

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 267/2014 -T

Tema: IRC – Desconsideração de custos.

DECISÃO ARBITRAL

Autor/Requerente: A..., S.A.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

I – RELATÓRIO

1. Em 17 de Março de 2014 a sociedade A..., S.A., titular do número de identificação fiscal ..., com sede na Rua ... (doravante designada por “Requerente”), submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à obtenção de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de deferimento parcial do recurso hierárquico com o n.º ...2013... (.../2013), e consequentemente, os actos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2011 ..., referente ao exercício de 2009, no valor de € 17.455,47 (dezassete mil, quatrocentos e cinquenta e cinco euros e quarenta e sete cêntimos), e de juros compensatórios n.º 2011 ..., na quantia de € 887,59 (oitocentos e oitenta e sete euros e cinquenta e nove cêntimos), perfazendo um total de € 18.343,06 (dezoito mil, trezentos e quarenta e três euros e seis cêntimos).

2. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente optou por não designar árbitro.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro único o signatário Jorge Carita, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. O tribunal arbitral ficou constituído em 22 de Maio de 2014.
5. Em 30 de Junho de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou resposta.
6. Na mesma data da resposta a Requerida procedeu à junção do processo administrativo instrutor.
7. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi realizada no dia 18 de Dezembro de 2014.
8. A posição da Requerente, expressa no pedido de pronúncia arbitral é, em resumo, a seguinte:
 - 8.1. As correcções propostas pelos Serviços de Inspeção em sede de IRC relativamente ao exercício de 2009 resumem-se à desconsideração, para efeitos fiscais, de gastos contabilísticos suportados pela Requerente, sendo estes i. despesas de alojamento suportadas com comissionistas e consultores de marketing, no valor de € 1.530,00, ii. despesa de alojamento e alimentação emitida em nome do sócio gerente, no valor de € 654,00, iii. despesa de aquisição de saco para amostras, no valor de € 1.346,74, iv. provisão para créditos de cobranças duvidosas, no montante de € 31.023,50, v. provisão para depreciação de existências, no valor de € 34.370,40, perfazendo um valor total de gastos não aceites fiscalmente de € 68.924,64.
 - 8.2. A Requerente discorda desta posição assumida pela AT e considera que as liquidações adicionais assentam numa errónea qualificação e quantificação dos factos tributários.
 - 8.3. No que diz respeito às despesas de alojamento de pessoas não pertencentes ao quadro de pessoal da empresa, entende a Requerente que tais despesas dizem respeito a comissionistas e consultores de marketing, realizadas no âmbito das relações associadas à sua actividade, ocorrendo uma parte significativa daquelas em 1 de Dezembro de 2009 aquando da realização da reunião para promoção da Requerente com vista à divulgação da sua marca a nível internacional, não fazendo sentido convidar os agentes que dinamizam as vendas e obrigá-los a pagar as despesas de alojamento.

8.4. Assim, considera a Requerente que tais despesas são absolutamente essenciais com vista à obtenção de proveitos, perfeitamente enquadradas no n.º 1 do artigo 23.º do Código de IRC.

8.5. Quanto à despesa de alojamento e alimentação emitida em nome do sócio-gerente, entende a Requerente que aquele se deslocou ao serviço da empresa e que, por lapso, não foi exigida factura em nome da Requerente mas do sócio gerente. Por isso, deve relevar a ligação entre o gasto e a actividade da empresa e não o aspecto formal do preenchimento da factura. Como se tratou de uma deslocação para visitar clientes da Requerente, esta despesa também está perfeitamente enquadrada com os princípios impostos pelo artigo 23.º do Código de IRC, devendo ser aceite como gasto para efeitos fiscais.

8.6. Por sua vez, relativamente à desconsideração do gasto com o saco para amostras, a Requerente afirma que em sede de recurso hierárquico foi aceite a respectiva ligação à actividade desenvolvida pela empresa, não sendo razoável a não aceitação de dois terços do custo de aquisição do saco e a desconsideração fiscal desse custo sem se proceder às correcções nos anos seguintes.

8.7. A Requerente afirma ainda que este gasto não deve ser tomado como materialmente relevante, pois o custo com a aquisição do saco para amostras foi de € 2.020,00, quando o seu volume de negócios ultrapassa € 1.200.000,00. Por conseguinte, tal gasto deve ser aceite fiscalmente, considerando a contabilidade um utensílio de desgaste, e por isso, enquadrável numa conta de gastos.

8.8. No que diz respeito à provisão para créditos de cobrança duvidosa, no valor de € 31.023,50, entende a Requerente que a referida provisão foi legalmente constituída ao abrigo do artigo 35.º do Código de IRC.

8.9. Acontece que a Requerente não concorda com a AT quando afirma que não aceitou a provisão por não serem suficientes os comprovativos das diligências efectuadas e por não ter provado que os créditos não eram de cobrança duvidosa já em períodos anteriores. Alias, entendendo a DSIRC, em 1995, no Proc. 1339/95, que a prova testemunhal também serve como meio de prova quanto às diligências para o recebimento de créditos em mora há mais de 6 meses, não existe nenhum preceito legal que exija que aquelas devam ser efectuadas através de carta registada, como afirma a AT.

8.10. Por outro lado, a razão do facto das dívidas estarem em mora desde 2003 e 2004, deveu-se à expectativa e conhecimento que a Requerente tinha dos seus clientes, uma vez que estes poderiam acabar por pagar as suas dívidas, no entanto, acabou por se frustrar. Quanto aos comprovativos das diligências efectivamente realizadas para recebimento dos créditos em mora, a Requerente entende que o envio de carta simples era perfeitamente suficiente.

8.11. Em contrapartida, seria abusivo e contrário à lei ter constituído uma provisão assim que o crédito entrasse em mora, mesmo tendo a expectativa de que os clientes iriam pagar as suas dívidas. Está em causa um gasto, cuja contabilização se alega ter sido diferida no tempo, sem que se tenha demonstrado que isso poderia ter trazido vantagens fiscais, tanto mais que o diferimento do registo de um gasto não é por si só susceptível de proporcionar uma vantagem, não sendo verdade que a provisão pudesse ou devesse ter sido contabilizada antes, por não estarem reunidas as condições legalmente exigidas para o respectivo reconhecimento.

