

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 186/2020-T

Tema: A dedutibilidade das variações patrimoniais negativas no IRC e o princípio da especialização dos exercícios.

SUMÁRIO:

1. Para efeitos da exceção à regra geral de periodização do lucro tributável do n.º 1 do art.º 18º do CIRC, consagrada no n.º 2 desta norma legal, mas sem prejuízo do regime aplicável aos créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa, devem considerar-se desconhecidas as variações patrimoniais negativas resultantes do reconhecimento apenas parcial dos créditos reclamados em Tribunal Arbitral em virtude do seu não reconhecimento pelo devedor.
2. Quando o sujeito passivo não tiver apresentado as declarações de substituição dos exercícios a que respeita a parte não reconhecida desses créditos, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art.º 114º do CIRC, as variações patrimoniais negativas não podem ser reconhecidas no exercício do reconhecimento apenas parcial pelo Tribunal Arbitral, neste caso o constituído junto do Centro de Arbitragem Comercial da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa, Associação Comercial de Lisboa.
3. O sujeito passivo, através da impugnação da autoliquidação do IRC do período de tributação da Sentença Arbitral ou deliberação, não pode elidir as consequências legais imperativas que resultam do não provisionamento dos créditos nos **exercícios a que respeitam, bem como** da não apresentação de declaração de substituição dos exercícios anteriores dentro do prazo legal.
4. A incobrabilidade consequente do reconhecimento apenas parcial dos créditos reclamados em Tribunal Arbitral não está abrangida pelo n.º 1º do art.º 39º (atual art.º 41º, com

redação diferente) do CIRC, quando não se tenham verificado as circunstâncias referidas nas suas alíneas a) e b).

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros Fernanda Maçãs (Árbitro Presidente), Jorge Carita, Marisa Almeida Araújo (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral, na seguinte:

1. Relatório

A - Geral

1.1. A..., S.A., com sede na ..., ...-... ..., com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva ... (doravante «Requerente» ou «A...»), apresentou no dia 18.03.2020 um pedido de constituição de tribunal arbitral coletivo em matéria tributária, que foi aceite, visando a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, por vício de violação de lei, e declaração de existência do erro na autoliquidação, determinando-se a respetiva anulação e restituindo-se à Requerente a quantia paga em excesso, acrescida dos respetivos juros legais.

1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitros os signatários, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essas designações.

1.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído a 05.08.2020.

1.4. No dia 07.08.2020 foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Requerida para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.

1.5. No dia 30.09.2020 a Requerida apresentou a sua resposta e juntou aos autos o processo administrativo no dia 15.10.2020.

B – Posição da Requerente

1.6. A Requerente alega que, em 4 de Julho de 2005, celebrou com a B..., S.A. (doravante «B...»), um Contrato de Compra e Venda de Biodiesel, nos termos do qual «a A... obriga-se a vender à B... e esta obriga-se a comprar-lhe, um volume predefinido anualmente de Biodiesel produzido pela A...» (documento n.º 5). Sendo que em Maio de 2006, foi celebrado entre as partes aludidas um aditamento ao contrato de compra e venda de biodiesel (documento n.º 6).

1.7. O contrato entrou em vigor, segundo a Requerente, após a publicação do Despacho Conjunto n.º 279/2006, de 23 de Março de 2006 (publicado no DR II – Série n.º 59) no qual foi reconhecido o projeto de produção de Biodiesel da A... como “projeto-piloto”, tendo-lhe sido conferida, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 71.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (doravante «CIEC»), uma isenção, por um ano, de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (doravante «ISP»).

1.8. Segundo a Requerente, o enquadramento fiscal do ISP aplicável ao biodiesel objeto do aludido contrato resulta da alínea j) do n.º 1 do artigo 71.º do CIEC que veio a ser alterado com a entrada em vigor do DL n.º 66/2006, de 22 de Março, o qual veio introduzir o artigo 71.º-A ao CIEC (isenção para os biocombustíveis). Na verdade, contemplava o n.º 2 do referido DL n.º 66/2006, que:

«Com a entrada em vigor do regime previsto no n.º 5 do artigo 71.º-A, aditado pelo presente decreto-lei, cessam as isenções concedidas no âmbito dos projectos piloto contempladas na alínea j) do n.º 1 do artigo 71.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo que não se reconduzam ao conceito de pequenos produtores dedicados, previsto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 62/2006, de 21 de Março».

1.9. O Despacho Conjunto n.º 279/2006, de 23 de Março, havia reconhecido a A... como projeto piloto contemplando o seguinte:

«1 - É reconhecido como projeto piloto, nos termos e para os efeitos previstos na alínea j) do n.º 1 do artigo 71.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, a unidade piloto de produção de biodiesel da A..., S. A., nas suas instalações sitas na ..., freguesia de ..., concelho de

2 - A isenção de ISP decorrente do presente reconhecimento tem a validade de 12 meses a contar da notificação da mesma à A..., S.A».

