

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 604/2018-T

Tema: IRC – Perda de Sinal; Necessidade do gasto; Liberalidade.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 02 de Dezembro de 2018, A..., SA, NIPC..., com sede em ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., referente ao ano de 2016, no montante de € 88 105,64, com data limite de pagamento em 17-10-2018.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que o sinal perdido pelo incumprimento da promessa de compra e venda deve de ser considerado custo fiscal, anulando-se, consequentemente, a liquidação supra-identificada, que o desconsiderou.
3. No dia 03-12-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 23-01-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 12-02-2019.
7. No dia 13-03-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se (por excepção e) por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prazo esse que foi prorrogado por dois meses, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente encontra-se registada na Conservatória do Registo Comercial de Barcelos desde 27 de Fevereiro de 2008 e tem um capital social de € 50 000,00.
- 2- O seu objecto social é a gestão e promoção imobiliária, investimentos loteamentos urbanos, construção de edifícios, compra e venda, revenda e administração de propriedades, incluindo arrendamentos.
- 3- Por escritura de 12 de Maio de 2016 lavrada no Cartório do Licenciado Dr. B..., a Requerente vendeu, pelo valor de € 900000,00, o prédio inscrito na matriz urbana da união de freguesias de ... e ... sob o artº ... e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o nº .../..., único imóvel de que a Requerente dispunha em princípios de 2016.
- 4- Em face de tal alienação, e após o pagamento de diversas despesas (como serviços de contabilidade, revisão oficial de contas, advocacia, salários em atraso, dívidas fiscais), o saldo da conta bancária da Requerente era de € 703.775,38, à data de 01-06-2016.
- 5- Posteriormente, foram efetuadas transferências para os acionistas nos montantes globais de € 696.000,00, ficando a conta bancária, a 15-06-2016, com um saldo de € 3.262,44, pelo que, quando o contrato-promessa foi assinado a 27-06-2016, data em que a conta bancária da Requerente tinha um saldo de € 1.756,19.
- 6- A Requerente não possuía, outros recursos monetários, inventários ou activos fixos.

- 7- Posteriormente a tal venda, em 27 de Junho de 2016, a Requerente celebrou com a empresa C..., Ld^a, contribuinte n^o ..., com sede no ..., ..., na freguesia de ... concelho de Braga, um contrato promessa de compra e venda.
- 8- Nos termos da cláusula segunda de tal contrato a promitente vendedora prometeu vender e a Requerente, na qualidade de promitente compradora, prometeu comprar os lotes n^{os} 24, 25, 26, 27, 28 e 29 de loteamento que a promitente vendedora estava a levar a cabo no concelho de Lagos.
- 9- O preço global da compra de tais lotes foi no montante de € 1 450 000,00.
- 10- O preço individual fixado para cada um dos lotes foi nos montantes de:

Art ^o ...	Lote 24	€ 269 250,00
Art ^o ...	Lote 25	€ 220 950,00
Art ^o ...	Lote 26	€ 220 950,00
Art ^o ...	Lote 27	€ 220 950,00
Art ^o ...	Lote 28	€ 220 950,00
Artr ^o ...	Lote 29	€ 296 950,00

- 11- Em 27-06-2016, nenhum dos artigos tinha as áreas indicadas no contrato promessa de compra e venda.
- 12- Em função da entrega de modelo 1, efectuada em 08-02-2017 houve alteração dos artigos correspondentes ao empreendimento, ficando os novos artigos com áreas conforme o indicado no contrato promessa.
- 13- Na data da celebração do contrato promessa de compra e venda a Requerente entregou à promitente vendedora o cheque n^o ... do D..., no montante de € 200.000,00, da conta da administradora E... .
- 14- A parte restante do sinal, no montante de € 200 000,00, seria paga, semanalmente e durante quatro semanas, a contar da data da celebração do contrato promessa, em tranches de € 50 000,00.