8.12. Quanto à desconsideração como gasto, para efeitos fiscais, da provisão para a depreciação de existências, entende a Requerente que o que está em causa é uma provisão constituída em relação a existências cujo valor de mercado era inferior ao respectivo custo de aquisição.

8.13. A razão para a AT não reconhecer este gasto foi devido essencialmente à venda de existências de artigos constituídos como provisão a um valor superior ao contabilizado no fim do ano de 2009. Acontece que as vendas ocorreram antes da data em que foi contabilizada a provisão e respeitaram a um número muito reduzido de pares de sapatos. O que importa é que depois de constituída a provisão, não foi mais possível vender aqueles artigos, nem pelo preço considerado no cálculo da provisão, o que comprova a razoabilidade daquela. Alguns desses artigos nem sequer foram vendidos por preço nenhum, pois na ausência de mercado, acabaram por ser doados a várias instituições.

8.14. Por conseguinte, está, assim, devidamente comprovada a razoabilidade da provisão constituída para a depreciação de existências, que não ultrapassou – pelo contrário, até ficou aquém – do valor das perdas potenciais quantificadas no fim do exercício de 2009.

9. A posição da Requerida expressa na resposta é, em síntese abreviada, a seguinte:

9.1. Antes de mais, a Requerida invoca a ineptidão da petição inicial atendendo à ausência de pedido, nos termos do artigo 186.º, n.º 1 e 2, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC) *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Por isso, o Tribunal Arbitral deve determinar a absolvição da Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea b) do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

9.2. Não obstante, a Requerente alega que as despesas de alojamento de pessoas não pertencentes ao quadro de pessoal da empresa, a despesa de alojamento e alimentação emitida em nome do sócio-gerente, o saco para amostras e as provisões para créditos de cobrança duvidosa e para depreciação de existências, estão todas enquadradas e de acordo com os princípios estatuídos no artigo 23.º do Código de IRC.

9.3. Tais argumentos, no entender da Requerida, são manifestamente improcedentes.

9.4. Efetivamente, relativamente às despesas de alojamento de pessoas não pertencentes ao quadro de pessoal da empresa, a Requerente alega genericamente que são despesas realizadas no âmbito das relações associadas à sua actividade, sem fazer prova do que alega e do que realmente, comprovadamente, sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, conforme ordena o artigo 23.º do Código de IRC.

9.5. Na verdade, as facturas que a Requerente juntou em sede de procedimento administrativo de reclamação graciosa respeitam apenas a duas das pessoas elencadas num rol de entidades muito mais vasto. Nada mais sendo dito, quer quanto às restantes entidades, quer quanto às relações económicas que seriam habilitadas a justificar tal causalidade económica.

9.6. Adicionalmente, grande parte daquelas despesas ocorreu devido à realização da reunião promocional da empresa, com vista à divulgação da marca a nível internacional, em 1 de Dezembro de 2009, facto que a Requerente apenas alega e nada comprova.

9.7. No entanto, a Requerida até admite que tais encargos poderiam ter enquadramento na conta de “Despesas de Representação”, caso em que estariam sujeitas a tributação autónoma nos termos da alínea a), do n.º 3, do artigo 81.º do Código de IRC.

Acontece que, mesmo assim tais despesas não poderiam qualificar-se como gastos fiscalmente dedutíveis, por falta dos requisitos exigidos pelo artigo 23.º do Código de IRC.

9.8. Quanto à despesa de alojamento e alimentação emitida em nome do sócio gerente, efectivamente, este não pode contabilizar custos da sua vida privada como custos da empresa. O conceito de indispensabilidade, consagrado no artigo 23.º do Código de IRC, assenta na distinção entre o custo incorrido no interesse colectivo da empresa e o que resultar apenas no interesse individual do sócio ou de terceiro. Por isso mesmo, aquela não pode ser considerada como gasto, fiscalmente dedutível, da Requerente.

9.9. No que diz respeito ao saco de amostras “C...”, em sede de recurso hierárquico, já foi considerado pela AT a aceitação do custo de reintegração em função da sua utilização por período de vida útil de três anos, o que permite a aplicação de uma taxa de reintegração de 33,33%, de acordo com a Tabela II – Taxas Genéricas – Grupo 5 Elementos diversos, do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro. Assim sendo, deve ser mantida a correcção efectuada pela AT.

9.10. Por outro lado, a Requerente constituiu, ao abrigo do artigo 35.º, n.º 1, alínea c) do Código de IRC, uma provisão para créditos de cobrança duvidosa no valor de € 31.023,50.

9.11. Acontece que, a provisão para créditos de cobrança duvidosa destina-se a compensar os créditos da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade. Estão em causa créditos em mora desde 2003 e 2004, só passados 6/5 anos foi reconhecida a sua incobrabilidade, levando com que em 2009 fosse constituída a provisão devida para aquele efeito.

9.12. Contudo, o contribuinte não goza do direito de deferir a sua contabilização e consideração para efeitos de fazer inscrever a correspondente provisão para o exercício que mais lhe convier. Antes, deve aquela ser constituída e inscrita no exercício em que o risco de incobrabilidade se verificar, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, nos termos dos artigos 17.º e 18.º do Código de IRC.

9.13. Ainda assim, no sentido de demonstrar as diligências efectuadas para o recebimento dos créditos em mora há mais de seis meses, como exige a 2ª parte do artigo 35.º, n.º 1, alínea c) do Código de IRC, a Requerente comprova que aquelas foram

efectuadas através de carta simples. No entanto, através deste meio, não é possível demonstrar o concreto recebimento pelos destinatários, pelo que deveriam ter sido efectuadas através de carta sob registo com aviso de recepção.

9.14. Neste sentido, a provisão contabilizada para créditos de cobrança duvidosa não pode ser considerada como custo fiscal do exercício de 2009, devendo manter-se a correcção efectuada pela AT.

