção efetuada pelos SIT, ao desconsiderar, para efeitos fiscais, a dedução de gasto repetido.

20. No que concerne à correção pelo custo das vendas, importa salientar que os SIT apuraram o valor com base no extrato de contas de 2019, remetido pela Contribuinte, que integra todos os registos dos créditos e débitos da conta 61 - CMVMC, determinando uma diferença de 26.700,47 €, pelo que a Recorrente terá registado essa diferença a mais como gasto na demonstração de resultados e na IES, montante que, por conseguinte, teve de ser desconsiderado para efeitos fiscais.

Posto isto,

21. Saliente-se que, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC, incumbe à Contribuinte a comprovação e quantificação direta e precisa das operações efetivamente realizadas, para efeitos de determinação da matéria coletável em sede de IRC, pelo que subsiste sempre a necessidade de verificar a conformidade dos registos contabilísticos com a legislação fiscal aplicável, com vista ao apuramento rigoroso do resultado tributável, permitindo aferir se os resultados apurados e refletidos na contabilidade traduzem, de forma fiel, a realidade tributária da Contribuinte. Adicionalmente, todas as operações devem estar devidamente refletidas nos registos contabilísticos, os quais, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 123.º do CIRC, devem encontrar-se sustentados por documentação justificativa adequada, datada e suscetível de apresentação sempre que requerida (vide, entre outros, Acórdão do TCAN de 2024-05-09 proferido no processo n.º 00106/11.0BEVIS).

22. Mais, verificando-se a existência de indícios fundados e elementos probatórios que colocam em causa a veracidade das declarações e da contabilidade da Contribuinte, nos termos do artigo 75.º da LGT, fica afastada a presunção legal de boa-fé, passando a recair sobre a Contribuinte o ónus da prova dos factos que sustentam os direitos por si invocados, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, o que, in casu, a Recorrente não logrou evidenciar.

Sucedendo que,

23. A Recorrente limita-se, nesta sede, a reiterar os argumentos e fundamentos previamente apresentados no âmbito do procedimento de RG, não trazendo à colação qualquer elemento novo que possa justificar a sua pretensão. Ademais, não juntou qualquer prova documental, nos termos do artigo 74.º da LGT, suscetível de infirmar a análise já realizada quer na referida RG, quer no âmbito das correções efetuadas pelos SIT, que sustentaram as liquidações adicionais de IRC objeto de reclamação parcial.

Por tudo o exposto, e em conclusão,

24. Atendendo à ausência de prova documental idónea apresentada pela Recorrente, e não tendo sido carreado para os autos qualquer elemento novo suscetível de infirmar as apreciações anteriormente efetuadas, não se revela possível, nesta sede, proceder a

uma reapreciação que conduza a decisão em sentido diferente, mantendo-se o entendimento anteriormente adotado.

25. Em face da factualidade presente nos autos, tal como demonstrada no RIT e na informação que sustenta a decisão de indeferimento da RG, a AT logrou evidenciar os factos que fundamentam a sua decisão, tendo descrito de forma congruente os elementos de facto e indicado claramente os preceitos normativos que sustentaram a sua decisão, pelo que merecem concordância as decisões precedentes.

26. Cumpre ainda referir que, por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

IV. Dispensa de audiência prévia

27. Pese embora a decisão proposta não seja favorável à Recorrente, dado que se conclui que não lhe assiste razão nos argumentos em que assenta a sua pretensão, limitando-se a presente decisão ao exercício de interpretação das normas legais aplicáveis ao caso, tendo os serviços concluído, face aos factos e argumentos invocados e a lei aplicável, idênticos aos já apreciados, pela improcedência da sua pretensão, entende-se que a audiência dos interessados, pode ser dispensada, nos termos da alínea e) do artigo 124.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), na redação conferida pelo Decreto-lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, aplicável por força da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º da LGT e pela alínea d) do artigo 2.º do CPPT, em harmonia, de resto, com os princípios da prossecução do interesse público, da proporcionalidade e da celeridade, aplicáveis à Administração Tributária, nos termos do artigo 55.º da LGT, e bem assim, do artigo 5.º do CPA.

V. Proposta

Face ao anteriormente exposto, propõe-se o indeferimento do presente recurso confirmando-se o ato recorrido, consubstanciado no despacho de indeferimento do procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2023..., proferido, em 2023-11-28, pelo Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo de subdelegação de competências.

Mais, se propõe que, na presente sede, seja dispensada a audiência dos interessados, à luz do vertido na alínea e) do n.º 1 do artigo 124.º do CPA, aplicável ex vi pela alínea d) do artigo 2.º do CPPT e pela alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º da LGT.»

V) Na sequência do indeferimento do Recurso Hierárquico, a Requerente deduziu, em 2026.03.16, o presente pedido de pronúncia arbitral. [cf. parágrafo 19.º do PPA e doc. n.º 1 junto ao PPA]

2. 2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo

607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os factos dados como provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos e tendo presente a ausência de contestação especificada pelas partes, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

3. DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

Em 2022-06-27, os Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) iniciaram uma ação inspetiva externa, de âmbito geral, com incidência sobre o período de tributação de 2019 e credenciada pela ordem de serviço n.º OI2022..., de que viriam a resultar correções em sede de IRC no montante de € 580.851,93. [cf. parágrafos 13.º e 14.º do PPA e Doc. 4 junto ao PPA]

A Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra o respetivo ato de liquidação adicional de IRC, «*na parte em que o mesmo materializou as correções aos gastos de exercícios anteriores e ao custo de vendas*». [cf. parágrafo 17.º do PPA]

A referida Reclamação Graciosa viria a ser objeto de decisão de indeferimento, proferida, em 2023-11-28, pelo Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa. [cf. parágrafo 18.º do PPA e Doc. 2 junto ao PPA]

A Requerente interpôs Recurso Hierárquico da referida decisão de indeferimento, o qual viria também a ser indeferido, em 2025-11-28, motivo pelo qual deduz o presente pedido de pronúncia arbitral. [cf. parágrafo 19.º do PPA e Doc. 1 junto ao PPA]

Fundamenta o pedido nos termos que a seguir se descrevem.

3.1 Gastos de exercícios anteriores [€ 552.118,94)

- A) Alega, em síntese, que a correção efetuada assenta numa incorreta compreensão do procedimento contabilístico adotado pela Requerente e, em particular, do tratamento conferido aos gastos incorridos no final do período de tributação de 2018, relativamente aos quais as correspondentes faturas ainda não haviam sido rececionadas.
- B) Explica que atendendo à especificidade da atividade desenvolvida e ao significativo volume de faturas recebido mensalmente, procede ao reconhecimento automático dos gastos por contrapartida de contas de acréscimos de gastos, assegurando, deste modo, que os gastos sejam reconhecidos no período económico a que respeitam, ainda que a respetiva documentação seja recebida posteriormente. [cf. parágrafo 11.º do PPA]
- C) Sustenta que os gastos objeto da correção respeitam efetivamente ao período de tributação de 2018, mais concretamente ao mês de março de 2019, mas que, no momento do encerramento daquele período, as correspondentes faturas ainda não haviam sido rececionadas.
- D) Em consequência, procedeu ao reconhecimento, no exercício de 2018, dos correspondentes gastos através de uma conta de acréscimos de gastos, no montante global de € 533.833,06, dos quais € 427.271,81 respeitavam a gastos com combustível e € 106.561,25 a gastos gerais.
- E) Segundo a Requerente, tal procedimento constituiu precisamente a aplicação do princípio da periodização económica, evitando que a falta de receção tempestiva das faturas conduzisse ao reconhecimento dos gastos num período posterior àquele em que economicamente foram incorridos.
- F) Assim, assegura a Requerente que, «ainda que algum fornecedor se atrase no envio da fatura, os gastos são reconhecidos no exercício em que foram efetivamente

incorridos, em conformidade com o princípio do acréscimo». [cf. parágrafo 12.º do PPA]

- G) A Requerente sustenta, por isso, que os gastos em causa foram corretamente imputados ao período de tributação de 2018.
- H) Mais defende que, no período de tributação de 2019, após a receção das correspondentes faturas, procedeu ao respetivo registo contabilístico, acompanhado da regularização dos gastos já contabilizados em 2018 e dos acréscimos anteriormente constituídos.
- I) Alega, assim, que o lançamento das faturas em 2019 não correspondeu a uma segunda consideração económica dos mesmos gastos, mas antes à formalização contabilística das operações entretanto documentadas, acompanhada da reversão desses gastos e da regularização dos acréscimos previamente reconhecidos.
- J) A Requerente apresenta, para o efeito, quadros e mapas relativos aos gastos com combustível e aos gastos gerais, bem como aos movimentos de regularização dos correspondentes acréscimos, dos quais pretende demonstrar que os valores das faturas registados como gasto em 2019 foram compensados pela regularização dos acréscimos anteriormente constituídos.
- K) Como resulta do extrato dos lançamentos efetuados nas respetivas contas da demonstração de resultados e do balanço, referentes ao exercício de 2018, que a Requerente apresenta nos seguintes termos e que justifica com os documentos nºs 6 e 7 juntos ao RIT: [cf. parágrafo 55.º do PPA]

Demonstração de resultados - exercício findo em 31 de março de 2019 €

Exercício findo	Conta	Conta SNC	Descrição da conta	Natureza	Débito	Crédito
31 de março de 2019	5401	6111	Portugal Compras - Gasóleo	Acréscimo de gastos	422 695,90	
31 de março de 2019	5402	6111	Portugal Compras sem chumbo	Acréscimo de gastos	3620,96	
31 de março de 2019	5403	6111	Portugal Compras Super sem chumbo	Acréscimo de gastos	418,56	
31 de março de 2019	5405	6111	Portugal Compras - AdBlue	Acréscimo de gastos	536,39	
Subtotal - acréscimo para faturas de combustível					427 271,81	-
31 de março de 2019	7701	6268	Taxas de verificação de crédito	Acréscimo de gastos	16 605,00	
31 de março de 2019	7445	6222	Marketing - Internet & desenvolvimento de redes	Acréscimo de gastos	5 712,03	
31 de março de 2019	7445	6222	Marketing - Internet & desenvolvimento de redes	Acréscimo de gastos	84 244,22	
Subtotal - acréscimo para faturas de gastos gerais					106 561,25	-
Total					533 833,06	-

Balanço - exercício findo em 31 de março de 2019 €

Exercício findo	Conta	Conta SNC	Descrição da conta	Natureza	Débito	Crédito
31 de março de 2019	2164	272219	Compras - Portugal Gasóleo e gasóleo premium	Acréscimo de gastos		422 695,90
31 de março de 2019	2165	272219	Compras - Portugal Outros produtos	Acréscimo de gastos		4 575,91
Subtotal - acréscimo para faturas de combustível					-	427 271,81
31 de março de 2019	2109	272219	Compras - Portugal Outros produtos	Acréscimo de gastos		16 605,00
31 de março de 2019	2109	272219	Compras - Portugal Outros produtos	Acréscimo de gastos		5 712,03
31 de março de 2019	2109	272219	Compras - Portugal Outros produtos	Acréscimo de gastos		84 244,22
Subtotal - acréscimo para faturas de gastos gerais					-	106 561,25
Total					-	533 833,06

- L) Deste modo, a Requerente afirma não compreender a argumentação da AT, quando esta refere que o procedimento por si adotado *“revela-se incoerente, porquanto o registo numa conta de acréscimos de gastos, apenas se justifica quando o gasto incorrido num determinado ano só é pago ou adquire suporte documental nos anos subsequentes”* [cf. parágrafo 58.º do PPA]
- M) No entender da Requerente, esta argumentação da AT, contrariamente ao que a mesma afirma, só pode legitimar o procedimento contabilístico e fiscal por si adotado. Com efeito, *«apesar de os gastos terem sido incorridos durante o exercício de 2018, o respetivo suporte documental ainda não se encontrava na posse da Requerente aquando do término desse exercício, o que, salvo melhor entendimento, justifica o respetivo registo numa conta de acréscimo de gastos»*. [cf. parágrafo 59.º do PPA e Anexo 1 ao RIT]
- N) No Anexo 1 ao Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) estão identificados todos os documentos que foram objeto do tratamento referido, no montante de € 552.118,94.