-
- 15- Em 8 de Julho de 2016, foi entregue à promitente vendedora o cheque nº ... sobre o D... no montante de € 50 000,00.
 - 16- E em 15 de Julho de 2016, foi entregue à promitente vendedora o cheque com o nº ... no montante de € 50 000,00.
 - 17- - Em 3 de Agosto de 2016 foi entregue à promitente vendedora o cheque nº ... no montante de € 50 000,00.
 - 18- Em 21 de Outubro de 2016 foi entregue à promitente vendedora o cheque nº ... no montante de € 50 000,00
 - 19- O contrato definitivo seria celebrado até ao dia 30 de Novembro de 2016, data em que deveria ser paga a restante quantia em dívida no montante de € 1 050 000,00.
 - 20- A Requerente recebeu, com data de 5 de Dezembro de 2016, notificação da promitente vendedora, comunicando-lhe que a escritura de compra e venda dos lotes referidos no contrato promessa celebrado com a mesma se realizaria no dia 22 de Dezembro de 2016, pelas 10 horas, no Cartório Notarial do Dr. B..., na cidade de
 - 21- Na data de 22 de Dezembro de 2016, esteve agendada a escritura de compra dos lotes constantes do contrato promessa de compra e venda, não tendo a mesma sido celebrada uma vez que a Requerente, na qualidade de promitente compradora, não compareceu.
 - 22- Com data de 27 de Dezembro de 2016 a Requerente remeteu carta à promitente vendedora no sentido de lhe comunicar que não tinha conseguido obter o financiamento para pagamento da parte restante do valor da compra e que, como tal, não lhe era possível a celebração do contrato definitivo de compra dos lotes.
 - 23- Na mesma carta, a Requerente solicitou, à promitente vendedora, a devolução do valor de € 400 000,00 entregue a título de sinal e princípio de pagamento.
 - 24- Com data de 9 de Fevereiro de 2017 a Requerente recebeu carta da promitente vendedora em que esta lhe comunicou que, em face do incumprimento definitivo, considerava resolvido o contrato promessa de compra e venda celebrado entre as partes, com a consequente aplicação da sanção prevista no nº 2 do artº 442 do Código Civil, ou seja, fazendo deles a quantia de € 400 000,00 entregue a título de sinal.

- 25- A Requerente registou na conta “688838 – *outras penalidades*”, um gasto no montante de € 400.000,00, correspondente ao sinal referido, tendo tal montante influenciado o resultado líquido do período e o respectivo lucro tributável.
- 26- Ao abrigo da OI2018... a Requerente foi objecto de procedimento inspectivo com vista, para além do mais, a aferir dos pressupostos para a dedutibilidade daquele gasto.
- 27- No Relatório de Inspeção Tributária emergente do referido procedimento inspectivo, consta, para além do mais, o seguinte:

III. 2. IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

O sujeito passivo registou na conta “688838 – *outras penalidades*” um gasto no montante de 400.000,00 EUR, valor esse que influenciou o resultado líquido do período e o lucro tributável.

Consultado o documento que serviu de base a essa contabilização, verificou-se, em anexo à nota de lançamento, uma fotocópia de uma carta enviada ao sujeito passivo pela empresa C... Lda
, doravante designada apenas por C...
... referente a “Resolução do contrato-promessa de compra e venda”, conforme fotocópias que se juntam como ANEXO XII.

Essa carta é datada de 09-02-2017 e na mesma o sujeito passivo é informado que a C...
considera resolvido contrato-promessa de compra e venda celebrado entre ambos “*com a consequente aplicação da sanção prevista no nº 2 do artigo 442º do Código Civil, isto é, fazendo nossa a quantia de EUR. 400.000,00€ (quatrocentos mil euros) entregue por V. Exas. a título de sinal.*”

Nessa carta é referido que as duas empresas celebraram um contrato-promessa de compra e venda referente a "parcelas de terreno destinadas a construção e sítas no loteamento denominado ...

"... o valor global da prometida venda fixou-se em EUR 1.450.000,00€...". É ainda indicado que "No referido contrato ficou, ainda, estipulado .. que a escritura pública definitiva de compra e venda deveria ser celebrada até 30/Novembro/2016 ... a referida escritura esteve agendada para o dia 22/Dezembro/2016, pelas 10h, onde V. Exas., devidamente notificadas, não compareceram..."

Juntamente com a fotocópia da carta atrás referida encontra-se fotocópia de carta datada de 05-12-2016, (integrante do ANEXO XII), dirigida pela C... à A... para informar, relativamente ao contrato promessa de compra e venda celebrado no dia 27 de Junho de 2016, "de que a escritura se encontra agendada para o próximo dia 22 de dezembro".

