

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 798/2020-T

Tema: IRC – Princípio da especialização de exercícios; Conceito de actividade normal.

SUMÁRIO:

O reconhecimento de perda por imparidade no período de tributação de 2015 implica a violação do princípio da especialização dos exercícios quando o sujeito passivo teve oportunidade de constituir a imparidade contabilística e imparidade fiscal em 2011 e 2013 e o seu reconhecimento em momento ulterior produziu uma efetiva vantagem fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A contribuinte A..., SGPS, S.A., titular do número único de matrícula e de pessoa coletiva ... (doravante “A...” ou “Requerente”), apresentou, no dia 26 de Novembro de 2019, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente veio pedir a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade da liquidação adicional de IRC e da correspondente liquidação de juros compensatórios, constantes dos documentos n.º 2019... e n.º 2019..., respetivamente, acompanhados da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., de montante global a pagar de €93.303,06, na parte respeitante à correção ao resultado fiscal individual declarado pela Requerente, relativo à não dedutibilidade da perda

por imparidade registada no exercício de 2015, no valor de €1.200.000. Alegando que ocorreu violação de lei, requereu que seja declarada a ilegalidade das referidas liquidações e elas sejam anuladas, procedendo-se ao reembolso do indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios. Arrolou uma testemunha.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 19 de fevereiro de 2020; foi-o regularmente e é materialmente competente.
6. Nos termos art. 17º do RJAT, foi a AT notificada, em 20 de fevereiro de 2020, para apresentar resposta.
7. A AT apresentou a sua Resposta em 5 de junho de 2020, juntamente com o Processo Administrativo. Na Resposta a AT pugna pela manutenção na ordem jurídica das liquidações controvertidas, sustentando não ter ocorrido qualquer ilegalidade.
8. O Despacho Arbitral de 9 de junho de 2020 solicitou, da Requerente, confirmação relativa à produção de prova testemunhal, para efeitos da reunião prevista no art. 18º do RJAT.
9. Em requerimento de 16 de junho de 2020, a Requerente declarou manter o seu interesse na prova testemunhal e indicou os artigos do pedido de constituição do tribunal arbitral sobre os quais incidiria a inquirição.
10. A reunião prevista no art. 18º do RJAT decorreu no dia 15 de setembro de 2020, conforme estabelecido em Despacho de 17 de junho de 2020. Procedeu-se à inquirição da testemunha, estabeleceu-se prazo para alegações e fixou-se a data-limite para prolação e notificação da decisão arbitral final.
11. Entretanto, por Despacho de 30 de julho de 2020, o prazo inicial para prolação da decisão arbitral fora prorrogado por dois meses.
12. A Requerente apresentou em 25 de Setembro de 2020 as suas alegações escritas.
13. A Requerida apresentou em 9 de Outubro de 2020 as suas alegações escritas.
14. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

15. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
16. O processo não enferma de nulidades.

II – Fundamentação: a matéria de facto

II.A. Factos que se consideram provados e com relevância para a decisão

- 1) A Requerente é uma sociedade comercial cujo objeto social consiste na gestão de participações sociais noutras sociedades como forma indireta do exercício de atividades económicas.
- 2) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo empresarial que atua na área da prestação de cuidados médicos de saúde, integrando uma rede de unidades hospitalares no território português.
- 3) São as seguintes as participações financeiras da Requerente no seio do Grupo:

Sociedade Dominadas		Sede	Participação % do capital
...	A... 3GPS SA		
...	G... S.A.		100%
...	H... SA		100%
...	I... SA		100%
...	B... SA		85%
...	J... SA		99,98%
...	K... SA		100%
...	M... LDA		100%
...	L... SA	SA	99,98%
...	N... SA	SA	100%
...	O... SA	SA	100%
...	P... S.A.,		
...	atualmente Q... S.A.		99,20%

- 4) O Grupo é tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS).
- 5) É o seguinte o Mapa de Controlo de prejuízos fiscais do Grupo:

Mapa controlo dedução de prejuízos fiscais

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Resultado RETGS	(3.217.797,66)	(8.250.364,68)	(5.799.214,92)	(7.147.695,88)	(67.824,64)	1.922.569,22	6.050.967,92
A...	(417.363,78)	(432.170,32)	(506.284,40)	(405.860,23)	(397.471,39)	(1.700.866,37)	(2.225.425,17)
H...	737.518,59	216.455,13	629.582,17	(54.130,25)	1.422.233,45	1.238.045,96	2.344.293,84
K...	(3.461.395,53)	(3.618.226,41)	(1.502.932,31)	(1.732.509,13)	(575.945,03)	359.053,12	1.294.613,01
R...	(2.453,52)	(2.343,15)	34.566,01	13.375,15	59.388,10	8.440,14	-
M...	(35.409,42)	(973.140,30)	(295.256,98)	40.498,90	29.360,71	54.447,41	125.239,86
J...	(24.202,77)	(2.961.291,61)	(3.122.977,47)	(128.777,97)	1.327.437,47	3.148.180,41	2.492.184,36
I...	(11.491,23)	719.862,09	699.573,97	(353.031,64)	(287.950,91)	(591.366,85)	195.322,32
O...	-	(1.062.820,68)	(1.564.058,90)	(4.033.705,68)	(1.304.424,31)	(14.475,21)	1.502.220,92
L...	-	(96.609,37)	(171.427,01)	(131.835,08)	(76.856,77)	(23.567,88)	14.327,00
N...	-	-	-	(12.182,57)	(116.301,88)	(457.622,97)	(1.664.873,02)
G...	-	-	-	(349.799,01)	(143.345,02)	76.776,84	2.074.103,77
S...	-	-	-	3.908,11	(3.513,80)	(27.172,39)	-
T...	-	-	-	(727,48)	(432,26)	(651,66)	-
B...	-	-	-	-	-	(146.146,35)	(95.503,58)
Q...	-	-	-	-	-	-	(5.536,19)
Prejuízos fiscais deduzidos	-	-	-	-	-	(1.345.798,45)	(4.235.677,54)
Materia colectável RETGS	(3.217.797,66)	(8.250.364,68)	(5.799.214,92)	(7.147.695,88)	(67.824,64)	576.770,77	1.815.290,38
Detalhe por ano dos PFR em aberto	3.217.797,66	11.468.162,34	17.267.377,26	24.415.073,14	24.482.897,78	23.137.099,33	11.996.855,55
2009	3.217.797,66	3.217.797,66	3.217.797,66	3.217.797,66	3.217.797,66	3.217.797,66	-
2010	-	8.250.364,68	8.250.364,68	8.250.364,68	8.250.364,68	6.904.566,23	Caducado
2011	-	-	5.799.214,92	5.799.214,92	5.799.214,92	5.799.214,92	4.751.335,04
2012	-	-	-	7.147.695,88	7.147.695,88	7.147.695,88	7.147.695,88
2013	-	-	-	-	67.824,64	67.824,64	67.824,64
Prejuízos fiscais deduzidos	-	-	-	-	-	(1.345.798)	(4.235.678)
Check % dedução	-	-	-	-	-	70%	70%
Dedução de PF permitida	100%	100%	100%	75%	75%	70%	70%

- 6) Devendo destacar-se que, em termos de matéria coletável RETGS, foram declarados prejuízos de 2009 a 2013, e resultados positivos somente em 2014 e 2015:

2009	-3.217.797,66
2010	-8.250.364,68
2011	-5.799.214,92
2012	-7.147.695,88
2013	-67.824,64
2014	576.770,77
2015	1.815.290,38

- 7) No exercício de 2006 iniciou atividade o B..., S.A., sociedade detida em 85% pela Requerente e incluída no grupo encabeçado pela Requerente (doravante, “B...”)
- 8) Em outubro de 2006 a B... celebrou um contrato de arrendamento de um imóvel, com opção de compra, com a sociedade C..., S.A., uma sociedade pertencente ao Grupo F..., do sector da construção civil.
- 9) Tratava-se do edifício hospitalar no qual a B... pretendia exercer a sua atividade.
- 10) O Grupo F... exigiu duas garantias bancárias no montante global de €1.200.000, e a Requerente figurou nelas como ordenante, na sua qualidade de sociedade-mãe da B... .

