

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 406/2019-T

Tema: IRC – Gastos dedutíveis – Créditos de Cobrança Duvidosa e Imparidades.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., S.A., NIPC..., com sede no ..., ..., ..., ...-... ..., apresentou, em 11-06-2019, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. A Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade do indeferimento de reclamação graciosa e subsequente anulação do acto tributário de liquidação do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas, relativa ao ano exercício de 2014.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 12-06-2019.

3.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 01-08-2019 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 22-08-2020.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral defende a Requerente, em suma:

a) ter ocorrido violação do direito de audição no procedimento de reclamação graciosa.

b) contrariamente ao entendimento da AT, é admissível a contabilização como gastos, para efeitos do disposto no art. 23º-A, n.º 1, e) do CIRC, os juros por si suportados nos acordos celebrados com a Segurança Social, por entender não terem a natureza de juros moratórios.

c) ser documento de suporte bastante, para efeitos de IRC, como justificação como gastos de adiantamentos a clientes, as letras de câmbio que apresente, ainda que as mesmas apresentem “insuficiências”.

O que justifica no facto de a consideração como custo ter acolhimento no princípio da capacidade contributiva, o que significa que é no conceito de «indispensabilidade» que radica a questão crucial da consideração fiscal dos custos empresariais, o que dita, por conseguinte, que não seja vedada ao sujeito passivo a hipótese de dar provas da existência e imprescindibilidade do gasto incorrido – sendo, na verdade, disso mesmo que depende a circunstância de aqueles poderem, ou não, influir no apuramento concreto do lucro tributável.

d) Os custos com os adiantamentos a fornecedores questionados pela AT, não só encontram comprovada a efetividade do custo, bem como está verificada a sua indispensabilidade.

Por decorrência do princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real, o art. 23º, n.º 1 do CIRC estabelece que a indispensabilidade dos «gastos» tem de ser interpretada em função do objeto societário da empresa.

Aliás, por contraposição ao que se verifica no artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, no domínio do IRC, as exigências em matéria de documentação são substancialmente menos restritivas, algo a que não será alheio, decerto, o distinto mecanismo de ambos.

e) O gasto reconhecido a título de perdas por imparidade, não aceite pela AT, deve ter-se como enquadrado no artigo 23.º n.º 1 do CIRC. O enquadramento específico dado na sua contabilidade como «imparidade» afigura-se correto e legítimo.

Com efeito, é inquestionável que o valor do adiantamento reconhecido contabilisticamente difere do valor recuperável – i.e., somente uma parte dos produtos adquiridos veio a ser fornecida pela sociedade B..., S.A.

E assim é ainda que se consinta (o que não se faz) que seja discutível o tratamento conferido, na contabilidade, aos adiantamentos ora em causa, pois importa não olvidar que a dependência do direito fiscal face ao direito contabilístico é apenas parcial.

f) Com tais fundamentos, pretende que o indeferimento da reclamação graciosa, e consequentemente a liquidação adicional de IRC e demonstração de acertos, sejam declarados nulos, ou anulados, atentos os vícios de que padecem; bem como a Requerida ser condenada ao pagamento de juros indemnizatórios.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, invocando em síntese:

a) Não ter existido qualquer violação do direito de audição.

A dispensa de realização de diligências necessárias constitui um dever que é imposto tanto à AT quanto aos sujeitos passivos, como decorre do princípio geral de proibição da prática de actos inúteis, consagrado no n.º 1 do art. 57º da LGT.

As provas requeridas pela Requerente mostravam-se desnecessárias porquanto das mesmas não era possível extrair outra conclusão, isto é, não era possível decidir em sentido contrário ao decidido. No procedimento tributário o instrutor do procedimento goza de discricionariedade técnica na compilação e apreciação da prova (art. 60º, n.º 2 do CPA, art. 48º, n.º 2 do CPPT e art. 58º da LGT).

b) Os juros moratórios suportados pela Requerente não decorrem de um qualquer clausulado contratual celebrado entre si e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social,

IP. Antes resultam do facto de a Requerente não ter cumprido a obrigação principal que sobre si impende e que consiste no pagamento da dívida, tal prescreve o n.º 1 do art. 31º da LGT.

