

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 667/2014-T

Tema: IRC – Perdas por imparidade; créditos incobráveis

DECISÃO ARBITRAL

AS PARTES

Requerente: A... – **DISTRIBUIÇÃO SA**, NIPC PT ..., com sede na ..., Rua dos ..., ... – Piso ..., Edifício ...-“...”, ...-... – ..., Oeiras;

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT).

I. RELATÓRIO

- a) Em 08-09-2014 a Requerente, entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral colectivo (TAC).
- b) O pedido está assinado por advogado em representação da Requerente.

O PEDIDO

- c) Por via do pedido de pronúncia arbitral apresentado no âmbito do processo em referência, vem a Requerente peticionar: i) a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IRC n.º 2014 ... e de liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ..., relativos ao exercício de 2010, no valor global de € 148.339,39; e ii) o reconhecimento do direito à indemnização prevista nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, caso venha a ser julgada indevida a garantia patrimonial prestada com

vista à suspensão do processo de execução fiscal instaurado na sequência da dívida tributária cuja legalidade ora se discute.

- d) A AT após ter tomado conhecimento do pedido de constituição do Tribunal Arbitral Colectivo (TAC), por requerimento de 21.10.2014, comunicou que mantinha nos seus precisos termos o acto tributário indicado como objecto do pedido de pronúncia arbitral (artigo 13º nº 1 do RJAT).

DO TRIBUNAL ARBITRAL COLECTIVO (TAC)

- e) O pedido de constituição do TAC foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 09.09.2014.
- f) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foram designados árbitros os signatários desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 22.10.2014. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- g) Pelo que o Tribunal Arbitral Colectivo (TAC) se encontra, desde 06.11.2014, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio.
- h) Tendo ocorrido lapso na indicação dos árbitros adjuntos na “comunicação da constituição do TAC” foram as partes notificadas dessa correcção por despacho de 18-5-2015.
- i) Em 09.11.2014 foi pelo Presidente do TAC emitido o despacho do artigo 17º-1 do RJAT que foi notificado à Requerente e à Requerida em 10.11.2014.
- j) Respondeu a AT em 16.12.2014 e juntou em 18.12.2014 o respectivo PA, composto por 5 volumes (PA, PA1, PA2, PA3 e PA4).
- k) Em 08.03.2015 foi pelo Presidente do TAC proferido despacho de dispensa da reunião do artigo 18º do RJAT e conferido prazo de 10 dias para apresentação alegações escritas pelas partes.
- l) Por requerimento de 16.03.2015 a Requerente veio propugnar pela realização da reunião do artigo 18º do RJAT, produção de prova testemunhal arrolada no pedido de pronúncia e/ou alegações. Por requerimento de 19.03.2015 a Requerida veio propugnar no sentido de não ser produzida prova testemunhal.

- m) Por despacho do Presidente do TAC de 21.03.2015 foi indeferida a produção de prova testemunhal pelo facto de não existirem factos controvertidos sobre que pudesse incidir, dispensada a realização da reunião de partes por desnecessária e conferido prazo de 10 dias para apresentação de alegações escritas e sucessivas. Foi agendado o dia 30 de Maio de 2015 para a adopção da decisão final.
- n) Em 10.04.2015 a Requerente apresentou as suas alegações escritas e a Requerida apresentou-as em 20.04.2015.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- o) **Legitimidade, capacidade e representação** - As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas.
- p) **Contraditório** – A AT foi notificada nos termos do inciso k). Todos os despachos produzidos no processo e todos os documentos juntos foram disponibilizados à respectiva contraparte e constam no sistema de gestão processual do CAAD.
- q) **Excepções dilatórias** - O processo não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT. A AT não questionou a tempestividade da apresentação do pedido de pronúncia e face à data limite de pagamento da liquidação do imposto o TAC não conclui pela sua intempestividade.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

- r) Entende a Requerente que os actos de liquidação efectuados pela AT são ilegais por se suportarem no entendimento de que a perda por imparidade deduzida pela Requerente, relativa ao crédito detido sobre a sociedade devedora, só pode ser fiscalmente reconhecida após o encerramento do processo de insolvência daquela empresa, à luz do regime consagrado no artigo 41.º do CIRC.
- s) É precisamente na aplicação deste regime que a Requerente entende residir o “erro da AT”, quando o que se pretende é que a imparidade declarada sobre a empresa

“B...” seja fiscalmente aceite ao abrigo do estipulado nos artigos 35.º e 36.º do CIRC, relativamente aos créditos de cobrança duvidosa.

