

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 532/2017-T

Tema: IRC - Artigo 41º do Código do IRC (versão de 2012) - Créditos incobráveis de sociedade comercial, residente, sobre a sua sociedade mãe, não residente, detentora de 100% do seu capital social - Insolvência da sociedade não residente.

DECISÃO ARBITRAL

Partes

Requerente: **A...**, NIPC PT..., com sede na ... n.º..., ...-...

Requerida: **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**

I. RELATÓRIO

- a) Em 02 de Outubro de 2017 a Requerente entregou no CAAD um pedido de pronúncia arbitral (ppa) solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

O PEDIDO

- b) A Requerente pretende, quanto ao IRC do exercício de 2012, que o TAS declare *“ilegal o acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas n.º 2016 ... e, bem assim, ... o despacho do Senhor Director de Finanças Adjunto, em regime de substituição, datado de 28 de Junho de 2017 que indeferiu a reclamação graciosa, sendo, quer o acto de liquidação, quer o referido despacho, anulados em conformidade e reconhecido o direito da Requerente a indemnização por garantia indevidamente prestada”*.

- c) Ou seja, o “... *pedido de pronúncia arbitral é apresentado, quer contra o despacho do Senhor Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, em regime de substituição, datado de 28 de Junho de 20179 quer contra a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios, do exercício de 2012, nº 2016..., de que resulta o valor a pagar de € 31.124,57*”, aqui incluídos os referidos juros.

A CAUSA DE PEDIR

- c) Uma vez que em 17 de Fevereiro de 2014 a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos de IRC de 2012 (de substituição) e considerou como componente negativa do lucro tributável, um crédito incobrável no valor de € 5.272.603,24, que resultou de transacções realizadas com a sociedade B...;
- d) Sociedade esta que era a "sociedade-mãe" da ora Requerente, que a detinha em 100% do seu capital;
- e) Porque a AT, em cumprimento da Ordem de Serviço nº 012016..., de 27.05.2016, promoveu um procedimento de inspecção tributária, no âmbito do qual requalificou, para efeitos fiscais, alguns dos valores contabilísticos, designadamente, “... *concluiu ... que o crédito incobrável de € 5.272.603,24 sobre a sociedade B..., não podia ser reconhecido como gasto do exercício*”, na medida em que “... *no caso em concreto, não se encontram verificados os respectivos requisitos legais, designadamente: (1) o processo de insolvência da sociedade sobre a qual eram detidos os créditos –B... não se encontrava concluído; (2) foi omitida a comunicação ao devedor de que se iria considerar o crédito como incobrável e reconhecê-lo como componente negativa da matéria colectável do exercício*”;
- f) Conclui a Requerente que o artigo 41º do Código do IRC - versão de 2012 – não prevê que a incobrabilidade dos créditos apenas possa ser reconhecida após sentença ou *términus* do processo, nem será exigível, a comunicação ao devedor (nº 1 e 2 do artigo 41º do Código do IRC), porquanto: (1) o devedor, enquanto não residente, não é sujeito passivo de IRC português, (2) os seus resultados positivos ou negativos em nada influenciam a receita fiscal portuguesa, (3) a comunicação,

cuja forma não consta da lei, seria inútil, porque a devedora, sociedade mãe “*tinha integral e pleno conhecimento de tal intenção, tendo, inclusivamente, tomado parte no processo decisório enquanto acionista*”.

- g) Entende que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação, padecem de (1) ilegalidade por violação das normas constantes dos artigos 41º, nº 2, do CIRC, 55º da LGT, 104º nº 2 e 266º da CRP; (2) falta de fundamentação por desconformidade com as normas dos artigos 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa e 77º, nºs 1 e 4, da Lei Geral Tributária; (3) violação do princípio da proporcionalidade na medida em que o artigo 36º do Código do IRC, na redacção da altura, face à antiguidade do crédito, permitia o reconhecimento deste gasto “*em nada ... limitado pela circunstância de se tratarem de entidades relacionadas*”.
- h) Entende ainda que foi ilegal a liquidação dos juros compensatórios porque (1) inexistiu atraso na liquidação de impostos na dimensão que resulta do acórdão do STA de 23.02.1999, (2) não foi fundamentada a sua liquidação, ou seja, não foi alegada a “culpa” do sujeito passivo no atraso ou retardamento da liquidação, (3) não foi a Requerente notificada para audição prévia sobre a sua liquidação; resultando violadas as normas constantes dos artigos 35º-1 da LGT e do artigo 60º-3 da LGT.

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- i) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 03-10-2017.
- j) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 21.11.2017. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- k) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 14.12.2017, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).

- l) Todos estes actos se encontram documentados nos registos constantes do Sistema de Gestão Processual que aqui se consideram reproduzidos.
- m) Logo em 14-12-2017 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 30.01.2018, juntando o Processo Administrativo (PA) composto por dois ficheiros informatizados, designados por Part1 (com 112 folhas), e Part2 (também com 112 folhas). Na resposta a AT propugnou no sentido de não se realizar a reunião de partes do artigo 18º do RJAT.
- n) Por despacho de 30.01.2018 foi convidada a Requerente para se pronunciar sobre se ainda mantinha interesse na audição da testemunha arrolada e ainda para adoptar uma posição sobre a realização ou não, da reunião de partes do artigo 18º do RJAT.
- o) Por despacho de 14.02.2018 foi dispensada a realização da reunião de partes do artigo 18º do RJAT, face à ausência de tomada de posição da Requerida. Foi, no entanto, fixado prazo para alegações finais, escritas e sucessivas.
- p) A Requerente também não apresentou alegações escritas. A Requerida, por requerimento de 06.03.2018, comunicou que também não contra-alegava, por ausência de contraditório, mantendo tudo o que tinha referido em sede de resposta.
- q) Por despacho de 03.04.2018 foi agendada a data para a prolação da decisão final.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- r) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (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).
- s) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos da alínea m) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes.
- t) **Excepções dilatórias** - O procedimento arbitral 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, como resulta do facto da Requerente ter apresentado o pedido de pronúncia em 02.10.2017 e a data constante do registo

dos CTT de notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa ser 04.07-2017 (facto alegado pela Requerente no artigo 2º do PPA que a Requerida não colocou em crise).

