

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 172/2019-T

Tema: IRC – Dedução de lucros retidos e reinvestidos; perdas por imparidade.

DECISÃO ARBITRAL

A Dra. Elisabete Flora Louro Martins foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, Tribunal este que foi constituído em 27 de maio de 2019.

I. RELATÓRIO

1. **A... LDA.**, melhor identificada supra e adiante designada por Requerente, apresentou no dia 11 de março de 2019 pedido de pronúncia arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada por Requerida).

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede a **anulação: (i)** da liquidação de IRC emitida com o n.º 2018... de 23 de maio de 2018 no valor de EUR 26855,01, referente ao exercício de **2015** com prazo de pagamento voluntário até dia 4 de julho de 2018; **(ii)** da liquidação de IRC emitida com o n.º 2018... de 23 de maio de 2018 no valor de EUR 25760,75 referente ao exercício de **2016**, ambas com prazo de pagamento voluntário até dia 9 de julho de 2018; **somando ambas as liquidações o total de EUR 52615,76**, valor este que foi atribuído

ao pedido de pronúncia arbitral. Ambas as liquidações de IRC foram emitidas em consequência das conclusões do Relatório de Inspeção Tributária de 10 de maio de 2018, que incidiu sobre os exercícios de 2015 e 2016, o qual deu origem a diversas correções meramente aritméticas da matéria tributável da Requerente nos exercícios referenciados.

Não se conformando com a fundamentação das referidas liquidações, a Requerente apresentou: **(i)** reclamação graciosa da liquidação de IRC referente ao exercício de 2015 (identificada supra), a qual deu entrada junto do Serviço de Finanças de ... em 18 de setembro de 2018 e que seguiu termos com o n.º ...2018... (indeferida por despacho da Diretora de Finanças Adjunta da Divisão de Justiça Tributária – Direção de Finanças de..., proferida em 28 de dezembro de 2018); **(ii)** reclamação graciosa da liquidação de IRC referente ao exercício de 2016 (identificada supra), a qual deu entrada junto do Serviço de Finanças de ...em 18 de setembro de 2018 e que seguiu termos com o n.º ...2018... (indeferida por despacho da Diretora de Finanças Adjunta da Divisão de Justiça Tributária – Direção de Finanças de..., proferida em 28 de dezembro de 2018). Não se conformando com o teor de tais decisões, a Requerente apresentou, também dentro do prazo legal, este pedido de pronúncia arbitral.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 12 de março de 2019 e notificado à Requerida em 19 de março de 2019.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, em 6 de maio de 2019 ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro), o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, tendo o árbitro designado comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 6 de maio de 2019, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com a alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 27 de maio de 2019.

6. Em 28 de maio de 2019, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho Arbitral para notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo, e solicitar, querendo, a produção de prova adicional. Deste Despacho foi a Requerida notificada na mesma data.

7. A Requerida apresentou Resposta nos termos do artigo 17.º do RJAT e juntou o processo administrativo em 1 de julho de 2019.

8. Em 9 de julho de 2019, a Requerente e a Requerida foram notificadas do despacho arbitral de 8 de julho de 2019 que designou o dia 13 de setembro de 2019 para realização da audiência prevista no artigo 18.º do RJAT.

9. Na data designada (13 de setembro de 2019) realizou-se a audiência prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual a Requerente e a Requerida estiveram devidamente representadas. Na referida audiência, a Requerente e a Requerida prestaram os esclarecimentos solicitados pelo Árbitro designado. Seguidamente, nos termos do artigo 18.º n.º 1 al. b) do RJAT, a Requerente foi notificada para no prazo de **15 dias**:

- Relativamente a **2015**: (i) apresentar cópia da IES de 2015; (ii) dizer se foi ou não apresentada pela Requerente IES de substituição (e caso tenha sido apresentada, juntar cópia da respetiva IES de substituição); (iii) vir aos autos dizer se houve um processo de aprovação de contas que substituiu o anterior processo de aprovação de contas.

- Relativamente a **2016**: (i) pronunciar-se relativamente aos factos alegados pela Requerida na sua resposta, ou seja, se em 2014 houve lugar à constituição de reserva legal para efeitos de atribuição de benefício de dedução de lucros retidos e reinvestidos; (ii) juntar a Ata de aprovação de contas e a IES de 2014.