- t) A este respeito, alega a Requerente, que: 1 - no exercício de 2009, acresceu no campo 270 do Quadro 7 da Modelo 22 - “ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais” -, a importância de € 587.132,00, da qual, parte - € 512.482,49 -, correspondia à não aceitação fiscal da perda por imparidade contabilística respeitante ao crédito que detinha sobre a empresa devedora “B...”; 2 - na sequência do processo de insolvência daquela empresa, deduziu no campo 764, do Quadro 7, da Modelo 22 do exercício de 2010 – “reversão de provisões tributadas” -, o montante de € 512.482,49, correspondente à quantia relativa ao crédito sobre aquela empresa; 3 - encontrando-se verificados os requisitos previstos nos artigos 35.º e 36.º do CIRC, quanto aos créditos de cobrança duvidosa, impunha-se à Requerente a dedução do montante da perda por imparidade no exercício 2010 e, conseqüentemente, à atribuição de relevância fiscal a essa imparidade pela AT.
- u) Nestes termos, ao deixar de considerar o montante de € 512.482,49 como imparidade, entende a Requerente que a AT actuou em violação do disposto nos artigos 17.º, 35.º e 36.º do CIRC, razão pela qual padece a liquidação efectuada de manifesta ilegalidade, devendo por isso ser anulada.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

- v) Contrapõe a AT, que o tratamento fiscal dado pela Requerente ao crédito *sub judice* não foi o de uma mera constituição de uma provisão nos termos previstos no artigo 36.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, mas sim o de dívidas incobráveis. Isto porque, para que crédito pudesse ser considerado nos termos do artigo 36.º seria necessário que a dívida se encontrasse evidenciada na contabilidade como “não paga” e não como “dívida incobrável”.
- w) Acontece que, na sequência da constituição da provisão supra referida e do conhecimento do processo de insolvência da empresa B..., a Requerente “desreconheceu o crédito do cliente, de forma a espelhar que, à data do

encerramento do exercício de 2010 aquele não se mantinha”, tratando-o como uma dívida incobrável, sem que se encontrassem cumpridos os requisitos previstos no artigo 41.º do CIRC – designadamente, o encerramento do processo de insolvência daquela empresa.

- x) Desta feita, não podendo tal perda ser fiscalmente aceite à luz dos artigos 18.º, 35.º, 36.º e 45.º do CIRC e do princípio da especialização dos exercícios, conclui a AT, pugnando pela manutenção na ordem jurídica das liquidações em crise.

II. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Com relevância para a decisão que se vai adoptar são estes os factos que se consideram provados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

Factos provados

1. A Requerente pertence ao “GRUPO A...1” e encontra-se inscrita no cadastro fiscal com a actividade de “Comércio por grosso de bebidas alcoólicas”, CAE 46341 – **artigo 11º do pedido de pronúncia e folhas 5 do relatório da inspecção tributária - parte II.3.1.2 - junto com o PA quanto à “actividade da empresa”.**
2. Por força da sua integração em Grupo Multinacional, no exercício de 2010, a Requerente assumiu um período especial de tributação, com início em 1 de Julho de 2010 e termo em 30 de Junho de 2011 – **artigos 12º e 13º do pedido de pronúncia e folhas 6 do relatório da inspecção tributária - parte II.3.2 - junto com o PA quanto ao “enquadramento fiscal”.**
3. No exercício de 2009, a Requerente provisionou uma dívida que detinha sobre o seu cliente “B..., S.A.” no montante de 587 132,00 euros, acrescendo este valor no campo 270 do quadro 07 do Modelo 22 – **artigo 18º do pedido de pronúncia e segunda lauda do Documento nº 8 junto com o mesmo.**

