

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 276/2019-T

Tema: IRC – Princípio da especialização dos exercícios. Perda por imparidade de dívidas de clientes.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar este Tribunal Arbitral Singular, constituído em 2 de julho de 2019, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., Lda., contribuinte n.º..., com sede na Rua ..., ..., ..., Barcelos, na sequência do acto de correcção da autoliquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas relativo ao ano de 2014, requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”²¹).

1.2. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente e a Resposta da Requerida são, em súmula, as seguintes:

- i) Do ajustamento ao proveito relativo a subsídios

A Requerente, no seguimento de uma acção inspectiva ao exercício de 2014, viu ser corrigida pela Autoridade Tributária, doravante AT, a sua liquidação de IRC, tendo recebido em 7 de

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Dezembro de 2018 a correspondente nota de liquidação (com o nº 2018...) e demonstração de acerto de contas (com o nº 2018...), com o valor de €38.366,67, a pagar até 16 de Janeiro de 2019, o qual foi pago pela Requerente – documentos juntos à Petição Inicial.

Ora, entende a Requerente que não estão correctos os pressupostos nos quais a AT se fundamentou para proceder à referida liquidação.

A AT acresceu o montante de €119.050,07 ao valor da matéria colectável da Requerente por entender que não podiam ser aceites como custos daquele exercício, por não cumprirem os requisitos do artigo 18º e 24º do CIRC, i) o montante de €60.629,07 correspondente a uma regularização de subsídios e ii) o montante de €58.421,00 relativo a imparidades de dívidas a receber, considerando que deviam ter sido imputados pela Requerente a exercícios anteriores.

Entende, assim, a AT que tais custos deveriam ter sido considerados no exercício de 2012 e 2013 e não no exercício de 2014. A Requerente, no entanto, sustenta existir fundamento legal para que tenham sido por si considerados no exercício de 2014.

No que ao subsídio respeita, o seu pagamento foi efectuado em três tranches tendo a última sido paga em 31 de Janeiro de 2014, pelo que entende a Requerente que somente nesse ano lhe foi possível efectuar uma imputação proporcional do subsidio aos activos, de acordo com o princípio da vida útil dos bens, o que até então fez com um critério provisório.

Continua a Requerente, referindo que só em 2014 lhe foi possível refazer o cálculo da imputação do subsídio tendo gerado diferenças de imputação de €60.629,07, tendo esse registo contabilístico sido realizado em 2014. Ora, entende a Requerente que tendo apenas realizado a totalidade do investimento em 2014, por apenas nesse ano ter sido pago na totalidade o subsídio, não lhe era possível imputar o valor do subsídio a proveitos no exercício anterior.

Já a Requerida entende que a Requerente deveria e poderia ter efectuado a regularização relativa ao subsidio no exercício de 2013, fosse logo na data de entrega da Modelo 22 relativa a esse

exercício, que ocorreu já depois do pagamento da última tranche do subsídio (efectuada em 31 de janeiro de 2014), fosse no prazo legal para corrigir a seu favor a autoliquidação de IRC, cumprindo assim o princípio da especialização dos exercícios.

É claro para a Requerida tratar-se de uma regularização que foi efectuada ao exercício de 2014 de proveitos reconhecidos em excesso em 2013, regularização essa que deveria e poderia ter sido feita a esse mesmo exercício, dado que dispunha até à data de encerramento das contas de 2013 de todos os elementos, com vista à correcta imputação do subsídio como proveito daquele exercício, não podendo considerar-se imprevisível ou desconhecida.

Na verdade, na Modelo 22 referente ao exercício de 2014, entregue a 29 de junho de 2015, não se evidenciava nenhum ajustamento relativo ao tema sub judice. Apenas em 5 de Junho de 2018, no decorrer do procedimento inspectivo, veio a Requerente substituir a Modelo 22 do exercício de 2014, tendo aí considerado variações patrimoniais negativas no montante de €119.060,07, das quais € 60.629,07 relativas ao tema do subsídio.

ii) Das perdas por imparidade

Refere a Requerente que a AT entendeu ainda não considerar o valor de €58.421,00 a título de imparidades, por entender que a Requerente deveria ter evidenciado a incobrabilidade de tais créditos em momento anterior a 2012 ou, no limite, em 2012 com a declaração de extinção ou insolvência das empresas.