-
- O) No período de 2019 (período compreendido entre 1 de abril de 2019 e 31 de março de 2020), a Requerente registou contabilisticamente o valor das faturas emitidas pelos seus fornecedores, de acordo com as relações que constam da página 15 do PPA.
- P) Mas efetuou a reversão desses gastos de que resultou um rendimento que terá compensado o valor das mesmas faturas. [cf. parágrafo 65.º do PPA e Doc. 6 e 7 juntos ao PPA]
- Q) Isto é, em simultâneo com o registo como gastos do período de 2019 dos valores das faturas dos fornecedores a Requerente efetuou a regularização dos valores correspondentes contabilizados nas contas de acréscimo de gastos. Com esta compensação, o valor dos gastos não impacta no resultado contabilístico do período de tributação de 2019. [cf. parágrafo 66.º do PPA]
- R) Assim, o resultado líquido do período de 2019 apenas resulta efetivamente impactado em função das diferenças de valor pouco significativas entre o valor do acréscimo de gastos regularizado e o valor efetivamente faturado pelos fornecedores da Requerente, que ascendeu a um montante total de € 1.278,00, conforme resulta do extrato dos lançamentos efetuados nas respetivas contas da demonstração de resultados e do balanço, referentes ao exercício de 2019, como evidenciam os seguintes quadros: [cf. parágrafo 67.º do PPA]

Demonstração de resultados - exercício findo em 31 de março de 2020							€
Exercício findo	Conta nominal	Conta SNC	Descrição da conta	Natureza	Débito	Crédito	
31 de março de 2020	5401	6111	Portugal Compras - Gasóleo	Gasto	421 418,75		
31 de março de 2020	5402	6111	Portugal Compras sem chumbo	Gasto	3 637,77		
31 de março de 2020	5403	6111	Portugal Compras - Super sem chumbo	Gasto	418,57		
31 de março de 2020	5405	6111	Portugal Compras - AdBlue	Gasto	622,74		
31 de março de 2020	5401	6111	Portugal Compras - Gasóleo	Reversão de acréscimo de gastos		422 762,62	
31 de março de 2020	5402	6111	Portugal Compras sem chumbo	Reversão de acréscimo de gastos		3 620,96	
31 de março de 2020	5403	6111	Portugal Compras - Super sem chumbo	Reversão de acréscimo de gastos		418,57	
31 de março de 2020	5405	6111	Portugal Compras - AdBlue	Reversão de acréscimo de gastos		536,39	
			Gasto no exercício		1 240,71		
Subtotal - faturas recebidas e reversão do acréscimo de gastos					427 338,54	427 338,54	
31 de março de 2020	7701	6268	Taxas de verificação de crédito	Gasto	13 500,00		
31 de março de 2020	7445	6222	Marketing - Internet & desenvolvimento de redes	Gasto	5 706,00		
31 de março de 2020	7708	6222	Reclamação de créditos	Gasto	4 555,00		
31 de março de 2020	7709	6222	Custas com reclamação de créditos	Gasto	73 792,00		
31 de março de 2020	7701	6268	Taxas de verificação de crédito	Reversão de acréscimo de gastos		13 500,00	
31 de março de 2020	7445	6222	Marketing - Internet & desenvolvimento de redes	Reversão de acréscimo de gastos		5 712,00	
31 de março de 2020	7708	6222	Reclamação de créditos	Reversão de acréscimo de gastos		4 555,00	
31 de março de 2020	7709	6222	Custas com reclamação de créditos	Reversão de acréscimo de gastos		73 824,00	
			Gasto no exercício		38,00		
Subtotal - faturas de gastos gerais recebidas e reversão de acréscimos de gastos					97 591,00	97 591,00	
Total					524 929,54	524 929,54	

Balanço - exercício findo em 31 de março de 2020							€
Exercício findo	Conta nominal	Conta SNC	Descrição da conta	Natureza	Débito	Crédito	
31 de março de 2020	2100	2211	Conta de controlo credores	Faturas		426 097,83	
31 de março de 2020	2164	272219	Compras - Portugal Outros produtos	Reversão do acréscimo de gastos	427 338,54		
			Resultado do exercício			1 240,71	
Subtotal - acréscimo para faturas de combustível					427 338,54	427 338,54	
31 de março de 2020	2109	2211	Conta de controlo credores	Faturas		13 500,00	
31 de março de 2020		2211	Conta de controlo credores	Faturas		5 706,00	
31 de março de 2020		2211	Conta de controlo credores	Faturas		78 348,00	
31 de março de 2020		272219	Compras - Portugal Outros produtos	Reversão do acréscimo de gastos	13 500,00		
31 de março de 2020	2109	272219	Compras - Portugal Outros produtos	Reversão do acréscimo de gastos	5 712,00		
31 de março de 2020	2109	272219	Compras - Portugal Outros produtos	Reversão do acréscimo de gastos	78 380,00		
			Resultado do exercício			38,00	
Subtotal - acréscimo para faturas de gastos gerais					97 592,00	97 592,00	
Total					524 930,54	524 930,54	

- S) Aduz, consequentemente, que não ocorreu qualquer duplicação de gastos e que a correção efetuada pela AT assenta numa falsa premissa factual.
- T) A Requerente invoca ainda o artigo 17.º do Código do IRC, segundo o qual o lucro tributável é determinado com base no resultado líquido do período, eventualmente corrigido nos termos do Código, bem como o artigo 18.º, relativo à periodização do lucro tributável.
- U) Destaca, em particular, o disposto no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC que «consagra o designado princípio da especialização dos exercícios, nos termos do qual “os rendimentos e os gastos, assim como 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”.»

- V) Realça que «para efeitos fiscais, não é relevante o momento em que os gastos são pagos, atendendo-se, tão-só e apenas, ao momento em que os mesmos são suportados em termos económicos.» e que «o direito fiscal acolheu a regime da periodização económica vigente no plano contabilístico, que determina igualmente que os gastos e os rendimentos devem ser reconhecidos na contabilidade no período em que ocorrem, independentemente do respetivo pagamento ou recebimento.»
- W) Entende, assim, que o tratamento contabilístico adotado se encontra em conformidade com o regime do acréscimo e que, inexistindo uma efetiva duplicação da dedução dos gastos, não existe fundamento para a correção efetuada pela AT.
- X) Subsidiariamente, a Requerente invoca a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo relativa à necessidade de ponderação do princípio da justiça na aplicação do princípio da especialização dos exercícios, salientando que não existiu qualquer intenção de transferência artificial de resultados entre períodos nem qualquer benefício fiscal indevido.
- Y) Do exposto, a Requerente retira as seguintes conclusões: [cf. parágrafo 69.º, 70.º e 76.º do PPA]
- i. O montante de gastos corrigido pela AT foi relevado contabilisticamente no exercício do 2018 como acréscimo de gasto, tendo sido deduzido fiscalmente nesse período;*
 - ii. No ano de 2019, foi contabilizado como gasto o valor real das faturas e, simultaneamente, regularizada a conta de acréscimo de gastos;*
 - iii. O resultado contabilístico de 2019 apenas foi impactado pelas pequenas diferenças de valor entre o valor de acréscimo de gastos regularizado e o valor registado das faturas registado como gasto.;*
 - iv. Diferentemente do que defende a AT, os gastos contabilizados em 2018 como acréscimo de gastos não foram deduzidos em duplicado no período de 2019;*

v. O procedimento adotado não produz transferência de resultados entre os períodos *nem tampouco se verifica qualquer prejuízo para a receita tributária, na medida em que o montante de gastos em questão é considerado fiscalmente apenas e só uma única vez, nomeadamente no exercício em que foram suportados (período de 201).*

Z) Finaliza a sua explicação com a apresentação dos referidos mapas destinados a evidenciar a posição das contas de acréscimos de gastos em 31 de março de 2019 (período de tributação de 2018) e os movimentos efetuados no período compreendido entre abril de 2019 e março de 2020 (período de tributação de 2019).

AA) E conclui que a correção efetuada pela AT deve ser anulada, por ter demonstrado que os gastos não foram indevidamente reconhecidos em 2019, mas antes que o respetivo registo documental nesse período correspondeu à regularização de gastos economicamente pertencentes ao período anterior.

3.2 Da correção ao custo das vendas

A) A Requerente contesta a correção efetuada pela AT ao custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, no montante de € 26.700,47, resultante da diferença entre o valor de € 52.458.744,57 inscrito no campo A5006 do Anexo A da IES e refletido na demonstração de resultados do período de tributação de 2019 e o valor de € 52.432.044,10 que os SIT apuraram a partir dos extratos das diversas subcontas da conta 61 – Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.

B) Insiste que, tal como já havia referido na Reclamação Graciosa e no Recurso Hierárquico, que antecederam os presentes autos, o valor de € 52.458.744,57 inscrito no campo A5006 do Anexo A da IES corresponde efetivamente ao custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e reflete o valor que se encontra inscrito na demonstração de resultados, final e certificada, do exercício de 2019 [cf. Documento 8, que juntou ao PPA].

C) Para demonstrar a correspondência entre esses elementos, apresenta uma reconciliação entre o balancete final, auditado, e o valor inscrito no campo A5006 do Anexo A da IES.

D) Salienta que tal valor corresponde ao que decorre do balancete final auditado, tal como se comprova pela tabela infra, que inclui a reconciliação entre o balancete e o Campo A5006 do Anexo A da IES [cf. Documento 9 que juntou ao PPA].

#	Conta	Descrição	Saldo devedor	Saldo credor	Saldo à data acumulado	Informação da Autoridade Tributária	Diferenças
611	611101	COMMISSION PAYABLE	7 569,20	0,00	7 569,20	7 571,66	-2,46
611	611102	COMMISSION PAYABLE – PAYG	6 073,78	0,00	6 073,78	6 073,78	0,00
611	611103	COMMISSION PAYABLE – OTHER F	0,00	88,43	-88,43	-88,43	0,00
611	611104	COMMISSION PAYABLE – OTHER S	318,46	0,00	318,46	318,46	0,00
611	611106	PURCHASES - PREMIUM DIESEL	2 086 707,98	0,00	2 086 707,98	2 086 707,98	0,00
611	611107	PURCHASES - DIESEL	16 378 809,66	0,00	16 378 809,66	16 378 809,66	0,00
611	611108	PORTUGAL - UNLEADED	705 770,50	0,00	705 770,50	705 770,50	0,00
611	611112	PURCHASES - LUBE OIL	21,95	0,00	21,95	21,95	0,00
611	611114	PURCHASES - LPG	6 144,24	0,00	6 144,24	6 144,24	0,00
611	611115	PORTUGAL - AD BLUE PURCHASES	14 449,86	0,00	14 449,86	14 449,86	0,00
611	611118	PORTUGAL PURCHASES - DIESEL	17 693 350,09	0,00	17 693 350,09	17 666 657,06	26 693,03
611	611119	PORTUGAL PURCHASES UNLEADED	54 772,71	0,00	54 772,71	54 772,71	0,00
611	611120	PORTUGAL PURCHASES - SUPER UNLEADED	54 130,17	0,00	54 130,17	54 130,17	0,00
611	611121	PORTUGAL PURCHASES - LUBE OIL	0,00	925,92	-925,92	-925,92	0,00
611	611122	PORTUGAL PURCHASES - AD BLUE	56 622,90	0,00	56 622,90	56 622,90	0,00
611	611123	PORTUGAL PURCHASES - PREMIUM DIESEL	1 348 272,73	0,00	1 348 272,73	1 348 272,83	-0,10
611	611124	PORTUGAL PURCHASES - GAS OIL	5 480,55	0,00	5 480,55	5 480,55	0,00
611	611125	PORTUGAL PURCHASES - AD BLUE PACK	115,23	0,00	115,23	115,23	0,00
611	611126	PORTUGAL PURCHASES - LPG	244,20	0,00	244,20	244,20	0,00
611	611130	PORTUGAL PURCHASES - TOLL CHARGE	50 326,99	0,00	50 326,99	50 316,99	10,00
611	611132	PORTUGAL PURCHASES - EUROTOLL	12 155,07	0,00	12 155,07	12 155,07	0,00
611	611133	PURCHASES - DEVICE CHARGE	88,43	0,00	88,43	88,43	0,00
611	611135	PURCHASES - INSTALL FEES	31 292,24	0,00	31 292,24	31 292,24	0,00
611	611137	PURCHASES - CORE SERVICE CHARGE	31 912,04	0,00	31 912,04	31 912,04	0,00
611	611138	PORTUGAL PURCHASES-DKV PROCESS FEE	763,97	0,00	763,97	763,97	0,00
611	611139	SERVICE CHARGE - ATOM	303,39	0,00	303,39	303,39	0,00
611	611143	WRITE OFF COST	8 376,60	0,00	8 376,60	8 376,60	0,00
611	611144	PORTUGAL PURCHASES - TOLL - VIA T	60 217,10	0,00	60 217,10	60 217,10	0,00
611	611145	INTER CO COST OF SALE PAYABLE PAYGO	11 987 208,37	0,00	11 987 208,37	11 987 208,37	0,00
611	611146	INTER CO COST OF SALE PAYABLE OTHER PRODUCTS	122 880,63	0,00	122 880,63	122 880,63	0,00
611	611147	INTER CO COST OF SALE PAYABLE OTHER SERVICES	1 664 808,61	0,00	1 664 808,61	1 664 808,61	0,00
611	611148	COMMISSION COGS - PAYGO	20 970,51	0,00	20 970,51	20 970,51	0,00
611	611149	COMMISSION COGS - OP	0,00	259,05	-259,05	-259,05	0,00
611	611150	COMMISSION COGS - OS	4 160,24	0,00	4 160,24	4 160,24	0,00
611	611152	TRANPASS PURCHASES - VIAXXES	40 202,14	0,00	40 202,14	40 202,14	0,00
611	611154	TRANPASS PURCHASES - VIACARD	5 497,43	0,00	5 497,43	5 497,43	0,00
Total			52 460 017,97	1 273,40	52 458 744,57	52 432 044,10	26 700,47
Demonstrações Financeiras 31.03.2020					52 458 744,57		
					<i>cross-check</i>		<i>0,00</i>
IES 2019 - Período findo a 31.03.2020					52 458 744,57		
					<i>cross-check</i>		<i>0,00</i>
Relatório AT					52 432 044,10		
					<i>cross-check</i>		<i>-26 700,47</i>

E) Assinala que, da tabela supra, resulta evidenciado que a discrepância de valor mais avultado identificada pela AT respeita aos valores registados na conta 611118, sendo as restantes diferenças manifestamente imateriais.