- 11) No exercício de 2010, o Grupo F... resolveu o contrato e acionou as duas garantias bancárias, que foram pagas pela Requerente.
- 12) A Requerente, pelo pagamento dessas garantias, reconheceu no exercício de 2010, o gasto de €1.200.000, na respetiva conta #62681, tendo, em contrapartida, registado um proveito de igual valor na mesma conta, de modo a imputar tal gasto à B..., ficando a Requerente a deter um crédito sobre esta.
- 13) Como a B... entendera que era indevida a resolução contratual empreendida pelo Grupo F... e registara uma conta a receber nesse montante de €1.200.000, a B... cedeu esse crédito à Requerente, em 2011, em dação em pagamento e extinção do crédito da Requerente sobre ela.
- 14) Frustradas diligências de cobrança pela Requerente junto do Grupo F..., no exercício de 2013 a Requerente interpôs uma ação judicial contra as sociedades D... SGPS e E..., peticionando o pagamento da totalidade do valor das garantias bancárias.
- 15) Os demandados defenderam-se atribuindo a responsabilidade do incumprimento à Requerente e demais acionistas da B..., e deduzindo pedido reconvenicional, ao qual a B... respondeu pedindo a condenação numa indemnização adicional.
- 16) Dada esta circunstância, e a de várias empresas do Grupo F... se terem apresentado à insolvência no período de 2012 a 2015, a Requerente concluiu, no exercício de 2015, que a probabilidade de recuperar o valor do crédito detido sobre o Grupo F... era diminuta.
- 17) Em consequência, a Requerente registou uma perda por imparidade de crédito relativo ao acionamento das garantias bancárias (conta #6512), no valor de €1.200.000. indicando no modelo 30 corresponder a crédito reclamado judicialmente.
- 18) Mais tarde, já no exercício de 2018, a Requerente e o Grupo F... chegaram a um acordo nos termos do qual desistiram dos respetivos pedidos.
- 19) Na sequência de ações de inspeção a sociedades do grupo referentes ao exercício de 2015, incluindo uma efetuada na esfera individual da própria Requerente (ordem de serviço n.º OI2018...), a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), credenciado pela ordem de serviço n.º OI2018..., do qual resultaram correções à matéria coletável do referido grupo fiscal, no montante global de €1.274.068,33.

- 20) Para lá de diversas correções na esfera individual das sociedades do Grupo, do RIT resultou também uma correção meramente aritmética na esfera individual da própria Requerente, no montante de €1.200.000, relativa à aludida perda por imparidade em créditos a receber, registada como gasto no exercício de 2015 – fundamentalmente por se entender que viola o princípio da especialização de exercícios registar como perda por imparidade em 2015 um crédito que foi judicialmente reclamado em 2013, e ainda por se entender não estarem preenchidos, mesmo em 2013, os requisitos do art. 28º-A do CIRC.
- 21) A Requerente exerceu o seu direito de audição nas ações inspetivas.
- 22) A Requerente pagou o montante de imposto ora controvertido.
- 23) A Requerente apresentou o seu pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo no dia 26 de novembro de 2019, dentro do prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA), tal como estabelecido no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

II.B. Factos que se consideram não provados

Com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e consensualmente aceites pelas partes, verifica-se que, com interesse para a decisão da causa, nada ficou por provar. Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

III – Fundamentação: a matéria de Direito

III.A. Posição da Requerente

- a) A Requerente começa por contestar o entendimento de que a consideração fiscal do registo da imparidade em 2015, para efeitos de determinação do lucro tributável nesse exercício, violaria o princípio da especialização dos exercícios, e designadamente o estabelecido nos arts. 18º, 1 e 2, 23º, 28º-A e 28º-B do CIRC, e ainda o ponto 7 do preâmbulo do CIRC e os seus arts. 17º, 1 e 52º - porque, tendo a reclamação judicial do crédito ocorrido em 2013, seria na data de encerramento das contas respeitantes a esse exercício que deveriam ter sido imputadas tais perdas por imparidade.

- b) A Requerente de imediato contrapõe a necessidade de ponderação de um outro princípio, o da solidariedade dos exercícios, acrescido à possibilidade de correções simétricas da matéria coletável.
- c) Por outro lado, a Requerente contesta ainda a conclusão da AT de que, mesmo em 2013, as perdas por imparidade não poderiam ter sido aceites no cálculo do lucro tributável por não preencherem todos os requisitos cumulativos dispostos no art. 28º-A do CIRC, nomeadamente por, no entendimento da AT, não corresponderem a perdas “*derivadas da atividade normal da entidade*”, por se tratar de operações financeiras que não correspondem a vendas ou prestações de serviços conexas com o objeto societário da Requerente.
- d) Finalmente, a Requerente contesta o entendimento da AT de que, mesmo antes de 2013, o ativo não deveria ter sido reconhecido contabilisticamente, por não corresponder a uma expectativa razoável de benefício futuro.
- e) No entender da Requerente, o princípio da especialização dos exercícios não pode sobrepor-se aos imperativos constitucionais de tributação do rendimento real das empresas, o que no seu entender acarreta a consideração plena de todos os gastos conexas com a constituição do rendimento tributado, sob pena de ficar artificialmente empolada a capacidade contributiva daquelas.
- f) Além disso, atenta a redação do art. 18º, 1, do CIRC em vigor à época (“*Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputados ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica*”), a Requerente chama a atenção para o facto de não ter sido com a interposição da ação judicial em 2013 que se modificou decisivamente a sua legítima expectativa de vir a recuperar os €1.200.000 pagos indevidamente ao Grupo E..., e que isso só veio a suceder com a posterior constatação de sucessivas insolvências de empresas desse mesmo Grupo E... .
- g) Além disso, a Requerente invoca, em seu apoio, doutrina que admite a violação do princípio da especialização dos exercícios por motivos “desculpabilizantes”, que apontam para situações de grau levíssimo de culpa (omissões involuntárias, não-dolosas), e de injustiça da pura desconsideração de gastos não-apresentados, e por isso não-considerados, em

exercícios pretéritos – uma tensão entre “especialização” e “justiça” que, no entender da Requerente, deverá propender para o último destes dois valores.