No entanto, discorda a Requerente desta posição. As imparidades em questão resultam de dívidas incobráveis dos clientes B..., Lda., C..., Lda. e D..., Lda. Ora, apenas em 2014 teve a Requerente conhecimento de que as referidas empresas estavam encerradas, sendo que só nessa data perdeu a expectativa de receber esses créditos. Motivo pelo qual apenas em 2014 foram contabilizados como perdas e deduzidos tais custos.

Já a Requerida entende que as perdas por imparidade devem ser consideradas no período em que existem evidências objectivas relacionadas com o risco de incobrabilidade, reconhecendo-se nessa data a perda por incobrabilidade. Sendo assim, a Requerente deveria ter reconhecido essas perdas em 2012, ano em que as empresas em questão foram declaradas extintas ou insolventes.

Ora, faz notar a Requerida que na verdade tais perdas por imparidade não foram registadas na contabilidade, nem no período em que o risco de incobrabilidade se verificou, nem em qualquer outro período, tendo sido simplesmente deduzidas ao quadro 07 como variação patrimonial negativa. De igual forma, não foram os créditos subjacentes evidenciados na contabilidade como créditos de cobrança duvidosa em nenhum exercício.

Por fim, alega a Requerente que a consideração de tais custos no exercício de 2014 não trouxe qualquer prejuízo ao Estado. Caso as imparidades tivessem sido reconhecidas em 2012 teria a Requerente reduzido o imposto a pagar ou mesmo gerado prejuízo fiscal. O mesmo se diga caso tivesse efectuado o ajustamento ao proveito relativo ao subsídio em 2013 e não em 2014.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

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

Não foram identificadas nulidades no processo.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade, não tendo a mesma sido contestada pelas Partes:

- 1) A Requerente apresentou em 5 de junho de 2018, no decorrer de uma acção inspectiva ao exercício de 2014, uma declaração de substituição da Modelo 22 do exercício de 2014;
- 2) Nessa declaração de substituição, a Requerente deduz uma variação patrimonial negativa no montante total de €119.060,07, variação esta que não era evidenciada na Modelo 22 entregue inicialmente;
- 3) Desse montante total, €60.629,07 correspondem a uma regularização a um proveito relativo a um subsídio contabilizado no exercício de 2013 e €58.421,00 a perdas por imparidades de dívidas a receber.
- 4) Relativamente ao subsídio, terá sido registado em 2013 um proveito de €90.944,00 quando deveria ter sido apenas de €30.315,00, pelo que se pretendeu com a variação patrimonial negativa deduzida na Modelo 22 de substituição do exercício de 2014 efectuar o respectivo ajustamento;
- 5) Esse ajustamento decorreu do facto dos bens objecto do subsídio estarem a ser amortizados desde 2010 por um período de 5 anos em alguns casos e de 1 ano noutros casos, e não pela vida útil que lhes seria aplicável pela sua natureza, de acordo com as regras fiscais;
- 6) No que concerne à perda por imparidade de dívidas, não existia qualquer reconhecimento contabilístico da mesma em nenhum exercício;
- 7) Não existia também o reconhecimento contabilístico dessas dívidas como créditos incobráveis em nenhum exercício;

Fundamentação da Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova apresentada pelas Requerente e Requerida, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas pela Parte contrária.

4. DO DIREITO

A questão decidenda

A questão que cabe ao tribunal arbitral decidir consiste em saber se, no caso concreto dos autos, a liquidação de IRC do exercício de 2014, objecto de correcção pela AT, deve ser anulada, por vício de violação de lei, ao não ter considerado a dedutibilidade fiscal de uma variação patrimonial negativa relativa a (i) um ajustamento à contabilização de um subsídio e a (ii) perdas por imparidade de dívidas de clientes.

Conforme o estabelecido no CIRC, o sistema de tributação do rendimento das pessoas coletivas assenta num princípio de dependência parcial da contabilidade, correspondendo o lucro tributável das entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, à “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Muito embora a vida das empresas “decorra num fluxo contínuo”, a periodização do lucro tributável, por exercícios, em regra, coincidentes com o ano civil, é um dos pilares estruturais do IRC, traduzido pelo princípio da especialização dos exercícios. Tal princípio, que é também um princípio contabilístico, é estabelecido no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, nos termos do qual “As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”.