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

- u) A Requerente circunscreve o presente litígio à apreciação das seguintes questões: “a) *saber se a lei determina que a incobrabilidade dos créditos apenas pode ser reconhecida, para efeitos fiscais, após sentença ou **términus** dos processos aí referenciados; b) saber se era exigível a comunicação ao devedor da intenção de reconhecer um gasto com fundamento na incobrabilidade do crédito*”.
- v) E como se referiu supra (em f) deste Relatório), conclui que o artigo 41º do Código do IRC - versão de 2012 – não prevê que a incobrabilidade dos créditos apenas possa ser reconhecida após sentença ou *términus* do processo, nem seria exigível, a comunicação ao devedor (nº 2 do artigo 41º do Código do IRC), porquanto: (1) o devedor, enquanto não residente não é sujeito passivo de IRC português, (2) os seus resultados positivos ou negativos em nada influenciam a receita fiscal portuguesa, (3) a comunicação, cuja forma não consta da lei, seria inútil, porque a devedora, sociedade mãe “*tinha integral e pleno conhecimento de tal intenção, tendo, inclusivamente, tomado parte no processo decisório enquanto acionista*”.
- w) E, como já se referiu em g) e h) supra, propugna no sentido de que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação, padecem de (1) ilegalidade por violação das normas constantes dos artigos 41º, nºs 1 e 2, do CIRC, 55º da LGT, 104º nº 2 e 266º da CRP; (2) falta de fundamentação por desconformidade com as normas dos artigos 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa e 77º, nºs 1 e 4, da Lei Geral Tributária; (3) violação do princípio da proporcionalidade na medida em que o artigo 36º do Código do IRC, na redacção do Código em 31 de Dezembro de 2012, face à antiguidade do crédito, permitia o reconhecimento deste gasto “*em nada ... limitado pela circunstância de se tratarem de entidades relacionadas*”.

- x) Entende ainda que foi ilegal a liquidação dos juros compensatórios porque (1) inexistiu atraso na liquidação de impostos na dimensão que resulta do acórdão do STA de 23.02.1999, (2) não foi fundamentada a sua liquidação, ou seja, não foi alegada a “culpa” do sujeito passivo no atraso ou retardamento da liquidação, (3) não foi a Requerente notificada para audição prévia sobre a sua liquidação; resultando violadas as normas constantes dos artigos 35º-1 da LGT e do artigo 60º-3 da LGT.
- y) Termina referindo que o pedido de pronúncia deve ser “... *julgado totalmente procedente porque provado e, conseqüentemente, declarado ilegal o acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas nº 2016 ... e, bem assim, declarado ilegal o despacho do Senhor Director de Finanças Adjunto, em regime de substituição, datado de 28 de Junho de 2017 que indeferiu a reclamação graciosa, sendo, quer o acto de liquidação, quer o referido despacho, anulados em conformidade e reconhecido o direito da Requerente a indemnização por garantia indevidamente prestada*”.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

- y) A Requerida propugna por uma leitura completamente diferente da lei, correspondendo, em grande medida, a Resposta da AT, ao teor da fundamentação exposta no Relatório de Inspeção dos Serviços de Inspeção Tributária (RIT), que também corresponde à fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- z) Começa por concordar com a Requerente, no sentido de que a lei aplicável ao caso, é o artigo 41º do Código do IRC, na redacção de 31 de Dezembro de 2012, expressando, quanto ao crédito de € 5.272.603,24 sobre a sociedade B...“... *considerando que o ano em que a mesma o contabilizou foi o ano de 2012, a Requerente estava obrigada, já nesse exercício, a reunir os pressupostos legais exigidos pela lei então vigente, ficando, desde logo, vinculada a comprovar o seu direito, não obstante o procedimento inspectivo ter ocorrido posteriormente como, aliás, sempre se verifica*”, sendo certo que “... *não é possível falar em alteração de*

*regime legal no que toca ao reconhecimento de um crédito resultante do processo de insolvência quando confrontamos as redações da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro e da Lei n.º 82-B/2015”, pela razão de que “... a Lei n.º 82-B/2015, **passou apenas a clarificar** que só se verifica a incobrabilidade em processo de insolvência após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos ou, no caso de existir, após a homologação do plano objecto da deliberação havida em assembleia de credores, prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas”.*

- aa) E conclui: “*não tendo sido, porém, a não exibição dessa certidão a determinar a correcção do imposto controvertido nos autos, até porque como vem detalhado no RIT, foram feitas diligências no sentido de apurar a verdade material e não apenas a verdade formal*”, “*porquanto o que relevou para a correcção do imposto foi o facto de o processo de insolvência em análise não se mostrar concluído, apenas pendente, sendo que a definição das posições jurídicas em litígio só ficam determinadas com o termo dos processos e não com a sua instauração ou tramitação subsequente*”
- bb) Refere ainda, reproduzindo parte da Decisão Arbitral P. 390/2015-T de 18.04.2016: “*acresce que a mera decisão de insolvência não prova a impossibilidade de cobrar os seus créditos, pois o credor deve reclamar os mesmos à massa insolvente. E só da verificação da impossibilidade da massa insolvente fazer face aos créditos reclamados, deveria a A... desreconhecer esses créditos nas suas demonstrações financeiras. Pois, como ficou dito, um ativo só deve ser desreconhecido quando os direitos contratuais aos recebimentos deles resultantes se realizam, expiram ou são transferidos para outras entidades. Assim sendo, importaria verificar a prova objetiva da impossibilidade de se apropriar dos fluxos de caixa resultantes dos diferentes ativos financeiros, ou seja, da sua extinção, por qualquer dos motivos previstos no ordenamento jurídico*”.
- cc) Acrescentando, quanto ao nº 2 do artigo 41º do Código do IRC em vigor em 2012, que se “*... exigia como requisito adicional da sua aplicabilidade a comunicação pela Requerente ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o que também não foi observado pela Requerente*”.