1.10. Segundo a Requerente, do teor do Despacho Conjunto retira-se que a isenção conferida à A... era de cariz subjetivo, na medida em que a reconhecia como *unidade piloto* a produção de biodiesel realizada nas suas instalações, sitas em

1.11. Acrescentando que esta isenção de ISP foi conferida à A... com a validade de 12 meses a contar da notificação do aludido Despacho Conjunto, o que significa que mesmo tendo, entretanto, sido revogada a alínea j) do n.º 1 do artigo 71.º do CIEC e aditado o artigo 71.º-A ao mesmo diploma legal, tal alteração legislativa apenas teve impacto na esfera da A... e, conseqüentemente, no contrato vigente entre esta e a B..., doze meses depois. E, findos estes doze meses, este regime de isenção de ISP que havia sido conferido à A... deixou de vigorar, sendo aplicável o regime previsto no CIEC.

1.12. Nesses termos, de acordo com o art. 71.º-A, tendo a A... deixado de ser reconhecida como “indústria piloto” e a isenção passado a incidir sobre o biodiesel propriamente dito, deixou de ficar isenta a totalidade do imposto (passou apenas a vigorar uma redução de taxa) e

deixou de incidir sobre o gasóleo colorido ou marcado (utilizado na agricultura e na pesca), limitando a sua incidência objetiva ao gasóleo rodoviário.

1.13. Segundo a Requerente, de acordo com a própria mecânica do imposto aqui em apreço – o ISP –, a isenção a que se aludiu operava por via de restituição, isto é: o imposto era, num primeiro momento liquidado pela A... à B... (através da sua incorporação na fatura emitida por referência ao fornecimento), competindo à A... de, nos prazos legais, o entregar ao Estado.

1.14. Posteriormente, a B... reavia o imposto do Estado (por força da aplicação da referida isenção) e restituía-o à A... (via pagamento total da fatura emitida, que incluía o valor da mercadoria vendida e o imposto).

1.15. Sucede que a partir de fins de Março de 2007, a utilização, por parte da B..., do biodiesel adquirido à A... no âmbito do aludido contrato, para incorporação em gasóleo agrícola (contrariamente ao que havia ficado contratualizado), deixou de beneficiar da aludida isenção nos termos antes relatados, pelo que a B... deixou de recuperar do Estado o imposto relativo a essas quantidades.

1.16. Nesse contexto, e a partir de então, a B... deixou de pagar as faturas que lhe eram emitidas pela A..., na parte correspondente ao montante de ISP não isento.

1.17. Segundo a Requerente, a B... justificou esse não pagamento no facto de a A... ter deixado de beneficiar da isenção de ISP no que dizia respeito ao gasóleo colorido/marcado, pelo que não deveria suportar o ISP por via do seu pagamento à Requerente, uma vez que estava também prejudicada a sua recuperação junto do Estado.

1.18. Esta situação prolongou-se ao longo de 2007 e 2008 tendo, segundo posição sufragada pela Requerente, a B... considerado que não deveria liquidar o valor correspondente ao ISP não

isento, afeto ao biodiesel incorporado no gasóleo agrícola, uma vez que tal corresponderia a um valor que não conseguiria recuperar.

1.19. Assim, no que diz respeito ao ano de 2007, o montante de ISP não pago pela B... à A..., pelos motivos *supra* expostos de acordo com a Requerente, ascendeu a € 2.250.834,77.

1.20. A 28 de Dezembro de 2007, a A... interpôs uma petição arbitral junto do Centro de Arbitragem Comercial da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa, Associação Comercial de Lisboa (doravante ACL) por forma a dirimir o conflito (documento n.º 7).

1.21. Nos termos da mencionada arbitragem, foi requerido pela A... que a ACL efetuasse a devida interpretação das cláusulas do Contrato de Compra e Venda de Biodiesel e respetivo aditamento, e, nesse sentido, declarasse deverem ser pagas à A... todas as quantias correspondentes ao ISP que incidira sobre a totalidade do biodiesel fornecido por esta à B... e que a primeira já havia entregue ao Estado.

1.22. Neste contexto, peticionou, assim, a A... que fosse a B... condenada a:

- Pagar à A... o valor integral das faturas e notas de débito em dívida que, como vimos, a essa data, referente ao final do mês de Dezembro de 2007, ascendiam a € 2.250.834,77; e
- Pagar à A... os juros vencidos sobre as quantias em dívida, contados à taxa legal para as dívidas comerciais, desde a data de vencimento das respetivas notas de débito, até integral pagamento.

1.23. Na pendência da arbitragem os fornecimentos de biodiesel mantiveram-se: a A... faturou e emitiu notas de débito à B..., das quais resultou, no que respeita a 2008 e com base no mesmo fundamento segundo a Requerente, um montante de ISP não pago pela B... de € 920.664,66.

1.24. Desta forma, no que tange aos anos de 2007 e 2008 o valor de ISP em dívida pela B... à A... era de € 3.171.499,43, tendo este montante de ISP sido entregue pela Requerente à AT segundo aquela.

1.25. A A... alega que emitiu à B... um aviso de lançamento de juros, a 31 de Outubro de 2008, através do qual lhe debitou os juros devidos pelo atraso no pagamento das faturas e notas de débito até então emitidas, os quais ascendiam à data a € 332.378,77 (deste valor € 99.189,93 dizem respeito a 2007, tendo sido reconhecidos na conta #7970099, e € 233.189,84 respeitam a 2008, tendo sido reconhecidos na conta # 7817001) – (documento n.º 8).