9.15. Por fim, quanto à constituição de uma provisão para depreciação de existências, no valor de € 34.370,40, pelo facto da Requerente não ter comprovado que a provisão corresponde à diferença entre o custo de aquisição constante no balanço no fim do exercício e o respectivo preço de venda, como exige o artigo 36.º, n.º 1 e 2 do Código de IRC, nunca se poderia ter considerado tal gasto como sendo fiscalmente dedutível.

9.16. Mesmo o argumento da Requerente de que os artigos contabilizados em existências foram doados a várias instituições por ausência de mercado poderia atingir tal conclusão, uma vez que esta alegação, bem como a prova junta de tal facto não foi alegada e demonstrada em sede recurso hierárquico, objecto da presente pronúncia arbitral. Como se trata de factos novos à formação da decisão administrativa, o Tribunal Arbitral, como entidade de mero controle de legalidade dos actos de correcção efectuados, não pode daqueles tomar conhecimento.

9.17. Concluindo a Requerida pela absolvição da instância, por se verificar a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial que obsta ao conhecimento do pedido, salientando a evidencia do acto objecto dos presentes autos, em conformidade legal.

II – QUESTÕES DECIDENDAS

11. Em face do exposto, nos números anteriores, a principal questão a decidir é a seguinte:

- a) A decisão de deferimento parcial do recurso hierárquico n.º ...2013... (.../2013) e os subjacentes actos tributários de liquidação adicional de IRC n.º 2011 ..., referente ao exercício de 2011, no valor de € 17.455,47 (dezassete mil, quatrocentos e cinquenta e cinco euros e quarenta e sete cêntimos), e de juros compensatórios n.º 2011 ..., na quantia de € 887,59 (oitocentos e oitenta e sete euros e cinquenta e nove cêntimos), perfazendo um total de € 18.343,06 (dezoito

mil, trezentos e quarenta e três euros e seis cêntimos), da autoria do Ministério das Finanças, Autoridade Tributária e Aduaneira, Direcção de Serviços do IRC, Divisão de Administração, padecem de erro nos pressupostos de facto e de direito, por incorrer no vício de violação da lei.

III – SANEAMENTO

O Tribunal encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º, n.º 1, do RJAT.

Na resposta apresentada pela Requerida, de acordo com o artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, foi invocada a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial, prevista no artigo 186.º, n.º 1 e 2, alínea a) do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, por entender que se verifica “ausência de pedido”. Conforme despacho de 22 de Outubro de 2014, notificado às partes, foi determinado por este Tribunal Arbitral que, verificada a petição inicial apresentada pela Requerente, não foi possível afirmar que o pedido se encontrava totalmente subtraído da petição inicial, uma vez que, por um lado, mencionava que o “Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral, com vista à declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC relativo a 2009”, e, por outro lado, a Requerida apresentou resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação. Note-se que só a falta total (e já não a escassez) ou a ininteligibilidade do pedido ou da causa de pedir é que geram a ineptidão da petição inicial (cfr. acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, Processo n.º 7630/05.2 TBLRA.C1, de 17 de Maio de 2007). No que diz respeito à falta de ininteligibilidade do pedido, não poderemos deixar de sublinhar que o n.º 3 do referido artigo 186.º do CPC, estabelece que “se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com o fundamento da alínea a) do número anterior, não se julgará procedente a arguição quando ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial”. Isto é, a arguição de ineptidão não será julgada procedente, atendendo que foi possível à Requerida interpretar correctamente e de forma certa a petição inicial. Por isso, foi concluso que a petição inicial não era inepta, apenas tendo sido convidada a Requerente a

aperfeiçoar a sua petição inicial, de acordo com a alínea c), do n.º 3, do artigo 18.º do RJAT, o que não foi feito.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, de acordo com o n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

Tudo visto, cumpre proferir.

IV – FUNDAMENTOS DE FACTO

12. Conforme acta da reunião do artigo 18.º do RJAT, foi proferido despacho no sentido de, face ao solicitado pela Requerida quanto à dispensa de produção de prova testemunhal e em função da ausência de pronúncia sobre este aspecto por parte da Requerente, mas fundamentalmente por entende este Tribunal Arbitral que o processo contém todos os elementos necessários à prolação de decisão, foi dispensada a produção da prova testemunhal solicitada pela Requerente no seu requerimento inicial.

Posto isto, tendo em conta o processo administrativo tributário (PAT) e a prova documental junta aos autos, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue:

A. A Requerente encontra-se enquadrada, para efeitos de IRC, no regime geral de tributação.

B. Na matéria de facto relevante para os presentes autos arbitrais, importa fixar que a Requerente foi objecto de procedimento tributário de inspecção levado a efeito pela Equipa ..., da Divisão de Inspeção ..., da Área da Inspeção

Tributária, da Direcção de Finanças do ..., através de Despacho Externo DI2009... e pela Ordem de Serviço n.º 2011..., de 8 de Maio de 2009 e 11 de Março de 2011, respectivamente, com a finalidade de verificar as incoerências nas declarações periódicas de IVA, concretamente nos campos 11 e 12, e com o objectivo de avaliar a efectiva saída de bens com destino ao cliente “B... Shoes, SL”, Unipessoal, contribuinte ES B-..., cujo gerente é o mesmo da Requerente (cfr. Relatório da Inspeção Tributária, fl. 35 do PAT).

C. No âmbito da acção inspectiva, supra referenciada, a Inspeção Tributária propôs a realização de diversas correcções em i. IVA e IRC, ii. retenção na fonte sobre adiantamentos por conta de lucros e iii. juros compensatórios pela falta de retenção na fonte de IRS, tudo para os anos de 2008 e 2009, incluindo as que resultaram nas liquidações adicionais ora aqui contestadas. Efectivamente, a Requerente suportou diversos gastos no âmbito do exercício da actividade que tem desenvolvido, nomeadamente no caso concreto, a Inspeção Tributária defendeu que os gastos em despesas de alojamento de pessoas não pertencentes ao quadro de pessoal da empresa, de alojamento e alimentação objecto de facturação emitida em nome do sócio-gerente, de 66,66 % do valor de aquisição do saco para amostras e nas provisões de créditos de cobrança duvidosa e de depreciação de existências, não poderiam ser aceites fiscalmente. (cfr. Relatório da Inspeção Tributária, fls 35 do PAT).