- dd) E a título conclusivo refere: “*em síntese, os SIT fizeram uma interpretação declarativa do artigo 41º do CIRC, vigente à data, limitando-se a eleger o sentido que o texto directa e claramente comportava, valorizando ser esse o que correspondia ao pensamento legislativo*”.
- ee) Muito embora a AT tenha reconhecido que a Requerente reclamou os créditos sobre a sua casa mãe, no processo de insolvência no Tribunal da Comarca de ... (Alemanha) (artigo 49º da Resposta) e que a reclamação não foi aceite liminarmente pelo Tribunal, que os considerou inexigíveis, pela razão de que a Requerida era detida a 100% pela sociedade objecto de processo falimentar (artigos 14º e 15º da Resposta) refere que “... os SIT concluíram que a ora Requerente não tinha comprovado os requisitos do artigo 41º do CIRC para fundar o seu direito de ver esta perda relevar negativamente na determinação do seu lucro tributável”, “já que só o podia ter feito caso tivesse ficado demonstrada a incobrabilidade do crédito em processo especial de insolvência nos seguintes termos: (i) o sujeito passivo comprovar que o seu cliente/devedor se encontrava impossibilitado para cumprir as suas obrigações de pagamento, impossibilidade apenas determinável aquando do resultado final do processo de insolvência do devedor; (ii) comunicando ao devedor o reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, ao administrador de insolvência”.
- ff) Na fundamentação do Relatório de Inspeção (RIT) refere a AT que: “o facto ... de estarmos perante uma entidade devedora não residente, o legislador não incluiu expressamente qualquer ressalva, pelo que, teria de ser cumprida aquela obrigação formal”.
- gg) E quanto à leitura da alínea a) do nº 1 do artigo 41º do Código do IRC refere-se no Relatório do SIT (Serviços de Inspeção Tributária) que no “preceito legal não se encontra estabelecida uma “fase” específica do processo de insolvência para que o crédito seja considerado incobrável”.
- hh) Relativamente aos vícios apontados pela Requerente aos actos impugnados, a Requerida remete para a fundamentação constante do RIT (Relatório final do procedimento de Inspeção) concluindo que “... concorde-se ou não com a fundamentação aí aduzida, a mesma revela-se congruente com a conclusão de

- indeferimento que se adopta e mostra-se suficientemente clara e perceptível a qualquer observador comum que com ela se confronte, porquanto, a partir dela, lhe é possível conhecer os motivos determinantes da decisão”.*
- ii) Relativamente à invocada “*inobservância dos princípios da proporcionalidade, da verdade material e da tributação pelo lucro real*” refere que “... sendo o procedimento inspectivo o meio típico, idóneo ou apto para investigar e apurar o correcto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades e inexistindo um meio mais benigno ou menos oneroso para atingir tal desiderato, não se descortina em que medida se pode alegar que os SIT não foram proporcionais na sua actuação com a Requerente”.
- jj) No que tange ao respeito pelo princípio da verdade material refere que “o RIT, porém, evidencia que os SIT não se detiveram perante os elementos facultados pela Requerente, tendo promovido diligências justamente no sentido de obter a verdade material”.
- kk) Quanto à alegada dissintonia com o princípio da tributação pelo lucro real, refere “*de facto, a justiça material não é, por força do princípio da legalidade fiscal, a justiça no exclusivo interesse de qualquer das partes, mas a justiça distributiva, que se alcança pela tributação de cada um, de acordo com a sua capacidade contributiva (artº103 nº 1 da CRP)*”. “*Ora, a não comprovação de todos os gastos e perdas e proveitos obtidos ou incorridos em determinado ano ou exercício económico, é que viola o princípio da tributação do lucro real*”. “*Porque se não forem declarados, pelos sujeitos passivos, num determinado ano ou exercício, todos os proveitos e lucros a ele economicamente imputáveis, o lucro que vier a apurar não pode, naturalmente, corresponder ao lucro real desse ano ou exercício, e é em relação a esse período de tempo, que o lucro real, para efeitos de tributação, deve ser aferido*”.
- ll) Relativamente ao vício de falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios refere que “os requisitos de cuja verificação depende a constituição da obrigação de pagamento de juros compensatórios são os seguintes:

- a) *haver retardamento na liquidação do imposto; b) ser o imposto devido c) haver culpa do contribuinte pelo retardamento*”.
- mm) E que *“no caso da correcção em análise, relativa à não aceitação como gasto de créditos incobráveis, a divergência entre a AT e a Requerente não resulta de uma diferente interpretação das normas legais aplicáveis, mas sim do ónus de comprovação dos gastos que recaindo sobre a segunda não foi por ela observado”,* uma que se verificou *“... que a Requerente actuou com total desatenção pelas exigências e condições previstas na lei que não pode alegar desconhecer”,* concluindo que *“não pode assim tal conduta deixar de ser censurável à luz das normas supra indicadas, sendo, por conseguinte, devidos os juros compensatórios ora exigidos”.*
- uu) Pugna pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, concluindo: *“deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser declarado IMPROCEDENTE, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação adicional de IRC de juros compensatórios impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida do pedido”.*

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

Ambas as partes concordam que a lei aplicável, ao caso, é o artigo 41º do Código do IRC, redacção vigente em 31.12.2012 (posição da Requerente e artigo 34º da Resposta), o seja a seguinte:

Regime de outros encargos

Artigo 41º

Créditos incobráveis

1 - Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que:

- a) *Tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução, de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao*

Investimento, de decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou de créditos que se encontrem prescritos de acordo com o respectivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais e, neste caso, o seu valor não ultrapasse o montante de (euro) 750; e

b) Não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.

2 - Sem prejuízo da manutenção da obrigação para efeitos civis, a *dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do número anterior* ou ao abrigo do disposto no artigo 36.º *fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.*

Pelo que, na sequência do que é referido no PPA, se configura, que as questões ao nível do julgamento, em termos matéria de direito, têm a ver com a interpretação deste normativo, com esta redacção em concreto, ou seja, mais concretamente:

“a) *Saber se a lei determina que a incobrabilidade dos créditos apenas pode ser reconhecida, para efeitos fiscais, após sentença ou **términus** dos processos aí referenciados;*

b) *Saber se era exigível a comunicação ao devedor da intenção de reconhecer um gasto com fundamento na incobrabilidade do crédito”.*

A AT no RIT (relatório de inspecção tributária) refere (folhas 101 verso do PA), ainda que por outras palavras isso mesmo:

“No presente caso, estamos perante a consideração de um gasto relativamente a créditos em dívida de uma sociedade não residente, e que ao caso, se rege pelas leis fiscais alemãs. O preceito legal instituído no artigo 41º do CIRC contempla situações que se encontram previstas, e cuja aplicação, ocorre no ordenamento jurídico português. No entanto, não tendo o legislador criado expressamente na lei qualquer ressalva no caso de os devedores dos créditos serem não residentes, permite concluir que o espírito subjacente a este artigo,

é a de que tem de existir uma situação comprovada por parte do sujeito passivo que o seu cliente/devedor se encontra impossibilitado para cumprir as suas obrigações de pagamento. Assim não sendo, o preceito legal instituiria um regime desigual entre devedores residentes e devedores não residentes.

No caso português, essa impossibilidade passa pelo resultado final de um processo de insolvência e de recuperação de empresas, ou de um processo de execução, ou de um procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil, ou pela decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou de créditos que se encontrem prescritos”.