1.26. Tais lançamentos foram relevados na sua contabilidade segundo a Requerente, tendo sido reconhecidos numa conta de proveitos e não tendo sido realizado qualquer ajustamento fiscal tais rendimentos concorreram para o lucro tributável da Requerente em 2008 e foram tributados em IRC.

1.27. No total, no final de 2008, a dívida originada pelo não pagamento das faturas e notas de débito por parte da B... à A... no que respeita ao ISP que a A... liquidou e entregou ao Estado, acrescida de juros, referente aos exercícios de 2007 e 2008, ascendia a € 3.503.878,20 e decompunha-se em:

- Valor de ISP não pago pela B... relativo a 2007: € 2.250.834,77 (valor petitionado em sede de arbitragem instaurada em Dezembro de 2007);
- Juros pelo valor em dívida pela B... relativo ao ano 2007 e ao ano 2008: € 99.189,93 (debitados pela A... em 2008, reconhecidos na conta #7970099 e tributados em 2008) e € 233.189,84 (debitados pela A... em 2008, reconhecidos na conta #7817001 e tributados em 2008);
- Valor de ISP não pago pela B... relativo a 2008: € 920.664,66.

1.28. Em 2007 e 2008, a contabilização das faturas e notas de débito seguia, segundo a Requerente, o seguinte procedimento:

- O montante da fatura referente ao biodiesel isento era debitado na conta de clientes #2111000 e creditado na conta de proveitos resultantes da venda de mercadorias #71;
- Por sua vez, o montante de ISP não isento era debitado na conta de outros devedores e credores #2689110 e creditado na conta Estado e outros entes públicos – outros impostos #2442102 pelo mesmo montante.

1.29. No momento da emissão das faturas/notas de débito, o montante faturado era creditado na conta de proveitos e ganhos, em concreto, na conta #71 (venda de mercadorias), e debitado na conta #21 (conta de clientes, uma vez se tratar de um ativo sobre um cliente devido em virtude do fornecimento de mercadorias, neste caso, sobre a B... por via da venda de biodiesel).

1.30. Já no que respeita ao valor de ISP não isento, o qual constava das mesmas faturas e notas de débito, o movimento contabilístico que a Requerente alega ter sido seguido, era o seguinte: o montante faturado à B... era creditado na conta #244 (Estado e outros Entes Públicos, na subconta de restantes impostos) e debitado na conta #268 (outros devedores e credores, na subconta devedores e credores diversos), aliás em conformidade com a Diretriz Contabilística n.º 22/98.

1.31. À medida que as faturas/notas de débito iam sendo pagas pela B..., a Requerente creditava as contas #211 (clientes) e #268 (outros devedores e credores, na subconta devedores e credores diversos).

1.32. Finalmente, a conta #244 (Estado e outros Entes Públicos, na subconta de outros impostos) era debitada mensalmente, no montante de ISP que a A... entregava ao Estado, não obstante não ter recebido aos montantes subjacentes da B... .

1.33. Por sua vez, no final de 2008, segundo a Requerente, antecipando que a decisão arbitral sobre o direito ao recebimento do crédito que detinha sobre a B... não lhe seria totalmente favorável, a A... estimou que apenas viria a receber € 1.125.417,40, acrescido de juros desde a data da propositura da petição arbitral, tendo debitado, mais uma vez incorretamente, o valor

de € 1.297.658,38 numa conta #797 (relativa a proveitos e ganhos extraordinários) –lançamento contabilístico junto como documento n.º 9.

1.34. No que diz respeito à diferença, que a Requerente estimou que não viria a receber, no valor de € 1.869.781,82, este valor foi creditado na conta #21 (conta clientes) –documento n.º 9.

1.35. O espelho do somatório dos referidos valores (€ 1.869.781,82 e € 1.297.658,38), no valor de € 3.167.440,20 ficou contabilizado numa conta #26 – documento n.º 9.

1.36. Assim, em suma, segundo a Requerente foi contabilizado:

- (i) nas contas POC #797 e #781, um proveito de € 332.378,77 referente ao débito de juros por via do atraso no pagamento do ISP àquela data (documento n.º 8);
- (ii) na conta POC #211, um débito no montante de € 332.378,77 referente ao débito de juros por via do atraso no pagamento do ISP àquela data (documento n.º 8);
- (iii) na conta POC #797, um ganho extraordinário no montante de € 1.297.658,38 (documento n.º 9);
- (iv) na conta POC #268, um débito no montante de € 3.167.440,20 (documento n.º 9);
- (v) na conta POC #211, um crédito no montante de € 1.869.781,82 (documento n.º 9).

1.37. Desta forma, os aludidos proveitos (pontos *i* e *ii* do artigo anterior, embora se admita que a Requerente pretenderia referir-se aos pontos *i* e *iii* e não *ii*, como certamente por lapso referiu) foram considerados na base tributável de IRC do exercício de 2008 (documentos n.ºs 10 e 11).

1.38. Assim, em 2008, os proveitos tributados em sede de IRC referentes ao tema em apreço ascenderam a um total de € 1.630.037,15 (correspondente ao somatório dos montantes de €

332.378,77 e de € 1.297.658,38, contabilizados em contas de resultados #797, #781 e #797 como proveitos em 2008).