4. Em 07.11.2011, a Requerente submeteu a sua declaração de rendimentos anual de Modelo 22, respeitante ao exercício de 2010, na qual foi apurado um lucro tributável de € 611.871,65 e resultou a pagar um imposto na importância de € 151.010,72 – **artigo 14º do pedido de pronúncia e documento nº 6 junto com o mesmo.**
5. Na declaração referida no inciso anterior (relativa ao exercício de 2010), a Requerente inscreveu a importância de € 512.482,49 no campo 764 do quadro 7, respeitante a perdas por imparidade de créditos, em virtude da dívida da sociedade “B... , S.A.”, cuja empresa foi declarada insolvente, em 07.06.2011, por sentença proferida no âmbito do processo de insolvência que correu termos no 3.º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia sob o n.º .../11....TYVNG – **artigos 14º a 16º e 23º a 25º do pedido de pronúncia e documentos nº 6 e 9 juntos com o mesmo.**
6. Em resultado do encerramento do processo de insolvência anteriormente identificado, a Requerente veio a desconhecer contabilisticamente a sobredita importância de €512.482,49 que havia inscrito no Campo 764 do Quadro 7, da declaração de rendimentos anual (Mod. 22) relativa ao exercício de 2010
7. A AT promoveu um procedimento inspectivo - Ordem de Serviço OI2014 ... - (natureza interna de âmbito parcial), dirigido à análise do IRC (alínea a) do artigo 13º e alínea b) do nº 1 do artigo 14º, ambos do RCPIT), sendo o exercício de 2010 o objecto de análise (artigo 14º, nº 3 do RCPIT) e teve por objectivo a validação das rubricas de ajustamentos e provisões inscritos na declaração empresarial simplificada (IES) e respectivos efeitos fiscais dos montantes declarados, bem como a validação dos valores nos campos “721 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros”, “752 – Linha em branco” e “764 – Redução de provisões tributadas”, do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 do exercício de 2010 – **Processo administrativo junto, artigos 1 a 6º do pedido de pronúncia, artigo 20º da resposta da AT.**
8. Na sequência da inspecção tributária conduzida pelos Serviços de Inspeção Tributação da Direcção de Finanças de Lisboa a Requerente foi notificada, em data

não determinada, da liquidação adicional de IRC n.º 2014 ..., com data de 19.04.2014 e da liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ..., relativas ao exercício económico de 2010, os quais originaram um saldo a pagar de € 148.339,39, sendo € 135.807,86 de colecta de IRC e € 12.531,53 de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 09.06.2014 – **Segundo parágrafo do exórdio do pedido de pronúncia, documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia e artigo primeiro da resposta da AT.**

9. As liquidações referidas no inciso anterior foi levada a efeito tendo com base na conclusão do Relatório da Inspeção Tributária de que o valor de € 512.482,49, respeitante a perdas por imparidade de créditos “foi indevidamente deduzido no campo 764 do quadro 07 da declaração de rendimento modelo 22 do exercício de 2010” – **artigo 3.º do pedido de pronúncia, artigo 2.º da resposta da AT e PA.**
10. Tais liquidações resultaram da correcção efectuada pela AT relativamente às perdas por imparidade de créditos, dando origem a um lucro tributável fiscal corrigido no valor de € 1.124.354,14, do qual resultou um saldo a pagar no valor de € 148.339,39 – **artigos 4.º a 5.º do pedido de pronúncia, folhas 5 – parte inicial – da resposta da AT e PA.**
11. A Requerente não procedeu ao pagamento das liquidações em causa nos presentes autos, pelo que foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ... 2014 ... – **Artigo 7.º do pedido de pronúncia e documento n.º 4 em anexo ao mesmo.**
12. No âmbito do referido processo de execução fiscal, a Requerente prestou uma garantia bancária no valor de € 188.255,18, com vista à sua suspensão – **artigo 8.º do pedido de pronúncia e documento n.º 5 junto com o mesmo.**

A matéria assente resulta, percute-se, dos documentos juntos pela Requerente e pela Requerida, cuja autenticidade, conteúdos e valorações probatórias não mereceram dissonância das partes.

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que se configure como relevante para a correcta composição da lide processual, na dimensão da decisão que se vai adoptar.

III - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

A hipótese em apreço cinge-se à questão de saber se a perda por imparidade declarada pela Requerente, no montante de € 512.482,49, deve ou não ser considerada fiscalmente aceite no exercício de 2010, por preencher os pressupostos legalmente previstos para o efeito, à luz do consagrado nos artigos 18.º, 23.º, 35.º, 36.º e 41.º do CIRC.

De facto, discute-se aqui se o crédito resultante da actividade da Requerente deverá apenas ser fiscalmente relevado aquando do encerramento do processo de insolvência da sociedade devedora, com base no regime legal relativo aos créditos incobráveis, previsto no artigo 41.º do CIRC – como entende a AT -; ou se, ao invés disso, deverá ser fiscalmente reconhecido com base nos artigos 35.º e 36.º do CIRC, quanto aos créditos de cobrança duvidosa.