Encontra-se também anexada fotocópia de carta datada de 27-12-2016, (integrante do ANEXO XII), dirigida pela A... à C... , para, em resposta à carta referida no parágrafo anterior, transmitir que a A... "não logrou obter financiamento tendente ao pagamento do preço final, no valor de € 1.050.000,00 ... não será possível as partes celebrarem o contrato definitivo de compra e venda..."

Ou seja, o gasto registado na conta 688838 – outras penalidades" no montante de 400.000,00 EUR corresponde ao registo da perda de um sinal (de 27,6%) entregue pela A... relativamente a um contrato promessa de compra e venda de 6 lotes de terreno para construção em Lagos (Algarve) no valor global de 1.450.000,00 EUR. A perda de sinal surge em consequência de não ter sido celebrada a escritura de compra e venda dos referidos lotes uma vez que supostamente a A... não conseguiu obter financiamento para pagamento do valor restante.

Junto da nota de lançamento, o documento 12 do diário 2 de 30-06-2016, encontra-se fotocópia do contrato-promessa acima referido, do qual se junta fotocópia como ANEXO XIII.

Analisado o conteúdo deste contrato conclui-se que o mesmo foi feito em 27-06-2016, e que o mesmo diz na cláusula segunda ser relativo aos lotes para construção de moradias, identificados pelo nº 24, 25, 26, 27, 28 e 29, estando, nesta cláusula, todos os lotes identificados com o mesmo nº de descrição na Conservatória do Registo Predial e mesmo artigo matricial (indicado em todos os lotes "descrito na Conservatória do Registo Predial da ... sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º ... Ja competente Repartição de Finanças").

Na cláusula quarta é indicado que o valor global da prometida venda é de 1.450.000,00 EUR e que o pagamento deveria ser feito do seguinte forma: (i) 200.000,00 EUR, a título de sinal, com a assinatura do

contrato promessa; (ii) reforços de sinal de 50.000,00 EUR, semanalmente e durante 4 semanas, ate perfazer a quantia de 50.000,00 EUR; (iii) a restante quantia, no valor de 1.050.000,00 EUR, no dia e com a realização da escritura pública de compra e venda.

Na cláusula quinta é dito que *"A Escritura Pública de compra e venda, correspondente ao contrato prometido, deverá ser celebrada até prazivelmente até ao dia 30 de Novembro de 2016"* (sublinhado nosso).

No dia 08-05-2018, ouvimos em declarações a Administradora Única, **F...**, conforme Termo que se redigiu do qual se junta fotocópia a este relatório como ANEXO XIV, tendo-se colocado as seguintes questões:

3. *Relativamente ao contrato de promessa de compra e venda celebrado em 27 de junho de 2016 com a sociedade **C...** Lda, o que motivou a celebração daquele contrato?*
4. *Qual o motivo para aquele contrato ter sido celebrado com a condição de pagamento de um sinal relativamente elevado para o valor global do negócio?*
5. *Qual das partes fixou a data presumível para celebração do contrato definitivo?*
6. *Tentaram aferir da viabilidade de obtenção de financiamento bancário antes da celebração do contrato de promessa de compra e venda?*
7. *Que tipo de diligências é que foram efetuadas junto das instituições bancárias no sentido de conseguirem aprovação de financiamento bancário, já depois de celebrado o contrato de promessa de compra e venda. Que instituições bancárias é que contactaram, e de que forma?*
8. *Apresentaram formalmente alguns documentos para suportar o pedido efetuado?*
9. *Como é que lhe foi comunicada a decisão pelas instituições bancárias contactadas?*
10. *Porque é que não avançaram com uma ação judicial contra a **C...** no sentido de tentarem recuperar o sinal entregue?*

Como se verifica pela fotocópia anexada, a estas questões, a Administradora Única, respondeu o seguinte:

- *3. *Depois da venda do imóvel é **G...**, foram contactados pelo vendedor **H...** Ja Jardim de Lagos, que lhes propôs aquele negócio, que á data, pareceu ser um bom negócio face à localização dos lotes e às notícias de que os mesmos eram cobiçados por estrangeiros;*
4. *Dada a disponibilidade de dinheiro, não colocaram em causa o valor do sinal proposto;*
5. *Foi o promitente vendedor.*
6. *Não.*
7. *Apenas contactaram pessoalmente o Banco (Agência), através do funcionário Sr. **I...** e o (Agência , através da funcionária Dra. **J...** ;*
8. *Apenas apresentou pessoalmente cópia do contrato de promessa de compra e venda celebrado com a **C...** e da modelo 22 da **A...** ;*
9. *Pessoalmente.*