1.39. A Requerente entende que estes movimentos se mostram inadequados sendo que a correta tradução contabilística da situação em causa sempre deveria ter sido:

- (i) Débito da conta POC #781 pelos juros de mora ordenados pagar pela B... à A... em cumprimento da decisão do processo arbitral, por contrapartida da dívida da A... (relevada na conta #21 e na conta #26);
- (ii) Anulação dos movimentos de aviso de lançamento de juros contabilizados a 31/10/2008 (€ 332.378,77);
- (iii) Creditar as contas onde estava reconhecida a dívida da B... (#21 e #26) por contrapartida:
 - De caixa (conta #11) relativamente ao montante pago pela B...;
 - Do reconhecimento de uma provisão para imparidade numa conta #66 (Ajustamentos em dívidas a receber) relativamente à parte não recuperável da dívida da B... .

1.40. Em Janeiro de 2009, o Tribunal Arbitral proferiu sentença nos termos da qual reconheceu o direito da A... a receber a quantia de € 1.125.417,40, acrescido dos juros moratórios à taxa legal desde a data da propositura da ação (documento n.º 12).

1.41. A Requerente entendeu que era essencial (i) reverter os proveitos que haviam sido contabilizados (e tributados) incorretamente em 2008 e (ii) reconhecer a irrecuperabilidade do crédito sobre a B... .

1.42. Por esse motivo, a A... procedeu, no exercício de 2009, à contabilização, na conta POC #5911899, de uma variação patrimonial negativa no seu capital próprio, no montante global de € 3.167.440,20 (documento n.º 13), tendo esta sido a forma que a Requerente encontrou de atribuir relevância contabilística a estes valores.

1.43. Com o lançamento contabilístico desta variação patrimonial negativa em 2009, a contabilidade, em termos acumulados a 31 de Dezembro de 2009, passou a refletir corretamente os factos ocorridos até então, ou seja:

- Tendo, em 2008, reconhecido um proveito (tributado) de € 332.378,77 com a natureza de juros por atraso no pagamento do ISP referente a 2007 e 2008; e
- Tendo, em 2008, reconhecido ainda um proveito (tributado) de € 1.297.658,38 em antecipação do montante a receber no âmbito do processo arbitral;
- Em 2009, o reconhecimento de uma variação patrimonial negativa no montante global de € 3.167.440,20, permitiu:
 - reverter os proveitos contabilizados em 2008 no valor de € 1.297.658,38 (que nunca deveriam ser enquadrados como rendimentos da A...); e
 - reconhecer a incobrabilidade do montante em dívida pela B... na parte relativa à diferença entre o valor total da dívida daquela perante a A... e o valor no qual foi condenada, que corresponde a € 1.869.781,82.

1.44. A variação patrimonial negativa refletida em 2009, no montante de € 3.167.440,20, deve ser relevante para efeitos fiscais, por efeito da sua dedução ao lucro tributável da Requerente, na medida em que:

- € 1.630.037,15 correspondem à reversão de proveitos incorretamente tributados em exercícios anteriores (2008) e como tal o tratamento fiscal adequado consistirá em neutralizar esse efeito, diminuindo o resultado fiscal de 2009 nessa mesma medida; e
- € 1.537.403,05 correspondem a um crédito incobrável suportado por uma decisão de um tribunal arbitral desse mesmo ano e como tal dedutível ao abrigo do artigo 41º do Código do IRC.

1.45. Assim sendo, o referido montante de € 3.167.440,20 (€ 1.630.037,15 + € 1.537.403,05) deveria ter sido deduzido ao Resultado Líquido do Exercício de 2009, o que, por mero lapso, não ocorreu na Declaração Modelo 22 referente a este exercício (documentos n.ºs 14 e 15).

1.46. Com efeito, apesar de ser visível que, no Campo 203 do Quadro 07 da Declaração Modelo 22 de 2009, foi efetuada a dedução de uma variação patrimonial negativa de € 6.651.588,94 (em que se inclui o referido montante de € 3.167.440,20), este movimento foi anulado pelo acréscimo (incorreto, e por mero lapso segundo a Requerente), no Campo 225 da mesma Declaração Modelo 22 (documento n.º 14).

1.47. A A... efetuou a sua autoliquidação de imposto referente ao exercício de 2009 partindo assim de um resultado líquido do exercício de € 8.281.035,74 (documento n.º 14).

1.48. Tendo apurado, após os respetivos acréscimos e deduções ao Quadro 07 da Declaração Modelo 22 de 2009, um lucro tributável de € 1.906.894,68 (documento n.º 14).

1.49. Atendendo a que a A...apresentava prejuízos fiscais reportáveis de 2007 (€ 4.198.596,22) e de 2008 (€ 763.744,82), a matéria coletável ascendeu a € 0 (documento n.º 14).

1.50. Tendo procedido ao pagamento da quantia de € 44.267,43, correspondente à Derrama Municipal o montante de € 28.603,42 e à Tributação Autónoma a importância de € 19.156,75, deduzidas as retenções na fonte no valor de € 3.492,74, conforme resulta da Quadro 10 da Declaração Modelo 22 de 2009 já junta.