- F) Alega ainda que, após analisar os seus próprios registos contabilísticos, a Requerente constatou que o extrato daquela conta, que posteriormente juntou aos autos, apresenta precisamente o valor de € 17.693.350,09, estando, assim, em conformidade com os valores apresentados no balancete, na demonstração de resultados e no campo 5006 do Anexo A da IES [cf. Documento n.º 10 que juntou ao PPA].
- G) Explica, adicionalmente, que no tratamento contabilístico da conta em causa existem dois movimentos de sinal contrário, no montante de € 26.810,03 cada, que se anulam entre si e não produzem qualquer efeito no saldo final da conta. Sustenta que o extrato que esteve na origem da correção não refletia corretamente um desses movimentos, apresentando, em sua substituição, um lançamento de € 117,00, circunstância que explicaria a divergência de € 26.700,47 apurada pelos Serviços de Inspeção.
- H) Entende, por isso, que não existe uma divergência real entre o custo das vendas reconhecido pela Requerente e o que resulta da sua contabilidade definitiva, mas apenas uma divergência decorrente do extrato contabilístico que foi utilizado pelos Serviços de Inspeção para efetuar a correção. Acrescenta que as demonstrações financeiras foram auditadas e que não foram identificados pelos Serviços de Inspeção quaisquer erros ou omissões naquelas demonstrações, pelo que considera que os elementos contabilísticos definitivos devem prevalecer sobre o extrato isolado que serviu de fundamento à correção.
- I) Salienta ainda que não foram identificados pelos SIT quaisquer motivos para colocar em causa a veracidade dos elementos apresentados, tendo unicamente sido apontada uma alegada divergência quanto a um valor que, na realidade, não corresponde ao que se encontra registado no seu balancete, na demonstração de resultados e na própria IES.
- J) Termos em que defende resultar por demais evidenciada a ilegalidade das correções efetuadas pelos SIT, inclusive no que se refere ao custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas e, consequentemente, dos atos tributários contestados nessa

parte, devendo os mesmos ser anulados, com base nos fundamentos de direito supra expostos.

4. Da posição da Requerida

Na sua Resposta, a Requerida sustenta que o pedido de pronúncia arbitral não pode proceder, por assentar em pressupostos errados e numa interpretação inadequada das normas legais aplicáveis, entendendo que a Requerente não demonstrou os factos em que fundamenta a sua pretensão. Invoca, a este respeito, as regras gerais relativas ao ónus da prova, salientando que incumbe a quem invoca um determinado direito provar os factos constitutivos do mesmo, nos termos dos artigos 342.º do Código Civil e 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Considera, por outro lado, que não se encontram reunidos os pressupostos para que opere a presunção de veracidade das declarações e dos elementos contabilísticos da Requerente, uma vez que, no decurso do procedimento inspetivo, esta não disponibilizou todos os elementos contabilísticos e documentais solicitados, designadamente os balancetes completos, os extratos das contas relevantes, os documentos de suporte dos lançamentos, as faturas de compras e de vendas, os extratos bancários e o ficheiro SAF-T da contabilidade.

4.1 Gastos de exercícios anteriores

Quanto à correção relativa aos gastos referentes a exercícios anteriores, no montante de € 552.118,94, a Requerida sustenta que a Requerente reconheceu como gastos do período de tributação de 2019 despesas tituladas por documentos cuja data de emissão era anterior a 1 de abril de 2019, respeitantes, portanto, a períodos de tributação anteriores. Entende que tais gastos deveriam ter sido imputados ao período a que respeitavam, em conformidade com o princípio da especialização dos exercícios, consagrado no artigo 18.º do Código do IRC. Embora a Requerente alegue ter reconhecido esses gastos por acréscimo no período anterior e ter procedido, em 2019, à regularização dos respetivos acréscimos após a receção das faturas, a Requerida considera que não foram apresentados elementos contabilísticos suficientes para demonstrar que os gastos reconhecidos em 2019 foram efetivamente compensados pela regularização das contas de acréscimos de gastos, de modo a neutralizar o respetivo efeito nos resultados desse período. Na sua perspetiva, os mapas e elementos

apresentados pela Requerente não permitem comprovar adequadamente os lançamentos contabilísticos invocados, nem demonstrar que os montantes corrigidos tenham sido objeto da regularização alegada. Conclui, assim, que os mesmos gastos foram reconhecidos nos resultados de dois períodos de tributação, em violação do princípio da especialização dos exercícios, e do disposto nos artigos 18.º e 23.º do Código do IRC, razão pela qual considera legítima a correção efetuada pela AT.

4.2 Da correção ao custo das vendas

Relativamente à correção ao custo das vendas, no valor de € 26.700,47, a Requerida defende que a correção resultou da análise dos extratos das contas contabilísticas apresentados pela própria Requerente durante o procedimento inspetivo. Segundo sustenta, o montante inscrito no campo A5006 do Anexo A da IES, correspondente ao custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, ascendeu a € 52.458.744,57, enquanto o valor apurado pela inspeção a partir dos extratos contabilísticos das contas da classe 61 foi de € 52.432.044,10, tendo daí resultado a diferença corrigida. A Requerida contesta que os elementos posteriormente apresentados pela Requerente permitam afastar essa divergência, salientando que o extrato da subconta 611118 - «PORTUGAL PURCHASES • DIESEL» - junto ao pedido de pronúncia arbitral não corresponde, quanto ao saldo apurado, ao extrato dessa mesma conta que havia sido apresentado no procedimento inspetivo. Acrescenta que a Requerente não apresentou uma justificação que permita compreender a existência de valores distintos para a mesma conta e para a mesma data de fecho, nem demonstrou que a diferença identificada resulte de ajustamentos contabilísticos devidamente refletidos nos registos contabilísticos e nas demonstrações financeiras. Considera, por isso, que a correção não enferma de qualquer vício que justifique a sua anulação.

Por fim, quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, a Requerida sustenta que não se encontram preenchidos os respetivos pressupostos legais, porquanto a liquidação impugnada decorreu, no seu entendimento, da aplicação das normas legais aos factos apurados, não se verificando uma ilegalidade imputável aos serviços que justifique a condenação no pagamento desses juros.

Nestes termos, conclui a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados, com as devidas consequências legais.

5. MATÉRIA DE DIREITO

5.1 Ponto prévio

Importa recordar, em síntese, as fases essenciais para a apreciação do presente pedido judicial:

5.1.1 No que se refere aos denominados “gastos de exercícios anteriores”

No Relatório de Inspeção Tributária, a AT enquadrou a correção controvertida, no montante de € 552.118,94, no disposto no artigo 18.º do Código do IRC, considerando que a Requerente havia registado como gastos do período de tributação de 2019 valores titulados por documentos cuja data de emissão era anterior a 1 de abril de 2019. Entendeu, por conseguinte, que tais gastos respeitavam ao período de tributação anterior e que deveriam ter sido imputados a esse período, não se mostrando preenchidas as condições previstas no n.º 2 do artigo 18.º do Código do IRC para a sua imputação a período posterior. Com esse fundamento, considerou que o montante de € 552.118,94 deveria ter sido acrescido no campo 710 do quadro 07 da declaração Modelo 22. A fundamentação constante do RIT assenta, assim, essencialmente na correspondência estabelecida entre a data dos documentos que suportavam os gastos e o período de tributação a que, segundo a Requerida, os mesmos deveriam ser imputados.

Na sequência da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente, a AT procedeu à reapreciação da correção, tendo então assumido uma fundamentação mais desenvolvida quanto ao tratamento contabilístico dos gastos em causa, com base na informação que, para o efeito, solicitou aos SIT. A AT começa por enquadrar a questão nas regras gerais relativas ao reconhecimento contabilístico e à aceitação fiscal dos gastos, designadamente na presunção de veracidade da contabilidade organizada, no princípio da periodização económica e nas exigências de documentação dos gastos. Nesse contexto, a AT reconhece expressamente a relevância do regime do acréscimo e a existência, no plano contabilístico, de mecanismos destinados a assegurar a imputação dos gastos ao período a que economicamente respeitam.

A fundamentação desenvolvida nessa fase parte, todavia, da constatação de que os gastos objeto da correção foram registados na demonstração de resultados do período de tributação de 2019 com base em documentos emitidos no período de tributação anterior. A AT começa por referir que os Serviços de Inspeção analisaram um ficheiro Excel remetido pela Requerente em 27 de setembro de 2022, apresentado como extrato das contas de gastos de 2019, tendo apurado que nesse período haviam sido contabilizados gastos respeitantes a documentos emitidos em períodos anteriores. É a partir desta constatação que a fundamentação da AT passa a colocar no centro da análise a questão de saber se os valores em causa haviam sido anteriormente reconhecidos em 2018 e, em caso afirmativo, se a contabilização posterior das correspondentes faturas havia produzido um novo efeito negativo sobre os resultados de 2019.

A este propósito, a AT desenvolve, na Informação elaborada no âmbito da Reclamação Graciosa, uma distinção entre a conta 281 – Gastos a reconhecer e a conta 2722 – Credores por acréscimos de gastos.

Segundo a interpretação então apresentada, a primeira destas contas (281 – Gastos a reconhecer) respeitaria às situações em que um documento já emitido suportasse gastos a reconhecer em períodos posteriores, como a AT exemplifica:

Ano N-1: debitada pelo valor dos gastos faturados por terceiros, por contrapartida das contas 221 - Fornecedores cc ou 278 - Outros devedores e credores:

281-Gastos a reconhecer	221 ou 278
X documento	X

Ano N: A conta é creditada, por contrapartida do reconhecimento de um gasto na correspondente conta da classe 6:

281-Gastos a reconhecer	6
X	X gasto

enquanto a segunda conta referida (2722 – Credores por acréscimos de gastos) se destinaria às situações em que o gasto fosse reconhecido no próprio período, apesar de o documento apenas vir a ser emitido ou recebido posteriormente, como também exemplifica:

Ano N-1: creditada por contrapartida do reconhecimento de um gasto na classe 6:

<u>2722- Credores por acréscimos de gastos</u>	<u>6</u>
X	X gasto

Ano N: Debitada pelo recebimento do documento ou pagamento, por contrapartida das contas 22, 11 ou 12:

<u>2722- Credores por acréscimos de gastos</u>	<u>22/11 ou 12</u>
X	X docum Ou pagam.

A partir desta distinção, a AT **entendeu que o tratamento contabilístico descrito pela Requerente não se mostrava compatível com a utilização da conta 2722 nos termos por esta alegados** e considerou que, quando muito, a situação poderia corresponder a um diferimento de gastos através da conta 281, cuja utilização não teria sido demonstrada.

É também nesta fase que surge, de forma expressa, a conclusão de que os mesmos gastos teriam sido reconhecidos em dois períodos de tributação. Com efeito, a Informação da AT considera que a própria afirmação de que os gastos respeitavam ao período de 2018, onde teriam sido contabilizados, conjugada com a identificação da sua contabilização no período de 2019, conduz à conclusão de que um mesmo gasto não poderia diminuir o resultado contabilístico de ambos os períodos. **A Requerida passou, assim, a qualificar a situação como uma duplicação de gastos**, entendendo que a correção efetuada pelos Serviços de Inspeção deveria ser mantida precisamente para eliminar o efeito fiscal dessa duplicação. A Informação conclui, neste ponto, que, no período de tributação de 2019, a Requerente contabilizou gastos respeitantes a documentos emitidos no período anterior e não demonstrou que o gasto tivesse ocorrido em período diferente do documento, considerando, por isso, violado o princípio da periodização económica.

A decisão da Reclamação Graciosa manteve, deste modo, a correção de € 552.118,94, mas a fundamentação apresentada nessa sede introduziu uma dimensão que não se encontra formulada nos mesmos termos no RIT: a **nova dimensão justificativa** da não aceitação dos gastos passou a radicar na defesa de que os gastos controvertidos teriam sido reconhecidos no período de 2018 e novamente no período de 2019, sem que tivesse sido demonstrada a neutralização do segundo reconhecimento. A questão deixou, assim, de ser apresentada exclusivamente como uma questão de imputação temporal dos gastos em função da data dos documentos, passando a assumir também a natureza de uma questão de alegada duplicação de efeitos nos resultados dos dois períodos.

Interposto o Recurso Hierárquico, a Requerida manteve esta orientação. Na decisão proferida nessa sede reiterou que o registo numa conta de acréscimos de gastos se justificaria quando o gasto tivesse ocorrido num determinado período e o pagamento ou o suporte documental surgisse em período subsequente, e reafirmou que um mesmo gasto não poderia repercutir-se na diminuição do resultado contabilístico de dois períodos de tributação. Com base nessa consideração, a AT qualificou como legítima a correção efetuada pelos Serviços de Inspeção, entendendo estar em causa a desconsideração fiscal de um gasto repetido. A decisão acrescentou que, perante a documentação apresentada, não havia sido carreado para o procedimento qualquer elemento novo suscetível de infirmar as apreciações anteriormente efetuadas, razão pela qual foi mantido o entendimento anteriormente adotado.

A fundamentação da Requerida em sede de Recurso Hierárquico conserva, assim, como elemento central a conclusão anteriormente alcançada na Reclamação Graciosa: os gastos respeitariam ao período de tributação de 2018 e teriam sido também reconhecidos no período de 2019, verificando-se, nessa medida, uma duplicação do respetivo efeito no resultado. A questão da eventual regularização dos acréscimos anteriormente reconhecidos não é autonomizada nessa decisão como elemento suscetível de alterar a conclusão alcançada, sendo antes enquadrada na apreciação global da prova apresentada pela Requerente.