c) Os documentos de suporte ao registo contabilístico das “perdas por imparidade” são letras de câmbio, constatando-se que em nenhum desses títulos de crédito consta qualquer elemento identificador no sacador: nome, morada, NIF, carimbo ou até a sua assinatura, local de pagamento/domiciliação, n.º do saque ou quaisquer outras referências que permitam estabelecer uma correspondência objectiva entre tais títulos de crédito e a nota de encomenda.

d) Pese embora existam esses títulos de crédito, dos mesmos não decorre qualquer decaimento patrimonial com repercussões na esfera da Requerente, pois não ocorreu saída de meios financeiros da empresa a favor de terceiros ou, a terem ocorrido, não foi produzida prova nesse sentido.

A Requerente não logrou provar que efectivamente sucedeu a afectação de fundos do seu património tendentes à aquisição dos bens contratados.

e) A existir um gasto fiscal, mas que não existe, ele teria que ser imputado ao exercício de 2013, na medida em que o risco de incobrabilidade do crédito ocorre na data de declaração de insolvência do seu fornecedor e esse facto sucedeu logo no início de 2013.

f) Porque a constituição abusiva de imparidades em dívidas a receber por créditos de cobrança duvidosa poderia conduzir a uma distorção dos resultados de uma empresa, o legislador introduziu normas tipificando as situações em que são passíveis de constituir gastos para efeitos fiscais, o que encontra o seu suporte nos art. 17º, 18º, 23º, 28º-A e 28º-B do CIRC.

g) No caso em apreciação, a aplicabilidade da periodização do lucro tributável coloca-se nas correcções promovidas pelos SIT, na medida em que se o fornecedor foi declarado insolvente por sentença transitada em julgado à data de 20-03-2013, tal facto implicaria necessariamente que, por força do disposto no n.º 1 do art. 18º do CIRC, o gasto teria de ser imputado ao período tributável de 2013, pois foi nesse momento que o risco de incobrabilidade do crédito ocorreria.

h) Por força do disposto no n.º 2 do art. 18º do CIRC, não são fiscalmente aceites os custos de períodos anteriores, desde que nesse momento a sua ocorrência fosse manifestamente previsível. A constituição das imparidades tem subjacente a imputação dos gastos aos períodos

a que se referem evitando, assim, onerar excessivamente o período económico/de tributação em que se concretizam.

i) Ficou por demonstrar pela Requerente a razoabilidade económica de ter aceite títulos de crédito para quitação do valor total de uma potencial dívida que, à data, ainda não existia, quando o fornecedor o que solicitou foi o pagamento de um adiantamento que poderia variar entre 40% a 50% da globalidade da encomenda. Impunha-se a comprovação de que os créditos, para além de terem sido reclamados, se encontravam reconhecidos na contabilidade do fornecedor. Quanto ao gasto que a Requerente reconheceu como dedutível ao lucro tributável a título de imparidades a receber por créditos de cobrança duvidosa, o mesmo não tem enquadramento em nenhuma das normas que regulamentam a dedutibilidade das imparidades, desde logo porque não provou a efectiva saída de meios financeiros da empresa e depois porque, a ocorrer tal gasto, ele teria de ter sido reconhecido no período de 2013, pois foi nesse momento que se verificou o risco de incobrabilidade da dívida.

j) Conclui a Requerida pela legalidade do acto de liquidação contestado pela Requerente que deverá, assim, ser mantido.

6. A 12-12-2019, teve lugar a reunião do artigo 18º do RJAT, em que se procedeu à inquirição das testemunhas arroladas pelas partes.