D. Em conformidade com o entendimento expresso no ponto anterior, a Inspeção Tributária não aceitou os referidos gastos, acrescentando o valor daqueles ao lucro tributável da Requerente, procedendo, desta forma, a correcções aritméticas de IRC do ano de 2009.

E. Em resultado das correcção referidas, em 26 de Setembro de 2011, a Requerente foi notificada do acto de liquidação adicional n.º 2011 ..., no montante de € 17.455,47, e de juros compensatórios sob o n.º de liquidação 2011 ..., no valor de € 887,59 (Cfr. fls. 19 e 20 do PAT).

F. A liquidação adicional de IRC, bem como a correspondente aos juros compensatórios, referidas no ponto E, foram objecto de reclamação graciosa em 24 de Janeiro de 2012, a que foi atribuído o n.º de processo ...2012... (.../2012) (cfr. fls. 51 do PAT).

G. Em 28 de Janeiro de 2013, foi notificado o Projecto de Decisão à Requerente, através do ofício n.º .../..., nos termos e para efeitos na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária “LGT” (cfr. fls 57 do PAT).

H. A Requerente exerceu o referido direito de audição, dando entrada na Direcção de Finanças do ..., sob o registo ... de 8 de Fevereiro de 2013.

I. Em 11 de Março de 2013 a Requerente é notificada do indeferimento do pedido formulado na Reclamação Graciosa, através do ofício n.º ... de 6 de Março de 2013.

J. Em 3 de Abril de 2013 a Requerente, não conformada com o indeferimento da reclamação graciosa, interpõe recurso hierárquico, a que foi atribuído o n.º ...2013... (cfr. fls 71 do PAT).

K. Através do ofício n.º ... de 28 de Novembro de 2013, a Requerente é notificada da informação/parecer da Direcção de Serviços de IRC que concluiu pelo deferimento parcial do recurso hierárquico, tendo sido dispensado o exercício do direito de audição a que se refere a alínea b), do n.º 1, do artigo 60.º da LGT, por não existir nesta fase elementos novos de pronúncia, em conformidade com a alínea a), do n.º 3 da Circular 13/99, de 8 de Julho (cfr. fls. 76 e 82 do PAT).

L. Foram prestados serviços à Requerente por D... Communication SL e por E... Rappresentanze, Srl (cfr. documento n.º 2 a 7 da Reclamação Graciosa e fls. 21 a 26 do PAT).

M. Foi emitida uma factura em nome do sócio-gerente da Requerente, com registo contabilístico n.º 1110185, de 30 de Novembro de 2009, no valor de € 654,00 (cfr. artigo 64.º da Resposta e ponto 30. do pedido de pronúncia arbitral).

N. A Requerente, no ano de 2012, efectuou doações à Cruz Vermelha Portuguesa e à Santa Casa da Misericórdia de ... (cfr. documento n.º 2 e 3 do Pedido arbitral).

13. Relativamente aos factos enunciados no n.º anterior, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo tributário, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados, dos quais resulta concordância quanto à factualidade apresentada pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

14. Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

V – FUNDAMENTOS DE DIREITO

15. Vamos determinar agora o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com a questão já enunciada (*vd.*, supra n.º11).

16. Assim, a questão que se suscita desdobra-se em três vertentes, a saber:

- A) Se as despesas com alojamento de pessoas não pertencentes ao quadro de pessoal da empresa, bem como as despesas emitidas em nome do sócio-gerente, ao serviço da empresa são ambas admissíveis no âmbito do disposto no artigo 23.º do Código de IRC;
- B) Se o gasto com o saco para amostras é integralmente aceite e assim, enquadrado com o artigo 23.º do Código de IRC ou, se por outro lado, aquele gasto está sujeito

ao regime das reintegrações e amortizações incito no Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro de 1990;

- C) Se são dedutíveis as provisões para créditos de cobrança duvidosa, bem como para depreciação de existências, nos termos do artigo 35.º, n.º 1 alínea c) e 36.º n.º 1, ambos do Código de IRC.

17. De acordo com o artigo 23.º, n.º 1, do Código de IRC consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Retenha-se que o lucro tributável para efeitos de tributação em IRC tem como suporte o resultado apurado na contabilidade (cfr. artigo 17.º, n.º 1, do Código de IRC, à data dos factos), a qual deverá, designadamente, estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo (cfr. alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 17.º do Código de IRC, à data dos factos) e estar organizada nos termos da lei comercial e fiscal e permitir o controlo do lucro tributável (n.º 1 do artigo 115.º do Código de IRC, à data dos factos).

Estando a contabilidade organizada, “presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas os termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal” (cfr. artigo 75.º da LGT).

Acresce, que uma das regras de organização da contabilidade que assume maior relevo para o direito fiscal, é a estabelecida na alínea a) do n.º 3 do citado artigo 115.º do Código do IRC, de acordo com a qual “Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário”.

Portanto, um gasto, para ser relevante fiscalmente, tem de ser afecto à exploração, no sentido de que deve existir uma relação causal entre tal custo e os proveitos da empresa, não sendo uma relação de causalidade necessária, mas antes tendo em conta as normais

circunstâncias do mercado, em termos de adequação económica do acto à finalidade da obtenção de resultados.

18. Quanto à indispensabilidade do custo exigida pelo artigo 23.º do Código de IRC, a questão do ónus da prova passa ao lado da presunção de veracidade da escrita correctamente organizada, pois não se questiona a veracidade (existência e montante) da despesa contabilizada, mas a sua relevância, face à lei, para efeitos fiscais, no caso, da sua qualificação como custo dedutível. Daí que se a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade e, por isso, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, demonstrando que os factos contabilizados não são verdadeiros, já no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a AT questionar essa indispensabilidade. Isto porque, o encargo da prova deve recair sobre quem, alegando o facto correspondente, com mais facilidade pode documentar e esclarecer as operações e a sua conexão com os proveitos (cfr. Acórdão do TCA, de 26/6/2001, Rec. n.º 4736/01). Na esteira de Jorge Lopes de Sousa “o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Embora esta regra (artigo 74.º/1 LGT) esteja prevista para o procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo judicial que se lhe seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova no procedimento tributário tenha o respectivo ónus no processo judicial tributário...” (in *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*, 2ª edição, pág. 470).