Como parece evidente, na resposta a estas questões, terá que se ter em conta dois factos que as partes não contestam, a saber:

- A Requerente, entidade credora, sociedade unipessoal, por quotas, residente, era detida a 100% pela sociedade residente na Alemanha;
- A sociedade devedora objecto de processo judicial de insolvência na Comarca de ... (Alemanha), não residente, não está sujeita ao direito fiscal português (face à territorialidade do IRC) nem à jurisdição processual falimentar portuguesa.

Em termos de matéria de facto, o cerne questão, prende-se com o julgamento sobre se, face à prova produzida, quer nos procedimentos, quer neste processo, se deve ou não considerar que foi suficiente para que se possa considerar que se mostram preenchidos os requisitos do artigo 41º do Código do IRC. Isto, face à concreta situação resultante da relação de domínio da sociedade insolvente, não residente, sobre a sociedade residente.

Caso se considere que estão preenchidos os requisitos do artigo 41º do Código do IRC, vigente em 2012, tal acarreta a procedência do PPA. Nesta circunstância, haverá então que apreciar o pedido de condenação da AT, por prestação de garantia bancária indevida.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

Factos provados

1. No exercício de 2012 a Requerente era uma sociedade por quotas, unipessoal, residente em Portugal, detida a 100% pela empresa residente na Alemanha com a firma “B...” – **conforme artigo 8º do ppa, artigo 14º da resposta e primeiro parágrafo do ponto III.1.3 do relatório de inspecção tributária (RIT) a páginas 63 do PA, part1;**
2. Em 2012 a Requerente detinha créditos sobre a sua empresa mãe, residente na Alemanha, “B...”, no valor de 5 272 603,24 € - **artigos 6º e 10º do ppa,**

artigo 16º da resposta e primeiro parágrafo do ponto III.1.3 do relatório de inspeção tributária (RIT) a páginas 63 do PA, part1;

3. Os créditos diziam respeito: 2.289.127,97 euros referentes ao saldo em aberto de *cashpooling* à data da insolvência; 2.969.545,85 euros referentes a valores a receber de vendas também à data da insolvência e 13.930,00 euros referentes a montante recebido pela casa mãe do cliente C... por vendas da A... que nunca foram pagos à D... – **conforme último parágrafo do artigo 48º da resposta;**
4. Em 28 de Junho de 2012, a sociedade residente na Alemanha, B..., entrou em processo de insolvência, no Tribunal da Comarca de ... (Insovenzgericht Amtsgericht ...), tendo a Requerente apresentado reclamação dos seus créditos em 30 de Julho de 2012 e notificada em 01 de Agosto de 2012 da “conclusão do processo de verificação” indicando “contestado integralmente pelo mandatário” – **conforme segunda página do documento nº 5 junto com o PPA e páginas 59 e 60, 69 a 71 do PA Part1;**
5. A propósito dos documentos constantes de páginas 59 e 60 e 69 a 71º do PA Part1 (reclamação de créditos no Tribunal Alemão e decisão do tribunal) a Requerente, em sede de procedimento de inspeção esclareceu o seguinte: “... enviamos carta de reclamação de créditos a 27-07-2012, com cópias de todas as faturas e documentação comprovativa”. “Em resposta à reclamação de créditos, recebemos a comunicação da sentença do Tribunal de ... de negação/contestação da totalidade dos créditos. Anexo cópia da decisão proferida, para os dois grupos de créditos reclamados e a tradução certificada das mesmas”. “Dos esclarecimentos dados pelo escritório de advogados alemão resulta a informação de que a informação mais formal, legal e com maior efeito é a que recebemos como decisão do Tribunal de ...”. “Esta é uma sentença do tribunal face à reclamação de créditos apresentada. Para o processo de insolvência, esta decisão conclui o processo para o credor D... uma vez que contesta todos os créditos”. “Não existe outra documentação legal que se possa exigir relativa à negação dos créditos da D...”. “Ainda de acordo com a informação do escritório de advogados

alemão, o processo de insolvência da B... ainda não está completamente concluído”.

“Espero que toda esta informação, comprovativos e esclarecimentos sejam suficientes para fechar o pedido de esclarecimentos acima identificado, uma vez que não sei (e os advogados alemães também não) que mais outra informação legal ou formal exista para comprovar que a D... não teve direito a ser ressarcida dos montantes de que era credora da entidade insolvente e de que esta “incobabilidade” se verificou no momento em que é recebida a sentença do Tribunal de ... , ou seja, 17/09/2012.” – conforme artigo 52º da resposta da AT;

6. Foi apenas pelo facto da Requerente ser detida a 100% pela empresa residente na Alemanha com a firma “B...”, que no tribunal alemão se considerou os créditos reclamados pela Requerente como não exigíveis – **conforme documentos que constituem as páginas 59 e 60, 69 a 71 do PA Part1, conforme artigo 15º da resposta da AT;**
7. Em 17 de Fevereiro de 2014 a Requerente procedeu à apresentação da declaração de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) Modelo 22, do exercício de 2012, declaração de substituição, considerando como componente negativa do lucro tributável, o crédito que considerou incobrável, no valor de € 5.272.603,24 – **conforme artigos 5º e 6º do ppa e documento nº3 em anexo ao ppa;**
8. Em 27 de Maio de 2016, através da ordem de serviço nº OI2016..., foi desencadeada quanto à Requerente uma acção inspectiva interna e de âmbito parcial (IRC – análise dos créditos incobráveis, royalties e outros gastos e perdas) – **conforme artigo 9º do ppa e artigo 11º da resposta;**
9. No âmbito do procedimento de inspecção foi elaborado um relatório em cujo nº III.1.3 se refere: “A A... no exercício de 2012 era detida em 100% pela empresa alemã B... . No decurso deste exercício a B... entrou em processo de insolvência. Por força deste facto, e da consideração pelo tribunal de insolvência alemão dos créditos reclamados como não exigíveis, o sujeito

passivo "reclassificou" os créditos que detinha sobre a casa-mãe, no valor de 5.272.603,24 como dívidas incobráveis (conta 683).

Este montante foi considerado para efeitos fiscais, na medida em que não houve qualquer reflexo, no quadro 07 da declaração modelo 22, relacionado com o assunto em questão.

Para justificar os créditos em dívida foram disponibilizados mapas/extratos com discriminação de quais os documentos que lhe deram origem.

Com o fim de comprovar a incobrabilidade dos créditos, nos termos do artigo 41º do CIRC, foram, entre outros, remetidas cópias:

- Das reclamações de créditos no tribunal de insolvência alemão - Tribunal de ... — Insolvenztabelle (Páginas 106 a 109 do Anexo I);
- Dos meios de defesa disponíveis pelo facto dos créditos reclamados não terem sido aceites pelo tribunal de insolvência (Páginas 112, 113 e 115 do Anexo I);
- Da certidão de registo da dissolução da empresa por força da instauração do processo de insolvência (Páginas 75 a 78 do Anexo I);

No presente caso, estamos perante a consideração de um gasto relativamente a créditos em dívida de uma sociedade não residente, e que ao caso, se rege pelas leis fiscais alemãs.