- h) Ora, alega a Requerente, o registo da referida perda por imparidade no exercício de 2015 foi realizado de boa-fé, sem qualquer intenção de transferir resultados entre exercícios para daí obter vantagens fiscais.
- i) De seguida, a Requerente não se conforma com o juízo da AT, de que as perdas por imparidade não poderiam ser aceites por não resultarem da atividade normal da entidade (não obstante preencherem os demais requisitos, nomeadamente o serem de cobrança duvidosa e estarem evidenciadas na contabilidade), entendendo a AT que só o seriam se correspondessem ao objeto social da Requerente e consistissem na venda de bens e prestação de serviços.
- j) Para a Requerente, a referência a “atividade normal” visa somente obstar ao abuso fiscal das imparidades, não pode converter-se num pretexto de sindicância, pela AT, de toda e qualquer opção económica de uma empresa, e menos ainda na possibilidade de exclusão dos atos que apenas indiretamente promovem a obtenção do rendimento no contexto de qualquer atividade produtiva.
- k) No entender da Requerente, o cumprimento dos requisitos dos arts. 28º-A e 28º-B do CIRC está condicionado pela sujeição prévia ao crivo do art. 23º, sendo que esta norma contribuiria decisivamente para a definição do que se entende por “atividade normal” – com a única diferença de que, nas imparidades mas não nos gastos relevantes para efeitos do art. 23º do CIRC, podem estar em causa perdas meramente potenciais.
- l) Sendo assim, a “atividade normal” seria o critério amplo de propósito económico-empresarial (o “*business purpose test*”) que decorre desse art. 23º do CIRC.
- m) Ora a Requerente insiste que, por um lado, não houve qualquer propósito de evasão fiscal ou de mera obtenção de uma vantagem fiscal; e que, por outro, sendo ela uma SGPS, no seu objeto cabe, por definição legal (art. 1º do Dec.-Lei nº 495/88, de 30 de Dezembro), o exercício indireto de atividades económicas, mormente através da gestão de participações sociais – como é o caso da sua participação de 85% no capital da B... .
- n) Sendo assim, sustenta a Requerente que o crédito que deu origem à perda por imparidade cabe plenamente na sua atividade normal, sendo normal que a Requerente, como sociedade-

mãe da B..., figurasse como ordenante nas garantias bancárias prestadas ao Grupo F... . E continuaria a ser uma “atividade normal” se se entendesse que o que estava em causa era somente uma concessão de crédito da Requerente à sua participada, porque isso cabe plenamente no objeto social de uma SGPS.

- o) Finalmente, a Requerente contesta a conclusão da AT de que o crédito objeto da perda por imparidade não reunia as condições necessárias para o seu reconhecimento como ativo da empresa, lembrando que não compete à AT substituir-se ao reconhecimento contabilístico que ocorreu, já que houve certificação legal das contas da Requerente.
- p) Em Alegações, a Requerente retoma os argumentos expendidos no Pedido de Pronúncia Arbitral, reforçando-os com referências à prova testemunhal produzida, e mantendo que agiu em consonância com o princípio da periodização do lucro tributável previsto no art. 18º do CIRC.
- q) Volta a sustentar ainda que, em obediência ao imperativo constitucional da tributação pelo rendimento real, o princípio da justiça deve prevalecer sobre o princípio da especialização de exercícios.
- r) E ainda que cabem no conceito de “atividade normal” todos os gastos que sejam incorridos dentro do escopo societário dos sujeitos passivos, com vista à obtenção de um rendimento.

III.B. Posição da Requerida

- a) Na sua Resposta, a Requerida começa por lembrar que os créditos nos quais se registaram perdas por imparidade já eram de cobrança duvidosa antes de 2013, como resulta do que foi alegado pela própria Requerente na ação que intentou em 2013, e como resulta também das insolvências já declaradas, no seio do Grupo F..., já nesse ano de 2013.
- b) A Requerida não deixa de sublinhar que, tendo sido 2015 um dos exercícios em que o resultado do grupo é positivo (em termos de matéria coletável RETGS), há efetivamente uma vantagem fiscal evidente em deslocar de 2010 para 2015 o registo das perdas por imparidade, pelo que o comportamento da Requerente não foi de modo algum neutro, tendo ocorrido a tentativa de deslocação do gasto de um período com prejuízo para um período com resultados positivos, de modo a atenuar e contrabalançar estes.