19. O artigo 23.º do Código de IRC consagra, porquanto, um critério geral definidor face ao qual se considerarão como gastos ou perdas aqueles que, devidamente comprovados, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da respectiva fonte produtora, sendo que, após a fixação desse critério, enuncia o preceito, a título exemplificativo, os custos ou perdas de maior projecção. Assim, dúvidas não podem sobrar de que, face ao artigo 23.º do Código do IRC, os custos fiscais, em regra, são os gastos derivados da actividade da empresa que apresentem uma conexão fáctica ou económica com a organização.

Ainda que não se concorde inteiramente com a afirmação, de que a relevância fiscal de um custo não depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou sequer da produção do resultado (ligação a um negócio lucrativo), já se aceita que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causa do gasto é empresarial ou privada.

20. No caso ora sob pronuncia arbitral, importa aferir se as pessoas não pertencentes ao quadro pessoal da empresa, beneficiaram o seu património pessoal em detrimento do empresarial, ou seja, se antes exerciam a sua actividade de acordo com as relações associadas à actividade da empresa.

Nesse sentido, está patente no probatório que D... Communication SL e E... Rappresentanze, Srl prestaram efectivamente serviços à Requerente (cfr. ponto L). Contudo, impõe-se considerar se os pagamentos em questão, no valor de € 1.530,00, podem considerar-se como normais e imprescindíveis à manutenção da fonte produtora dada a necessidade de uma manifesta e comprovada adequação e conveniência à actividade da Requerente. Ora, sendo certo que o artigo 23.º do Código de IRC não faz depender a dedutibilidade fiscal dos gastos do seu carácter normal, e que a Requerente explicou os motivos que justificaram aquelas despesas, as quais podem ser idóneas e convenientes à tutela dos seus interesses – uma parte significativa das despesas, ocorreu em 1 de Dezembro de 2009, que foi precisamente quando se realizou uma reunião para promoção da empresa (*final review*), com vista à divulgação da marca a nível internacional – mas, na verdade, não se prova se, em concreto, as pessoas não pertencentes ao quadro da empresa participaram naquela reunião relacionada com a actividade de promoção da Requerente, quais foram as pessoas em concreto e a natureza das despesas realizadas. Mais, não existe qualquer prova da realização da referida reunião.

Assim, não resulta da prova produzida, quais, como e onde tiveram intervenção na descrita actividade da Requerente, e se efectivamente esta ocorreu, não tendo sido concludente relativamente à prova da indispensabilidade de tais custos, pelo que a Administração Tributária não estava obrigada a provar factos cujo ónus cabia à Requerente.

21. A Jurisprudência tem entendido que, na questão atinente à dedutibilidade de gastos, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, resultando a comprovação e indispensabilidade dos custos, das circunstâncias de cada caso, de acordo com as práticas geralmente aceites, as provas existentes e os critérios de razoabilidade, dependendo a relevância fiscal de um custo, da sua afectação à exploração, atendendo às normais circunstâncias do mercado, em termos de adequação económica do acto à finalidade da obtenção de resultados (cfr. Acórdãos do TCA Sul de 18/01/2005 e de 05/05/2005, processo n.º 00452/04).

Da fundamentação aduzida pela AT decorre que não foram consideradas as despesas que, para além de não se mostrarem ser despesas da actividade e esfera da Requerente, também não permitiam estabelecer qualquer grau de conexão com a actividade da empresa suficientemente concretizado, a qual não logrou provar através de prova documental que as pessoas não pertencentes ao quadro pessoal da empresa tivessem participado em actividades relacionadas com a Requerente, mais concretamente na *final review*.

Assim sendo, a posição defendida pela Administração Tributária é consentânea e legal, pois não podem ser aceites como gastos as despesas que não se mostrem minimamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora e, a aceitar-se a posição da Requerente, estaria aberta a porta para os empresários, com menos escrúpulos, em seu proveito deduzirem custos alheios e sem qualquer interesse ao escopo da sua actividade empresarial e em prejuízo da Fazenda Pública, sem qualquer possibilidade de controle pela Administração Tributária.

Conclui-se, pois, que à Requerente cabia o ónus da prova da indispensabilidade dos custos indicados para efeitos de determinação da matéria colectável em sede de IRC, e bem assim, de que esses custos efectivamente existiram, sob pena da respectiva despesa não ser fiscalmente dedutível.

E tal prova, manifestamente, não foi lograda.

22. Considerando o exposto nos pontos anteriores, improcede a alegação da Requerente de que as despesas de alojamento suportadas em relação a comissionistas e consultores de marketing, eram de despesas absolutamente essenciais com vista à obtenção de proveitos, cabendo, por isso, no âmbito da aplicação do disposto no artigo 23.º do Código de IRC.

23. Cabe agora analisar se a despesa emitida em nome do sócio-gerente, ao serviço da empresa, é admissível no âmbito do artigo 23.º do Código de IRC.

24. Como anteriormente já tivemos oportunidade de referir, nos termos do artigo 23.º do Código de IRC, só se consideram gastos do exercício, os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora. E, é no conceito de indispensabilidade ínsito no mencionado artigo, que radica a questão essencial da consideração fiscal dos custos empresariais, e que assenta a distinção fundamental entre o custo efectivamente incorrido no interesse colectivo da empresa e o que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, e que não pode, por isso, ser considerado custo.

De acordo com o probatório (cfr. ponto M), existe uma factura em nome do sócio-gerente da Requerente, bem como a inclusão desta na contabilidade da Requerente.