7. Só a Requerente apresentou alegações em que reiterou o que consta do pedido arbitral.

II – SANEAMENTO

8.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

8.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

8.3. O processo não enferma de nulidades.

8.4. Não foram suscitadas excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

III.1. Matéria de facto

Tendo presente que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão - levando em consideração a causa de pedir que fundamenta o pedido formulado (art.º 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 2 a 4, do NCPC), e consignar se a considerada provada ou não provada (art.º 123.º, n.º 2 do CPPT) - consideram-se, com relevo para apreciação e decisão das questões suscitadas, provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial que exerce a sua actividade sob o CAE 043992, correspondente a “outras actividades especializadas e construções diversas”, onde se inclui a instalação e reparação de fornos refractários, que opera a nível mundial (cf. RIT);
- b) Está sujeita a IRC e enquadrada no regime geral de tributação e é sujeito passivo de IVA enquadrado no regime normal de periodicidade mensal (cf. RIT);
- c) Credenciada pela Ordem de Serviço Externa OI2017..., a Administração Tributária iniciou, em 17-04-2018, um procedimento de inspecção tributária à Requerente, externo e de âmbito parcial em IRC, com incidência temporal no exercício de 2014 e que terminou em 25-07-2018 (cf. RIT);
- d) Do referido procedimento inspectivo resultaram correcções à matéria colectável de IRC, no montante de 175.231,81 € (cf. RIT);
- e) Consta, designadamente, do Relatório de Inspeção:

í) *“Foram contabilizados gastos na conta «688851 – Juros de Mora e Compensatórios – Contratuais» no montante de 54.924,14 €, referentes a juros de mora e custas pagas ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social – Processos executivos n.º ...2013..., ...2013..., ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014... e apensos.*

Estes gastos referem-se a juros de mora e custas em resultado do não pagamento de contribuições/cotizações à segurança Social, dentro dos prazos legais definidos e que, nos termos do estipulado na al. E), n.º 1 do art. 23º-A do CIRC: «não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) a) as multas, coimas e demais

encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da actividade», que não são aceites fiscalmente, dado revestirem a natureza de sanção e constituírem uma penalização pelo atraso na entrega da prestação pecuniária”.

ii) Da análise efectuada à conta «6512 – Perdas por Imparidade – Em dívidas a Receber – Outros Devedores» verificou-se que o sujeito passivo reconheceu como gasto o montante de 90.958,70 €, por contrapartida da conta «22111000497 – B...».

Este gasto refere-se a um adiantamento a fornecedores, titulado por letras que resultou da celebração de um contrato de aquisição de produtos entre o sujeito passivo e a B... em 2012, no montante global de 148.854,36€ que a sociedade A... pagou a pronto através do aceite de duas letras.

Importa agora analisar a situação face à legislação fiscal, mais concretamente face ao disposto no código do IRC, nos art. 23º, 23º-A, 28º e 28º-A e averiguar se o valor contabilizado como gasto é ou não aceite como gasto fiscal, quer como encargo dedutível para efeitos fiscais, quer por via da perda por imparidade (como foi contabilizada pelo sujeitos passivo).

Como se pode verificar o documento comprovativo de suporte ao gasto, não cumpre os requisitos previstos no n.º 4 do art. 23º do CIRC. (...) O documento de suporte ao gasto no caso em apreço seria a factura. Não tendo o sujeito passivo na sua posse o documento de suporte ao gasto, então dire-se-á que o mesmo não é devidamente documentado, logo não pode ser aceite como gasto fiscal, nos termos do estipulado na al. c) do n.º 1 do art. 23º-A do CIRC.

iii) Perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa. (...) nos termos do art. 28º-A, n.º 1 al. a) do CIRC, são dedutíveis fiscalmente as perdas por imparidade quando contabilizadas no período de tributação ou se em períodos anteriores, que resultem de créditos decorrentes da actividade normal da empresa que possam ser considerados no fim do período de tributação como de cobrança duvidosa (contencioso e em mora) e que estejam evidenciados como tal na contabilidade.

Entende-se por créditos resultantes da actividade normal, apenas os créditos que são originados por vendas de bens e prestações de serviços que sejam próprios dos objectivos ou finalidades principais da empresa, ou seja, créditos contrapartida do reconhecimento de um rendimento, pelo que estão afastados literalmente os créditos de meras operações financeiras, como sejam os adiantamentos a fornecedores já que os mesmos nunca foram contabilizados como rendimento.