Já em sede arbitral, a posição da Requerida assume uma formulação parcialmente diferente, embora mantenha a confirmação da correção efetuada pelos SIT. Na Resposta apresentada nos autos, a AT passa a conferir particular relevo à demonstração contabilística da alegada

regularização dos valores anteriormente reconhecidos como acréscimos de gastos. Sustenta, designadamente, que não foram apresentados elementos contabilísticos que permitam demonstrar que os gastos reconhecidos no resultado de 2019 e objeto da correção tenham sido compensados nesse mesmo período, de modo a neutralizar o respetivo efeito. A Requerida afirma ainda que essa demonstração não teria sido efetuada nem no procedimento inspetivo, nem na Reclamação Graciosa, nem no Recurso Hierárquico, nem no próprio processo arbitral.

A Resposta desenvolve ainda uma apreciação do tratamento contabilístico que, no entendimento da Requerida, seria adequado às operações em causa. Partindo da distinção anteriormente estabelecida entre diferimentos e acréscimos de gastos, sustenta que a regularização de uma conta de acréscimos não deveria, em princípio, ser efetuada por contrapartida de uma conta de resultados, uma vez que o gasto correspondente já teria sido reconhecido no período anterior, devendo a regularização operar através das contas de terceiros ou de disponibilidades. A partir desta consideração, a Requerida entende que os elementos apresentados não demonstram a alegada neutralização dos gastos reconhecidos em 2019 e mantém a conclusão de que os valores em causa foram reconhecidos nos resultados de dois períodos.

5.1.2 No que se refere ao custo das vendas

A correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária teve por fundamento a diferença de € 26.700,47 entre o montante de € 52.458.744,57, declarado pela Requerente no campo A5006 do Anexo A da IES, relativo ao custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas. e o valor de € 52.432.044,10 apurado pelos Serviços de Inspeção através da análise dos extratos contabilísticos das diversas subcontas da conta 61. A AT considerou que aquela diferença correspondia a um valor registado a mais como gasto na demonstração de resultados e, nessa medida, procedeu à respetiva correção fiscal.

Na apreciação da Reclamação Graciosa, a Requerida manteve essa conclusão, salientando que o valor de € 52.432.044,10 resultava dos registos constantes do extrato da conta 61 remetido pela própria Requerente e que esse extrato conteria os débitos e créditos da conta. Considerou, por conseguinte, que o valor constante do balancete não poderia, por si só, afastar a divergência

identificada, uma vez que o balancete deveria refletir o conjunto dos movimentos registados nas respetivas contas. Com esse fundamento, concluiu que a Requerente havia registado a mais, como gasto, o montante de € 26.700,47.

No Recurso Hierárquico, a AT reiterou essencialmente a mesma fundamentação, considerando que os Serviços de Inspeção haviam apurado a diferença com base no extrato de contas de 2019 remetido pela Requerente e que, por essa razão, o montante de € 26.700,47 deveria ser desconsiderado para efeitos fiscais. A AT acrescentou que a Requerente não havia apresentado, naquela fase, prova documental idónea suscetível de infirmar a análise anteriormente efetuada.

Já em sede arbitral, perante os elementos apresentados pela Requerente, a Requerida veio questionar especificamente o novo extrato da conta 611118, salientando que este apresentava um saldo diferente daquele que constava do extrato utilizado pelos Serviços de Inspeção. Considerou que a apresentação de extratos com saldos diferentes colocava em causa a fiabilidade dos elementos contabilísticos apresentados e entendeu que a explicação da Requerente relativa à existência de acertos posteriores, reclassificações ou sugestões de auditoria não justificava a divergência. A AT sustentou, assim, que a existência de demonstrações financeiras auditadas não seria, por si só, suficiente para afastar uma correção baseada nos movimentos contabilísticos que havia analisado.

A Requerida invocou ainda as obrigações contabilísticas previstas no Código do IRC e considerou que, perante a existência de indícios fundados suscetíveis de colocar em causa a presunção de veracidade da contabilidade, incumbiria à Requerente demonstrar a realidade dos factos que invocava. Concluiu, por isso, pela manutenção da correção de € 26.700,47.

5.2 Da Correção designada de “Gastos de Exercícios Anteriores”

Em termos contabilísticos e fiscais, a situação descrita pela Requerente configura um caso clássico de aplicação do princípio da especialização dos exercícios, consagrado na normalização contabilística e refletido no artigo 18.º do CIRC.

O Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”)¹ assenta nos princípios que constam designadamente da Estrutura Conceptual (“EC”), das Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras (“BADF”), do Código de Contas (“CC”) e das Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro (“NCRF”).

O ponto 2.3 do SNC, relativo às BADF, refere-se ao **regime da periodização económica** e estabelece o seguinte:

“2.3.1 - Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras (...) utilizando o regime contabilístico de periodização económica.

2.3.2 - Ao ser usado o regime contabilístico de periodização económica, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na estrutura conceptual.”

As BADF determinam que as demonstrações financeiras sejam preparadas segundo o regime de acréscimo e que os elementos sejam reconhecidos quando satisfaçam as respetivas definições e critérios de reconhecimento.

É este princípio que está na origem do primeiro lançamento efetuado pela Requerente. Se a transação foi efetuada em março de 2019 (período de tributação de 2018), o facto económico ocorreu em 2018, ainda que a fatura respetiva só seja emitida posteriormente (período de tributação de 2019), **ainda não tenha chegado** ou o pagamento só ocorra posteriormente.

Isto é, a data da emissão da fatura ou do pagamento não determina, por si só, o momento do reconhecimento do gasto. Como refere RUI MORAIS, «*a imputação de um proveito ou custo a certo exercício obedece a um critério económico (e não a um critério financeiro), ou seja, as operações nele efetuadas afetam o respetivo resultado, independentemente do recebimento ou pagamento do respetivo preço ou outra contrapartida. Contabilizam-se créditos e débitos e não pagamentos e recebimentos.*»²

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (publicado no Diário da República n.º 133/2009, Série I, de 2009-07-13).

² Cf. MORAIS, Rui. (2007). *Sobre o IRS*, p. 64. Almedina, Coimbra. Refere ainda este autor que o n.º 3 do artigo 18.º do Código do IRC concretiza o princípio da especialização dos exercícios: «*A regra geral aí expressa é a de*

Também HELENA MARTINS lembra que *«O conjunto de regras que permitem a imputação, a cada período, das componentes, positivas ou negativas, para efeitos de determinação do lucro tributável corresponde, [...], em regra, ao regime contabilístico de acréscimo (periodização económica)³»*. E acrescenta que, nesta matéria, *«o critério escolhido pelo legislador fiscal foi o da competência económica, seguindo, assim, de perto a lógica contabilística [...], de acordo com a qual os rendimentos e os gastos são imputáveis ao período a que digam respeito, independentemente do seu recebimento ou pagamento.»*

CASALTA NABAIS sublinha que o princípio da especialização dos exercícios, da autonomia dos exercícios ou da periodização económica *«impõe que os rendimentos e ganhos e os gastos e perdas economicamente imputáveis a um determinado exercício sejam considerados apenas nesse exercício, só eles podendo, assim, influenciar o correspondente resultado. Tem, assim, por objetivo tributar o rendimento gerado em cada exercício ou período de tributação de modo que os rendimentos e ganhos e os gastos e perdas sejam contabilizados à medida que são obtidos ou incorridos e não à medida que são recebidos ou pagos.⁴»* O autor realça que no mesmo sentido dispõe o n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC.

Com efeito, não existe, nesta matéria, qualquer conflito entre a contabilidade e a fiscalidade. Pelo contrário, **o acréscimo contabilístico é precisamente o mecanismo que permite realizar**

que os proveitos e correspondentes custos se têm por ocorridos: na venda de bens, no momento da sua entrega ou colocação à disposição; nas prestações de serviços, no momento da sua conclusão.» [...] «não releva para a imputação temporal de um custo, o momento em que a empresa extingue os seus débitos, mas sim o momento em que tais obrigações nascem.»

E mais adiante, a p. 65, assinala que *«em termos práticos, e na normalidade das circunstâncias, a data em que se deve ter por ocorrido [...] o custo será a do documento que o titula.»*, acrescentando que *«Se custos imputáveis a um determinado exercício forem conhecidos antes de encerradas as respetivas contas, devem ser contabilizados nesse exercício, muito embora a respetiva fatura ou documento equivalente seja posterior. Assim acontece, p. ex., com as faturas da água, luz, etc. (as faturas processadas, p. ex., em janeiro, referem-se a consumos (custos) de dezembro, ou seja, do ano (do exercício) anterior.»*

³ Cf. MARTINS, Helena. (2024). *O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, in Capítulo 5 de *Fiscalidade – Teoria Fiscal e Tributação Interna*, p. 294. Coordenado por CATARINO, João e PEREIRA, Paula. Almedina, Coimbra.

A autora recorda que *«No que respeita à imputação temporal de rendimentos e gastos – o regime da periodização económica – o legislador fiscal acolheu o modelo de dependência parcial na ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, o que significa que sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias se aplica o tratamento contabilístico decorrente dos normativos contabilísticos.»*

⁴ NABAIS, José Casalta. (2022). *Estudos de Direito Fiscal*, Volume VI, p. 228. Almedina, Coimbra.

contabilisticamente o princípio fiscal da periodização económica vertido no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC.

A EC estabelece os conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras, servindo de referência para utentes externos e tem como principal objetivo proporcionar informação útil para a tomada de decisões económicas. O parágrafo 22 da EC refere-se ao **regime contabilístico de periodização económica ou do acréscimo** (*accrual basis*) nos seguintes termos:

“A fim de satisfazerem os seus objetivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa, mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-se informação acerca das transações passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas.”

Na situação controvertida, a Requerente começa por suportar um **gasto** (as aquisições dos bens e serviços respetivos) durante o período de tributação de 2018. A substância económica inerente é um **passivo**: a Requerente já recebeu os bens e / ou utilizou os serviços e assume, por isso, uma obrigação perante o transmitente / prestador, **embora a fatura não tenha ainda sido recebida** e o montante da transação possa ser apenas estimado.

Esta combinação explica o lançamento efetuado pela Requerente no período de 2018 (início em 1 de abril de 2018 e fim em 31 de março de 2019):

Débito nas contas de Gastos respetivas (**6111, 6268 e 6222**) – pelo reconhecimento dos gastos

Crédito na conta **272219** – Credores por acréscimos de gastos – pelo reconhecimento do passivo

O Código de Contas prevê a utilização da conta **2722 – Credores por acréscimos** para esta realidade. Esta conta destina-se justamente às situações em que os gastos devam ser reconhecidos no período a que respeitam, embora a documentação vinculativa ou o pagamento só ocorram posteriormente.

Mais especificamente, a conta **2722 — Credores por acréscimos de gastos** é a conta adequada para reconhecer, a crédito, os gastos que pertencem ao próprio período (2018), ainda que não exista documentação vinculativa e o pagamento venha a ocorrer posteriormente.

A ausência da fatura não impede o reconhecimento do passivo. O que é necessário é que, à data do balanço, exista uma obrigação presente resultante de um acontecimento passado e que a quantia possa ser mensurada com fiabilidade suficiente. A obrigação existe antes da fatura. A fatura é o documento que posteriormente formaliza / quantifica a obrigação.

Assim, o lançamento efetuado em 30 de março de 2019 (período de tributação de **2018**) tem a lógica do regime do acréscimo: a estimativa da quantia é fiável e o facto gerador do gasto pertence ao período de 2018, logo, o gasto deve ser reconhecido em 2018, nas respetivas contas de gastos, por contrapartida da assunção de uma obrigação presente (passivo), na conta de credores por acréscimos de gastos:

Débito

6111 – Compras de combustíveis

6268 – Taxas de verificação de crédito

6222 – Marketing – Internet e desenvolvimento de redes

Crédito

272219 – Credores por acréscimos de gastos

Esclarece-se que, para estas situações não existe qualquer NCRF que, por si só, determine este lançamento contabilístico. O seu enquadramento contabilístico resulta da combinação das

regras referidas constantes do BADF (ponto 2.3 do SNC), da EC e do Código de Contas (conta 2722).

Na informação de indeferimento do Recurso Hierárquico (ponto 13), a Requerida invoca a NCRF 1 e a NCRF 4 para sustentar que, no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística, os gastos devem ser reconhecidos no período em que são incorridos, independentemente da data do respetivo pagamento, em aplicação do princípio da especialização dos exercícios.

Ora, a NCRF 1 tem por objeto a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, estabelecendo, designadamente, os requisitos de apresentação das respetivas rubricas. Não é, por conseguinte, nesta Norma que se encontra estabelecido o princípio da periodização económica dos gastos.

Também a NCRF 4 não estabelece esse princípio. O seu objeto é o tratamento das políticas contabilísticas, das alterações nas estimativas contabilísticas e dos erros, estabelecendo os critérios aplicáveis à respetiva seleção, alteração e correção. A circunstância de esta Norma regular as alterações nas estimativas e os erros não significa que dela resulte o princípio geral segundo o qual os gastos devem ser reconhecidos no período a que economicamente dizem respeito.

Como se disse no início deste ponto, o regime da periodização económica encontra-se estabelecido nas Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras do SNC. É nesse enquadramento que deve ser apreciada a imputação dos gastos ao período a que respeitam.