Quando há divergência entre o critério do sujeito passivo e da AT sobre a imputação de determinado ganho ou perda a determinado exercício esta deve proceder à correção da matéria coletável, fazendo acrescer o proveito ou custo ao ano a que entende que ele deve respeitar e abater tal proveito ou custo à matéria coletável do ano ao qual o contribuinte a imputou.

Vejamus então a aplicabilidade dos princípios ao caso sub judice e se estamos perante uma situação que justifique a anulação da correção efetuada pela AT ao exercício de 2014, bem como da subsequente liquidação de IRC ora impugnada.

i) Do ajustamento ao proveito relativo a subsídio

No que ao subsídio respeita, o ajustamento efectuado através de variação patrimonial negativa ao exercício de 2014, decorre do facto da Requerente de 2010 a 2013 ter efectuado uma imputação do subsídio aos bens a que estava alocado considerando a sua depreciação por um prazo de 5 anos ou de 1 ano, não tendo em consideração a vida útil que a lei estabelece para cada um dos grupos de bens, de acordo com a sua natureza.

Ora, dado que em alguns bens materialmente relevantes, nomeadamente as construções, a vida útil prevista na lei estabelece uma depreciação bastante mais lenta do que os 5 anos aplicados pela Requerente (no caso depreciação por 20 anos), o proveito associado ao subsídio foi sendo reconhecido ao longo dos anos (de 2010 a 2013) em montante superior àquele que seria devido.

Por esse facto, efectuou a Requerente o ajustamento de €60.629,07, através da dedução de uma variação patrimonial negativa, na declaração de substituição que entregou em 2018 relativa ao exercício de 2014. Este ajustamento, cuja quantificação não é questionada pela Requerida, será, de acordo com a petição inicial, relativo a 2013, exercício em que, de acordo com a Requerente terá registado um proveito relativo ao subsídio de €90.944,34 quando apenas deveria ter registado o montante de €30.314,53.

Dado que a Requerida não contesta a quantificação do ajustamento, e sendo claro tratar-se de um ajustamento ao exercício de 2013, passa-se a analisar se, de acordo com o n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, poderia a Requerente ter efectuado esse ajustamento ao exercício de 2014, mas ainda no cumprimento do princípio da especialização dos exercícios.

Ora, entendemos que não. Estamos perante um proveito reconhecido em excesso em 2013 por factores controláveis pela Requerente – a vida útil dos bens subjacentes ao subsídio. Como decidiu efectuar a imputação do subsídio, conforme alega, com base numa depreciação de 5 anos para alguns bens e de 1 ano para outros, poderia ter decidido aplicar as vidas úteis decorrentes da lei, aliás, como fez para recalcular e chegar ao ajustamento.

Note-se que, no cálculo apresentado pela Requerente como suporte da imputação inicial do subsídio (considerando os 5 anos e 1 ano de depreciação dos bens) o valor total do subsídio é igual (aliás imaterialmente superior) ao valor do subsídio utilizado no cálculo que suporta o ajustamento sub judice. É esse o valor total que é imputado aos bens nos dois cenários. Não se altera também a natureza dos grupos de bens objecto da imputação. Mantêm-se os mesmos no cálculo inicial e no cálculo que dá lugar ao ajustamento. Ou seja, não colhe a argumentação da Requerente de que teria apenas recebido em janeiro de 2014 a última tranche do subsídio e que esse facto a teria impedido de fazer o ajustamento em 2013. Aliás, o argumento cai por terra também considerando que, na verdade, o ajustamento foi apenas efectuado em 2018, ainda que à Modelo 22 de 2014, e não no próprio exercício de 2014.

Ou seja, a aplicação do referido “critério provisório” para imputação do subsídio foi uma decisão da Requerente, não condicionada por qualquer factor externo, pelo que consideramos que não existe a imprevisibilidade e nem o desconhecimento manifesto que o n.º 2 do artigo 18.º do CIRC exige para que seja possível imputar ao exercício de 2014 um ajustamento a proveitos claramente referente ao exercício de 2013. A Requerente poderia e deveria ter efectuado o referido ajustamento ao exercício de 2013.