1.51. No entanto, se tivesse sido considerada a referida variação patrimonial negativa de € 3.167.440,20 em 2009 – como deveria ter sido, e o não foi, como alega a Requerente –, a A... teria apurado um prejuízo fiscal no exercício de 2009 no valor de € 1.260.545,52.

1.52. Deste modo, transitaria para 2010 um montante total de prejuízos fiscais de € 6.222.886,56 (€ 4.198.596,22, de 2007, € 763.744,82, de 2008, e € 1.260.545,52, de 2009) para o exercício de 2010, ao invés do saldo de prejuízos fiscais que resulta do Quadro 9 da Declaração Modelo 22 de 2009 e que totalizava apenas € 3.055.446,36.

1.53. Adicionalmente, em face da referida alteração da situação de lucro tributável para prejuízo fiscal no próprio exercício de 2009, também a Derrama Municipal constante na Declaração Modelo 22 de 2009, no montante de € 28.603,42, teria sido de € 0,00.

1.54. Por último, a atribuição de relevo fiscal à variação patrimonial negativa teria ainda impacto no exercício de 2010 (exercício em que se apurou lucro tributável): o imposto a pagar, em vez de ascender ao montante de € 1.555.256,35 (documento n.º 17) ascenderia apenas a € 763.396,30 (documento n.º 18).

1.55. Razão pela qual se conclui que a A..., a título de IRC devido pelo exercício de 2010, pagou a mais a importância de € 791.860,05 (correspondente ao montante pago - € 1.555.256,35 – deduzido da importância efetivamente devida - € 763.396,30).

1.56. Concluindo a Requerente que, por força do aludido lapso na declaração do exercício de 2009, a A... veio a pagar (indevidamente):

- (i) € 28.603,42, a título de derrama municipal respeitante ao exercício de 2009;
- (ii) € 791.860,05, a título de IRC respeitante ao exercício de 2010,
- (iii) o que totaliza € 820.463,47.

1.57. O exercício de 2009 da A... foi objeto de inspeção por parte da AT, sendo que a mesma foi concluída sem qualquer correção (documento n.º 19).

1.58. A... formalizou o seu pedido de correção deste lapso, tendo com esse escopo apresentado, a 30 de Maio de 2013, o pedido de revisão oficiosa, o qual veio agora, quanto à sua substância, ser expressamente indeferido. O mesmo tinha sido indeferido por intempestividade, mas, mais tarde, após o Tribunal Tributário de Lisboa se ter pronunciado no sentido da tempestividade do pedido de revisão oficiosa.

1.59. A Requerente não se conforma com o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, tendo apresentado o presente pedido de pronúncia arbitral.

C – Posição da Requerida

1.60. Na sua resposta a AT remete para o direito e fundamentação da decisão de indeferimento mediante Ofício de 18 de Dezembro de 2019, mantendo a sua posição, nomeadamente:

1.61. A Requerente não juntou as faturas e/ou notas de débito que originaram o presente pedido bem como prova inequívoca do seu registo contabilístico como proveitos nos períodos de 2006, 2007 e 2008.

1.62. Não consta em qualquer parte do pedido que as notas de débito em dívida ascendiam ao montante de € 2.250.834,77 conforme é mencionado no Proc. n.º 16/2007/INS/AP da Comissão Arbitral.

1.63. Nada é mencionado quanto à forma como foram calculados os juros no montante de € 332.378,77, nem juntou ao pedido extrato comprovativo da contabilização desses juros.

1.64. No Proc. n.º .../... /INS/AP da Comissão Arbitral foi decidido que a Requerente iria ser ressarcida da importância de € 1.125.417,40 acrescida de juros moratórios à taxa legal. Este montante não é mencionado no pedido nem a Requerente explica porque é que considera (§.12.º e §.14.º do pedido) que a decisão do Tribunal Arbitral confirmou a existência de um ativo contabilístico não recuperável no montante de € 1.537.403,05.

1.65. Parece não ter sido respeitado o princípio da especialização dos exercícios previsto no art.º 18.º do Código do IRC.

1.66. A AT contesta a posição da Requerente segundo a qual quer no pedido de Revisão Oficiosa (RO) quer na Impugnação Judicial, encontram-se evidenciados e justificados os diferentes lançamentos realizados e que estiveram na origem do "erro" na autoliquidação do período de 2009.

1.67. Os documentos 3 e 4 mencionados no §.8.º do pedido não corroboram as afirmações nele expressas. Ou seja, o documento e os lançamentos contabilísticos que suportam a estimativa do cálculo dos juros por via do atraso no pagamento registado nas contas POC #7970099 e #7817001, no montante de € 332.378,77, datam do período de 2008 e não do período de 2007 como é afirmado pela Requerente.

1.68. Não faz qualquer sentido nem serve de elemento de prova a Declaração Modelo 22 do período de 2007 nem tão pouco a afirmação de que" tendo tais proveitos sido incluído na base tributável de IRC, conforme se comprova pela declaração Modelo 22 de 2007".

1.69. Aponta-se a mesma inconsistência no §.º 9.º do pedido, ou seja, as afirmações nele expressas não condizem com os anexos que suportam as mesmas (não há consistência na afirmação de que o montante de € 332.378,77 tinha sido reconhecido em 2007 e o documento de prova).