Foi dado igual prazo de vista (15 dias) à Requerida. Nos termos do n.º 2 do artigo 18.º do RJAT foi acordada com as partes a dispensa de alegações orais e foi fixado o prazo de dez dias após o termo do prazo de vista, para ser proferida decisão;

10. Dentro do prazo fixado (em 25 de setembro de 2019), a Requerente veio aos autos cumprir o despacho referido no ponto anterior. Decorrido o prazo de vista (em 18 de outubro de 2019) a Requerida nada veio dizer sobre os documentos juntos. Uma vez que foi acordada com as partes a dispensa de alegações, é assim proferida decisão;

11. **Resumidamente, no pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega:** (i) as correções à matéria coletável do IRC do **exercício de 2015** (correção no valor de EUR 24918,85) tiveram por fundamento a **consideração de que teria ocorrido uma indevida utilização do benefício da dedução por lucros retidos e reinvestidos** (adiante designado por DLRR), **previsto nos artigos 27.º a 34.º do Código Fiscal do Investimento** (adiante designado por CFI); (ii) as correções à matéria coletável do IRC do **exercício de 2016** (correção no valor de EUR 30.338,64) decorreram de dois fundamentos: (a) a consideração de que teria ocorrido uma **indevida utilização do benefício da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), previsto nos artigos 27.º a 34.º do Código Fiscal do Investimento (“CFI”)**; e (b) a **não aceitação da contabilização de uma perda por imparidade relacionada com a insolvência de um cliente da Requerente;**

12. No que respeita à **indevida utilização do benefício da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), previsto nos artigos 27.º a 34.º do Código Fiscal do Investimento (“CFI”)** (comum a 2015 e 2016), a Requerente alega que **cumpriu**, os requisitos subjetivos e objetivos deste benefício, uma vez que: (i) **reteve os lucros** e (ii) **reinvestiu-os**, tendo cumprido escrupulosamente, quer a condição relativa à retenção ou não distribuição de lucros, quer a condição respeitante ao reinvestimento, seja quanto a prazos, seja no domínio das aplicações relevantes. No que respeita ao requisito formal, que determina que os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos (n.º 1 do artigo 32.º do CFI), a

Requerente afirma que houve um **lapso na elaboração da Ata de aprovação de contas de 2015**, tendo a mesma sido substituída por outra Ata semelhante (com o mesmo número e com a mesma data), da qual passou a constar que foi decidido e aprovado por unanimidade que, dos Resultados Líquidos de 2015 (no total de EUR 596768,31), a quantia de EUR 249188,50 fosse transferida para Reservas legais, ao abrigo do disposto no Código Fiscal de Investimento (CFI) no que concerne a DLRR, e o valor remanescente de EUR 347579,81 fosse transferido para Resultados transitados. Considera a Requerente que a correção da Ata foi feita de forma lícita e transparente, porque a lei aplicável não tem qualquer preceito que fixe a data limite que o sujeito passivo deveria ter respeitado na criação e/ou na contabilização da reserva especial. Alega a Requerente ainda que a alínea c) do artigo 34º do CFI só obriga à devolução do montante do imposto que deixou de ser liquidado em caso de “não constituição da reserva especial nos termos do nº 1 do artigo 32º”. Conclui que a referida norma não é aplicável, porque essa reserva foi constituída, em total respeito do nº 1 do artigo 32º — que não estabelece qualquer prazo específico para a constituição dessa reserva.

13. No que respeita à **não aceitação da contabilização de uma perda por imparidade relacionada com a insolvência de um cliente da Requerente (a B...)**, a Requerente alega que não deixou de, em devido tempo, registar a perda por imparidade relativa ao seu crédito sobre a B..., na parte correspondente ao perdão de 40% que estava previsto no plano de revitalização. A Requerente alega que **não se pode, pois, dizer que desrespeitou o princípio da periodização económica, por não ter constituído uma perda por imparidade para os 60% do crédito para os quais se não previa objetivamente qualquer perdão**, uma vez que estava convicta de que iria cobrar o crédito na parte não objeto de perdão no âmbito do plano de revitalização em que estava envolvido o seu cliente. Considera a Requerente que a imputação a um exercício de gastos referentes a exercícios anteriores, deverá ser aceite, desde que não resulte de **omissões voluntárias e intencionais**, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios, o que considera que não aconteceu no caso concreto. Ademais, se se considerasse que a falta de registo da perda por imparidade constituiu um erro, por ofensa ao princípio da periodização económica, nunca daí poderia resultar para o contribuinte uma penalização tão grave quanto a prevista no Relatório, pois, em bom rigor, esse suposto “erro”

apenas teria beneficiado o Estado, pela via da antecipação de um pagamento de IRC sem qualquer contrapartida financeira. Ainda que esse “adiamento” tivesse existido, nunca a consequência, para além da antecipação do pagamento do imposto ao Estado sem qualquer contrapartida, poderia ser a desconsideração de um efetivo gasto, que foi reconhecido como legítimo pela Requerida. Em suma, considera a Requerente que o princípio da especialização dos exercícios deverá ceder em relação ao princípio da legalidade, do princípio da proporcionalidade e da justiça, uma vez que a correção redundaria num resultado injusto para o contribuinte, desde logo, a desconsideração de um gasto relevante para efeitos fiscais que é legítimo.