- ii) Da perda por imparidade de dívidas de clientes

A outra parte da variação patrimonial negativa que a Requerente registou na sua Modelo 22 de substituição do exercício de 2014, refere-se a imparidades que resultam de dívidas incobráveis dos clientes B..., Lda., C..., Lda. e D..., Lda.

Conforme Resposta da Requerida, não contestada pela Requerente, tais clientes tiveram declaração de extinção ou de insolvência durante o ano de 2012, sendo que as dívidas em questão não foram em nenhum exercício evidenciadas na contabilidade como de cobrança duvidosa, nem foram em nenhum exercício registadas as perdas por imparidade.

Para aquilo que no caso releva, dispõe o artigo 28º- A do CIRC:

“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 que sejam evidenciados como tal na contabilidade;

Ora, no caso em concreto, a Requerente em nenhum exercício evidenciou na contabilidade as dívidas de clientes em questão como de cobrança duvidosa, facto que a Requerida alega na Resposta sem que a Requerente tenha contestado.

Não tendo as dívidas sido contabilizadas como de cobrança duvidosa, em nenhum exercício, a respectiva perda por imparidade não poderia ser deduzida para efeitos fiscais, a que acresce, no caso concreto, que a própria perda por imparidade não foi registada contabilisticamente. Ou seja, na verdade, o custo subjacente não poderia ter sido deduzido para efeitos fiscais em nenhum dos exercícios em questão.

Por fim, resta a alegação da Requerente de que a dedução da variação patrimonial negativa, através da qual pretendeu imputar os custos acima referidos ao exercício de 2014, não trouxe

qualquer prejuízo ao Estado, pelo que o princípio da justiça e da proporcionalidade se deveriam sobrepôr ao princípio da especialização dos exercícios.

No que concerne à parte da variação patrimonial negativa correspondente às perdas por imparidade das dívidas de créditos entendemos não ter qualquer sustentação a tese da Requerente, dado que, considerando que as dívidas em questão nunca foram registadas como de cobrança duvidosa e que, na verdade, também não existiu nenhum registo contabilístico da perda por imparidade, o custo subjacente nunca teve condições de ser dedutível para efeitos fiscais em nenhum dos exercícios em causa, pelo que não há qualquer prejuízo, sim, para a Requerente pelo facto da não aceitação da dedutibilidade da correspondente variação patrimonial negativa. Não se trata, como parece ser a tese da Requerente, de uma situação em que o custo seria aceite num determinado exercício mas foi reconhecido num outro. Na verdade, conforme acima se concluiu, não estamos perante um custo que pudesse em qualquer um dos exercícios em questão ser dedutível para efeitos fiscais.

Quanto ao ajustamento efectuado na modelo 22 de substituição do exercício de 2014, novamente por via de uma variação patrimonial negativa, ao proveito relativo a um subsídio que teria sido reconhecido em excesso no exercício de 2013, refere a Requerente que o facto de ter contabilizado em excesso o proveito relativo ao subsídio originou o pagamento de imposto superior ao que seria devido. No entanto, não apresenta suporte para esta afirmação, enunciando unicamente na petição inicial os montantes de matéria colectável, colecta e IRC pago em 2013, concluindo que a dedução do custo em análise iria reduzir esses mesmos valores.

Ora, para que pudesse haver a solicitada ponderação dos princípios da justiça e da proporcionalidade perante o princípio da especialização dos exercícios, seria necessário que a Requerente comprovasse efectivamente esse facto, nomeadamente, partindo da contabilização referente ao subsídio e aos bens a que foi imputado, incluindo no que concerne à sua amortização contabilística.

5. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado pela Requerente e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido;
- b) Manter na ordem jurídica o acto tributário objecto da presente acção arbitral;
- c) Condenar a Requerente nas custas abaixo fixadas.

* * * * *

Fixa-se o valor do processo em €38.366,67 (trinta e oito mil trezentos e sessenta e seis euros e sessenta e sete cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em €1.836 (mil oitocentos e trinta e seis euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a serem pagos pela Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2019

O Árbitro

(Maria Antónia Torres)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

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