Contudo, ainda que se considerasse os adiantamentos a fornecedores como crédito resultante da actividade normal da empresa, estabelece o já citado art. 28º-A que os créditos têm que estar relevados na contabilidade, o que não aconteceu, pois o referido crédito foi contabilizado na conta «22111000497 –B...», ou seja, na conta corrente do fornecedor.

iv) O plano de pagamentos prestacionais autorizado pelo IGFSS não configura efectivamente qualquer acordo ou contrato, uma vez que o Estado não actua em liberdade contratual mas antes, e como não podia deixar de ser, no exercício de poderes estritamente vinculados, ou seja, desde que se verifiquem os respectivos pressupostos legais para o deferimento do pedido de pagamento prestacional.

- f) Na sequência da notificação do Relatório de Inspeção, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de IRC e de Juros Compensatórios n.º 2018..., praticado por referência ao exercício de 2014 e da respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2018..., com valor de imposto a pagar de 48.692,16 € (cf. proc. Administrativo);
- g) Por não se conformar com aquele acto de liquidação, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contestando a legalidade das correcções efectuadas à matéria tributável de IRC, a qual foi autuada sob o n.º 218... (doc. 3 e proc. administrativo);
- h) Tendo a Requerente exercido o direito de audição prévia no procedimento de reclamação graciosa, veio a ser proferido despacho de indeferimento, de 08-03-2019, pelo Chefe de Divisão da Direcção de Finanças de ..., notificado à Requerente pelo Ofício n.º..., de 08-03-2019 (cf. doc. 4 e proc administrativo);
- i) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado em sede de processo de execução fiscal (cf. doc. 6);

- j) A Requerente apresentou pedidos de pagamento em prestações no âmbito de processos de execução instaurados pela Secção de Processo Executivo de ... do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP que foram deferidos (cf. RIT);
- k) A Requerente considerou como gasto dedutível em IRC os juros incluídos naqueles planos prestacionais (cf. RIT);
- l) A Requerente celebrou contrato de aquisição de materiais com a sociedade B..., SA, no valor global de 148.854,36€ a que acrescia IVA, titulada pela ordem de encomenda P.O.#102, de 17-10-2012, cujos materiais deveriam ser entregues no prazo de 120 dias após aprovação e a qual não continha quaisquer condições de pagamento (cf. RIT e depoimento da testemunha C...);
- m) A 25-10-2012 a Requerente recebeu e-mail daquela sociedade fornecedora, solicitando um adiantamento entre 40% e 50% do valor daquela encomenda a titular por duas letras, sem encargos para aquela, uma a 90 dias e outra a 120 dias (cf. RIT);
- n) A Requerente recebeu daquela sociedade, por carta de 30-10-2012, duas letras de câmbio no valor de 74.427,18 €, cada uma, com vencimento a 28-01-2013 e 01-03-2013, respectivamente, sem que aquela lhe tivesse emitido qualquer factura como adiantamento daquele valor (cf. RIT);
- o) Aquela sociedade não veio a cumprir o fornecimento na totalidade, não tendo entregue materiais no valor de 90.958,70 € (cf. RIT e depoimento da testemunha C...);
- p) Em cumprimento das disposições contabilísticas e fiscais, a Requerente procede habitualmente ao registo contabilístico dos adiantamentos com base em facturas emitidas pelos fornecedores e posteriormente para regularização final da aquisição emite nota de crédito, procedimento que não adoptou com o adiantamento efectuado à sociedade B..., SA (cf. depoimento da testemunha C...);
- q) A Requerente registou contabilisticamente o adiantamento titulado por aquelas letras de câmbio, mas não o tendo feito directamente como adiantamento (cf. depoimento da testemunha C...);
- r) Por sentença proferida no proc. N.º .../13...T8TVD que correu termos no 2º Juízo do Tribunal Judicial de Torres Vedras, a sociedade B..., SA, foi declarada insolvente (cf. RIT);