-
- c) E desde logo afasta o argumento da certificação legal das contas da Requerente, lembrando que tal certificação não se substitui aos poderes de fiscalização tributária que cabem à AT, nem os afasta, em especial se – como alega – se incumpriram regras de contabilidade e isso alterou, de modo relevante, o resultado líquido.
- d) Quanto ao princípio da especialização dos exercícios, a Requerida mantém que a Requerente não tem a faculdade de reconhecer as perdas quando quiser e na proporção que entender, estando, pelo contrário, sujeita ao que a lei impõe – e a lei impõe um regime contabilístico que determina que as imparidades devem ser reconhecidas nos resultados imediatamente, ou seja, mal existam indícios da sua existência à data do relato, nos termos das normas contabilísticas e de relato financeiro aplicáveis à data.
- e) E enfatiza que não há um direito, uma prerrogativa, de reconhecimento de imparidades; antes um dever que decorre das referidas normas contabilísticas.
- f) Tal como o fizera já em sede de RIT, a Requerida retoma o argumento de que, mesmo se tivesse havido respeito pelo princípio da especialização dos exercícios, ainda assim as perdas por imparidade ora controvertidas não eram fiscalmente dedutíveis por não preencherem um dos requisitos do art. 28º-A do CIRC, nomeadamente por não serem, no seu entender, derivadas da actividade normal da Requerente – já que vê nelas cessões de créditos que, ao menos desde 2010 (altura em que já eram públicas as dificuldades financeiras do Grupo F...), não correspondiam a expectativas de benefícios económicos futuros, e nem sequer deveriam ter sido contabilizadas, desde aquele exercício de 2010, como activos da Requerente.
- g) Em Alegações, a Requerida enfatiza o facto de, no seu entender, a prova testemunhal ter confirmado que desde o início se sabia que o B... não podia suportar as garantias prestadas ao grupo F..., já que o B... não dispunha de meios financeiros para assegurar o exercício da sua própria actividade.
- h) E volta a sublinhar que a escolha do ano de 2015 para registo da perda por imparidade não é neutra do ponto de vista fiscal, consistindo antes numa deliberada transferência de resultados entre exercícios, o que por si só afastaria quaisquer ponderações em sede de princípio da justiça.

III.C. Do mérito da causa

Tendo em conta a factualidade relevante relativamente ao caso controvertido assim como a fundamentação jurídica, acima exposta, quer da Requerente quer da Requerida, em causa está a correção aritmética efetuada pela Requerida ao resultado fiscal individual declarado pela Requerente e transposto para a declaração de rendimentos para efeitos de IRC do grupo fiscal abrangido pelo RETGS¹, de que a Requerente é a sociedade dominante, relativo a perdas por imparidade reconhecidas e contabilizadas em 2015 no montante de € 1.200.000.

Assim, são as seguintes as questões a apreciar e decidir:

Questão 1: Existência, ou não, de violação do princípio da especialização dos exercícios

Questão 2: Dedutibilidade fiscal da imparidade para cobrança duvidosa versus conceito de “atividade normal”

Questão 3: Reconhecimento como ativo da Requerente de um crédito sobre o Grupo F... que está na base do reconhecimento da perda por imparidade

Vejamos

Questão 1: Existência, ou não, de violação do princípio da especialização dos exercícios

O sistema de tributação do rendimento das pessoas coletivas assenta no modelo de dependência parcial da contabilidade, ao abrigo do qual o lucro tributável das entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, é igual à “*soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com*”

¹ RETGS- Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (art. 69.º do CIRC)

base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”, conforme o n.º 1 do art. 17.º do CIRC, determinando-se a matéria coletável pela dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais reportáveis, nos termos do art. 52.º, e dos benefícios fiscais que constituam dedução ao lucro tributável (art. 15.º, n.º 1, do CIRC).

Por outro lado, as normas dos arts. 17.º, n.º 1, e 52.º do CIRC têm subjacentes os princípios consagrados no ponto 7 do preâmbulo do CIRC, princípio da especialização dos exercícios, através da periodização do lucro tributável, e princípio de solidariedade dos exercícios. A periodização do lucro tributável encontra-se expressamente efetivada no art. 18.º, n.º 1, quando é referido que *“os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”* e ainda no n.º 2: *“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.”*

Como ficou provado, a Requerente registou na contabilidade, em 2015, uma perda por imparidade (conta SNC #6512) no montante de € 1.200.000 relativo a um crédito reclamado judicialmente em 2013, através da interposição de uma ação declarativa ordinária de condenação, tendo como réus as sociedades D... SGPS, S.A. (1ª Ré) e E..., SGPS (2ª Ré).