14. Por sua vez, no que respeita à **indevida utilização do benefício da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), previsto nos artigos 27.º a 34.º do CFI no exercício de 2015**, a Requerida alega que em 08 de Julho de 2016 e 03 de Julho de 2017 a Requerente procedeu à entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) relativa ao ano fiscal de 2015 e 2016 respetivamente, nos termos do art.º 121.º do Código do IRC (adiante designado por CIRC). A Requerente declarou no quadro 07 da IES referente à deliberação de aprovação de contas, que as contas foram aprovadas em assembleia universal e que a deliberação de aprovação de contas está devidamente titulada, nos termos previstos pelo artigo 63.º do Código das Sociedades Comerciais, tendo ainda indicado que a aplicação de resultados seria (i) a transferência dos resultados líquidos para resultados transitados e (ii) a atribuição de uma gratificação de balanço ao único gerente no valor de EUR 49.500.00. Segundo a Requerida, **não existe qualquer referência quanto à alegada deliberação de criação de uma reserva especial para efeitos de DLRR no período de tributação de 2015 e a IES apresentada está conforme o teor da Ata n.º 35 de 25 de fevereiro de 2016 constante do livro de Atas da sociedade em que foram aprovadas as contas do ano de 2015, mas que, posteriormente, terá sido “alterada”**. A Requerente não procedeu à entrega de uma IES de substituição referente ao período de tributação de 2015. Alega a Requerida, que os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR **devem proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos**, reserva essa que não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício ao da sua constituição,

sem prejuízo dos demais requisitos legais exigíveis. Como há obrigação dos lucros obtidos no período serem retidos na sociedade através da criação de uma reserva no Balanço da sociedade, **esta é uma operação que apenas pode ser efetuada mediante uma deliberação dos sócios em Assembleia geral da sociedade, conforme o n.º 5 do art.º 65.º do Código das Sociedades Comerciais.** A proposta de aplicação de resultados deve constar do relatório de gestão elaborado pela administração da sociedade, nomeadamente a proposta da criação da reserva especial prevista para o benefício fiscal da DLRR. Face a estes requisitos legais, apenas após a deliberação favorável da aprovação e aplicação dos resultados do período anterior (efetuada pelos sócios até março do ano seguinte) é possível proceder à criação da referida reserva especial prevista para o benefício fiscal da DLRR. Em termos de registo contabilísticos, em primeiro lugar, no dia 1 de Janeiro do ano seguinte, deve proceder-se imediatamente à transferência do resultado líquido do período anterior para a conta de resultados transitados. Será sobre o valor dos resultados transitados, existente em saldo na data da deliberação dos sócios em assembleia Geral, e incluindo o resultado líquido do período, que os sócios irão proceder à aprovação da constituição da reserva. Alega a Requerida que o registo contabilístico da constituição da reserva especial e a constituição da mesma na Assembleia Geral de Sócios, **não se trata de um mero formalismo irrelevante**, pois, e em estrito cumprimento da norma, deve imperiosamente ser constituída uma reserva especial no balanço da sociedade, e a sua constituição deve ser efetuada quando e da forma prevista nas normas contabilísticas aplicáveis, e que a Requerente está obrigada a cumprir. A Ata n.º 35 da assembleia geral realizada a 25 de fevereiro de 2016 para efeitos de apreciação, votação do relatório e contas e aplicação de resultados de 2015, encontra-se em concordância com a aprovação de contas vertida na IES 2015, nada referindo sobre a constituição de reserva especial DLRR. Embora a reserva especial DLRR não possa obviamente figurar no balanço respeitante a 31 de Dezembro de 2015, deveria constar da IES/DA de 2015 entregue pela Requerente que, ao serem aprovadas as contas de 2015, tinha sido deliberado a retenção de lucros obtidos em 2015 no montante de EUR 249188,50, para efeitos de reinvestimento nos termos e condições previstas nos artigos 27.º a 34.º do CFI e de suporte à dedução à coleta de IRC efetuada na declaração de rendimentos referente ao período de tributação de 2015 no valor correspondente a 10% daquele montante, facto que não ocorreu no caso em apreço. Ademais, tanto o relatório de contas de 2015 como a