O preceito legal instituído no artigo 41º do CIRC contempla situações que se encontram previstas, e cuja aplicação, ocorre no ordenamento jurídico português. No entanto, não tendo o legislador criado expressamente na lei qualquer ressalva no caso de os devedores dos créditos serem não residentes, permite concluir que o espírito subjacente a este artigo, é a de que tem de existir uma situação comprovada por parte do sujeito passivo que o seu cliente/devedor se encontra impossibilitado para cumprir as suas obrigações de pagamento. Assim não sendo, o preceito legal instituiria um regime desigual entre devedores residentes e devedores não residentes.

No caso português, essa impossibilidade passa pelo **resultado final** de um processo de insolvência e de recuperação de empresas, ou de um processo de execução, ou de um procedimento extrajudicial de conciliação para

viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil, ou pela decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou de créditos que se encontrem prescritos (nosso negrito).

Neste sentido, ocorrendo a incobrabilidade do devedor -B...— o gasto pode ser considerado como um gasto aceite fiscalmente se:

- a) Resultar da sentença de encerramento do processo de insolvência; e,
- b) Não tenha sido admitida perda por imparidade, ou tendo sido admitida, ela se mostre insuficiente.

No que respeita à alínea b), e conforme artigo 36º do CIRC, a A... poderia ter constituído uma perda por imparidade. No entanto, por força do no 3 daquele artigo, a mesma não seria aceite para efeitos fiscais atendendo que o devedor detinha 100% da A... .

Quanto à alínea a), e conforme é referido no email que se transcreveu "*de acordo com a informação do escritório de advogados alemão, o processo de insolvência da B... ainda não está completamente concluído*". Assim, não se encontrando o processo de insolvência ainda concluído, não poderá o sujeito passivo reconhecer o gasto fiscal nos termos do artigo 41º do CIRC dado que neste exercício ainda não se encontram reunidas as condições reunidas as condições necessárias para aquele crédito ser considerado como incobrável.

Consultado o portal da Comissão Europeia, relativamente ao processo de insolvência alemão, e pese embora a informação de o mesmo se encontrar desatualizado, é referido quanto à questão de:

"10. Quais as condições para o encerramento do processo? Após a conclusão da distribuição final, o processo de insolvência é oficialmente encerrado. A decisão de encerramento é anunciada publicamente. Após o encerramento do processo de insolvência, os credores podem fazer valer os seus restantes créditos sobre o devedor sem restrições. A situação é diferente se o devedor for uma pessoa singular e tiver requerido a dispensa do reembolso de dívidas residuais. Se a dispensa for concedida, os credores não terão possibilidade, em termos definitivos, de executar os seus créditos contra o devedor (exceção: os

créditos referidos no art. 302 da InsO). Com o encerramento do processo de insolvência, o devedor readquire, em princípio, o poder de gerir e dispor do património até então sujeito ao processo.

Se houver um processo relativo a um plano aplicável ao passivo, o processo de insolvência é encerrado logo que a confirmação desse plano produza efeitos legais (§ 258, 1 2, InsO)."

Refira-se ainda que, o no 2 do artigo 41º do CIRC impõe como condição cumulativa a prova de comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o que se traduzirá na comunicação ao administrador de insolvência, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Reitera-se o facto de que apesar de estarmos perante uma entidade devedora não residente, o legislador não incluiu expressamente qualquer ressalva, pelo que, teria de ser cumprida aquela obrigação formal.

Assim, pelo exposto, não se encontrando cumpridos os requisitos cumulativos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 41º do CIRC não serão aceites os créditos incobráveis no montante de 5.272.603,24 € pelo que será acrescido no campo 722 do quadro 07 da modelo 22."

- conforme páginas 63 a 65 do PA part1 junto pela AT com a resposta;

- 10.** Em 06 de Julho de 2016, através do ofício no ..., foi a Requerente notificada nos termos dos artigos 60º da LGT e do RCPITA, para exercer, no prazo de 15 dias, o direito de audição, o que veio a exercer em 21 de Julho de 2016, com junção dos seguintes documentos: *Documento 1*: abertura do processo de insolvência do património da B..., junto do Tribunal ... (Tribunal da Insolvência) em 28-06-2012; designação em 28-06-2012 do administrador de insolvência Dr. E...; indicação da assembleia de credores para 31-08-2012; cópia dos formulários para reclamação dos créditos; *Documento 2*: cópia da reclamação de créditos entregue ao administrador de insolvência; *Documento 3*: não aceitação, pelo tribunal de insolvência, dos créditos reclamados – **conforme páginas 66 e 69 do PA part1 junto pela AT com resposta.**

11. Na sequência do exercício do direito de audição prévia da Requerente atrás referido, refere-se no RIT (relatório de inspeção) o seguinte: “Na análise das alegações apresentadas, pela A... em direito de audição, verificou-se que foram apontadas várias questões para que aquela discorde das correções propostas no presente relatório. Assim, procurar-se-á esclarecer o entendimento da AT a cada uma delas.

Requisito previsto do nº 1 do artigo 41º do Código de IRC - No que respeita a este requisito o sujeito passivo alega que não está escrito na tetra da “(... que não referia em nenhum ponto a necessidade de existir sentença de encerramento de processo de insolvência, mas tão só que os créditos incobráveis resultassem de processo de insolvência, o que é manifestamente o caso”.

A alínea a) do nº 1 do artigo 41º do CIRC determina que “1. Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que: a) Tal resulte do processo de insolvência e de recuperação de empresas (...)”.

Com efeito: naquele preceito legal não se encontra estabelecida uma “fase” específica do processo de insolvência para que o crédito seja considerado como incobrável. Na verdade, o processo de insolvência inicia-se com a sentença de insolvência onde é definida uma data a partir da qual determinada entidade é considerada insolvente. Após esta data, o processo, muito resumidamente) pode ter vários desfechos, nomeadamente, ser encerrado por insuficiência da massa insolvente, ser aprovado um plano de recuperação de empresa, entre outros.

No entanto, atentos à redação do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 36º do CIRC, onde refere que “1. Para efeitos de determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do nº 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos: a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de

empresas ou processo de execução (...),” verifica-se que a "fase" não é a mesma.