No mapa fiscal modelo 30, declarou a imparidade atrás referida.

Tendo em conta o atrás exposto, há que questionar se o reconhecimento da imparidade em 2015 por parte da Requerente, violou, ou não, o princípio da especialização dos exercícios.

Para responder a essa questão, há que saber qual a razão do reconhecimento, em 2015, da imparidade no montante de € 1.200.000.

Em 2006, a B... celebrou um contrato de arrendamento de um imóvel com opção de compra com a sociedade C..., pertencente ao Grupo F... . Ficou acordado entre as partes que a Requerente, como sociedade-mãe da B..., ficaria responsável pelo pagamento de duas garantias bancárias que foram emitidas no montante total de € 1.200.000.

Em 2010, o Grupo F... resolveu o contrato de arrendamento que tinha celebrado com a B... e acionou as duas garantias bancárias que foram pagas pela Requerente.

Pelo pagamento das referidas garantias, a Requerente reconheceu, em 2010, um gasto contabilístico no montante total de € 1.200.000, na conta SNC # 62681 – Serviços Bancários, por contrapartida de saída de meios financeiros líquidos a crédito na conta SNC_1202 -..., nos montantes de € 138.000 e €182.000, e conta SNC_... no montante de 880.000².

Igualmente em 2010, a Requerente imputou à B... o gasto resultante do pagamento das garantias, reconhecendo um crédito sobre a B..., emitindo para esse efeito a Nota de Débito # 20100022, tendo debitado a conta SNC_25331123_B... S.A. por crédito da conta da SNC# 62681 – Serviços Bancários no montante de € 1.200.000³.

Em termos de resultado contabilístico e lucro tributável de 2010, a nível da Requerente não houve qualquer impacto, na medida que a conta SNC #62681 – Serviços bancários ficou saldada.

Por sua vez, a B..., quando recebeu a nota de débito da Requerente, reconheceu um passivo – o montante a pagar à Requerente. A B... reconheceu igualmente uma conta a receber do Grupo F..., correspondente ao montante das duas garantias pagas pela Requerente ao Grupo acima referido, no montante total de € 1.200.000, por entender que era indevida a resolução contratual levada a cabo pelo Grupo F...

Em 2011, a B... cedeu o crédito que detinha sobre o Grupo F... à Requerente, em dação em pagamento e extinção do crédito que a Requerente tinha sobre ela (resultante da nota de débito emitida em 2010), através de uma cessão de créditos, nos termos do art. 577.º do Código Civil, por força da celebração de contratos celebrados, respetivamente, nas datas de 2011-01-12 e 2011-03-24, correspondente a créditos de que era titular sobre a D... SGPS e C..., nos montantes de € 880.000 e de € 330.000, respetivamente⁴.

Assim, a Requerente, a partir de 2011, reconheceu um crédito sobre o Grupo F... no montante total de € 1.200.000, tendo registado o mesmo numa conta a receber⁵, saldo esse existente a 31/12/2015.

Tendo em conta a factualidade descrita e o material probatório constante dos autos, a Requerente passou a deter desde 2011 um crédito no montante de € 1.200.000 sobre o Grupo

² Cfr. Doc. 3 anexo ao PPA fls 9/36 e 10/36 do RIT

³ Cfr. Doc. 3 anexo ao PPA fls 9/36 e 10/36 do RIT.

⁴ Cfr. Doc. 3 anexo ao PPA fls 11/36.

⁵ Conta SNC_2781200070114-D... -SGPS, SA.

F... .

Por outro lado, em 2013 a Requerente interpôs uma ação declarativa ordinária de condenação contra as sociedades D... SGPS, S.A. e E..., SGPS, sociedades do Grupo F..., no montante de € 1.200.000, porque considerava que as garantias tinham sido ilegalmente acionadas pelo Grupo F... e tinha uma legítima expectativa de recuperar o montante das mesmas, conforme descrito nos arts. 67.º, 68.º e 69.º, todos do PPA.

Mas só em 2015 regista na contabilidade uma perda por imparidade de cobrança duvidosa relativa a créditos reclamados judicialmente, no montante de € 1.200.000 – perda essa a ser considerada para efeitos fiscais.

As razões para o reconhecimento apenas em 2015 da perda por imparidade encontram-se plasmadas nos arts. 70.º a 71.º do PPA, argumentando a Requerente, no art. 72.º do PPA, que o reconhecimento da perda por imparidade está em consonância com o princípio da especialização dos exercícios.