Ata n.º 35 de 25 de fevereiro de 2016, constante do livro de Atas da sociedade, coincide com a informação inserta na IES de 2015. Pelo que, **a Requerida defende a desconsideração do valor deduzido à coleta pela Requerente a título de benefício fiscal DLRR no montante de EUR 24918,85, no exercício de 2015, por violação das normas que regem aquele benefício fiscal nomeadamente do disposto pelos artigos 29.º e 32.º do CFI.** No que respeita à devolução em **2016** do benefício fiscal DLRR aproveitado em 2014 por falta de cumprimento dos pressupostos legais, a Requerida alega que a correção resulta da aplicação direta da al. c) do art.º 34.º do CFI. Alega a Requerida que os serviços Insetivos constataram que relativamente ao período de tributação de 2014, a Requerente havia deduzido à coleta a título de benefício fiscal DLRR o montante de EUR 24445,69, mas a respetiva reserva especial constituída ficou muito aquém do devido (apenas EUR 24445,69). Concluíram os serviços Insetivos da Requerida que a Requerente apenas poderia, nos termos da lei, usufruir de benefício fiscal de EUR 2444,57 (EUR 24445,69 x 10%) nos termos do n.º 1 do art.º 29.º do CFI, pelo que em cumprimento do disposto na al. c) do art.º 34.º do CFI, foi acrescido ao imposto de 2016 o valor de imposto que a Requerente deixou de liquidar em 2014, ou seja, EUR 22001,12 (EUR 24445,69 - EUR 2444,57), acrescidos de juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais (EUR 22001,12 x (4%+15%)/365x728 dias, totalizando o montante de EUR 30338,64). Conclui a Requerida pugnando pela manutenção da correção.

15. No que respeita à **não aceitação da contabilização de uma perda por imparidade relacionada com a insolvência de um cliente da Requerente (a B...)**, alega a Requerida que cliente B..., cujo valor em dívida ascendia a EUR 311156,11, foi sujeito a processo de revitalização iniciado em 2012 (processo n.º .../12...T...), que correu termos no tribunal da Comarca de ... - Instrução Central - ... sec. Comércio - J2. No âmbito daquele processo, o **plano de revitalização foi homologado por despacho de 15 de fevereiro de 2013, que transitou em julgado a 08 de outubro de 2013, e estabelecia o pagamento de apenas 60% dos valores em dívida a fornecedores, ou seja, ocorreria um perdão de 40% dos valores em dívida.** Em 2016, a B... foi declarada insolvente tendo a Requerente, uma vez que já tinha constituído perdas por imparidade em relação a esse cliente em anos anteriores no montante de EUR 123729,24, considerado uma perda por imparidade de EUR 187426,87 (EUR 311156,11- EUR

123729,24). Segundo a Requerida, este valor foi desconsiderado pelos Serviços Insetivos como gasto fiscal para efeitos de determinação do resultado tributável do período de tributação de 2016, por constituir uma perda por imparidade de períodos de tributação anteriores, constituindo o procedimento da Requerente clara violação da conjugação da al. a) do n.º 1 do artigo 28.º-A, al. a) do n.º 1 do artigo 28.º-B e n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º, todos do CIRC. Alega ainda a Requerida que — tendo o cliente em causa pendente um processo especial de revitalização iniciado em 2012, e porque tal situação reconduz para a existência de **grande probabilidade de que o crédito não possa ser recuperado, por existir um processo pendente revelador da incapacidade do devedor de solver as suas dívidas** — a correspondente perda por imparidade deveria ter sido considerada para efeitos fiscais, pela totalidade do valor em dívida, isto é, a 100% **imediatamente na pendência do processo especial de revitalização e não em 2016, com a declaração de insolvência**. Assim, pugna a Requerida pela manutenção das correções.