- s) A Requerente reclamou, naquele processo, o crédito de 90.958,70 € que não foi impugnado (cf. RIT);
- t) Em 08-03-2018 ainda não tinha sido proferida sentença de verificação e graduação de créditos (cf. RIT – Anexo 11);
- u) Aquele valor de 90.958,70 € nunca foi relevado contabilisticamente como de “cobrança duvidosa” e, no exercício de 2014, a Requerente desconsiderou esse crédito, considerando-o como incobrável, e registou-a na conta «6512 – Perdas por Imparidade – Em dívidas a Receber – Outros Devedores» por contrapartida da conta corrente do fornecedor «22111000497 – B...» (cf. RIT e depoimentos das testemunhas C... e D...);

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assentou no exame crítico da prova documental apresentada, bem como do processo administrativo juntos aos autos, que aqui se dão por reproduzidos, bem como das testemunhas arroladas pelas partes, designadamente, C..., pela Requerente, e D..., pela Requerida, respectivamente, as quais demonstraram ter perfeito conhecimento dos factos. Aquele enquanto contabilista e responsável pelo controle contabilístico e financeiro da Requerente desde 2009 até à presente data e a apresentada pela Requerida como inspectora tributária da Direcção de Finanças de ... e coordenadora dos serviços de inspecção tributária que procederam ao procedimento inspectivo à Requerente.

Não foram dados como não provados factos com relevo para a decisão da causa.

III.2. Matéria de Direito

Conforme resulta do pedido arbitral, a Requerente manifesta a sua inconformidade com o acto de indeferimento de reclamação graciosa e da liquidação de IRC que lhe está subjacente, por entender ser de admitir como gasto dedutível os juros suportados em pagamento em prestações em processo executivo junto da Segurança Social e, por outro lado, estar devidamente suportado

documentalmente o custo com os adiantamentos a fornecedor que efectuou, os quais reputa de indispensáveis, e que, por incumprimento deste, foram correctamente classificados como imparidades.

A Requerente, além de discordar do entendimento da AT a esse propósito, assaca o vício de violação do direito de audição em sede de procedimento de reclamação graciosa.

Vejamus então.

Começa a Requerente por invocar a violação do direito de audição, sustentando que a AT ignorou totalmente a audição por si exercida e os elementos facultados nessa sede, ignorando designadamente, a prova documental e testemunhal que apresentou, em desrespeito pelo princípio da colaboração.

Antes de se avançar, há que esclarecer que uma coisa é a falta absoluta de audição dos contribuintes no caso de não estar prevista a possibilidade da sua dispensa (como é o caso). Outra diferente, é o efectivo exercício desse direito que o deverá ser de forma eficaz e adequada, quer por parte do contribuinte, a quem deve ser dada a possibilidade de tomar posição expressa na sequência da análise do que lhe é proposto pela AT, quer por parte desta que, designadamente no caso de serem invocados fundamentos novos por parte do contribuinte, os deve mencionar e apreciar na decisão final.

A Requerente, pese embora invoque a violação do direito de audição, não alega que não lhe foi dada essa possibilidade mas antes invoca a deficiente apreciação da sua audição por parte da AT. Refere a este propósito, *“a decisão – e o projecto de decisão – não faz qualquer referência às provas requeridas pela Requerente, nem sequer porque não as considerou .. apenas uma total ausência de apreciação pela prova requerida”*.

Mas sem razão. Da análise ao requerimento de reclamação graciosa – cujo teor é no geral replicado no presente pedido de pronúncia – a Requerente invocou factos tendentes a alcançar

conclusões que a AT entendeu não terem a virtualidade de ser considerados como elementos ou fundamentos novos, susceptíveis de abalar a conclusão vertida no RIT.

Acresce que, contrariamente ao que a Requerente pretende, no procedimento de reclamação graciosa não está prevista a prova testemunhal o qual, pelo contrário, está limitado à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham (como determina o art. 69º, e) da LGT).

Mas o projecto de decisão de reclamação debruçou-se de forma inequívoca sobre o requerimento apresentado pela Requerente, tendo, de forma clara, enunciado as questões que ali foram levantadas (pontos 21 a 35), tendo tomado posição expressa sobre os mesmos (pontos 39 a 70).

Acresce que foi concedida à Requerente a possibilidade de ser ouvida em audiência prévia, direito que exerceu de forma plena e esclarecida, tendo a AT analisado e apreciado os fundamentos por ela invocados, pelo que nenhum vício pode aqui ser apontado.