1.70. Por outro lado, o §. 9.º da RO levanta outra questão de relevo. Refere a Requerente que reconheceu na conta #7970099, por estimativa, um ganho de € 1.297.658,38, antecipando a decisão do tribunal quando, à partida, se afigurava que esse reconhecimento já deveria ter sido repercutido em proveitos e na conta corrente da B... em período anterior, isto é, no momento da emissão das notas de débito em causa.

1.71. Quanto aos §. s 13.º e 14.º da RO não se compreende porque é que é referido que a variação patrimonial negativa no montante de € 3.167.440,20 "corresponde ao reconhecimento da parte do crédito em que o tribunal não reconheceu à ora Requerente (€ 1.537.403,05) e à

reversão dos proveitos incorretamente contabilizados em exercícios anteriores (€ 1.630.037,15). 17) A primeira dúvida que se coloca relativamente a estes §.s prende-se com o facto da requerente afirmar que iria proceder à reversão dos proveitos no montante de € 1.630.037,15). Pergunta-se: Porquê a reversão se a B... foi condenada a pagar 50% da dívida acrescida de respetivos juros de mora?

1.72. Refere ainda a AT que o §.º 14.º da RO ao mencionar um não reconhecimento de razão por parte do Tribunal Arbitral do montante de € 1.537.403, 05, não é coerente com a decisão do tribunal arbitral segundo a qual "50% do valor não reembolsado das faturas apresentadas pela Demandante" corresponde à quantia de €1.125.417,40.

1.73. A partir daqui todo o raciocínio expandido nos outros artigos (ou §.s) da RO ficam sem consistência e a coerência necessária para aferir, sem margem para dúvidas, da existência de um erro na autoliquidação do período de 2009.

1.74. Mais se informa que a Requerente apenas juntou ao pedido de RO a sentença referente à impugnação judicial n.º.../14...BELRS. 21), uma vez que na RO não consta a petição inicial da Impugnação Judicial, a AT refere não ter elementos para se pronunciar sobre os artigos 27.º a 53.º da mesma e que do ponto de vista da Requerente evidenciam e justificam os diferentes lançamentos contabilísticos realizados e que estiveram na origem do defendido "erro na autoliquidação".

1.75. Acresce referir que um procedimento de revisão oficiosa representa um meio excepcional de defesa ao dispor dos sujeitos passivos e quando solicitada deve conter todos os documentos necessários à sua completa apreciação.

1.76. Repete-se, ao abrigo do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, recai sobre a Requerente o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos que pretende ver concretizados o que, segundo a Requerida não foi cumprido pela Requerente, não tendo esta respondido de uma forma cabal e clara ao pedido de "Discriminação evidenciado na conta de resultados transitados no exercício

de 2009, conta POC #5911899, com a identificação do valor que respeita ao ISP Isento e do valor que respeita juros".

1.77. Verifica-se, portanto que as notas de débito referentes ao ISP sob discussão não tiveram um reflexo contabilístico nos resultados líquidos e fiscais do período de 2007, uma vez que, apenas foram refletidas em contas de balanço. Paralelamente, verifica-se, também, que em cumprimento da decisão do tribunal arbitral, a B... procedeu ao pagamento de 50% do montante em dívida mais juros de mora (€ 1.634.096,38).

1.78. Por outro lado, constata-se que a requerente evidenciou na contabilidade do período de 2008, proveitos referentes a juros no montante de € 332.378, 77 e à estimativa do ganho (€ 1.297.658,38) resultante do desfecho do processo que corria termos, à data, no Centro de Arbitragem Comercial. Conclui-se, assim, que os proveitos refletidos nos resultados da Requerente foram contabilizados em período posterior à emissão das notas de débito em causa, ascendem ao montante de € 1,630.037,15 (€ 1,297.658,38 + € 332.378,77) e reportam à previsão do montante que a Requerente esperava vir a obter da B... em resultado do contencioso que estava a decorrer com aquela entidade.

1.79. Tendo em conta estas evidências não é passível corroborar com o entendimento expresso pela Requerente no §,17.º da RO segundo o qual a variação patrimonial negativa, no montante de € 3.167.440,20 (€ 1.630.037,15 + € 1.537.403,05), do período de 2009 deveria ter sido relevante para efeitos fiscais.

1.80. A AT invoca ainda que a Requerente refere no §.17,0 da RO que "€ 1.630.037,15 correspondem à mera reversão de proveitos tributados em exercícios anteriores (2007 e 2008) e como tal o tratamento correto deveria corresponder a um custo/variação patrimonial negativa dedutível."

1.81. Discorda a Requerida do que foi afirmado pois, na verdade, o montante de € 1.630.037,15 foi registado em proveitos, em antecipação do montante que a Requerente

perspetivava receber em resultado da sentença a ser proferida, previsão essa que se veio a revelar próximo da realidade uma vez que a B... reembolsou, de facto, a Requerente do montante de € 1.634.016,38 (50% da dívida + juros),

1.82. Ao contrário do que afirma a Requerente não houve lugar a qualquer reversão de proveitos tributados anteriormente nem uma variação patrimonial negativa dedutível (VPND), mas, tão somente, o pagamento de parte de uma dívida do cliente B... a qual tinha sido registada contabilisticamente em proveitos (também em parte-50%), por estimativa.