Infere-se na leitura da a) do no 1 do artigo 41º do CIRC que neste preceito legal, o resultado do processo de insolvência tem de ser algo mais definitivo do que a mera existência de um processo de insolvência como se encontra previsto na alínea a) do no 1 do artigo 36º do CIRC.

Neste sentido, a sentença de encerramento do processo de insolvência, ao definir quer um término do processo estabelece igualmente o resultado final do mesmo para cada um dos credores.

Requisito previsto do nº 2 do artigo 41º do Código de IRC - Relativamente a este quesito o sujeito passivo discorda referindo que carece *“(...) de qualquer sentido o ordenamento jurídico nacional impor regras a entidades não residentes sem qualquer atividade em Portugal e muito menos quanto ao apuramento do lucro tributável no seu país de origem. Ora, se o principal objetivo deste preceito (comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais para que este reconheça o respetivo montante no apuramento do seu lucro tributável) é exatamente este reconhecimento pelo devedor (que como vimos não pode ser imposto pelas regras nacionais a entidades não residentes) será então de concluir carecer de qualquer sentido a dita comunicação.”*

No que concerne à questão de imposição de regras a entidades não residentes sem qualquer atividade em Portugal, tal não ocorre no caso em apreço. Com efeito, e conforme descrito quer no presente relatório, quer no direito de audição ..., a B... (sociedade de direito alemão), detinha em 2012, 100% do capital da A... bem como dos direitos de voto, pelo que, apesar da sede da casa-mãe (B...) não ser em território nacional, em termos de grupo, a empresa tinha atividade em Portugal encontrando-se sujeita às regras fiscais nacionais pelas relações comerciais que detinha no nosso país.

Quanto ao cumprimento do vertido no nº 2 **cumulativamente** com as disposições previstas nas várias alíneas do no 1 do artigo em análise, são os meios pelo qual o legislador considerou terem de ser cumpridos para que os

créditos incobráveis pudessem ser aceites para efeitos fiscais, sendo sim, este o objetivo primordial deste artigo (do qual o nº 2 é parte integrante).

É certo que o nº 2 do artigo 41º tem implícito o cumprimento de duas obrigações: uma, na esfera do credor, ao ter de efetuar a comunicação; e outra, na esfera do devedor, no reconhecimento de um proveito/rédito aquando da receção daquela comunicação de uma dívida que vai deixar de pagar em função da regularização daquele crédito por parte do seu credor, que lhe é comunicada.

No caso em apreço, a A..., encontrando-se na esfera do credor, e em resultado do princípio da neutralidade, independentemente do devedor ser não residente em território nacional está sujeita aos trâmites legais nacionais para valência dos seus direitos fiscais.

...

A perda por imparidade tem igual efeito fiscal - Não poderia ser aceite uma perda por imparidade nos termos da norma citada pelo sujeito passivo, dado que, os créditos não resultam da atividade normal do sujeito passivo, sendo este o requisito previsto no artigo 35º tido como essencial para aceitação dos valores nos termos da norma prevista no artigo 36º do CIRC.

Conclusão - Face ao exposto anteriormente, e não se tendo verificado o cumprimento dos requisitos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 41º do CIRC, é de manter a correção proposta.

X. Conclusões

Em resultado do cruzamento efetuado entre a declaração IES e a modelo 22 do ano de 2012, verificou-se que era necessário validar os montantes relacionados com dívidas incobráveis.

Para esse efeito foi aberto o presente procedimento inspetivo. No cumprimento deste, foi o sujeito passivo notificado, através do ofício nos ... de 27-05-2016, para apresentar diversos elementos.

Na análise dos documentos remetidos verificou-se que os créditos incobráveis não cumpriam os requisitos previstos no artigo 41º do CIRC, para que os

mesmos fossem aceites fiscalmente, pelo que, o sujeito passivo foi notificado através do Ofício no ... de 06-07-2016 para exercer o direito de audição.

Em 21-07-2016 veio a A... exercer o seu direito, discordando das correções propostas no relatório da inspeção.

Após a análise das alegações apresentadas conclui-se que não foram apresentadas provas de que se encontravam cumpridos os requisitos previstos no artigo 41º do CIRC, pelo que, não se deu provimento à pretensão do sujeito passivo”.

- conforme páginas 69 a 73 do PA part1 junto pela AT com a resposta;

12. Em data não apurada foi a Requerente notificada da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios a que corresponde o número de liquidação 2016..., resultando um montante total a pagar de 31 124,57 euros, com data limite de pagamento de 04 de Outubro de 2016 – **conforme artigo 1º e documento nº 1 junto com o ppa;**
13. Em 25 de Novembro de 2016 a Requerente reclamou graciosamente da liquidação, tendo a mesma sido indeferida por despacho de 28 de Junho de 2017 e notificada a decisão em 04 de Julho de 2017 – **conforme artigo 25º da resposta da AT, artigo 2º do ppa e documento nº 2 junto com o ppa;**
14. Uma vez que a Requerente não pagou o valor que lhe foi liquidado, a AT instaurou o processo de execução fiscal nº ...2016..., no âmbito do qual, em 14 de Novembro de 2016, formulou um pedido de suspensão da execução mediante a entrega da garantia bancária ..., “*on first demand*”, com data de 31 de Outubro de 2016, sendo a entidade emitente, em nome e a pedido da Requerente, o Banco F... e a entidade beneficiária a Autoridade Tributária, por um valor total de 39 683,75 euros – **conforme artigos 143º e 144º do ppa e documento nº 9 junto com o ppa;**
15. Em 02 de Outubro de 2017 a Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

Os factos levados à matéria assente configuram-se como sendo aceites por ambas as partes.

IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR

Como se refere supra, na parte II desta decisão, o cerne da questão, em termos de apreciação, de julgamento, dos factos apurados, terá a ver com o juízo de valor que se faça da prova produzida, neste processo e nos procedimentos que o antecederam (de inspecção e de reclamação), no sentido de apurar se é susceptível de ser considerada, no seu todo, como sendo prova suficiente e como tal comprovativa de que o crédito aqui em causa, ficou mesmo incobrável em finais de 2012, para que, conforme a alínea a) do nº 1 do artigo 41º do Código do IRC, se conclua que podia ser directamente considerado gasto ou perda do respectivo exercício.

Desde já se diga que não vemos que seja necessário ou sequer possível, recorrer à alínea a) do nº 1 do artigo 36º do Código do IRC para se “inferir” que o resultado do processo de insolvência seja a sentença de encerramento do processo de insolvência.