Como se diz no Ac. TCA Sul de 10-02-2009 – Proc. 02674/08: *“a AF não está obrigada, por força da existência do direito de audiência, a atender aos argumentos vertidos pelo impugnante, caso não se demonstre, sem margem para dúvidas, que efectivamente os pressupostos de base das correcções não existiam, não se podendo afirmar que o princípio da participação não foi respeitado”*.

Com efeito, o que ocorre – e é bem diferente - é que a Requerente não concorda com os fundamentos invocados pela AT.

A Requerente pode não concordar com a fundamentação apresentada pela AT mas é indesmentível que ela existe, é clara, não contraditória e congruente com a conclusão que levou ao acto de indeferimento.

Da análise do acto de indeferimento da reclamação graciosa, é manifesto que este cumpre tal dever de fundamentação. Com efeito, a AT descreveu de forma clara os elementos de facto que entendeu relevantes, invocou expressamente as normas legais em que se apoiou, permitindo à Requerente entender de modo claro as razões da sua actuação. Entendimento esse, aliás, que a própria Requerente demonstra ter atingido, pelo modo como atacou o acto.

Nenhum vício pode ser apontado ao acto de indeferimento da reclamação graciosa que estando devidamente fundamentado e tendo sido observado o princípio da participação por parte da AT, está apto a produzir os seus efeitos.

JUROS MORATÓRIOS

Pretende a Requerente que sejam considerados como gastos dedutíveis à matéria colcetável os juros compreendidos nos planos prestacionais aprovados nos processos de execução instaurados pelo IGFSS.

Para o efeito, sustenta que os juros ali incluídos não podem ser qualificados como juros de mora (caso em que, por força do disposto no art. 23º-A, n.º 1, e) do CIRC será indevida a sua consideração como gasto dedutível), por resultarem de acordos de pagamento assentes em acordo de vontade entre a Segurança Social e a Requerente. Mais do que isso, invoca a definição de contrato para qualificar a celebração daqueles acordos de pagamento prestacional.

Diga-se, desde já, que não se consegue vislumbrar onde a Requerente pretende encontrar tal fundamento.

A relação entre a Requerente e a Segurança Social não é de direito privado onde as partes detêm plena e total autonomia contratual. Bem pelo contrário, estamos perante uma relação jurídica vinculada de direito público.

Os processos de execução por dívidas à Segurança Social são regulados pelo disposto no DL 42/2001, de 29 de Fevereiro, aplicando-se-lhe, subsidiariamente, a LGT e o CPPT (art. 6º).

Os pedidos de pagamento em prestações estão expressamente previstos no art. 13º daquele diploma, que prevê que os mesmos sejam dirigidos ao coordenador da secção de processo executivo do IGFSS, onde corra o processo, os quais poderão ser por aquele autorizados uma vez observadas as condições previstas naquele preceito legal.

Por sua vez, dispõe o n.º 1 do art. 189º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro) que *“o diferimento do pagamento de dívida à segurança social, incluindo os créditos por juros de mora vencidos e a vencer, assume a forma de pagamento em prestações”*.

Da conjugação dos aludidos art. 13º e 189º, n.º 1, atrás mencionados, com o disposto no n.º 8 do art. 196º do CPPT (supletivamente aplicado), resulta que *“a importância a dividir em prestações não compreende os juros de mora, que continuam a vencer-se em relação à dívida exequenda incluída em cada prestação e até integral pagamento, os quais serão incluídos na guia passada pelo funcionário para pagamento conjuntamente com a prestação”*.

É, pois, indiscutível que as contribuições e cotizações à Segurança Social vencem sempre juros de mora que, no caso de pagamento em planos prestacionais são incluídos na guia da respectiva prestação.

Juros esses que a Requerente pagou, mas que, por considerar não terem a natureza de juros de mora, considerou como gasto dedutível à matéria colectável.

Ora, dispõe a alínea e) do n.º 1 do art. 23º-A do CIRC que *“não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmos quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

- as multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual...”