Acontece que, conforme temos vindo a afirmar, a relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou a ligação a um negócio lucrativo. Ora, nenhuma destas características está minimamente assente, e por isso, existe a dúvida sobre se a despesa é ou não empresarial.

Ainda em volta do artigo 23.º do Código de IRC, há também que ter presente as exigências formais da documentação que sustenta a própria despesa. Segundo António Moura Portugal, “Na perspectiva dos interesses fiscais, as exigências formais de documentação encontram a sua razão de ser numa dúplice justificação: por um lado, na necessidade de comprovar a efectivação do custo, a sua existência (...); por outro lado, para se aferir a

natureza de despesa e respectiva comprovação da indispensabilidade do custo face à actividade do sujeito passivo ...” (in *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Portuguesa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 189.). Sucede que, de acordo com a factualidade dos presentes autos (cfr. ponto M), existe um problema no documento externo que acompanha a transacção, uma vez emitido em nome do sócio-gerente.

Resulta linearmente da lei e do princípio da praticabilidade que informa o direito fiscal, que os gastos têm de estar devidamente documentados. O problema que a lei não resolve expressamente, no âmbito do IRC, é o de saber quais as exigências concretas que o conteúdo desse documento deve observar. Em relação ao IVA, a lei impõe a estrita obrigação de emissão de um documento que acompanhe a transacção – a factura – incluindo com a concreta previsão dos seus requisitos e elementos integrativos (cfr. alínea b), do nº 1, do artigo 29.º e nº 5 do artigo 36.º, ambos do Código do IVA). Assim, as facturas são documentos que, nos termos do referido preceito “devem ser datados, numerados sequencialmente” e conter “os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ao prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto” e outros elementos sobre o objecto da transacção, além da taxa aplicável e dos motivos da isenção, se for o caso.

Como afirma Saldanha Sanches e que seguimos de perto, estas exigências formais, embora criadas para o IVA, devem aplicar-se “ao conjunto das relações tributárias por corresponderem às boas práticas contabilísticas” e, além do mais, tais “requisitos das facturas são os que permitem à escrita da empresa desempenhar todas as funções como instrumento de registo e de informação verificável que é chamada a desempenhar” (cfr. in *Custos mal documentados e custos não-documentados: o seu regime de dedutibilidade*, Anotação ao Acórdão do STA de 16 de Fevereiro de 2000, recurso nº 24.133, Fiscalidade, nº 3, Julho de 2000, p. 86.).

Da análise dos factos já descritos neste ponto, resulta que a despesa que se quer imputar à Requerente, através de documento emitido em nome do sócio-gerente, é um custo da vida

privada deste, não podendo ser contabilizado como custo da empresa. Para além da falta dos requisitos essenciais do documento que se pretende atribuir à Requerente, também inexistente prova no sentido de que a despesa cai na esfera da Requerente e é indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, pelo que não podemos discordar da desconsideração efectuada pela AT.

25. Pelo exposto, não é possível, como pretende a Requerente, enquadrar a despesa de alojamento e alimentação, cuja factura foi emitida em nome do sócio-gerente, no âmbito da aplicação do disposto no artigo 23.º do Código de IRC.

26. Em seguida, analisamos a segunda vertente do exposto no ponto 16, a de saber se o custo com o saco para amostras é integralmente aceite e assim, enquadrado com o artigo 23.º do Código de IRC ou, se por outro lado, aquele custo está sujeito ao regime das reintegrações e amortizações, incito no Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro de 1990.

Em sede de recurso hierárquico, considerou a AT razoável a aceitação do custo de reintegração em função da sua utilização, tendo sido atribuído um período de vida útil de três anos, permitindo que fosse aplicado ao custo com o saco de amostras uma taxa anual de reintegração de 33,33%, de acordo com a Tabela II – Divisão I – Grupo 5 do Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro de 1990.

27. De acordo com Rui Duarte Morais “Só originam amortizações ou reintegrações os bens (integrantes do activo imobilizado) que, normalmente, estejam sujeitos a deprecimento, a perda de valor”, que pode resultar quer da desactualização por razões tecnológicas, quer pelo mero decurso do tempo. O que significa que “as amortizações e reintegrações são o processo contabilístico de distribuir, de forma racional e sistemática, o custo de um activo que se deprecia pelos diferentes exercícios abrangidos pela sua vida útil” (cfr. in *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009, p. 102 e 106).

Neste sentido, nos termos do disposto no artigo 28.º do Código de IRC (à data das factos) são aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do activo imobilizado sujeitos a deprecimento.

Segundo o mesmo autor, os princípios que devem presidir às reintegrações e amortizações, relativamente aos bens corpóreos, é que “- as reintegrações e amortizações só são aceites quando contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam (...); - o valor amortizável em cada exercício é, como veremos adiante, relativamente variável. Porém, existe, fiscalmente, a chamada regra das quotas perdidas, segundo a qual em cada exercício dever ser contabilizada (como custo) uma quota mínima de reintegração ou amortização; - início das reintegrações ou amortizações: por regra, só devem ser contabilizadas a partir do momento da entrada em funcionamento dos bens, pois só a partir daí é que, normalmente, ficam sujeitos a depreciação (art. 28º, nº 3)”. (cfr. in *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009, p. 103).

No caso em apreço, entende a Requerente que o saco de amostras é um utensílio de desgaste rápido e que a própria contabilidade considerou enquadrável numa conta de gastos, devendo o gasto suportado ser integralmente aceite, num único exercício, para efeitos de tributação em IRC.

Contudo, não assiste razão à Requerente.

Se as amortizações são o processo contabilístico de distribuir, de forma racional e sistemática, o custo de um activo que se deprecia pelos diferentes exercícios abrangidos pela sua vida útil, e se visam dar tradução à regra básica de que “aos proveitos de um exercício deduzem-se os custos que, nesse exercício, se tornou necessário suportar para obter aqueles” (cfr. Rui Duarte Morais, *ob. cit.*, p. 102.), estando em causa um custo, que deve ser relevado em função da sua vida útil (ponto 33 da Pronúncia Arbitral), elas só podem ser aceites quando contabilizadas como custos, ou perdas do exercício a que respeitam e no limite (33,33%) que é permitido por Lei, segundo o artigo 1.º, nº 3 e Tabela II – Divisão I – Grupo 5, ambos do Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro de 1990.