II. SANEAMENTO

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente 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).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

III. MATÉRIA DE FACTO:

III.1. FACTOS PROVADOS:

Com relevância para a boa decisão da causa, foram provados os seguintes factos:

- A) Os atos de liquidação de IRC objeto do presente pedido de pronuncia arbitral foram emitidos na sequência de uma ação de inspeção externa realizada nos termos da Ordem de Serviço OI2018..., levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., concluída pelo relatório final de inspeção aprovado por despacho de

- 14 de maio de 2018, que determinou a realização de correções de natureza meramente aritmética, em sede de IRC, aos exercícios de 2015 e de 2016;
- B) No que respeita ao exercício de 2015, a Requerente aprovou as contas do exercício de 2015 em Assembleia Geral formalizada na Ata número 35 de 25 de fevereiro de 2016, Assembleia na qual foi deliberado por unanimidade dos sócios da Requerida, que os resultados líquidos de 2015 (no valor de EUR 596768,31) fossem transferidos para a conta de resultados transitados;
- C) Dentro do prazo legal (em 8 de julho de 2016) a Requerente apresentou a IES do exercício (através da qual é realizado o registo da aprovação de contas). No campo 06 da IES correspondente ao registo da aplicação dos resultados conforme deliberação que aprovou as contas do exercício/período, a Requerente declarou a aplicação da totalidade dos resultados obtidos em resultados transitados. Não consta da IES a aplicação de qualquer montante em reservas legais;
- D) A Requerente juntou aos autos uma segunda Ata, com o mesmo número e com a mesma data da Ata indicada no número anterior, na qual é alterada apenas a decisão que respeita à aplicação de resultados: é transferida para a conta de Reservas Legais a quantia de EUR 249188,50, para as reservas legais ao abrigo do disposto no Código Fiscal do Investimento (CFI) no que concerne à DLRR, e o valor restante de EUR 347579,81 para Resultados transitados;
- E) **Não foi apresentada pela Requerente IES de substituição no que respeita ao exercício de 2015;**

-
- F) Não houve lugar a um novo processo de aprovação de contas do exercício de 2015 que substituísse o anterior;
- G) Relativamente ao exercício de 2014, a Requerente aprovou as contas do exercício de 2014 em Assembleia Geral formalizada através da Ata número 32 de 31 de março de 2015, Assembleia na qual foi deliberado por unanimidade dos sócios da Requerida que os resultados líquidos de 2014 (no valor de EUR 335656,62), fossem transferidos para a conta de resultados transitados;
- H) Dentro do prazo legal (em 25 de junho de 2015) a Requerente apresentou a IES do exercício de 2014 (através da qual é realizado o registo da aprovação de contas). No campo 07 da IES correspondente ao registo da aplicação dos resultados conforme deliberação que aprovou as contas do exercício/período, a Requerente declarou a aplicação da totalidade dos resultados obtidos em resultados transitados. Não consta da IES a aplicação de qualquer montante em reservas legais;
- I) Foi adicionada uma Adenda à Ata número 32 que refere: *“Por lapso, encontra-se em falta mencionar que, nos termos legais, que do Resultado Líquido fosse transferido para a conta de Reversas Legais a quantia de 244.457,79 € (Duzentos e quarenta e quatro mil quatrocentos e cinquenta e sete euros e setenta e nove cêntimos) para reservas legais ao abrigo do disposto no Código Fiscal do Investimento. Para corrigir o ponto dois, da proposta de aplicação de resultados, foi redigida esta adenda que depois de lida e aprovada será assinada.”*;
- J) **Não foi apresentada pela Requerente IES de substituição no que respeita ao exercício de 2014;**

- K) Ainda no que respeita às correções aplicadas no exercício de 2016, o cliente da Requerente (B...), foi sujeito a processo de revitalização iniciado em 2012 (processo n.º .../12...T...), que correu termos no tribunal da Comarca de ...- Instrução Central-... sec. Comércio- J2;
- L) No âmbito daquele processo, o plano de revitalização foi homologado por despacho de 15/02/2013, que transitou em julgado a 08/10/2013, e estabelecia o pagamento de apenas 60% dos valores em dívida a fornecedores, ou seja, ocorreria um perdão de 40% dos valores em dívida;
- M) Em 2014 a Requerente registou uma perda por imparidade na parte correspondente ao perdão de dívida de 40% que estava previsto no processo de revitalização, no montante de EUR 123729,24;
- N) Em 2016, a B... foi declarada insolvente tendo a Requerente, uma vez que já tinha constituído perdas por imparidade em relação a esse cliente, em anos anteriores (em 2014) considerado uma perda por imparidade de EUR 187426,87 (EUR 311.156,11 - EUR 123.729,24);
- O) Este valor foi desconsiderado pelos Serviços Inspetivos como gasto fiscal para efeitos de determinação do resultado tributável do período de tributação de 2016 por constituir uma perda por imparidade de períodos de tributação anteriores;

IV. MATÉRIA DE DIREITO:

A) APLICAÇÃO DO DLRR (artigos 27.º a 34.º do CFI).