Em face do disposto, é manifesto que a Requerente não poderia deduzir à sua matéria colectável os juros de mora que pagou, no âmbito dos planos de pagamentos em prestações que foram autorizados nos processos de execução instaurados pela IGFSS, pelo que não merece qualquer censura a correcção à matéria colectável que a que a AT procedeu.

DOCUMENTO DE SUPORTE - IMPARIDADE

A Requerente considerou como documento de suporte suficiente para a consideração como custo em IRC, duas letras de câmbio pelo valor global de encomenda que efectuou e que titulariam o adiantamento de pagamento da mesma.

Pelo contrário, a Requerida não aceita que aquelas possam ser aceites como documento de suporte, porquanto tais títulos de crédito estão incorrectamente preenchidos (deles não constando qualquer elemento identificador do sacador: nome, morada, NIF, carimbo, assinatura, local de pagamento/domiciliação, n.º do saque ou quaisquer outras referências que permitam estabelecer uma correspondência objectiva entre tais títulos e a nota de encomenda), exigindo-se que tivesse ocorrido a emissão de uma factura. E, por outro, em qualquer circunstância, considera que a Requerente nunca poderia ter considerado como imparidade no exercício de 2014 o valor de 90.958,70 € por não estarem observados os requisitos da alínea a) do n.º 1 do art. 28º-A do CIRC.

Começando pela contestação à validade do documento de suporte do registo contabilístico como custo efectuado pela Requerente, há que ter presente, antes de mais, por um lado, o que estabelecem os n.º 3 e 4 do art. 23º do CIRC – quando exigem que os gastos estejam comprovados documentalmente – mas, por outro, que independentemente das boas práticas

contabilísticas que devem ser adoptadas pelos contribuintes, em matéria de IRC prevalece o princípio da substância económica, ou da realidade económica, sobre a forma.

Daí que não se possa apurar, por exemplo, o lucro tributável sem antes se proceder a eventuais correcções do valor da factura, sob pena de se tributar um proveito que manifestamente não existe, sendo princípio basilar que o IRC se destina a tributar o lucro real (ver Ac. STA de 07-12-1999 – Proc. n.º 23937).

Com efeito, *“a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova”* (Ac. STA 0658/11, de 05-07-2012).

Sendo que nos casos de inexistência de *“suporte documental externo, compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou a despesa, não obstante essa omissão ou insuficiência formal”* (Ac. STA de 09-09-2015 – Proc. 028/15).

“Com efeito, nos custos documentados presume-se a veracidade da despesa. Ao invés, nos gastos sem documento compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou tal despesa, não obstante a omissão ou insuficiência formal” (Tomás Castro Tavares, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos – Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, pag. 167 sgs).

A Requerente assume, ainda que forma indirecta, que as letras de câmbio que sustentaram o registo contabilístico do custo possam conter deficiências o que, de facto, acontece. Tal circunstância não seria, porém, obstáculo insanável a que pudessem ser relevadas na contabilidade como custo.

Tudo dependerá, porém, da prova que a esse propósito tenha sido efectuada.

Ora, a única prova produzida é a que resulta dos documentos juntos aos autos uma vez que a testemunha arrolada pela Requerente não soube esclarecer as razões concretas para o aceite daquelas letras e porque o foram naquelas condições.

Como resulta do probatório, a Requerente justifica o aceite de tais facturas em resultado expresso da fornecedora “B..., SA” nesse sentido, vertido em e-mail em que solicita um adiantamento entre 40% e 50% do valor daquela encomenda, a titular por duas letras, sem encargos para aquela, uma a 90 dias e outra a 120 dias. Adiantamento esse que não constava da nota de encomenda efectuada.

Sucedem que a Requerente aceitou duas letras pelo valor total do fornecimento indo além do próprio pedido da fornecedora que solicitou um adiantamento entre 40% a 50% do valor total da encomenda. Tal circunstância seria, só por si, susceptível de pôr em causa a afectação daqueles recursos financeiros à actividade normal da Requerente. Pelo contrário poderá ser considerada como uma liberalidade ou a assunção de garantia para com a fornecedora em violação, aliás, do disposto nos n.º 1, 2 e 3 do art. 6º do CSC.