28. Nestes termos, deverá manter-se a correcção efectuada pela AT, decorrente do cumprimento dos artigos 23.º e 28.º, ambos do Código de IRC, e do artigo 1.º, n.º 3 e Tabela II – Divisão I – Grupo 5, do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro de 1990, de onde decorre que a depreciação do saco de amostras está sujeito a uma depreciação legal de 33,33%, devendo esta ser contabilizada como custo do exercício de 2009, tal como posto ora em causa nos presentes autos arbitrais.

29. Cabe agora analisar, se são dedutíveis as provisões para créditos de cobrança duvidosa, bem como para depreciação de existências, nos termos dos artigos 35.º, n.º 1 alínea c) e 36.º n.º 1, ambos do Código de IRC (cfr. ponto 16).

30. As provisões de um exercício são lançamentos que, nesse mesmo exercício, se fazem na conta de resultados, como valores negativos, correspondentes a factos nele ocorridos, mas cuja concretização fica dependente de eventualidades que só nos exercícios seguintes podem ocorrer.

O regime das provisões fiscalmente aceites encontra-se regulado nos artigos 34.º e ss. do Código de IRC. À data dos factos, ao que interessa ao caso concreto, o artigo 34.º do Código de IRC previa que “1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

a) As que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;

b) As que se destinarem a cobrir as perdas de valor que sofrerem as existências;

(...)

2 - As provisões a que se referem as alíneas a) a d) do número anterior que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo consideram-se proveitos do respectivo exercício.”

Por outro lado, o artigo 35.º do mesmo diploma estabelecia que “1 - Para efeitos da constituição da provisão prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, são créditos de

cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

(...)

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

2 - O montante anual acumulado da provisão para cobertura de créditos referidos na alínea

c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;

b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;

c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;

d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

3 - Não são considerados de cobrança duvidosa:

a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval; b) Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real; c) Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1; d) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.”.

31. A constituição de provisões tem como finalidade essencial possibilitar a inclusão de custos ou perdas de um dado exercício, de montantes que de outro modo nele não figurariam, por lhe faltar justificação documental para a respectiva movimentação. Ou seja, as contas de provisões são aquelas onde se inscrevem as verbas destinadas a contrabalançar encargos ou prejuízos estimados e actuais, de provável processamento futuro, ou, sendo certa a sua ocorrência futura, apenas o seu montante é actualmente incerto.

A necessidade de constituição de provisões surge, nomeadamente, para dar cumprimento ao princípio da prudência adoptado pelo Plano Oficial de Contabilidade (à data dos factos),

que determina que as diminuições do activo, ainda que potenciais, deverão ser relevadas contabilisticamente. De grosso modo, uma provisão, é uma possível perda futura de rendimentos das empresas.

Contudo, porque a constituição abusiva de provisões, nomeadamente para créditos de cobrança duvidosa, poderia conduzir a uma distorção dos resultados duma empresa, para efeitos fiscais, o legislador introduziu normas tipificando as situações que são passíveis de constituir custos para efeitos fiscais.

Concretamente, do ponto de vista fiscal, consagra-se, como regra geral, no artigo 23.º, n.º 1, alínea h), do Código de IRC, a dedutibilidade fiscal das provisões.

Por outro lado, para além dos limites incertos naquele artigo, os artigos 34.º a 38.º do Código de IRC determinam a quantificação das provisões, nomeadamente, o artigo 34.º do Código de IRC estabelece as situações, de forma taxativa, em que as provisões constituídas pelos contribuintes poderão ser consideradas para efeitos de apuramento do lucro tributável. A razão de ser deste artigo, prende-se com o facto do legislador tributário não ter querido que a constituição das provisões fosse determinada ao livre arbítrio dos contribuintes.

Nesta cadência, e tendo em conta o ora pedido de pronúncia arbitral, o tratamento legal dos créditos em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento, vem consagrado no artigo 34.º, n.º 1, alínea a) e na alínea c) do n.º 1 do artigo 35.º, ambos do Código de IRC. De acordo com estes artigos, tais créditos devem estar evidenciados como créditos de cobrança duvidosa na contabilidade, e terá de haver prova de terem sido feitas diligências tendentes ao recebimento daqueles, relativamente aos quais foram constituídas as provisões (a título de exemplo, prova através de carta registada com aviso de recepção insistindo no pagamento).

32. Tendo em conta o artigo 18.º, n.º 1, do Código de IRC sob a epígrafe “Periodização do lucro tributável”, não é exigível que a provisão para créditos de cobrança duvidosa seja constituída no exercício em que esses créditos entrem em mora.

Para que a provisão seja recusada como custo fiscal não basta, pois, invocar que os créditos já estavam em mora há mais de seis meses aquando da constituição da provisão, importando que a Administração Tributária afirme, e isso se prove ao longo do procedimento e/ou processo tributário que tenha determinado a não consideração da provisão para efeitos fiscais, que a incobrabilidade dos créditos foi verificada em exercícios anteriores àquele em que ocorreu essa constituição, e isso evidenciado na contabilidade do contribuinte, pois só neste caso há ofensa do princípio da especialização dos exercícios, a justificar o não atendimento da provisão como custo fiscal do exercício (cfr. Acórdão do STA, processo n.º 101/03, de 30.04.2003).

O que nos diz a lei - artigo 35.º n.º 1 alínea c) do Código de IRC - é que o crédito em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento pode ser considerado de cobrança duvidosa; e que, para o cobrir, pode ser constituída uma provisão fiscalmente dedutível - artigo 34.º n.º 1 alínea a) do mesmo diploma - no exercício do ano em que o crédito seja considerado de cobrança duvidosa e como tal contabilizado, mas não já em exercícios posteriores - artigo 18.º n.º 1, ainda do mesmo diploma.

O Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão, de 30 de Abril de 2003, conclui que "não é a data da constituição dos créditos ou a verificação de certo prazo de mora que releva para o efeito, mas sim a data da verificação do risco de incobrabilidade. Ou seja, tudo está em saber em que exercício a incobrabilidade foi constatada e isso reflectido na contabilidade da recorrida. Sendo que tal exercício não tem, necessariamente, que coincidir com aquele em que os créditos entraram em mora, ou em que tal mora ultrapassou a duração de seis meses, pois a simples mora do devedor não é indício bastante de que o crédito não virá a obter cobrança." (cfr. processo n.º 101/03).

33. Passemos, agora, ao caso concreto da presente pronúncia arbitral. Como consta do probatório, a Requerente não logrou provar que o conhecimento da incobrabilidade ocorreu no decurso de 2009, quando aquela diz respeito a facturas datadas dos anos de 2003 e 2004. Contrariamente ao que ficou apurado em sede inspectiva – entre a data das facturas (2003 e 2004) e a constituição da provisão (2009), não existiu nenhuma factura para os clientes em causa, ou pagamentos parciais faseados no tempo, nem foram disponibilizadas

outras evidências de efectivamente nos anos anteriores não haver, já, o risco de incobabilidade – a Requerente não demonstrou o porquê daquele longo lapso temporal, apenas afirmando que de acordo com o conhecimento que tinha dos seus clientes a levaria a acreditar que as facturas em questão seriam efectivamente pagas. A verdade, é que se constata que as cartas enviadas aos devedores pela Requerente, no sentido das necessárias diligências para o recebimento dos créditos em mora há de seis meses, estão datadas de forma não coincidente com as datas das facturas e respectivos prazos normais de pagamento, havendo lapsos de cerca de 5 e 6 anos (cfr. fotocópias das cartas remetidas aos devedores em 05.03.2009, 19.03.2009 e 21.09.2009, juntas ao PAT).

Posto isto, teremos de concordar com a AT quando afirma que da ponderação das regras que devem assistir à contabilidade e ainda aos elementos que se deram como provados, é manifesto que a Requerente desprezou um risco elevado de incobabilidade que podia ter registado em prazo adequado a não postergar o princípio da especialização.

Significa que a verificação da incobabilidade deve ser, tanto quanto possível, próxima da data da factura em prazo corrente de pagamento, designadamente durante o mesmo exercício, devendo ser constituída a provisão pelo crédito de cobrança duvidosa sob pena da sua não aceitação para efeitos fiscais, e, conseqüentemente, não ser considerado como tal o custo que a provisão pretendia consignar.

34. Considerando o exposto nos pontos anteriores, não procede o alegado pela Requerente, quando afirma que a AT tem que considerar a provisão efectuada para créditos de cobrança duvidosa. Portanto, a desconsideração do custo, para efeitos fiscais, no valor de € 31.023,50 é legal, de acordo com os artigos 18.º, 23.º, 34.º e 35.º, todos do Código de IRC (à data dos factos).

35. Por fim, a Requerente entende também que a provisão para depreciação de existências, no valor de € 34.370,40, tem que ser considerada para efeitos fiscais, por se tratar de uma provisão constituída em relação a existências cujo valor de mercado era inferior ao respectivo custo de aquisição.

36. Como anteriormente foi amplamente explicitado, uma “Provisão é um fundo criado pela empresa, levado a custos ou encargos do exercício, e destinado a fazer face a prejuízos que se esperam, mas cujo valor não se conhece ainda com precisão.” (cfr. Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-02-2011, Proc. n.º 03998/10).

Nesta matéria, é importante trazer à colação a posição defendida por Rui Duarte Morais “tal como uma pessoa cautelosa, quando confrontada com uma despesa previsível, põe antecipadamente de lado o dinheiro necessário para a satisfazer, também, uma empresa providente deve preservar certa fracção dos seus resultados para se precaver contra perdas que reputa de prováveis, sendo que na constituição de uma provisão não está, directamente, em causa a criação de uma «reserva monetária», mas a consideração de um custo, o que tem como consequência que o lucro apurado (e, portanto, também o lucro distribuível) seja menor.” (cfr. in *ob. cit.*, págs. 119-120).

Assim, quando ocorrem circunstâncias das quais resulta o risco de o valor de venda de alguns bens dos stocks poder a vir a ser inferior àquele pelo qual figuram nas contas da empresa, devem ser feitas provisões para depreciação de existências. Estas, de acordo com o artigo 36.º n.º 1 do Código de IRC, terão que corresponder “à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de mercado referido à mesma data, quando este for inferior àquele.”. Mais acrescenta o n.º 2 do mencionado artigo, “entende-se por preço de mercado o custo de reposição ou preço de venda, consoante se trate de bens adquiridos para a produção ou destinados a venda.”.

37. Pois bem, no caso em análise, em função da prova produzida nos autos, deveria a Requerente comprovar documentalmente a diferença entre o custo de aquisição e o respectivo preço de mercado referido à mesma data, sendo que, nos termos do artigo 36.º do Código de IRC, o preço de mercado, tratando-se de bens destinados a venda, será o preço de venda, o que não aconteceu.

Uma referência quanto ao ponto N do probatório, apesar da Requerente ter alegado que alguns artigos nem sequer foram vendidos por preço nenhum, pois na ausência de mercado acabaram por ser doados a várias instituições, os documentos juntos não fazem

corresponder os necessários ajustamentos de existências com os artigos doados às identificadas instituições.

38. Assim, não pode concluir-se, de acordo com o artigo 34.º, n.º 1, alínea b) e n.º 1 do artigo 36.º, ambos do Código de IRC, que assista razão à requerente relativamente à provisão constituída para depreciação de existências.

VI – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar que não assiste razão à Requerente, devendo a liquidação do imposto efectuada pela AT manter-se na ordem jurídica.

Fixa-se o valor do processo em € 18.343,06 (dezoito mil, trezentos e quarenta e três euros e seis cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o montante das custas em € 1.224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido não foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento, bem como da Tabela I anexa a este último.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Março de 2015.

O Árbitro,

(Jorge Carita)