1.83. Quanto ao remanescente da alegada VPND no montante de €1.537.403,05, expressa no §. 17.^a da qual corresponde a "um crédito incobrável suportado por uma decisão de um tribunal desse mesmo ano e como tal dedutível ao abrigo do artigo 41.º do Código do IRC.". Parece-nos, também, que neste ponto a interpretação da Requerente é incorreta pelo simples facto de que o montante de € 1.537.403,05 não foi registado em proveitos.

1.84. Primeiramente, há que relembrar que as notas de débito em debate deveriam ter influenciado a formação do resultado fiscal do período em que foram emitidas (2007) e não o foram, na medida em que a Requerente não procedeu ao registo das mesmas em proveitos, nesse período. Ou seja, a não contabilização dos proveitos referentes às notas de débito em crise, no período de 2007, em desrespeito do Plano Oficial de Contabilidade (POC) originou que o resultado fiscal tivesse ficado negativamente afetado em € 2.250.834,77.

1.85. Por outro lado, verifica-se que em 2008 a Requerente repercutiu no resultado fiscal, por estimativa, 50% do montante das referidas notas de débito, acrescendo os respetivos juros de mora, num total de € 1.630.037,15 por prever que iria a ser essa a decisão da Comissão Arbitral. Constata-se que contabilizou, embora tardiamente, 50% da dívida.

1.86. Pretende a Requerente ver considerada como variação patrimonial negativa dedutível para efeitos fiscais o montante de €1.537.403,05 "referente a um crédito incobrável suportado por uma decisão arbitral desse mesmo ano ". Esta interpretação estaria correta caso a

Requerente tivesse registado em proveitos as referidas notas de débito no período de 2007, conforme determinava o POC, o que não sucedeu. A ter ocorrido essa contabilização, haveria base legal para a Requerente considerar a dedutibilidade fiscal do crédito incobrável resultante da decisão arbitral.

1.87. Não tendo registado as referidas notas de débito em proveitos, não pode a Requerente querer afetar negativamente o resultado fiscal de 2009, em 50% das mesmas, com base no artigo 41.º do Código do IRC. A proceder-se de acordo com a pretensão da Requerente o resultado fiscal ficaria influenciado negativamente, de uma forma indevida, por duas vezes em dois momentos distintos (2007 e 2009).

1.88. Concluindo a AT que não é de atender a pretensão da Requerente.

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

1.89. Por ter requerido a inquirição de testemunhas, foi a Requerente convidada, por despacho de 04.10.2020, a identificar, num prazo de 10 (dez) dias, os factos que pretendia fossem submetidos a julgamento e não suscetíveis de prova documental, o que fez, tendo consequentemente sido fixada, por despacho de 19.10.2020, a data da audiência de julgamento, através de videoconferência, nos termos e para os efeitos do previsto no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

1.90. No dia 14.12.2020, às 14 horas e trinta minutos, teve lugar a audiência de julgamento, através de videoconferência, tendo sido ouvida a testemunha apresentada pela Requerente. O Tribunal notificou as Partes para apresentarem, querendo e no prazo de 15 (quinze) dias, alegações escritas, sucessivas, o que ambas fizeram, corroborando, em termos materiais, a posição que haviam já veiculado nos respetivos articulados. Foi ainda, nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT e por despacho de 29.01.2021, prorrogado por dois

meses o prazo para prolação da decisão arbitral, a qual se previu fosse notificada até ao dia 04.04.2021.

1.91. Contudo, atendendo a que na contagem do prazo para prolação da decisão se contam as férias judiciais e atenta a complexidade do processo, foi por despacho de 27.03.2021, nos termos do n.º 2 do art.º 21 do RJAT, prorrogado o prazo por mais dois meses, tendo-se indicado como data limite para ser proferida a decisão o dia 5.06.2021.

1.92. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.

1.93. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, estão regularmente representadas, não padecendo o processo de qualquer nulidade.

1.94. A cumulação de pedidos efetuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade da liquidação impugnada.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com interesse para a presente decisão arbitral, consideram-se provados os seguintes factos:

2.1.1. Em 4 de julho de 2005, a A... celebrou com a B..., S.A., um Contrato de Compra e Venda de Biodiesel, por seis anos renováveis, nos termos do qual «a A... obriga-se a vender à B... e esta obriga-se a comprar-lhe, um volume predefinido anualmente de Biodiesel produzido pela A...» (documento n.º 5).

2.1.2. Em 22 de maio de 2006, foi celebrado entre as partes um aditamento ao contrato de compra e venda de biodiesel (documento n.º 6).

2.1.3. De acordo com o Contrato, durante a sua vigência, a Requerente viria a produzir, para venda à B..., BIODIESEL, eventualmente através da neutralização do óleo mineral e posteriormente da sua transesterificação, através da junção de óleos vegetais.

2.1.4. Após a aquisição, a B... procederia à incorporação do BIODIESEL no gasóleo rodoviário, marcado ou colorido.

2.1.5. Nos termos do Contrato, o preço do DIESEL integraria apenas a parte isenta do ISP, não incorporando a parte do BIODIESEL sujeita a ISP, dado a B... ser entreposto fiscal e a circulação entre entrepostos fiscais estar abrangida pelo regime suspensivo, pelo que o ISP sujeito apenas seria exigível aquando da introdução no consumo.