Primeiro porque a letra da lei o não permitirá (alínea a) do nº 1 do artigo 41º do CIRC, norma que se basta a si própria, na redacção de 2012). Depois, porque, em termos gerais e abstractos, a “incobrabilidade” pode estar claramente definida no processo falimentar, mesmo antes da sentença de encerramento, dependendo do caso concreto. Por último, porque não se poderá, neste caso, raciocinar, como se se tratasse de um processo de insolvência a correr em jurisdição portuguesa, pelo facto de ter corrido em jurisdição alemã, segundo o processo falimentar alemão (**a versão em inglês pode ver-se em Downloads/InsO%20German%20Insolvency%20Code%20-%20English%20version%20(updated%2002%2009%202013).pdf**).

Vejamos os factos provados:

- **Ponto 5 da matéria de facto assente:** “Dos esclarecimentos dados pelo escritório de advogados alemão resulta a informação de que a informação mais formal, legal e com maior efeito *é a que recebemos como decisão do Tribunal de ...*”. “*Esta é uma sentença do tribunal face à reclamação de créditos apresentada. Para o processo de insolvência, esta decisão conclui o processo para o credor D... uma vez que contesta todos os créditos*”. “Não existe outra documentação legal que se possa exigir relativa à negação dos créditos da D...”. “Ainda de acordo com a informação do escritório de advogados alemão, *o processo de insolvência da B... ainda não está completamente concluído*”. (sublinhamos as passagens que se reputam mais relevantes).

Ponto 6 da matéria de facto assente: “Foi apenas pelo facto da Requerente ser detida a 100% pela empresa residente na Alemanha com a firma “B...”, *que no tribunal alemão se considerou os créditos reclamados pela Requerente como não exigíveis*”.

Parece claro que, em termos do processo de insolvência que correu no Tribunal Alemão, se tem que concluir que, nessa jurisdição, o crédito da Requerente, foi considerado inexigível porque existia a relação de domínio da sociedade devedora (não residente) sobre a sociedade credora, aqui Requerente (residente).

O que pode considerar-se contraditório é a informação do escritório de advogados alemão, de que “*o processo de insolvência da B... ainda não está completamente concluído*” e isso, certamente, porque

- Terá a ver com outros credores e outros créditos, que aliás não se apuraram em sede de RIT;
- E porque poderiam existir, em termos abstractos, situações em que os credores (detentores de créditos impugnados, como ocorreu com a Requerente), face ao

artigo 180º, 174º-2 e 179º- 2 do Código de Insolvência Alemão, com possibilidade de lançar mão de acções declarativas (artigo 174º-2), mas parece que tal só seria possível com base em “acto ilícito, praticado com dolo pelo devedor”, (vidé “indicações importantes para credores de créditos sobre a massa insolvente impugnados” -folhas 103 do PA Part1 junto com a Resposta). No caso do artigo 179º-2 fala-se em título executivo ou sentença transitada, o que não é o caso deste processo.

Ou seja, será de considerar que o que é referido pelos advogados alemães é que, *sem colocar em causa que quanto à Requerente o processo de insolvência estava concluído*, em termos gerais, o processo ainda tinha trâmites a seguir, certamente para outros credores, que não a Requerente, até ser formalmente extinto.

De facto, pelo que se conhece neste processo, não se vê como poderia invocar-se “acto ilícito, praticado com dolo pelo devedor” (praticado contra o aqui credor) que sustentasse uma acção declarativa para reclamar a verificação do crédito, até porque se trata de sociedades relacionadas e ninguém vai agir contra si próprio, em termos materiais.

Concluimos, pois, face ao que se mostra provado e na leitura dos factos que acima se faz, que logo que o Tribunal Alemão notificou a Requerente de que o seu crédito era inexigível, resultou a sua comprovada incobrabilidade, e conseqüentemente ficou cabalmente preenchido o requisito previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 41º do Código do IRC, na redacção em vigor em 2012.

A argumentação contida no RIT e na Resposta, quanto à aplicação, ao caso, do direito processual falimentar português, parece-nos insustentável, pela simples evidência dos factos: o processo de insolvência da sociedade alemã (com reflexos é certo na sociedade filha em Portugal) correu na Alemanha, segundo o direito processual alemão, não fazendo sentido aplicar, neste caso, quaisquer das normas processuais portuguesas de processo de insolvência. Daí que, por força da evidência os factos, a remissão que a alínea a) do nº 1 do artigo 41º do Código do IRC faz, para leis processuais jurisdicionais, neste caso, parece

dever entender-se que o faz para as normas processuais das jurisdições dos países onde os processos tramitam.

Na leitura que este TAS adopta dos factos trazidos a este processo, parece claro que, segundo o processo jurisdicional alemão, o crédito da Requerente sobre a sua sociedade mãe, tornou-se definitivamente incobrável, logo que lhe foi notificada judicialmente a sua inexigibilidade, por se tratar de sociedade, numa relação de domínio em 100%.

Não parece ainda que se possa defender que a entender-se como se entendeu supra, se está a pugnar por um regime desigual entre residentes e não residentes (vidé parte do RIT reproduzido no ponto 9 da matéria assente), o que, aliás, já existe um pouco por vários ordenamentos fiscais. Do que aqui se tratará, será ter em conta a verdade dos factos, na medida em que, se o processo de insolvência correr noutras jurisdições que não a portuguesa, será face a essas normas que se deve raciocinar para apurar a definitiva incobrabilidade dos créditos.

Também não parece ter fundamento a alegação de que a norma da alínea a) do nº 1 do artigo 41º do Código do IRC (no que diz respeito a prova formal do termo do processo falimentar) foi tão-só “clarificada” com as alterações da sua redacção ocorridas depois, nomeadamente na Lei do OE para 2016. A lei foi alterada e as alterações, em princípio, só valem para o futuro.

A segunda questão que se coloca e que foi considerada como obstáculo à procedência da pretensão da Requerente, em sede de procedimentos de inspecção e de reclamação graciosa tem a ver com a falta do requisito previsto no nº 2 do artigo 41º do Código d IRC, versão de 2012.

Refere o nº 2 do artigo 41º do Código do IRC, em vigor em 2012:

*Sem prejuízo da manutenção da obrigação para efeitos civis, **a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do número anterior** ou ao abrigo do disposto no artigo 36.º **fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do***

reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.

A Requerente sustenta o seguinte:

- o devedor, enquanto não residente não é sujeito passivo de IRC português;
- os seus resultados positivos ou negativos em nada influenciam a receita fiscal portuguesa;
- a comunicação, cuja forma não consta da lei, seria inútil, porque a devedora, sociedade mãe *“tinha integral e pleno conhecimento de tal intenção, tendo, inclusivamente, tomado parte no processo decisório enquanto acionista”*.