Tendo em conta a prova documental existente, é convicção deste tribunal que houve violação do princípio da especialização dos exercícios por parte da Requerente: uma vez que foi interposta ação judicial em 2013 para reclamar judicialmente o crédito que a Requerente detinha desde 2011, não deveria ter ocorrido em 2015, por força do art. 18.º n.º 1, do CIRC, o reconhecimento da perda por imparidade, como componente negativa do lucro tributável da Requerente (com impacto, por sua vez, na matéria coletável do grupo fiscal do qual a Requerente é sociedade dominante).

Adicionalmente, a lei e a jurisprudência⁶ admitem que por força de um outro princípio

⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 3/3/2016 relativo ao Processo n.º 4403/10: “*Consagra-se, pois, o princípio da especialização ou autonomia dos exercícios, tendo em vista a tributação do rendimento que se gera em cada um. Este princípio, consagrado no POC sob a designação de princípio de efectivação dos encargos, impõe que os proveitos e os custos economicamente imputáveis a um determinado exercício, sejam considerados apenas nesse exercício, só eles podendo, assim, influenciar o seu resultado. Este princípio da especialização dos exercícios surge como corolário do princípio da anualidade dos tributos, sendo ele o garante da tributação real, se tivermos em vista que com a imposição do tributo em causa se visa agravar apenas o fluxo de rendimento gerado num determinado período de tempo: razão pela qual apenas a esse período se deverão imputar os custos nele efectivamente suportados. Todavia, a lei admite (por força de um outro princípio - o da solidariedade dos exercícios) excepções ao princípio em questão, dispondo que os custos fiscalmente relevantes e os proveitos respeitantes a exercícios anteriores possam ser imputados ao exercício em causa quando, na data do encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputados, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.*” Disponível em www.dgsi.pt. Apesar de no Acórdão se fazer referência ao POC, o entendimento plasmado quanto aos princípios da especialização e da solidariedade dos exercícios, aplica-se *mutatis mutandi* ao SNC (Sistema de Normalização Contabilístico, normativo contabilístico que sucedeu ao POC) e ao IRC (Imposto

– o da solidariedade dos exercícios – possam existir exceções ao princípio da especialização dos exercícios através duma previsão legal em que *“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”* (cfr. art. 18.º, n.º 2, do CIRC).

Ora, no caso controvertido, a Requerente não pode vir arguir que estava perante uma situação enquadrável no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC no período de tributação de 2015: já que a ação judicial foi interposta em 2013, e o tipo de imparidade fiscal – Créditos em contencioso reclamados judicialmente –, declarada como tal através de uma obrigação declarativa (modelo 30), indicia haver umnexo causal entre o tipo de imparidade fiscal reconhecido ao abrigo do art. 28.º, n.º 1, alínea b), do CIRC e a ação judicial interposta em 2013.

Por outro lado, a Requerente invoca que o princípio da justiça deve prevalecer sobre o princípio da especialização de exercícios nos casos em que não se estiver perante situações fraudulentas e estiverem em causa gastos /rendimentos aceites para efeitos fiscais, trazendo à colação doutrina e jurisprudência do STA⁷ para concluir que em caso de incompatibilidade entre o princípio da especialização dos exercícios e da justiça, deverá prevalecer o princípio da justiça⁸.

Sem pôr em causa a bondade e as conclusões vertidas nos artigos 74.º a 82.º do PPA quanto à prevalência do princípio da justiça sobre o princípio da especialização em caso de conflito entre ambos, impõe-se referir que a prevalência do princípio da justiça face ao princípio da especialização deverá acontecer desde que não se esteja perante condutas propiciadoras de qualquer tipo de vantagem fiscal resultante de transferência de resultados entre períodos de tributação.

Ora no caso, como ficou provado, a matéria coletável apurada pelo Grupo do qual a Requerente é a sociedade dominante, corresponde a prejuízo fiscal no período de tributação compreendido entre 2010 e 2013, inclusive⁹.

sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas).

⁷ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 19/11/2008 relativo ao Processo n.º 325/08 e Acórdão de 2/4/2008 relativo ao Processo n.º 807/07.

⁸ Cfr. arts. 74.º a 82.º do PPA.

⁹ Cfr. Doc. 3 anexo ao PPA, fls. 14/36, e fls. 12/15 da Resposta.

No período de tributação compreendido entre 2014 e 2015, o mesmo grupo fiscal apurou matéria coletável positiva (2014: € 576.770,77; 2015: € 1.815.290,38)¹⁰.

Tendo em conta que a imparidade de € 1.200.000 foi reconhecida em 2015 por parte da Requerente, esse comportamento fiscal não foi neutro, como defende a Requerente no art. 84 do PPA; só o teria sido se, em 2014 e 2015, o grupo fiscal tivesse apresentado prejuízo fiscal em termos de RETGS, e portanto a contabilização da perda por imparidade não modificasse o cálculo da tributação – o que não se verificou, conforme provado.