*10. Não pensaram nessa hipótese.**

Verificou-se que, por escritura de 12-05-2016, a A... celebrou escritura de alienação do único imóvel que detinha, o prédio urbano localizado na União de Freguesias de e , inscrito na matriz predial sob o artigo , com o Valor Patrimonial Tributário de 1.243.610,00 EUR. Esse imóvel foi alienado pelo valor de 900.000,00 EUR, à empresa G... S.A., com NIPC ... conforme decidido em reunião de Conselho de Administração e vertido na Ata nº 23, cuja fotocópia se junta como ANEXO XV.

Após o recebimento resultante desta alienação, e após o pagamento de diversas despesas (como serviços de contabilidade, revisão oficial de contas, advocacia, salários em atraso, dívidas fiscais) o saldo da conta bancária do sujeito passivo (conta do Banco) era de 703.775,38 EUR à data de 01-06-2016, conforme assinalado em fotocópia de extrato bancário que se junta como ANEXO XVI. Posteriormente foi efetuado um pagamento de IMI no montante de 4.492,49 EUR e como já referimos no Capítulo anterior (ponto II.1) foram efetuadas transferências para os acionistas nos montantes globais de 696.000,00 EUR, ficando a conta bancária em 15-06-2016 com um saldo de 3.262,44 EUR.

Como já se referiu anteriormente, o contrato promessa aqui em análise foi assinado em 27-06-2016, data em que a conta bancária da A... tinha um saldo de 1.756,19 EUR, como se pode verificar pelo extrato bancário (ANEXO XVI), não tendo, a empresa, outros recursos monetários, inventários ou ativos fixos.

O pagamento do sinal relativo a este contrato promessa foi efetuado com meios financeiros da acionista e Administradora Única, como se pode comprovar por fotocópia de cheque junto à fotocópia do contrato promessa (ANEXO XIII).

Tendo qualquer empresa como finalidade a obtenção de lucros e sendo a decisão de um projeto de investimento fulcral na criação de valor da empresa, não se consegue ver a racionalidade económica desta decisão em concreto.

Numa lógica empresarial não faz sentido uma empresa quase sem ativos celebrar um contrato promessa para a aquisição de 6 lotes de terreno para construção, no valor global de 1.450.000,00 EUR, a pagar de imediato 200.000,00 EUR, pagar outros 200.000,00 EUR no prazo de 4 semanas e definir um horizonte temporal de 5 meses para o restante pagamento, sem previamente elaborar um plano financeiro que possibilite a concretização do negócio.

Por outro lado não se percebe como uma empresa, que visa o lucro, recebe uma carta onde é dito que vai perder 400.000,00 EUR e não tenta qualquer via legal de reverter essa situação.

28- Mais adiante, no mesmo Relatório, consta ainda o seguinte:

Conclui-se que o sujeito passivo aceitou uma perda de 400.000,00 EUR sem tentar qualquer forma de contestação de uma simples carta que recebeu.

A aceitação desta perda sem qualquer reação por parte do sujeito passivo não se enquadra numa lógica empresarial pelo que só se pode concluir que se tratou de uma liberalidade.

Por tudo o que referimos, desde a celebração de um contrato promessa para aquisição de 6 lotes com o valor total de 1.450.000,00 EUR quando o ativo da empresa era inferior a 2.000,00 EUR, o que logo à partida comprometia toda a avaliação de risco de suporte a um pedido de financiamento, até à não reação à perda de um sinal de 400.000,00 EUR com base numa simples carta, quando as incoerências e imprecisões do próprio contrato de promessa de compra e venda eram mais que suficientes para o sujeito passivo apelar à sua anulação, não se vislumbra a racionalidade económica de todo este negócio, não obedecendo a uma lógica empresarial.

Conclui-se que não estamos perante um gasto incorrido ou suportado pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC mas uma verdadeira liberalidade que não pode influenciar o apuramento do lucro tributável nos termos do artigo 23º do Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (CIRC).