E, tratando-se especificamente de gastos relativos a bens ou serviços já recebidos, mas ainda não pagos ou sem que a fatura tenha chegado, o próprio SNC prevê o correspondente tratamento contabilístico através do regime dos acréscimos. A NCRF 21 distingue, aliás, os acréscimos das provisões, contemplando expressamente as obrigações relativas a bens ou serviços já recebidos, mas ainda não pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor.

Deste modo, da NCRF 1 e da NCRF 4 não resulta que um gasto relativo a bens ou serviços recebidos num determinado período tenha de aguardar a emissão ou receção da respetiva fatura para ser reconhecido contabilisticamente. O reconhecimento do gasto decorre da sua imputação económica ao período e dos respetivos critérios de reconhecimento e mensuração.

Assim, a invocação da NCRF 1 e da NCRF 4 não fundamenta, por si só, a conclusão de que os gastos registados como acréscimos não poderiam ser reconhecidos no período a que respeitam. Para essa conclusão seria necessário demonstrar que, relativamente aos gastos concretamente considerados, não se encontravam preenchidos os pressupostos contabilísticos do respetivo reconhecimento.

De salientar, todavia, que a NCRF 21 com o objetivo de delimitar os conceitos de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes esclarece que **os acréscimos são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos do fornecedor, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor**. Deste modo, fica claro que os acréscimos controvertidos não devem ser transformados numa “provisão” apenas devido ao facto de a fatura ainda não ter chegado. Os acréscimos são uma categoria de passivo, tal como as provisões, mas não se devem confundir com estas. São categorias diferentes de passivo. Nos acréscimos, diferentemente das provisões, existe uma base suficientemente sólida para atribuir uma quantia ao passivo sem produzir uma informação arbitrária ou materialmente enganadora.

O SNC assenta precisamente numa lógica de **substância económica**, e não de mera forma documental. O ponto 2.3.2 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, relativo ao regime contabilístico da periodização económica, salienta que as demonstrações financeiras devem representar fidedignamente os efeitos das transações de acordo com as definições e critérios de reconhecimento contidos na Estrutura Conceptual.

Ora, no RIT a AT justifica, sem mais, a correção efetuada nos seguintes termos:

«Analisados todos os elementos disponibilizados pelo sujeito passivo verifica-se que este registou como gasto do exercício tendo por base documentos cuja data de emissão é anterior a 1 de abril de 2019, e como tal deveriam ter sido contabilizados e considerado o gasto no exercício respetivo e não em exercícios posteriores.

O n.º 2 do artigo 18.º do CIRC permite que alguns gastos respeitantes a um período possam ser imputados a períodos posteriores, se na data do encerramento das contas daquele a que respeitam, forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Não

se verificando estas condições, tais gastos terão de ser acrescidos no campo 710 do quadro 07 da DR modelo 22.

Na análise efetuada verificou-se ter o sujeito passivo contabilizado gastos respeitantes a períodos anteriores no montante de € 552.118,94, valor que não acresceu no campo 710 do quadro 07 da DR modelo 22.

Junta-se em anexo (anexo 1) a listagem dos registos contabilísticos que justifica este montante.»

Ou seja, na ação inspetiva que efetuou, a AT **analisou os documentos** relativos aos gastos controvertidos, e, com base na data da sua emissão (anterior a 1 de abril de 2019) e no facto de não terem enquadramento na previsão do n.º 2 do artigo 18.º (por não serem imprevisíveis nem manifestamente desconhecidos à data do encerramento das contas do período de 2018), considerou que, por força do princípio da especialização dos exercícios, os mesmos não podiam afetar negativamente o lucro tributável de 2019 e, por isso, para efeitos do apuramento do lucro tributável de 2019, deveriam ter sido acrescidos ao resultado líquido do exercício de 2019, no campo 710 do quadro 07 da declaração modelo 22 (campo destinado a receber as “correções relativas a períodos de tributação anteriores”).

Os SIT não fazem qualquer referência à eventualidade de tais gastos terem já sido considerados como tal no período de tributação de 2018. E não se questionaram sobre o facto de as obrigações a que se referem os gastos já terem sido assumidas pela Requerente no período de tributação de 2018. Porque, se tivessem verificado que os gastos contabilizados em 2019 tinham já sido contabilizados em 2018, é de admitir que a sua análise inicial (no âmbito da inspeção tributária) desta temática tivesse sido conduzida de forma diferente.

Compreende-se, nesta perspetiva simplista, a correção efetuada pelos SIT. Ao verificarem que as datas dos documentos justificativos desses gastos eram anteriores a 1 de abril de 2019 (cf. Anexo 1 ao RIT), os SIT admitiram, sem mais considerações, que os mesmos não deveriam ser imputados ao período de tributação de 2019 e, por isso, foram corrigidos, acrescendo ao resultado líquido deste período de tributação. No âmbito da inspeção tributária, **a AT nunca levantou qualquer hipótese de análise relacionada com a aplicação do regime do**

acréscimo nem tampouco a hipótese de os gastos terem sido eventualmente contabilizados em duplicado.

Em sede de inspeção tributária a AT justifica a correção efetuada em 2019 com base no entendimento de que os gastos respeitam a períodos anteriores (“correções relativas a períodos de tributação anteriores” - campo 710 do quadro 07 da declaração modelo 22). A AT não justifica a correção com base numa eventual duplicação dos gastos. A justificação da correção efetuada limita-se, em síntese, ao seguinte parágrafo do RIT, já acima referenciado:

«Analisados todos os elementos disponibilizados pelo sujeito passivo verifica-se que este registou como gasto do exercício tendo por base documentos cuja data de emissão é anterior a 1 de abril de 2019, e como tal deveriam ter sido contabilizados e considerado o gasto no exercício respetivo e não em exercícios posteriores.»

Porém, a este propósito, também importa assinalar, como refere CASALTA NABAIS, que, de acordo com a denominada teoria da “simetria dos balanços”, nos termos em que tem vindo a ser desenvolvida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, *«em tributo do respeito pelo princípio da tributação pelo rendimento real, implica proceder a correções simétricas sempre que num exercício haja lugar a correções. Pelo que, se o lucro tributável for objeto de correção num exercício, por nele terem sido imputados indevidamente gastos referentes a exercício anterior, deve este último ser objeto da correspondente correção.»*⁵

Ora, não teria andado bem a AT quando, ao ter considerado que em 2019 a Requerente contabilizou gastos relativos a 2018, e conseqüentemente não aceitou tais gastos em 2019 (acrescendo o respetivo valor ao resultado líquido do período para efeitos do apuramento do lucro tributável de 2019), não efetuou, em simultâneo, a correção simétrica em relação ao período de 2018 em que considera que tais gastos ocorreram.

Porém, como já foi antes evidenciado, a situação que transparece dos autos radica em motivações diferentes das observadas pela AT.

⁵ NABAIS, José Casalta. (2022). *Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 229. Em nota, o Autor refere o acórdão do STA DE 2003-02-05, Processo n.º 01648/02, e FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *Constituição e Lucro Real. Contributo ao Direito Fiscal Constitucional*, p. 389 e s. AAFDL Editora, 2018.

Em primeiro lugar, no caso em análise, a Requerente contabilizou em 2018 gastos em obediência ao regime do acréscimo (periodização económica), exigido pelas regras contabilísticas e confirmado para efeitos fiscais pelo disposto no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC.

Resulta dos elementos constantes dos autos que os gastos em causa respeitam materialmente a operações realizadas no período de tributação de 2018 e que, não tendo as correspondentes faturas sido rececionadas até ao encerramento desse período, a Requerente procedeu ao reconhecimento contabilístico dos respetivos gastos mediante o recurso a acréscimos de gastos.

Com efeito, atendendo a que:

- em 31 de março de 2019 (período de 2018), a operação já tinha sido realizada e o respetivo benefício económico já obtido,
- à mesma data, a obrigação perante o fornecedor já existia e o seu valor era determinável ou razoavelmente estimável,

e ainda que:

- a fatura relativa à operação apenas chegaria posteriormente,

o reconhecimento de um acréscimo de gastos não é uma opção contabilística destinada a antecipar artificialmente gastos.

É sim, o mecanismo contabilístico destinado a fazer cumprir o regime do acréscimo e o princípio do balanceamento entre rendimentos e gastos.

Se a Requerente não tivesse reconhecido o acréscimo, estaria a violar o princípio da periodização económica.

Com a correção fiscal efetuada a AT conduz a um resultado em si mesmo contraditório: penaliza fiscalmente a Requerente por ter aplicado corretamente o regime contabilístico do acréscimo.

Recorda-se que, pelos motivos já explicados, no ano de **2018**, ano em que os bens foram adquiridos ou os serviços foram prestados e em que a Requerente assume, por isso, uma obrigação perante o transmitente / prestador, a mesma efetuou o reconhecimento dos gastos, dando assim cumprimento ao princípio do acréscimo plasmado nas regras contabilísticas já

citadas e também no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC. A Requerente reconheceu gastos (nas contas 6111, 6268 e 6222) por contrapartida da conta 2722 – Credores por acréscimos de gasto:

Débito nas contas de Gastos respetivas: **6111, 6268 e 6222**

e

Crédito (passivo) na conta **272219** – Credores por acréscimos de gastos

O gasto é reconhecido em 2018, embora a fatura ainda não tenha sido recebida. É o lançamento que materializa contabilisticamente o princípio da periodização económica.

Recorda-se que a conta 2722 regista as operações relacionadas com gastos a reconhecer no próprio período, mas cujo documento de suporte venha a obter-se no período seguinte ou seguintes. Credita-se pelas quantias a registar pelos acréscimos de gastos a considerar no período e debita-se pela receção do documento definitivo.

Isto é, a conta 2722 – Credores por Acréscimos de Gastos serve de contrapartida aos gastos a reconhecer no próprio exercício (no caso em apreço, o período de 2018), ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja despesa só venha a ocorrer em exercício ou exercícios posteriores. Em suma, a conta 2722 – Credores por Acréscimos de Gastos regista gastos do exercício a pagar em exercícios posteriores. É o que se passa vulgarmente, por exemplo, com os fornecimentos de água, eletricidade, serviços de comunicações, etc., ainda sem documentação vinculativa e também os encargos com férias e subsídio de férias vencidos no exercício, mas a processar no exercício seguinte.

Em segundo lugar, no período de tributação seguinte de **2019**, com a receção das correspondentes fatura, os gastos que, em obediência ao regime do acréscimo, tinham sido reconhecidos em 2018, foram reconhecidos de novo pela Requerente em 2019 e em simultâneo foi efetuada a **reversão** desses gastos e também efetuada a **regularização** dos acréscimos anteriormente reconhecidos.

Ou seja, em **2019**, em vez de efetuar a regularização direta da conta 272219 por contrapartida de fornecedores, debitando esta conta 272219 – Credores por acréscimos de gastos e creditando as contas 221 – Fornecedores (procedimento que designaremos de 1.º método):

Débito na conta **272219** – Credores por acréscimos de gastos

e

Crédito nas contas respetivas **221** – Fornecedores

a Requerente entendeu adotar outro procedimento, **contabilizando de novo**, em 2019, nas contas de gastos 6111, 6268 e 6222, **os gastos** que já havia contabilizado em 2018, mas, agora, por contrapartida da conta 221 – Fornecedores **e, de seguida, reverter os mesmos gastos e regularizar os acréscimos, creditando as contas de gastos 6111, 6268 e 6222** por contrapartida de débitos na conta 272219 – Credores por acréscimo de gastos.

Assim, no ano de **2019**, período da receção das faturas, a Requerente efetuou dois lançamentos (procedimento que designaremos de 2.º método):

1.º lançamento pelo reconhecimento dos gastos (que já tinham sido reconhecidos em 2018):

Débito nas contas de Gastos respetivas: **6111, 6268 e 6222**

e

Crédito nas contas **221** – Fornecedores e outros credores

E simultaneamente:

2.º lançamento pela REVERSÃO DOS GASTOS contabilizados no 1.º lançamento e pela regularização da conta 272219:

Débito na conta **272219** – Credores por acréscimos de gastos

e

Crédito nas contas de Gastos **6111, 6268 e 6222** (debitadas no 1.º lançamento)

Isto é, com base nas faturas recebidas, os gastos que, em obediência ao regime do acréscimo, tinham sido reconhecidos em 2018, foram reconhecidos de novo pela Requerente em 2019 e em simultâneo foi efetuada a **reversão** dos mesmos gastos.

Ou seja, o gasto é reconhecido contabilisticamente em 2019, mas é simultaneamente anulado através do lançamento de reversão. Este procedimento (que designamos atrás de 2.º método)

constitui uma prática contabilística utilizada e em nada afeta o resultado líquido da empresa relativo ao período de 2019.

Do ponto de vista do resultado de 2019, os dois métodos são equivalentes, desde que o acréscimo e a fatura correspondam ao mesmo gasto.

E existe uma razão prática relevante para a utilização da segunda metodologia: permite que a fatura seja contabilizada em 2019, através da conta de gastos, sem ser necessário identificar, no momento da receção, que aquela fatura corresponde a um acréscimo registado no exercício de 2018.