O artigo 27.º do CFI prevê que a DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas nos termos do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC). O artigo 28.º do CFI prevê os pressupostos subjetivos de aplicação deste regime, ou seja, **podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC:** (i) residentes em território português; (ii) não residentes com estabelecimento estável neste território; (iii) que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; (iv) que preencham, cumulativamente, as seguintes condições: (a) sejam micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003; (b) disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade; (c) o seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos; (d) tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.

O artigo 32.º do CFI prevê ainda pressupostos de natureza objetiva que os Sujeitos Passivos que preencham o disposto no artigo 27.º deverão igualmente observar. Destaca-se o pressuposto previsto no n.º 1 que prevê a obrigação de os Sujeitos Passivos de IRC procederem à constituição, **no balanço**, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos, reserva essa que não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição, sem prejuízo dos demais requisitos legais exigíveis.

Nos termos do disposto no n.º 1 artigo 11.º da LGT, na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. Nos termos do n.º 2 da mesma norma, sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos do Direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro sentido decorrer diretamente da lei.

No caso concreto, o n.º 1 do artigo 32.º do CFI prevê expressamente que para beneficiar da DLRR, os Sujeitos Passivos de IRC devem proceder à constituição, **no balanço**, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos. O balanço é um

instrumento contabilístico que se integra no processo de aprovação de contas regulado nos artigos 65.º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais (adiante designado por CSC), onde se enquadra também o relatório de gestão.

Nos termos do artigo 66.º do CSC, o relatório de gestão deve conter uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta. Essa exposição deve consistir numa análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade, em conformidade com a dimensão e complexidade da sua atividade. É no relatório de gestão que a gerência faz a proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada (artigo 66.º n.º 5 al. f do CSC) que será posteriormente deliberada pelos sócios reunidos em Assembleia Geral.

A decisão de aplicação de resultados é uma decisão de gestão da sociedade, que reflete uma estratégia tendo em consideração o exercício que estará em análise, e tendo também em consideração o futuro, ou seja, o objetivo estratégico que a empresa pretende definir para os exercícios que se seguem (curto, médio e longo prazo). Assim, não basta que a decisão de aplicação de resultados esteja descrita na Ata de prestação de contas, é essencial que essa aplicação de resultados seja **proposta pela gerência e que seja deliberada no enquadramento da decisão estratégica que vai presidir à gestão da empresa a curto, médio e longo prazo, e é essencial que essa decisão seja tomada numa Assembleia Geral, realizada em conformidade com o disposto nos artigos 65.º e seguintes do CSC.** Pelo que, alterar a Ata de prestação de contas sem um processo de aprovação de contas devidamente registado através da entrega de uma IES de substituição, é manifestamente violador do disposto nos artigos 65.º e seguintes do CSC. A decisão de aplicação de resultados é acima de tudo uma **decisão de gestão** (e de **importância estratégica**), que deve ser tomada em **total cumprimento do Código das Sociedades Comerciais**.

A importância do processo de prestação de contas (previsto nos artigos 65.º e seguintes do CSC) é enfatizada na lei Nacional, no disposto no **artigo 42.º do Código do Registo Comercial**, que nos diz:

“O registo da prestação de contas consiste no depósito, por transmissão eletrónica de dados e de acordo com os modelos oficiais previstos em legislação especial, da informação constante dos seguintes documentos:

- a) *Ata de aprovação das contas do exercício e da aplicação dos resultados;*
- b) *Balanço, demonstração de resultados e anexo ao balanço e demonstração de resultados;*
- c) *Demonstração dos resultados;*
- d) *Demonstração das alterações no capital próprio/património líquido;*
- e) *Demonstração de fluxos de caixa;*
- f) *Anexo às demonstrações financeiras;*
- g) *Certificação legal das contas;*
- h) *Parecer do órgão de fiscalização, quando exista.”*

Salienta-se que a Ata de aprovação de contas é um documento de registo obrigatório na Conservatória de Registo Comercial. O registo da prestação de contas é efetuado através da apresentação da Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES), nos termos do disposto no artigo 117.º n.º 1 al. (c) e do artigo 121.º do Código do IRC, fazendo parte integrante da IES a transmissão pelo contribuinte à Autoridade Tributária da informação que resulta do balanço, incluindo a decisão de aplicação de resultados. Uma vez entregue a IES, fica concluído o processo de prestação de contas através do respetivo registo junto da Conservatória do Registo Comercial, pelo que, deveremos entender que a declaração do contribuinte no que respeita à apresentação de contas e aplicação dos respetivos resultados (formalizada na IES), deverá considerar-se como **final** e **definitiva**.