Assim, pode concluir-se que houve uma vantagem fiscal por aplicação incorreta do princípio da especialização dos exercícios através do reconhecimento da imparidade em 2015 e a consideração da sua dedutibilidade fiscal na matéria coletável do grupo fiscal, uma vez que, caso a imparidade tivesse sido reconhecida em períodos anteriores a 2015, como deveria tê-lo sido, a matéria coletável do grupo fiscal em 2015 ascenderia a € 3.15.290,98 e não € 1.815.290,98 com a consequente implicação a nível de coleta do grupo fiscal A...¹¹.

Como ficou provado, desde 2011, a Requerente tinha um crédito sobre o Grupo F... no montante de € 1.200.000, e posteriormente, em 2013, interpôs uma ação judicial sobre o Grupo F... para recuperar esse montante de € 1.200.000.

Ora, quer em 2011 quer em 2013, a Requerente teve oportunidade de constituir uma imparidade contabilística (ao abrigo da NCRF 12) e imparidade fiscal (ao abrigo dos artigos 28.º-A e 28.º-B, ambos do CIRC).

Note-se que a Requerente já poderia ter reconhecido, logo em 2011, uma imparidade relativa a créditos de cobrança duvidosa em mora, ao abrigo do art. 28.º-B, n.º 1, alínea c), do CIRC, ou então em 2013, por créditos reclamados judicialmente, ao abrigo do art. 28.º-B, n.º 1, alínea b), do CIRC – e em ambas as oportunidades isso não o fez, violando abertamente normas contabilísticas.

É que, se em termos fiscais o reconhecimento de imparidades é uma faculdade (veja-se no art. 28.º-A, n.ºs 1 e 2, do CIRC a expressão “*Podem (...)*”), no normativo contabilístico é obrigatório o reconhecimento das imparidades (vide parágrafo 25 da NCRF 12).

¹⁰ Cfr. Doc. 3 anexo ao PPA, fls. 14/36, e fls. 12/15 da Resposta.

¹¹ A título individual, a Requerente reconheceria assim, em 2015, um prejuízo fiscal individual de € 1.025.425,17 e não de € 2.225.425,17, cfr. Doc. 3 anexo ao PPA, fls. 16/36.

Verifica-se, portanto, que no caso ocorreu uma incorreta aplicação do princípio da especialização de exercícios, quer do ponto de vista contabilístico quer fiscal, a partir do momento em que o reconhecimento da imparidade ocorre somente em 2015.

Além disso, esse reconhecimento da imparidade em 2015 não é neutro em termos fiscais para a tributação, em sede de RETGS, do grupo de que a Requerente é a sociedade dominante.

Houve assim violação do princípio da especialização dos exercícios estabelecido pelo art.18.º, n.º 1, do CIRC, não havendo lugar à aplicação do n.º 2 do mesmo artigo 18.º.

Questões 2 e 3: Dedutibilidade fiscal da imparidade para cobrança duvidosa versus conceito de “atividade normal” / Reconhecimento como ativo da Requerente de um crédito sobre o Grupo F... que está na base do reconhecimento da perda por imparidade

Uma vez que é convicção deste tribunal ter havido violação do princípio da especialização dos exercícios, e não haver fundamento para a aplicação do princípio da justiça pelas razões acima referidas, fica prejudicado – ao abrigo do art. 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT – o conhecimento das questões relacionadas com o conceito de “atividade normal” (questão 2) e o reconhecimento dum crédito sobre o Grupo F... (questão 3), não se pronunciando o tribunal sobre elas.

III.D. Conclusão

Pelas razões acima expostas, conclui-se não ter havido violação da legalidade na liquidação adicional de IRC com o n.º 2019..., na demonstração de liquidação de juros compensatórios com o n.º 2019... e na respetiva demonstração de acerto de contas nº 2019..., no montante global a pagar de € 93.303,06, na parte respeitante à correção ao resultado fiscal individual declarado pela Requerente relativo à não dedutibilidade da perda por imparidade registada no exercício de 2015, no valor de € 1.200.000

O pedido de pronúncia arbitral improcede, para todos os efeitos legais.

IV. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 93.303,06 (noventa três mil trezentos e três euros e seis cêntimos), nos termos do disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Custas a cargo da Requerente, dado que o presente pedido foi julgado improcedente, no montante de € 2.754 (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Lisboa, 13 de outubro de 2020,

Os Árbitros

Carlos Cadilha
(Presidente)

Fernando Araújo

Júlio Tormenta