Pelo referido vamos proceder ao acréscimo de 400.000,00 EUR ao lucro tributável, do período de 2016, declarado pelo sujeito passivo.

A.2. Factos dados como não provados

- 1- A Requerente procurou, junto da Banca, financiamento para pagamento da importância restante, ou seja, do montante de € 1 050 000,00.
- 2- Não tendo conseguido obter tal financiamento porque, à data, já não dispunha de nenhum imóvel.
- 3- O que inviabilizou a celebração do contrato definitivo.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 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 (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Os factos dados como não provados devem-se à ausência de prova a seu respeito.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

A questão que se apresenta a decidir na presente acção arbitral prende-se com aferir da legalidade da correcção operada pela AT, que considerou que o valor que a Requerente registou na conta “688838 – outras penalidades”, no montante de € 400.000,00, correspondente ao sinal entregue no âmbito de contrato promessa para aquisição dos lotes n.ºs 24, 25, 26, 27, 28 e 29, descritos na matéria de facto, e que foi tido por perdido por incumprimento do contrato promessa pela Requerente, por não ser um gasto incorrido ou suportado pela Requerente com vista a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, mas uma verdadeira liberalidade, que não pode influenciar o apuramento do lucro tributável, nos termos do Art.º 23.º do CIRC.

Estando em causa o exercício de 2016, a correcção contestada ocorre no âmbito da redacção do art.º 23.º dada pela Lei n.º 82-C/2014, de 31/12, na sequência da reforma do IRC.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

A propósito desta matéria, escreveu-se no Relatório sobre o Anteprojecto de Reforma do IRC que:

“O significado do conceito de indispensabilidade tem sido um tema fortemente debatido, dele resultando um notório grau de incerteza para os sujeitos passivos quanto à dedutibilidade de certos gastos e, bem assim, um apreciável volume de litigância fiscal.

Por isso mesmo, a doutrina e a jurisprudência, em particular, têm desenvolvido um significativo esforço no sentido de produzir a melhor interpretação de um tal conceito.

Ora, na doutrina, é hoje bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades. Tem-se afastado, pois, a interpretação do conceito de indispensabilidade como significando uma necessária ligação causal entre gastos e rendimentos.

A jurisprudência tem firmado, consistentemente, uma linha interpretativa na qual se sustenta que o critério da indispensabilidade foi criado para impedir a consideração fiscal de gastos que não se inscrevem no âmbito da atividade das empresas sujeitas ao IRC. Isto é, encargos que foram incorridos no âmbito da prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios.

Neste contexto, entendeu a comissão propor uma evolução normativa quanto ao princípio geral da aceitação dos gastos. Tal proposta acolhe a linha que a doutrina e a jurisprudência vêm sustentando, e pode revelar-se um meio para incrementar o grau de certeza na aplicação concreta do princípio basilar relativo à dedutibilidade. Adicionalmente, pode ainda constituir uma via para o decréscimo da significativa litigância decorrente da aplicação do preceito em causa.

Assim, o artigo 23.º do Código do IRC passa a consagrar como princípio geral que, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados.”².

Deste modo, e como se vê, serão aplicáveis, reforçadamente, no âmbito da redacção do art.º 23.º do CIRC introduzida pela Lei n.º 82-C/2014, de 31/12, os entendimentos jurisprudenciais e doutriniais prevalentes, emitidos ao abrigo da redacção anterior.

² “Relatório do Anteprojecto da Reforma” do IRC, p. 98 e s.

Nesse âmbito no que diz respeito à aplicação do artigo 23.º do CIRC, tem sido pacificamente entendido que, em termos gerais que “O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artº 23º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.”³.

Mais se entendendo que:

“I - No entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adoptar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redacção em vigor em 2001), a AT não pode sindicatar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade.

II - Assim, um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruinosa, e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos).”⁴.

Tendo em conta que, conforme explica o Acórdão do STA de 23/09/2015, proferido no processo 01034/11, “*É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.*”, verifica-se que da fundamentação plasmada no RIT não é possível extrair um único argumento que permita, à luz do quanto se expôs, colocar em causa a dedutibilidade do encargo à luz dos requisitos gerais do artigo 23.º (indispensabilidade e ligação à fonte produtora).