IV - APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TAC CUMPRE SOLUCIONAR

- **Quanto à questão de fundo**

Vejamos, afinal, qual o efectivo tratamento dado pela Requerente ao crédito em discussão.

Ora, muito embora resulte do enquadramento fáctico supra traçado, que a Requerente constituiu uma provisão no montante de € 578.132,00, parcialmente constituída pelo crédito referente à sociedade B..., que veio posteriormente a deduzir no exercício de 2010, na sequência do conhecimento do processo de insolvência daquela sociedade, o certo é que, a par disto, a Requerente desreconheceu contabilisticamente esse mesmo crédito – o que não pode ser aqui ignorado.

Com efeito, uma vez desreconhecido este crédito contabilisticamente, não pode a perda por imparidade declarada pela Requerente ser fiscalmente reconhecida, no exercício de 2010, à

luz do regime previsto para os créditos de cobrança duvidosa. Só assim poderia ser, caso a dívida se tivesse mantido como “não paga” na respectiva contabilidade.

Subscreve-se, por isso, o entendimento vertido no Acórdão Arbitral n.º 85/2012-T, de 20.12.2012, no qual se elucida que “com a eliminação contabilística dos créditos referidos [provisionados], eles deixarão definitivamente de ser incluídos no balanço e de ter relevância fiscal (...). Por isso, não tendo suporte legal a eliminação dos créditos do balanço, justifica-se que seja efectuada a correcção ao lucro tributável, considerando os valores desses créditos para efeitos de tributação em IRC, como se a anulação não tivesse sido efectuada”.

Entendimento este igualmente veiculado na Informação Vinculativa da AT de 28.01.2014, através da qual se esclarece que se “a entidade credora decidir desreconhecer os referidos créditos, o seu montante tem de ser acrescido no Quadro 07 da Declaração Modelo 22, para efeitos da determinação do lucro tributável do período de tributação em que ocorreu o desreconhecimento, uma vez que não se observam os requisitos exigidos no art.º 41.º do CIRC para a consideração do crédito como incobrável”.

Verifica-se, portanto, que tendo a Requerente desreconhecido o crédito sobre a empresa B..., sem que se encontrassem preenchidos os requisitos previstos no artigo 41.º do CIRC – como acontece, *in casu* -, o mesmo tinha que ser acrescido – e não deduzido - para efeitos da determinação do lucro tributável.

Em face do exposto, conclui-se pela legalidade da correcção efectuada pela AT, julgando-se, assim, improcedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações em crise.

- **Quanto ao reconhecimento do direito à indemnização pela prestação da garantia e juros indemnizatórios**

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade formulado pela Requerente fica prejudicado o reconhecimento do direito à indemnização prevista nos artigos 171.º do

CPPT e 53.º da LGT, pela prestação de garantia patrimonial com vista à suspensão do processo de execução fiscal instaurado contra a Requerente na sequência da dívida tributária em apreço.

Importa salientar, quanto a este ponto, que a Requerente não alega e muito menos demonstra qual o prejuízo (v.g., comissões bancárias) em que incorreu em consequência da prestação de garantia bancária prestada para suspensão do processo de execução fiscal.

“O Tribunal pode, contudo, segundo as regras da normalidade e da experiência comum, pressupor a existência real de um prejuízo pela prestação de garantia bancária.

O que aliás decorre do artigo 53.º da LGT que determina que o devedor que “(...) ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação (...)”. Por outro lado, a indemnização, segundo o mesmo artigo, “(...) tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios (...)” – cfr. Processo n.º 10/2012-CAAD.

Desconhece-se o montante da comissão paga sobre o valor garantido, não podendo o Tribunal Arbitral apurar – caso procedesse o pedido formulado pela Requerente - se o mesmo é inferior ou superior ao limite máximo, ficando impossibilitado de fazer a sua quantificação.

Pelo que mesmo que se admitisse o direito da Requerente a tal indemnização, deveriam os prejuízos com a prestação da garantia a ressarcir pela AT ser liquidados em execução de sentença.

V. DISPOSITIVO

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

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IRC n.º 2014 ... e de liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ..., relativos ao exercício de 2010, no valor global de € 148.339,39;
- b) Absolver desse pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e
- c) Julgar prejudicada apreciação das demais questões suscitadas no processo.

*

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 148 339,39 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €3.060,00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 29 de Maio de 2015

O Tribunal Arbitral Colectivo (TAC),

José Poças Falcão

(Presidente)

Augusto Vieira

(Vogal)

Alberto Amorim Pereira

(Vogal)

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.