Este procedimento decorre da própria lógica do regime do acréscimo: a estimativa do gasto é inicialmente reconhecida em 2018, mas em 2019, com base na fatura rececionada, o gasto volta a ser reconhecido para permitir o tratamento correto da fatura. Em simultâneo, é efetuada a **reversão** do gasto pelo valor contabilizado em 2018. A reversão não significa que exista algum erro no gasto reconhecido em 2018. O efeito líquido sobre os resultados do período de 2019 apenas é afetado residualmente pelas pequenas diferenças eventualmente verificadas entre a estimativa fiável registada em 2018 e o valor da fatura que lhe corresponde registado em 2019.

A interpretação efetuada pela Requerida (evidenciada no ponto 18 da informação de indeferimento do Recurso Hierárquico), de que o procedimento adotado pela Requerente se revela incoerente e de que dele resultou a “dedução de um gasto repetido” não se mostra compatível com os próprios factos contabilísticos que a Requerida identifica.

Com efeito, a Requerida reconhece que as operações respeitantes aos documentos emitidos em 2018 foram contabilizadas como gasto nesse período, por contrapartida da conta 2722 – Credores por acréscimos de gastos. Se os gastos respeitavam materialmente a operações realizadas em 2018 e as correspondentes faturas ainda não tinham sido recebidas no encerramento desse período, o recurso à conta 2722 constitui precisamente o mecanismo contabilístico utilizado para reconhecer, em 2018, gastos imputáveis a esse período.

A circunstância de as correspondentes faturas terem sido emitidas ou recebidas em 2019 não altera, por si só, o período económico a que os gastos respeitam, nem torna incompatível o reconhecimento efetuado em 2018.

Também não procede, nessa medida, a afirmação da Requerida de que a conta 2722 apenas pode ser utilizada quando o gasto “só é pago ou adquire suporte documental nos anos subsequentes”. O pagamento e a documentação da operação são momentos distintos do momento do reconhecimento do gasto. Como já se disse antes, **o que determina a imputação do gasto ao período é a realidade económica da operação e a sua correspondência com esse período.**

Assim, a existência de um reconhecimento do gasto em 2018 por contrapartida da conta 2722 e a posterior receção das faturas em 2019 não configuram, entre si, uma contradição. A eventual questão suscitada pelo procedimento adotado em 2019 respeita ao modo de regularização contabilística do acréscimo, e não põe em causa, por si só, o reconhecimento do gasto no período económico a que respeita.

A posterior emissão ou receção das faturas em 2019 não altera, por si só, o período económico a que os gastos respeitam. Em 2019, a Requerente procedeu à contabilização das faturas através das contas de gastos e, simultaneamente, à **reversão** desses mesmos gastos e à **regularização** dos acréscimos anteriormente reconhecidos.

Assim, embora tenha ocorrido em 2019 um débito nas contas de gastos, esse movimento foi acompanhado de um crédito de igual natureza e montante, não produzindo, relativamente aos gastos anteriormente reconhecidos por acréscimo, uma segunda diminuição efetiva do resultado contabilístico.

É neste ponto que a conclusão da Requerida quanto à existência de um “gasto repetido” não encontra correspondência no efeito dos lançamentos contabilísticos realizados. A Requerida parte da constatação de que, em 2019, ocorreu um novo registo a débito de contas de gastos e conclui, a partir desse facto, que o mesmo gasto foi novamente considerado para efeitos de determinação do resultado, sem atender ao subsequente lançamento de reversão que a própria Requerente identifica e que neutraliza esse registo.

A existência de um lançamento a débito numa conta de gastos em 2019 não permite, por si só, concluir que tenha ocorrido uma segunda diminuição do resultado contabilístico. Para que essa conclusão pudesse ser extraída seria necessário que, no mesmo período, não tivesse sido

efetuado o correspondente lançamento de reversão. E os elementos apresentados pela Requerente mostram que essa reversão foi efetuada.

Deste modo, não resulta dos movimentos contabilísticos que o mesmo gasto tenha concorrido para a determinação do resultado de 2018 e, novamente, para a determinação do resultado de 2019. Os gastos foram reconhecidos em 2018, dando satisfação ao princípio do acréscimo, e os movimentos efetuados em 2019 respeitaram à contabilização das faturas e à correspondente regularização dos acréscimos.

A fundamentação da Requerida não permite, no caso concreto, sustentar a conclusão de que os gastos em causa foram indevidamente imputados ao período de 2019 ou que tenham sido considerados duas vezes na determinação do resultado.

Com efeito, na Reclamação Graciosa a Requerente não se limitou a alegar que os gastos respeitavam ao exercício findo em 31 de março de 2019. A Requerente identificou expressamente os elementos que apresentava para documentar o seu procedimento, designadamente o detalhe da posição das contas de acréscimos de gastos à data de 31 de março de 2019 (período de 2018), o detalhe dos movimentos contabilísticos efetuados nessas contas entre abril de 2019 e março de 2020 (período de 2019), a identificação dos códigos nominais utilizados na contabilidade inglesa e a sua correspondência com as contas do SNC, bem como tabelas destinadas a permitir a compreensão desses movimentos.

Importa ainda atender ao conjunto dos elementos que foram efetivamente disponibilizados pela Requerente no decurso do procedimento inspetivo. A própria informação da Requerida dá conta de que, em 29 de julho de 2022, haviam sido enviados extratos detalhados de algumas contas do SNC; de que, posteriormente, foram exibidos os extratos das contas do IVA e das contas de fornecedores; de que, em 12 de outubro de 2022, foram remetidos os documentos de suporte relativos às aquisições a fornecedores comunitários; e de que foram igualmente remetidas cópias de faturas de fornecedores comunitários e de diversas faturas de venda.

Perante este conjunto de elementos, a conclusão da Requerida de que os gastos constituíam simplesmente “gastos duplicados” exigia uma análise que não se poderia limitar à identificação da data de emissão das faturas e da sua posterior contabilização. Impunha-se, designadamente,

confrontar as faturas individualmente identificadas com os acréscimos registados em 31 de março de 2019, verificar a correspondência entre os respetivos montantes, acompanhar os movimentos de regularização efetuados em 2019 e determinar o efeito líquido desses movimentos na formação do resultado de cada período. A própria informação da Requerida reconhece que foram analisados os elementos disponibilizados, mas a conclusão extraída permanece circunscrita à constatação de que determinados documentos tinham data de emissão anterior a 1 de abril de 2019 (período de 2018) e de que os correspondentes gastos surgiam registados no período posterior (período de 2019). Essa constatação, desacompanhada da análise dos acréscimos, das faturas e das respetivas regularizações, não permite, por si só, concluir que tenha ocorrido uma segunda consideração dos mesmos gastos na determinação do resultado de 2019.

Relativamente às **doze faturas** de combustível objeto da correção, a Requerente procedeu ainda à sua identificação individual e apresentou uma análise destinada a demonstrar a correspondência entre cada fatura e os acréscimos de gastos reconhecidos em 31 de março de 2019. Identificou, designadamente, o montante de € 427.271,81 de acréscimos de gastos de combustível reconhecidos nesse período, os códigos internos utilizados e a sua correspondência com a conta 2722, bem como os movimentos posteriores de contabilização das faturas e de regularização dos acréscimos.

A própria informação da Requerida (elaborada em sede da Reclamação Graciosa) reproduz estes elementos e descreve as tabelas apresentadas pela Requerente, incluindo aquelas que evidenciam a comparação entre os montantes dos acréscimos e os valores posteriormente faturados, o lançamento das faturas em abril de 2019 e a regularização das contas de acréscimos. Não se mostra, por isso, suficiente concluir pela existência de um gasto duplicado apenas com fundamento na circunstância de as faturas terem sido emitidas anteriormente a 1 de abril de 2019 e de os respetivos documentos terem sido registados contabilisticamente no período subsequente.

Acresce que a própria Requerida reconhece, no ponto 13 da informação, que a conta 2722 – Credores por acréscimos de gastos “*regista a contrapartida de um gasto reconhecido no próprio período, não obstante o documento só seja emitido ou o pagamento efetuado nos*

períodos subsequentes”. Esta descrição corresponde, em termos substanciais, ao tratamento contabilístico invocado pela Requerente: reconhecimento do gasto no período a que economicamente respeita, por contrapartida da conta 2722, seguido da regularização dessa conta quando a correspondente documentação é recebida.

Não se compreende, assim, a conclusão da Requerida constante dos pontos 18 e 19 da informação, segundo a qual o reconhecimento do gasto em 2018 por contrapartida da conta 2722 não seria compreensível. Se a própria Requerida reconhece que a conta 2722 se destina a registar a contrapartida de gastos reconhecidos num determinado período quando o documento só é emitido ou recebido posteriormente, a utilização dessa conta constitui precisamente, como já se salientou, o mecanismo contabilístico que corresponde à situação descrita pela Requerente.

Acresce que, nos pontos 15 e 16 da informação da AT, em que defende o indeferimento do Recurso Hierárquico apresentado pela Requerente, é citada diversa jurisprudência emanada do Tribunal Central Administrativo bem como do Supremo Tribunal Administrativo que, paradoxalmente, em nada sustenta a opinião da AT, e que, pelo contrário, justifica, em abstrato, o procedimento adotado pela Requerente.

Também a conclusão extraída na informação dos SIT que esteve na base do indeferimento da Reclamação Graciosa, decidida pela Direção de Finanças de Leiria, de que a situação se enquadraria, “quando muito”, no regime da conta **281** (relativa a diferimentos) não resulta dos factos descritos. O diferimento pressupõe que o gasto tenha sido previamente faturado e que o seu reconhecimento deva ser reportado a período posterior. O acréscimo de gastos, pelo contrário, respeita a gastos imputáveis ao período que ainda não se encontram suportados pela correspondente faturação. São, portanto, situações contabilísticas distintas, **não podendo a mera existência de documentos emitidos ou recebidos posteriormente converter um acréscimo de gastos num diferimento.**

Por outro lado, a conclusão de que um mesmo gasto não pode diminuir o resultado contabilístico de dois períodos não é legítima sem que seja evidenciado que tal duplicação ocorreu. A questão que importa determinar é se, no caso concreto, os lançamentos efetuados em 2019 produziram uma segunda diminuição efetiva do resultado. Ora, segundo os elementos apresentados pela Requerente e reproduzidos na própria informação da Requerida, os gastos haviam sido

reconhecidos em 2018 por contrapartida da conta 2722 e, em 2019, a contabilização das correspondentes faturas foi acompanhada da reversão dos gastos e da regularização dos acréscimos anteriormente reconhecidos. Assim, a existência de um novo lançamento a débito das contas de gastos não permite, isoladamente, concluir pela existência de uma segunda imputação do gasto ao resultado de 2019.

Não resulta, contudo, da informação em análise uma explicação que permita conciliar essa apreciação com a conclusão alcançada em sede de IRC de que os correspondentes gastos constituíam gastos “duplicados”. A existência das faturas, a sua correspondência com os acréscimos reconhecidos em 31 de março de 2019 e a posterior regularização contabilística constituem elementos que deveriam ter sido apreciados conjuntamente, antes de se haver concluído pela existência de uma segunda imputação dos mesmos gastos ao resultado de 2019.

Em consequência, a conclusão de que ocorreu uma duplicação dos gastos não decorre, por si só, da emissão das faturas em período anterior, nem do seu posterior registo contabilístico. Para que tal conclusão pudesse ser estabelecida seria necessário demonstrar que os mesmos gastos foram efetivamente considerados na determinação do resultado de 2018 e, novamente, na determinação do resultado de 2019, não bastando, para esse efeito, identificar movimentos contabilísticos isolados sem considerar a respetiva contrapartida e posterior regularização.

Aliás, veja-se, com maior detalhe, a prova documental que a Requerente ofereceu aos autos, a fim de sustentar a sua defesa, contra a liquidação efetuada pela AT, no que respeita aos denominados “gastos de exercícios anteriores” no montante de € 552.118,94.

Em primeiro lugar, em relação aos **gastos com combustíveis**, reconhecidos em 2018 numa conta de acréscimo de gastos, o Documento n.º 6, junto ao PPA, demonstra, de forma particularmente clara, o circuito relativo a esses gastos.

O lançamento identificado no sistema contabilístico como *‘release of accrual’* corresponde à regularização do acréscimo de gastos anteriormente constituído, mediante o débito da conta de acréscimos e o crédito das correspondentes contas de gastos, produzindo, **simultaneamente**, a **eliminação do passivo por acréscimo e a reversão do gasto anteriormente registado**.

A expressão “*release of accrual*” pode ser ambígua e deve aqui ser entendida como a **regularização do acréscimo** de gastos e a consequente **reversão** dos gastos respetivos.

Assim, em primeiro lugar, o Documento n.º 6 (junto ao PPA) identifica as faturas que foram posteriormente registadas em abril de 2019, num total de € 426.097,83. Esse valor corresponde exatamente à soma das **12 faturas** identificadas no próprio documento. Em segundo lugar, mostra expressamente os lançamentos de “*release of accrual*” efetuados a débito das contas 2164 e 2165 (conta SNC correspondente: 272219 – Credores por acréscimo de gastos) e, sobretudo, mostra que a regularização do acréscimo e a simultânea reversão do gasto foi efetuada por contrapartida (a crédito) das contas de resultados 5401, 5402, 5403 e 5405 (contas SNC correspondentes: 6111, 6268 e 6222 – Compras). O lançamento de reversão ascende a € 427.338,54.