Com efeito, e em suma, o quadro que o RIT desenha, não é um de desvio dos fins prosseguidos pela empresa, mas meramente, um quadro de ineptidão na prossecução desses fins.

³ Ac. do STA de 27-06-2018, proferido no processo 01402/17.

⁴ Ac. de 28-06-2017, proferido no processo 0627/16.

É que, conforme se encontra provado e reconhecido no RIT, o objecto da Requerente é a gestão e promoção imobiliária, investimentos loteamentos urbanos, construção de edifícios, compra e venda, revenda e administração de propriedades, incluindo arrendamentos.

Ora, face a tal objecto, a outorga de contratos promessa de compra e venda, com prestação de sinal, é, objectivamente, um acto normal da actividade referida, sendo que a perda do sinal é, igualmente, uma vicissitude inerente ao tipo de contratos em questão.

Dáí que, inequivocamente, haja uma relação evidente entre a actividade do sujeito passivo e a prestação e perda do sinal.

Por outro lado, e como explicava já o STA no Acórdão de 28-06-2017, atrás citado, “a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios”, sendo que, no caso, nenhuma demonstração é ensaiada no sentido de que a Requerente haja actuado na prossecução de interesses que não os seus.

É certo que o RIT aponta algumas circunstâncias pouco comuns, designadamente no que respeito à pouca capacidade da Requerente contrair o crédito que necessitaria para concretizar o negócio, bem como a pouca consistência da Requerente ao nível das diligências para reaver o sinal prestado (tendo-se limitado, aparentemente, a apelar à boa vontade da contraparte).

Não obstante, tais circunstâncias, desligadas de mais elementos que apontem, por exemplo, para uma situação simulatória ou abusiva, nada mais permitem que afirmar que a Requerente incorreu na perda do sinal, por manifesta e ostensiva incompetência, na medida em que se comprometeu num negócio que tinha poucas hipóteses de levar até ao fim e não foi capaz de utilizar todos os meios, designadamente judiciais, para tentar reaver a quantia que havia adiantado a título de sinal.

Todavia, o direito fiscal não sanciona – ainda – a incompetência, sendo que, como o STA apontou, “a AT não pode sindicat a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade”, mesmo que esteja em causa uma situação “que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa”.

Por outro lado, não há qualquer prova ou, sequer indício de que esteja em causa uma liberalidade, como se sugere no RIT (sem que contudo se faça qualquer referência ao art.º 24.ºa) do CIRC, pelo que não poderá considerar-se esta norma fundamento das correcções operadas), desde logo por não haver qualquer elemento do qual resulte a existência de *animus donandi* ou *liberandi*.

Deste modo, estando preenchidos todos os requisitos para que a perda em questão seja dedutível (a saber: existência, contabilização, requisito temporal, comprovação, ligação à actividade do sujeito passivo), não poderá utilizar-se a indispensabilidade como um conceito que permita à AT imiscuir-se na condução dos destinos do contribuinte.

Se a outorga do contrato promessa, e o pagamento do sinal, era necessário ou não, só ao sujeito passivo competia avaliar no momento em que foi formulada a decisão de outorgar aquele contrato, nas condições em que o foi.

Do que não resta dúvida, compulsado o RIT, é que a AT não sugere que o negócio tenha sido efectuado entre partes relacionadas, que tenha havido abuso de formas, ou qualquer benefício de terceiros.

Ou seja, voltando aqui às palavras do Acórdão do STA atrás citado, nada resulta do RIT no sentido de que a outorga do contrato promessa, e o pagamento do sinal em causa foram realizados pelo contribuinte “não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios”.

Assim, não restarão dúvidas que o enquadramento feito pela AT que origina a não dedutibilidade da perda que a Requerente registou na conta “688838 – outras penalidades”, no montante de € 400.000,00, enferma de erro de facto e, conseqüente, erro de direito, pelo que, devendo considerar-se o custo dedutível na totalidade, nos termos do artigo 23.º do CIRC aplicável, violado pela correcção operada e ora em apreço, deverá, proceder o pedido arbitral.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., referente ao ano de 2016, no montante de € 88 105,64, com data limite de pagamento em 17-10-2018;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 88.105,64, 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 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de Setembro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Paulo Ferreira Alves)

O Árbitro Vogal

(Ricardo Marques Candeias)