Do mesmo modo, o n.º 1 do art. 23º do CIRC estabelece que apenas são dedutíveis os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter os rendimentos sujeitos a IRC (que, na redacção anterior à Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, exigia inclusivamente que aqueles fossem comprovadamente indispensáveis para tal efeito).

Face à inexistência de factura que comprovasse o gasto em que a Requerente incorreu, competir-lhe-ia fazer prova bastante da sua ocorrência e da sua afectação para prossecução da sua actividade normal, o que não logrou fazer.

Entendemos, por isso, na linha do defendido pela Requerida, que o gasto evidenciado pela Requerente além de não estar devidamente documentado, carece de cabal justificação para a

sua realização, pelo que, face ao estipulado na alínea c) do n.º 1 do art. 23º-A do CIRC, aquele custo não possa ser aceite como dedutível à matéria colectável.

Mas, ainda que assim não fosse, também não poderia ter a Requerente registado como imparidade aquele custo, nos termos em que pretende.

E tal conclusão não resulta tanto da forma como o fez a nível contabilístico, como imparidade por crédito de cobrança duvidosa, pese embora o montante em causa nunca tenha sido contabilizado como tal, mas por falta de verificação dos requisitos legais para o efeito.

Diga-se, a este propósito, que o CIRC acolhe o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, o que, é expressamente assumido no n.º 10 do preâmbulo daquele código quando se refere que *“dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade desempenhe um papel essencial como suporte de determinação do lucro tributável”*. O que no corpo do código tem tradução no n.º 3 do art. 17º.

O crédito ora em causa não foi, como assumido pelo responsável pelo controle contabilístico da Requerente, relevado contabilisticamente como verdadeiro adiantamento, nem nunca foi registado como crédito de cobrança duvidosa. Passou directamente da conta corrente do fornecedor para crédito incobrável e, como tal, registado em perdas por imparidade, dessa forma sendo considerado como gasto dedutível ao rendimento colectável.

Ora, porque a constituição abusiva de imparidades em dívidas a receber por créditos de cobrança duvidosa poderia conduzir, de forma relativamente fácil, a uma distorção do resultado tributável, o legislador fiscal introduziu normas tipificando as situações que são passíveis de constituir gastos aceites para efeitos de IRC.

O art. 23º, n.º 2, h) do CIRC estabelece serem dedutíveis como gastos as perdas por imparidade. E, por sua vez, o art. 28º-A do mesmo código define as perdas por imparidade em dívidas a receber (por referência aos créditos de cobrança duvidosa):

“1 – Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

a) As relacionadas com créditos resultantes da actividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;

(...)”.

Por seu turno, são considerados como créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica, designadamente, quando o devedor tenha pendente processo de insolvência [art. 28º-B, n.º 1, a) do CIRC], como sucede no caso presente.

Dáí decorre que, por imperativo do princípio de especialização de exercícios (art. 18º, n.º 1 do CIRC), a relevação como perda por imparidade terá necessariamente que ocorrer no exercício em que o devedor seja declarado insolvente e não em qualquer outro, sujeito à discricionariedade do credor.

Tendo o devedor, B..., SA, sido declarado insolvente no ano de 2013, a Requerente teria de ter considerado a correspondente perda por imparidade nesse exercício e não no de 2014, como fez (questão diferente seria a sua consideração como crédito incobrável, o que está dependente do encerramento do processo de insolvência por insuficiência de bens, como estipula a alínea b) do n.º 1 do art. 41º do CIRC).

É por isso manifesto que, no caso sub judice, quer porque a contabilidade não evidencia o crédito como de cobrança duvidosa, quer porque a consideração como imparidade ocorreu no ano seguinte à da declaração de insolvência, nunca seria de admitir como gasto dedutível a perda por imparidade considerada pela Requerente.

Nenhum vício pode, desse modo, ser apontado aos actos de indeferimento da reclamação e de liquidação que, por isso, devem ser mantidos.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado, dele absolvendo a Requerida.
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 50.240,38 €, 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 Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 22 de Fevereiro de 2020

O Árbitro

(António Alberto Franco)