As contas 2164 e 2165 desempenham, no sistema contabilístico da Requerente, a função de contas de acréscimos que, no plano de contas do SNC, corresponde funcionalmente à conta 2722 – Credores por acréscimos de gastos, designadamente à subconta 272219 utilizada pela Requerente. O Documento n.º 1 e o Documento n.º 2 que a Requerente juntou às Alegações contêm os extratos das contas 2164 e 2165, especificamente destinados a demonstrar os lançamentos de constituição dos acréscimos.

O Documento n.º 6 (junto ao PPA) mostra que no exercício de 2019, após o registo das faturas nas respetivas contas de gastos, a Requerente procedeu à regularização dos acréscimos de gastos anteriormente constituídos, mediante o débito das correspondentes contas de acréscimos e o crédito das contas de gastos em que haviam sido registadas as faturas. Este segundo lançamento determinou, assim, simultaneamente, a regularização do passivo por acréscimo e a reversão do gasto reconhecido aquando do registo das faturas.

Além disso, o Documento n.º 6 (junto ao PPA) apresenta a identificação da regularização e da reversão por número de fatura, sendo, assim, possível relacionar as faturas com os montantes de acréscimo que foram revertidos.

No Anexo 1 ao RIT, a AT identificou as faturas e identificou o seu registo nas contas de gastos. Mas os documentos apresentados pela Requerente demonstram também o movimento inverso

– a regularização dos acréscimos e a reversão dos gastos efetuadas em 2019 por força do anterior reconhecimento do gasto em 2018.

A análise dos elementos juntos aos autos pela Requerente permite distinguir, quanto aos gastos cujo reconhecimento inicial ocorreu por via de acréscimos, a situação dos gastos com combustíveis da respeitante aos gastos gerais.

No que se refere aos **gastos com combustíveis**, o acréscimo reconhecido em 2018, no montante de € **427.271,81**, correspondeu necessariamente a uma estimativa dos gastos incorridos até ao final desse exercício, efetuada em cumprimento do princípio do acréscimo, não sendo, pela própria natureza do procedimento, exigível que o valor então registado coincidissem com o valor das faturas que apenas viriam a ser recebidas e contabilizadas no exercício seguinte.

Com efeito, a documentação apresentada permite estabelecer a correspondência entre os valores estimados e os valores efetivamente faturados em 2019. Atente-se nas Tabelas 5 e 6 seguintes, cuja informação e discriminação já constavam da Reclamação Graciosa:

Tabela 5 - Registo das contas de gasto					
Número da Fatura	SNC #6111 FY18	SNC #6111 FY19			Valor da Fatura
	Conta Grupo 5401	Conta Grupo 5402	Conta Grupo 5403	Conta Grupo 5405	Total
7111804739	6.693,38 €	177,12 €	-	-	6.870,50 €
7111804750	20.576,52 €	-	-	-	20.576,52 €
7111804751	38.768,65 €	35,35 €	-	-	38.804,00 €
7111804752	40.049,84 €	71,61 €	-	121,66 €	40.243,11 €
7111804753	24.615,06 €	122,84 €	-	108,07 €	24.845,97 €
7111804754	39.823,36 €	38,84 €	-	-	39.862,20 €
7111804756	21.693,47 €	37,94 €	-	-	21.731,41 €
7111804757	44.613,90 €	-	-	206,79 €	44.820,69 €
7111804758	22.847,75 €	-	-	-	22.847,75 €
7111804759	53.346,03 €	93,74 €	-	-	53.439,77 €
7111804760	64.896,05 €	3,80 €	-	25,20 €	64.925,05 €
19/609526428/003	43.494,74 €	3.056,53 €	418,57 €	161,02 €	47.130,86 €
Total	421.418,75 €	3.637,77 €	418,57 €	622,74 €	426.097,83 €

Tabela 5

Tabela 6 - Regularização da conta de acréscimo de gastos				
Fatura n.º	journal 404885.51L AE release amount	Fatura n.º	4367.59L AE Release amount	
7111804739	6 456,29	7111804739	179,62	
7111804750	19 797,80	7111804751	36,61	
7111804751	38 178,79	7111804752	174,80	
7111804752	39 882,99	7111804753	218,04	
7111804753	24 666,56	7111804754	41,62	
7111804754	40 157,46	7111804756	40,66	
7111804756	21 881,87	7111804757	168,12	
7111804757	44 285,01	7111804759	99,68	
7111804758	22 230,94	7111804760	24,48	
7111804759	53 681,42	19/609526428/003	3 545,94	
7111804760	63 412,94	Outros	46,34	
Outros	7 009,24			
19/609526428/003	41 121,32			
	422 762,63		4 575,91	
Controlo	-			-

Tabela 6

A Tabela 5 (*purchase invoices being posted in April 2019*) evidencia as faturas de combustível posteriormente registadas (em 2019), no montante global de € 426.097,83, enquanto a Tabela 6 evidencia os correspondentes lançamentos nas contas 2164 e 2165 de regularização dos acréscimos anteriormente constituídos, no montante de € 427.338,54:

- 2164: € 422.762,63
- 2165: € 4.475,91
- Total: € 427.338,54

A Tabela 5 explica expressamente que se trata dos lançamentos que demonstram o *release of the accrual* em abril de 2019, com contrapartida nos códigos de resultados 5401 a 5405.

A Tabela 6 faz o *breakdown* da regularização por número de fatura, o que é particularmente importante porque permite ligar o lançamento de regularização às faturas individualizadas.

A diferença de € 1.240,71 entre o valor objeto de regularização (€ 427.338,54) e o valor das faturas recebidas (€ 426.097,83) não traduz, por conseguinte, uma despesa que tenha ficado sem correspondência contabilística, nem uma duplicação de gastos. Trata-se da diferença entre os valores estimados dos gastos reconhecidos em 2018 e os valores efetivamente apurados através das faturas posteriormente recebidas, diferença que, de acordo com o próprio mecanismo contabilístico adotado, é refletida nos resultados do exercício de 2019.

Essa realidade encontra-se, aliás, expressamente evidenciada nos mapas juntos aos autos (cf. parágrafo 67.º do PPA) nos quais o montante de € 1.240,71 surge identificado como “Gasto no exercício”. Assim, o referido diferencial constitui precisamente o efeito, no resultado de 2019, da diferença entre a estimativa efetuada no final de 2018 e o valor real dos gastos posteriormente documentados.

Deste modo, quanto aos **gastos com combustíveis**, no montante de € **427.271,81**, o circuito contabilístico encontra-se integralmente demonstrado: estão identificados os acréscimos constituídos em 2018, as faturas recebidas e contabilizadas posteriormente e os correspondentes lançamentos de regularização dos acréscimos e de reversão dos gastos. O diferencial de € 1.240,71 encontra-se igualmente identificado e contabilisticamente justificado. Não subsiste, nesta matéria, qualquer montante cuja falta de correspondência documental ou contabilística impeça a aceitação dos valores demonstrados.

Em segundo lugar, relativamente aos **gastos gerais**, cujo montante global reconhecido por acréscimo no exercício de 2018 ascendeu a € **106.561,25**, a prova produzida (Documento n.º 7 junto ao PPA) permite confirmar, relativamente a determinadas componentes, a correspondência entre os acréscimos anteriormente constituídos, as faturas posteriormente recebidas e os respetivos lançamentos de regularização e de reversão.

Com efeito, relativamente aos gastos de marketing, encontra-se documentado um acréscimo de € 5.712,03, uma fatura posteriormente registada no montante de € 5.706,00 e o correspondente lançamento de regularização do acréscimo no montante de € 5.712,03, sendo a diferença de € 6,03 refletida no resultado do exercício (Documento n.º 7 - Tabela “*Acréscimo de gasto – Marketing Sales Leads Provision*”).

Quanto aos gastos de *Credit Insurance* o Documento n.º 7 (pág. 7), contém a relação individualizada das faturas de *Credit Insurance*, com os respetivos números e valores, e identifica também os lançamentos de regularização. Da soma das faturas identificadas na Tabela resulta o montante global de € 78.348,01. A mesma Tabela identifica dois lançamentos de regularização do acréscimo no montante de € 78.380,19:

- na conta 7708: € 4.555,40
- na conta 7709: € 73.824,79

resultando uma diferença de € 32,18.

Deste modo, encontra-se documentalmente demonstrado o montante de **€ 84.054,01** (€ 5.706,00 + € 78.348,01), de faturas correspondentes a estas duas componentes dos gastos gerais, bem como a respetiva regularização dos acréscimos, sendo o diferencial de € 38,21 (€ 6,03 + € 32,18) explicado pela diferença entre os valores estimados e os valores efetivamente faturados.

Diferentemente, relativamente à componente respeitante à K..., embora a documentação permita identificar um acréscimo associado ao montante de € 13.500,00 a correspondente fatura apenas foi contabilizada em março de 2020 e o lançamento de regularização do acréscimo ocorreu em abril de 2020. Não se encontra, assim, demonstrado, relativamente a esta componente, o correspondente circuito de contabilização e regularização no exercício de 2019.

Quanto às restantes componentes dos gastos gerais incluídas no acréscimo global de € 106.561,25, no montante de **€ 9.007,24** (= € 106.561,25 - € 84.054,01 - € 13.500,00) os elementos apresentados não permitem estabelecer, com suficiente segurança, a correspondente cadeia documental e contabilística relativamente às operações objeto da correção, ficando, assim, também por demonstrar esse valor.

Considera-se assim demonstrado, relativamente aos gastos gerais, o montante de € 84.054,01, correspondente às faturas identificadas e contabilizadas, não se considerando demonstrado o remanescente do montante objeto da correção que não foi reconduzido, através da documentação apresentada, às correspondentes operações e aos respetivos lançamentos de regularização, no total de € **22.507,24** (= 13.500,00 + 9.007,24).

Em **conclusão**, no que respeita à correção efetuada pela AT a título de gastos de exercícios anteriores, no montante de € 552.118,04, resulta dos autos que a Requerente reconheceu contabilisticamente, no exercício de 2018, acréscimos de gastos no montante global de € 533.833,06, dos quais € 427.271,81 respeitam a gastos com combustível e € 106.561,25 a gastos gerais.

Relativamente ao montante de € 427.271,81 respeitante a gastos com combustível, a prova produzida permite estabelecer a correspondente sequência contabilística — reconhecimento do acréscimo em 2018, contabilização das faturas em 2019, reversão do gasto então reconhecido e regularização do acréscimo também em 2019 — não subsistindo, nessa parte, qualquer montante cuja falta de correspondência documental ou contabilística impeça a aceitação do gasto.

Quanto aos € 106.561,25 respeitantes a gastos gerais, apenas foi possível estabelecer essa correspondência relativamente ao montante de € 84.054,01, **permanecendo por demonstrar a correspondência documental e contabilística de € 22.507,24.**

Acresce que também não resulta dos elementos constantes dos autos qualquer justificação para a diferença, de € **18.284,98**, entre o montante dos gastos de exercícios anteriores objeto da correção efetuada pela AT (€ 552.118,04) e o montante global dos acréscimos de gastos reconhecidos contabilisticamente em 2018 (€ 533.833,06).

Deste modo, do montante total de € 552.118,04 objeto da correção, encontra-se demonstrada a correspondente realidade contabilística relativamente a € **511.325,82** (€ 427.271,81 + € 84.054,01), permanecendo sem demonstração suficiente o montante global de € 40.792,22, correspondente à soma dos € 22.507,24 de gastos gerais cuja correspondência não foi

estabelecida e dos € 18.284,98 que excedem o montante global dos acréscimos reconhecidos em 2018.

5.3 Da Correção ao Custo das Vendas

A questão que importa decidir consiste em determinar se a diferença de € 26.700,47 apurada pelos Serviços de Inspeção corresponde efetivamente a um excesso de gasto reconhecido pela Requerente a título de custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas ou se, diversamente, resulta de uma incorreta leitura dos movimentos contabilísticos constantes do extrato utilizado no procedimento inspetivo.

O ponto de partida da análise deve ser o valor de € 52.458.744,57 constante da demonstração de resultados do exercício de 2019, refletido no campo A5006 do Anexo A da IES e igualmente evidenciado no balancete final auditado. Não se trata, portanto, de um valor isoladamente declarado pela Requerente, mas de um valor que encontra correspondência em diferentes elementos contabilísticos e financeiros do exercício. A própria documentação apresentada nos autos contém uma reconciliação entre esses elementos, demonstrando a correspondência entre o balancete, a demonstração de resultados e o valor declarado na IES.

É certo que a presunção de veracidade da contabilidade prevista no artigo 75.º da LGT não tem natureza absoluta e pode ser afastada quando existam erros, omissões, inexatidões ou outros elementos que impeçam o conhecimento da matéria tributável real. Porém, a existência de uma divergência entre um determinado extrato contabilístico e os restantes elementos da contabilidade não permite, por si só, concluir que o valor constante da demonstração de resultados constitui um gasto indevidamente reconhecido. Importa determinar a origem concreta da divergência e, sobretudo, se ela traduz efetivamente uma diferença no resultado contabilístico ou apenas uma diferença na representação dos movimentos da conta.

Ora, os elementos apresentados pela Requerente assumem particular relevância. Segundo tais elementos, a divergência identificada pela AT concentra-se essencialmente na conta 611118, relativamente à qual o extrato utilizado na inspeção apresenta € 17.666.657,06, enquanto o extrato posteriormente apresentado pela Requerente apresenta € 17.693.350,09, valor coincidente com o balancete, a demonstração de resultados e a IES. Mais importante ainda, a

Requerente identifica dois movimentos de € 26.810,03, de sinal contrário, que se anulam reciprocamente e que, por isso, não alteram o saldo final da conta.