Por seu turno a Requerida no RIT sustenta o contrário, mas reconhece: *“É certo que o no 2 do artigo 41º tem implícito o cumprimento de duas obrigações: uma, na esfera do credor, ao ter de efetuar a comunicação; e outra, na esfera do devedor, no reconhecimento de um proveito/rédito aquando da receção daquela comunicação de uma dívida que vai deixar de pagar em função da regularização daquele crédito por parte do seu credor, que lhe é comunicada.*

No caso em apreço, a A..., encontrando-se na esfera do credor, e em resultado do princípio da neutralidade, independentemente do devedor ser não residente em território nacional está sujeita aos trâmites legais nacionais para valência dos seus direitos fiscais”.

Como se configura evidente a norma em causa estará construída para funcionar apenas entre entidades residentes. A razão deste normativo está bem clara na sua formulação: *“o devedor deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável”*.

A lei não fala na forma pela qual a “prova” é produzida ou é ou deve ser aceite. A lei fala em “existência de prova” da comunicação, tendo em vista um fim específico. A função da prova é a demonstração da realidade dos factos (artigo 341º do Código Civil).

Os factos notórios, os que são de conhecimento geral, nem carecem de alegação e prova (artigo 412º do CPC).

Por outro lado, a Requerente alegou perante a AT, em sede de procedimentos, o que veio a alegar neste processo e acima se reproduziu, pelo que nada impedia que se valorasse essas indicações, livremente, como sendo equivalentes a declarações de parte (artigo 466º do CPC).

Ou seja, desde que seja manifesto que o objectivo substancial da lei (o bem jurídico que visa salvaguardar) está cabalmente acautelado, cumprida deverá considerar-se a lei.

Configura o TAS que se trataria de uma inutilidade formal que se exigisse v.g. um documento escrito da Requerente, dirigido e entregue à sua detentora do capital social em 100%, não residente, para os efeitos de, só assim, poder reconhecer aquele montante do crédito incobrável (em Portugal), obrigando a empresa alemã a considerar montante igual como proveito, para efeitos de apuramento do lucro tributável (na Alemanha), pela razão de que a lei portuguesa não tem essa virtualidade em território alemão.

A sociedade mãe da Requerente não é sujeito passivo em Portugal, mas sim na Alemanha, não parecendo que do facto de ter o direito de voto na Requerente e a detenção de 100% do seu capital, possa resultar a obrigação fiscal de ordenar a elaboração de uma qualquer comunicação formal, de utilidade que não se vislumbra.

De facto, a norma em causa, tal como está redigida, não parece ter aplicação a situações deste tipo, entre entidades residentes e não residentes, ainda por cima relacionadas, porque o bem que pretende acautelar (a receita fiscal portuguesa) caso a norma fosse aplicável, pelo menos, numa situação como a dos autos, redundaria numa evidente inutilidade, sem utilidade prática.

Mas mesmo que assim não fosse, numa situação como a deste processo, em que uma sociedade não residente é dona de 100% do capital da sociedade residente (e titular do

correspondente voto em termos gestão), deveria entender-se que, provada essa relação de domínio, tal equivale a uma prova suficiente da “existência ... da comunicação”, por se tratar de facto notório ou então valorar-se as simples declarações nesse sentido, por parte da sociedade residente, como integrando esse desiderato.

Considera-se, pois, face ao descrito, que não era exigível à Requerente o cumprimento formal, via documento escrito, da comunicação prevista no nº 2 do artigo 41º do Código do IRC, bastando a prova da sua relação de domínio com a sociedade alemã, como levou a efeito. Mesmo que assim não fosse, por ser facto notório ou resultante de declaração da parte interessada que não oferece dúvida razoável, considera-se preenchido esse requisito.

Desta feita, procede o pedido de pronúncia arbitral, porquanto a liquidação adicional de IRC e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, não estão em conformidade com o artigo 41º do Código do IRC, na sua redacção de 2012, na leitura que acima se propugna.

Procedendo, como procede, uma das desconformidades apontadas aos actos impugnados face à lei, torna-se desnecessária a verificação de outras desconformidades que a Requerente apontou.

Indemnização por prestação de garantia indevida

A Requerente, além do pedido de declaração de ilegalidade e anulação do acto de liquidação e bem assim, do despacho do Senhor Director de Finanças Adjunto, em regime de substituição, datado de 28 de Junho de 2017 que lhe indeferiu a reclamação graciosa, pediu que lhe fosse reconhecido o direito a indemnização por garantia indevidamente prestada.

Provou-se, conforme ponto 14 da matéria de facto assente, que a Requerente não pagou o valor que lhe foi liquidado, tendo a AT instaurado o processo de execução fiscal nº ...2016..., no âmbito do qual, em 14 de Novembro de 2016, formulou um pedido de suspensão da execução mediante a entrega da garantia bancária ..., “*on first demand*”, com

data de 31 de Outubro de 2016, sendo a entidade emitente, em nome e a pedido da Requerente, o Banco F... e a entidade beneficiária a Autoridade Tributária, por um valor total de 39 683,75 euros.

A cumulação de pedidos relativos ao mesmo acto tributário está implicitamente pressuposta no artigo 3.º do RJAT, ao falar em «cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente ao mesmo acto tributário, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida, consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

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 objecto 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 número 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 efectuou.

No caso em apreço, é manifesto que o erro subjacente à liquidação de IRC e juros compensatórios é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois a liquidação é adicional, foi da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado. O mesmo se diga quanto à decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução da presente decisão (artigos 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil e 565.º do Código Civil, aplicáveis nos termos do artigo 2.º, alínea d) da LGT).

V - DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

1. Julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral visando a declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, constante despacho de 28 de Junho de 2017, notificada a decisão em 04 de Julho de 2017 a que se alude no ponto 13 da matéria de facto assente e visando a anulação da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios a que corresponde o número de liquidação 2016..., resultando um montante total a pagar de 31 124,57 euros, por desconformidade com o artigo 41º do Código do IRC, na leitura acima propugnada;

2. Consequentemente, anulam-se a decisão de indeferimento e a liquidação adicional de IRC;
3. Julga-se ainda procedente o pedido de reconhecimento do direito indemnização por prestação de garantia indevida. Porque não existem elementos que permitam determinar o montante da indemnização, condena-se a AT a indemnizar a Requerente no que vier a ser liquidado em execução da presente decisão (artigos 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil e 565.º do Código Civil, aplicáveis nos termos do artigo 2.º, alínea d) da LGT).

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 31.124,75 € euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 836,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 23 de Abril de 2018
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

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.