Para todos os efeitos legais, a decisão de aplicação de resultados é a que resulta da Ata de aprovação de contas que é **registada através da IES**, que é a informação que pode ser consultada pelo público (designadamente pelos credores da Sociedade) nos termos dos números 7 e 8 do artigo 42.º do Código do Registo Comercial. Qualquer outro entendimento subverteria toda a *ratio legis* que levou à consagração do regime exposto, que tem por **objetivo a**

transparência da situação financeira das Sociedades e a credibilidade da gestão das mesmas.¹

Assim, o artigo 32.º do CFI não prevê os prazos dentro dos quais deverá ser constituída a reserva legal porque os prazos, procedimentos e condições para constituição da reserva são os previstos nos artigos 65.º e seguintes do CSC e no Código do IRC, no que respeita à apresentação da IES do exercício.

Com os fundamentos expostos, é assim julgado improcedente o pedido de pronuncia arbitral no que respeita às correções aplicadas pela Requerida no exercício de 2015 e de 2016 à dedução de DLRR.

B) REGISTO DE IMPARIDADES:

No que respeita à desconsideração das imparidades, o artigo 28.º-A n.º 1 do CIRC (norma aditada pelo artigo 3.º da Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, aplicável aos períodos de tributação que se iniciem, ou aos factos tributários que ocorram, em ou após 1 de janeiro de 2014), prevê que **podem** ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade — quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores — relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação possam ser consideradas como de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade. Nos termos do artigo 28.º-B n.º 1 do CIRC, o risco de incobrabilidade está **devidamente justificado** nos casos em que o devedor tenha pendente processo especial de revitalização, que é o caso do crédito do cliente da Requerente.

Reiteramos que, nos termos do n.º 2 artigo 11.º da LGT, **SEMPRE** que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos do Direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro sentido decorrer diretamente da lei. No caso concreto, o artigo 28.º-B n.º 1 al. a do CIRC remete para o Código da Insolvência e da

¹ Qualquer alteração no processo de prestação de contas com reflexo na IES (como é o caso da decisão de aplicação de resultados) deverá necessariamente determinar a entrega da IES de substituição. De outro modo, a decisão da empresa não seria pública, o que contraria o regime legal exposto supra.

Recuperação de Empresa (adiante designado por CIRE) que nos artigos 17.º-A a 17.º-J regula o processo especial de revitalização.

Prevê o n.º 1 do artigo 17.º-A do CIRE: “*O processo especial de revitalização destina-se a permitir à empresa que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação², estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização.*” O processo de revitalização tem por objetivo último a recuperação da empresa através da negociação de um **plano de pagamentos** entre a empresa e os respetivos credores sociais³, plano esse que poderá (ou não) prever um perdão de dívida como aconteceu no caso do cliente da Requerida (a B...).

É entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência Nacional que, para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, consideram-se de cobrança duvidosa aqueles créditos em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente **justificado**. “*Assim, para que as perdas por imparidade possam ser consideradas gastos fiscais importa, não só que esteja apurado o “risco de incobrabilidade”, mas também que o mesmo se mostre “devidamente justificado”*⁴.

No caso concreto, atendendo ao disposto nos artigos 17.º-A e seguintes do CIRE, esteve bem a Requerente ao considerar que com a homologação do plano de revitalização (por despacho de 15 de fevereiro de 2013, transitado em 08 de outubro de 2013), o risco de incobrabilidade só se encontrava justificado no que respeita à **parte correspondente ao perdão de dívida aplicado exclusivamente aos créditos de fornecedores**. Na verdade, se a Requerente (conjuntamente com os demais credores da B...) acedeu a entrar num processo de revitalização da B..., **então** o raciocínio lógico a retirar desta decisão é que no entendimento da Requerente (e dos demais credores), será possível no âmbito do plano que foi definido **obter o pagamento do crédito reconhecido e conseguir assim a recuperação financeira da empresa em processo de**

² Sublinhado deste Tribunal.

³ Prevê o artigo 17.º-C do CIRE: “*O processo especial de revitalização inicia-se pela manifestação de vontade da empresa e de credor ou credores que, não estando especialmente relacionados com a empresa, sejam titulares, pelo menos, de 10 /prct. de créditos não subordinados, relacionados ao abrigo da alínea b) do n.º 3, por meio de declaração escrita, de encetarem negociações conducentes à revitalização daquela, por meio da aprovação de plano de recuperação.*”

⁴ In Marques, Rui, *Código do IRC Anotado e Comentado*, Almedina, Julho de 2019, Anotação ao artigo 28.º-B, pag. 267.

revitalização. O plano de revitalização foi aprovado pelos credores e homologado pelo Tribunal, precisamente porque era viável.