A diferença de € 26.700,47 corresponde, precisamente, à diferença entre o movimento de € 26.810,03 que não foi considerado no extrato utilizado pela AT e o lançamento de € 117,00 que nele surge em seu lugar. Nessa medida, a explicação apresentada pela Requerente não é meramente hipotética ou fundada apenas na existência de demonstrações financeiras auditadas: é acompanhada da identificação dos movimentos contabilísticos concretos que permitem compreender a formação da divergência e a sua inexistência no saldo final da conta.

Aliás, o documento n.º 9, que a Requerente juntou ao PPA, mostra que a divergência de € 26.700,47, está concentrada na conta 611118 e revela também pequenas diferenças noutras contas (tais como, p.e., € 2,46; € 0,10; € 10,00; ...), que se compensam no conjunto. A reconciliação apresentada chega precisamente ao total de € 26.700,47. Além disso, permite verificar que o valor de € 17.693.350,09 da conta 611118 não aparece isoladamente. Ele consta do próprio balancete geral de 31 de março de 2020, na conta “PORTUGAL PURCHASES - DIESEL”, assegurando a correspondência entre o extrato/reconciliação da conta 611, o balancete, a demonstração de resultados e a IES.

O documento n.º 9 não é apenas uma declaração da Requerente. É uma **reconciliação contabilística estruturada**, que coloca lado a lado, para cada subconta da classe 611, o saldo devedor/credor, o saldo acumulado, o valor considerado pela AT e a diferença. No final, demonstra que o total das contas 611 ascende a € 52.458.744,57, exatamente o valor constante das demonstrações financeiras e da IES, enquanto o valor apurado pela AT a partir dos elementos que utilizou foi de € 52.432.044,10, daí resultando a diferença de € 26.700,47.

Por sua vez, o documento n.º 10, que a Requerente igualmente juntou ao PPA, é um extrato detalhado dos movimentos da subconta 611118 – “PORTUGAL PURCHASES - DIESEL”, com identificação do movimento, data da transação, data do lançamento, conta, período e valor. Logo nas primeiras páginas aparecem, por exemplo, os movimentos relativos a operações de 31 de março de 2019 lançadas em abril de 2019, seguidos de movimentos de regularização com valores negativos.

Este documento permite perceber que a diferença principal identificada pela AT não resulta simplesmente da existência de um valor diferente no balancete. A conta 611118 apresenta uma sucessão muito extensa de movimentos, incluindo lançamentos positivos e negativos e movimentos de regularização. E, já no final do período, surgem expressamente movimentos com descrições como “*Accrued Expense*”, “*Balance Sheet Correction*”, “*March GM Accruals*” e “*Additional Wk14 Accrued Expense*”, sendo o saldo final da subconta 611118 de € 17.693.350,09, exatamente o valor que consta do documento n.º 9 como saldo contabilístico, enquanto a AT considerou € 17.666.657,06.

Por outro lado, a AT não identificou qualquer outro erro ou omissão nas demonstrações financeiras que permita concluir que o valor de € 52.458.744,57 não corresponde ao custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas efetivamente reconhecido pela Requerente. A correção assenta, essencialmente, no confronto entre o extrato inicialmente analisado e o valor constante da demonstração de resultados e do balancete. Uma vez apresentado um extrato da mesma conta com valor coincidente com estes últimos elementos e uma explicação concreta para a divergência anteriormente detetada, caberia à AT demonstrar por que razão esse novo elemento não poderia ser considerado ou em que medida os movimentos nele refletidos não correspondiam à realidade contabilística da Requerente.

Não se mostra, por isso, suficiente para manter a correção a mera consideração de que foram apresentados dois extratos com valores diferentes. A questão juridicamente relevante é saber qual deles reproduz os movimentos contabilísticos efetivamente realizados e qual deles permite obter o saldo que integra as demonstrações financeiras do exercício. E, perante os elementos constantes dos autos, a versão apresentada posteriormente pela Requerente é a que se mostra coerente com o balancete, com a demonstração de resultados e com a declaração de informação empresarial simplificada, além de apresentar uma explicação individualizada para a divergência identificada pela AT.

Com efeito, esta conclusão é reforçada através do referido documento n.º 10, junto aos autos, que contém o detalhe dos movimentos da subconta 611118 - “PORTUGAL PURCHASES - DIESEL” -, permitindo verificar, ao nível dos movimentos contabilísticos individualizados, a sucessão de lançamentos efetuados durante o período, incluindo movimentos de regularização

e de acréscimos de gastos, e conduzindo a um saldo final de € 17.693.350,09. Este valor corresponde ao saldo da referida subconta considerado na reconciliação apresentada pela Requerente e constante do balancete final, enquanto o valor considerado pela Autoridade Tributária para a mesma subconta foi de € 17.666.657,06, justificando a diferença de € 26.693,03 que representa a parcela essencial da correção global de € 26.700,47. A análise conjugada destes elementos permite, assim, concluir que a divergência identificada pela AT não pode ser apreciada apenas pela comparação entre o valor inscrito no campo A5006 da IES e o valor por si apurado a partir dos extratos contabilísticos, impondo-se considerar a informação resultante dos movimentos contabilísticos detalhados e a respetiva reconciliação com o balancete, as demonstrações financeiras e a IES.

Neste contexto, não ficou demonstrado que a Requerente tenha reconhecido, no resultado do período, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas superior ao que resulta da sua contabilidade final. A diferença de € 26.700,47 apurada no procedimento inspetivo não se mostra, assim demonstrada como correspondendo a um gasto indevidamente considerado na determinação do lucro tributável, não podendo a correção fiscal assentar exclusivamente num extrato que, à luz dos elementos posteriormente apresentados, não reproduz de forma coincidente o saldo da conta que integra os elementos contabilísticos definitivos do exercício.

A circunstância de as demonstrações financeiras terem sido auditadas não determina, por si só, a impossibilidade de a AT proceder a correções, nem constitui prova absoluta da sua correção. No caso concreto, porém, constitui um elemento adicional de apreciação que, conjugado com o balancete final, a IES, a reconciliação apresentada e o extrato posteriormente disponibilizado da conta 611118, reforça a conclusão de que a divergência inicialmente identificada não corresponde a um excesso efetivo do custo das vendas reconhecido no exercício.

Em consequência, não se encontra justificada a correção de € 26.700,47, devendo a mesma ser anulada.

5.4 Alegações das Partes

A Requerente nas suas Alegações Finais reitera os argumentos apresentados no PPA e junta documentos enumerados de 1 a 6, a fim de reforçar a prova já produzida em fases anteriores do procedimento tributário.

Por sua vez, também no âmbito de Alegações Finais, a Requerida entende que a Requerente apresenta, nesta fase, uma nova argumentação, somente trazida em sede de alegações, bem como documentos que, em sua opinião, *«não podem ser considerados pelo douto tribunal arbitral»*.

Sobre o assunto, importa desde já referir que, não obstante os documentos serem efetivamente novos documentos, no sentido de se tratar de mapas não exibidos anteriormente, o facto é que em nada vieram alterar o objeto do pedido.

Com efeito, a factualidade respeitante à constituição, em 2018, dos acréscimos de gastos, ao posterior registo das faturas em 2019 e à reversão dos gastos e regularização daqueles acréscimos já havia sido alegada pela Requerente no PPA e comprovada com os Documentos anexos ao PPA, em particular os Documentos n.ºs 6 e 7, constituindo precisamente uma das questões submetidas à apreciação deste Tribunal.

Os documentos juntos com as Alegações não introduzem, assim, factos novos, nem modificam o pedido ou a causa de pedir, destinando-se antes a reforçar a explicação dos movimentos contabilísticos efetuados e, designadamente, a refutar as questões levantadas na Resposta da Requerida, de não se encontrar demonstrada a compensação dos gastos registados em 2019.

É de salientar que, no processo arbitral tributário, a regra segundo a qual os elementos de prova devem acompanhar o pedido de pronúncia arbitral não assume natureza absoluta, devendo ser conjugada com os princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da livre determinação das diligências de prova necessárias e da cooperação e boa-fé processual, previstos no artigo 16.º do RJAT, bem como com o princípio do contraditório.

Neste enquadramento, entende este Tribunal que os 6 documentos apresentados pela Requerente na fase das Alegações Finais, além de não se terem mostrado relevantes para a

decisão da causa, o mais importante é que não introduziram qualquer alteração do objeto do litígio.

Importa ainda destacar que a Requerida foi notificada das alegações da Requerente, tendo exercido o contraditório que entendeu por relevante, inclusivamente com referência aos documentos apresentados, não se verificando, por conseguinte, qualquer diminuição das suas garantias de defesa.

Reforça-se que os documentos n.ºs 1 a 6, não obstante novos, não introduziram novas realidades nem alteraram a causa de pedir. Destinaram-se a documentar e concretizar factos já alegados no PPA, designadamente a constituição dos acréscimos, o posterior registo das faturas e a correspondente regularização dos acréscimos, sendo a sua junção particularmente dirigida à questão probatória suscitada pela Requerida na sua Resposta, relativa à alegada falta de demonstração da neutralização dos gastos registados em 2019.

Nestes termos, este Tribunal não considera que a junção em Alegações Finais dos documentos n.ºs 1 a 6 tenha determinado a introdução de nova factualidade essencial ou a alteração do objeto do processo, pelo que não há fundamento para o respetivo desentranhamento.

5.5 Sobre o pedido de condenação em juros indemnizatórios

Peticiona ainda o Requerente a condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 100.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

Provou-se na alínea K) dos factos provados que a Requerente pagou o imposto em falta e os juros compensatórios em 21.06.2023.

Quanto aos juros indemnizatórios, prescreve o número 1 do artigo 43º da LGT: "*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*".

No caso dos autos, verifica-se ter havido erro imputável aos serviços, do qual resultou para o Requerente a obrigatoriedade de pagamento de dívida em montante superior ao devido, quanto a imposto e juros compensatórios pagos a mais face às anulações parciais das liquidações.

Pelo que dúvidas não restam de que a Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

A questão que se coloca é desde quando são devidos tais juros.

Tendo-se provado que o pagamento dos valores liquidados em excesso ocorreu em 2023-06-21 é a partir desta data que devem ser contados os juros indemnizatórios à taxa legal.

5.6 Sobre o pedido de condenação em juros de mora e custas pagos no processo de execução fiscal na respetiva proporção

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (conforme a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 – primeira parte, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, entre os quais o de apreciar pedidos de indemnização por prestação indevida de garantia.

Não está provado nem alegado nos autos que a Requerente tenha prestado garantia bancária.

A indemnização por prestação indevida de garantia vem regulada nos artigos 53.º, da LGT e 171.º, do CPPT, que estabelecem:

“Artigo 53.º - Garantia em caso de prestação indevida

*1 - O devedor que, para suspender a execução, **ofereça garantia bancária ou equivalente** será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.*

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”.

“Artigo 171.º - Indemnização em caso de garantia indevida

*1 - A indemnização em caso de **garantia bancária ou equivalente** indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.*

2 - A indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência”.

Conclui-se, pois, que não é o processo arbitral tributário o meio idóneo para decidir do pedido de indemnização (ou equivalente) concretamente formulado pela Requerente, *julgando-se o mesmo improcedente*, até porque, resulta da anulação das liquidações aqui levadas a efeito (afastadas “ex tunc” da ordem jurídica), que a obrigação de repor a situação tal como as liquidações anuladas nunca tivessem vigorado na ordem jurídica, impende sobre a AT, para além de existir processo autónomo visando efetivar a eventual responsabilidade civil extracontratual.

6. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, decide este Tribunal Arbitral:

1. Anular as decisões de indeferimento que recaíram sobre o Recurso Hierárquico n.º ...2024... e sobre a Reclamação Graciosa n.º ...2023..., ambos apresentados contra o ato de liquidação adicional de IRC, referente ao ano de 2019, contra o correspondente ato de liquidação de juros compensatórios, e contra as subseqüentes demonstrações de acerto de contas;
2. Anular parcialmente o ato de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2019 e o correspondente ato de liquidação de juros compensatórios (calculados sobre o valor total de € 538.026,29 [= € 578.819,41 - € 40.793,12, sendo este último montante, € 40.793,12, o valor da liquidação não-anulada]), por ilegalidade tanto da correção efetuada ao custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (no valor de € 26.700,47), como da desconsideração do montante relativo a gastos de exercícios anteriores (no valor de € 511.325,82);
3. Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre o valor das anulações parciais das liquidações, e contados desde 21 de junho de 2023, à taxa legal, até emissão da respetiva nota de crédito do valor pago a mais;

4. Julgar improcedente o pedido de juros de mora e custas pagos no processo de execução fiscal e absolver do pedido a AT neste segmento do pedido.

7. VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 305.º do CPC, na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é de € **136.106,59**.

8. CUSTAS

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 7,05% (€ 215,73) e a cargo da Autoridade Tributária na percentagem de 92,95% (€ 2.844,27), na proporção do decaimento das correções fiscais impugnadas.

Notifique-se.

19 de outubro de 2026,

O Presidente do Tribunal Arbitral,

(Fernando Araújo)

O Árbitro Vogal (Relator),

(Emanuel Augusto Vidal Lima)

O Árbitro Vogal,

(Augusto Vieira)