O entendimento assumido pela AT (segundo o qual em qualquer das situações previstas no artigo 28.º-A ou no artigo 28.º-B do CIRC, o Sujeito Passivo **deve** declarar a perda por imparidade a 100% no exercício em que se verifica o facto relevante para efeitos de aplicação da norma — no caso concreto, a homologação do plano de revitalização), viola manifestamente os artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, ao desconsiderar o juízo (subjetivo) de “*justificado risco de incobrabilidade*” e assim, “*encerra irrazoável potencial de turbulência declarativa, já que propiciaria um considerável número de situações em que os contribuintes, tendo conhecimento dos factos tidos como relevantes pela AT (prolação da sentença ou sua simples publicação) após o fim do exercício em que aqueles se tenham dado, seriam compelidos à apresentação de declarações de substituição, com todas as indesejáveis perturbações e consumo desnecessário de meios, quer das organizações fiscais dos contribuintes, quer da própria AT.*”⁵

Sem conceder, o artigo 41.º do CIRC (na versão em vigor em 2016) prevê: “*Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação nas seguintes situações, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente: b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter ilimitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do mesmo Código*”.

Tendo a perda por imparidade sido reconhecida pela Requerente no valor correspondente ao perdão de dívida (valor este que a Requerente considerou como devidamente justificado, por comprovadamente ser incobrável), o artigo 41.º do CIRC permitiria que a parte do crédito relativamente à qual não foi constituída a imparidade (valor do crédito que não foi objeto de perdão de dívida) fosse considerado como crédito incobrável em 2016 (por o credor se encontrar em processo de insolvência), a partir da data do **trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no CIRE (artigo 41.º n.º 1 alínea b na versão**

⁵ In Acórdão do CAAD proferido no Processo n.º 284/2017-T, em 20 de novembro de 2017.

em vigor em 2016)⁶. Na verdade, é com a declaração de insolvência da devedora que se torna claro para os credores (como a Requerente) que é inviável a recuperação da empresa e o pagamento dos respetivos créditos através de um processo de revitalização. Assim, a incobrabilidade do remanescente do crédito tornou-se definitiva em 2016 com a decisão de declaração de insolvência, tendo assim o custo sido devidamente considerado no exercício respetivo (2016), com respeito pelo princípio da especialização do exercício. Concluímos assim que o entendimento assumido pela AT não tem qualquer base legal, procedendo quanto a esta parte o pedido de pronuncia arbitral.

V. DECISÃO:

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Declarar **improcedente o pedido de pronúncia arbitral**, mantendo-se as liquidações de IRC emitidas no que respeita aos exercícios de 2015 e 2016 com fundamento em desconsideração por utilização indevida do benefício da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR);
- b) Declarar **procedente o pedido de pronúncia arbitral**, anulando-se a liquidação de IRC relativa ao exercício de 2016, na parte que respeita à não aceitação da contabilização de uma perda por imparidade relacionada com a insolvência de um cliente da Requerente (a B...);

⁶ “Ademais, tais créditos apenas poderão ser, diretamente, considerados gastos ou perdas dedutíveis para efeitos fiscais se em períodos anteriores não tiver sido admitida perda por imparidade (por não existirem evidências objetivas) ou esta se mostre insuficiente. (...) O reconhecimento dos créditos incobráveis deve resultar das situações especificamente previstas no Código, reveladoras inequívocas da incobrabilidade dos mesmos. (...) Assim, os créditos incobráveis poderão resultar de um processo de execução – após o registo (informático) da extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis [artigo 717º, nº 2, alínea b) do CPC] -, de um processo de insolvência – quando a insolvência seja decretada de carácter limitado ou quando seja determinado o encerramento do processo de insolvência por insuficiência de bens, ou após a realização do rateio final (do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito), ou quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência, que preveja o não pagamento definitivo do crédito – ou de um plano especial de revitalização – quando seja proferida sentença de homologação do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito.” In Rui Marques, ob. Cit. anotação ao artigo 41.º do CIRC, pp. 341 a 342.

- c) Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do processo, na proporção do respetivo decaimento.

*

VI. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos arts. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **EUR 52615,76**.

*

VII. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **EUR 2142**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 96% a cargo da Requerente, no montante de EUR 2056,32 e 4% a cargo da Requerida, no montante de EUR 85,68, na medida do respetivo decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de outubro de 2019.

O Árbitro,

(Elisabete Flora Louro Martins)