2.1.6. Durante toda a vigência do Contrato, a Requerente procedeu à faturação da parcela do preço incorporando a parte sujeita a ISP, que concorreu, nos exercícios de 2007 e 2008, para o seu lucro tributável.

2.1.7. Durante o período do contrato, a isenção de BIODIESEL de que a Requerente era titular, nos termos do art.º 71º-A do CIEC, efetivou-se pelo método do reembolso integral do ISP suportado.

2.1.8. Durante a vigência do Contrato, o BIODIESEL isento, ao contrário do BIODIESEL sujeito, foi produzido pela Requerente e vendido à B..., sem suspensão do imposto.

2.1.9. Também na vigência do Contrato, a B... não diferenciaria a armazenagem e expedição dos produtos sujeitos, dos produtos parcialmente sujeitos e dos produtos totalmente isentos, resultando desse procedimento o não reembolso de ISP à B... pela Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo (DGAIEC).

2.1.10. Entenderia a B..., como resulta da correspondência trocada com a Requerente, invocar perante esta um alegado direito de crédito em euros sobre a parcela isenta mas não reembolsada do preço de aquisição do BIODIESEL, o chamado Fator I.

2.1.11. A partir de fins de março de 2007, a B... deixou de recuperar do Estado o imposto relativo a essas quantidades.

2.1.12. Nesse contexto, e a partir de então, a B... deixou de pagar as faturas que lhe eram emitidas pela A..., na parte correspondente ao montante de ISP não isento (isto é, aquele que incidia sobre o gasóleo colorido/marcado).

2.1.13. O Contrato estabeleceria uma cláusula compromissória, que viria a ser acionada pela Requerente a 28 de dezembro de 2007, dando origem ao Processo .../.../INS/AP, resolvido, por Sentença Arbitral, a 7 de janeiro de 2009. A petição arbitral foi apresentada junto do Centro de Arbitragem Comercial da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa, Associação Comercial de Lisboa alegando a Requerente que a B... utilizou parte do biodiesel adquirido para incorporação em gasóleo agrícola, o qual não beneficiava de isenção de ISP, e consequentemente, a não restituição do correspondente ISP ao Estado Português e que esta situação levou a que a B... decidisse deixar de pagar à Requerente a componente não recuperada do ISP no biodiesel afeto ao gasóleo agrícola, originando uma dívida que atingiu um montante acumulado de € 2.250.834,77 e juros vencidos sobre as quantias em dívida (documento n.º 7).

2.1.14. Na pendência da ação, em 2008 a Requerente forneceu à B... biodiesel que resultou num montante de ISP não pago no valor de € 920.664,66.

2.1.15. A Requerente entregou ao Estado o valor do ISP em dívida – quanto aos anos de 2007 e 2008 – no valor de € 3.171.499,43.

2.1.16. Quanto aos períodos em referência a Requerente contabilizou:

(i). nas contas POC #797 e #781, um proveito de € 332.378,77 referente ao débito de juros por via do atraso no pagamento do ISP àquela data (documento n.º 8);

(ii) na conta POC #211, um débito no montante de € 332.378,77 referente ao débito de juros por via do atraso no pagamento do ISP àquela data (documento n.º 8);

(iii). na conta POC #797, um ganho extraordinário no montante de € 1.297.658,38 (documento n.º 9);

(iv) na conta POC #268, um débito no montante de € 3.167.440,20 (documento n.º 9); (v) na conta POC #211, um crédito no montante de € 1.869.781,82 (documento n.º 9).

2.1.17. Com o trânsito em julgado da decisão a 7 de janeiro de 2009, e o recebimento de € 1.634.096,38 a Requerente procedeu à revisão dos movimentos contabilísticos registados anteriormente.

2.1.18. Tendo a Requerente, no exercício de 2009, procedido à contabilização, na conta POC #5911899, de uma variação patrimonial negativa no seu capital próprio, no montante global de € 3.167.440,20 (documento n.º 13) correspondente a € 1.630.037,15 da reversão de proveitos tributados em exercícios anteriores (2008) e € 1.537.403,05 correspondem a um crédito incobrável de acordo com a decisão arbitral.

2.1.19. Assim, na declaração modelo 22 do IRC do exercício de 2009, a Requerente apurou, no Campo 203 do Quadro 07 (Apuramento do Lucro Tributável), uma variação patrimonial

negativa não refletida no resultado líquido do exercício de € 6.651.588,94 e, no Campo 225 do mesmo Quadro, uma variação patrimonial positiva também não refletida no resultado do líquido do exercício do mesmo montante, que anulou conseqüentemente a primeira variação patrimonial, em que se incorporam os € 3.167.440,00 que a Requerente pretende deduzir.

2.1.20. Do montante € 6.651.588,94, € 1.755.636,78 respeitam a abates de imobilizado, € 1.728.618,98 a abate de juros de mora, incluindo o Provento Extraordinário de € 1.297.417,40 contabilizado no exercício anterior de 2008 com base numa estimativa de ISP a reembolsar a Requerente pela Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo (DGAIEC) e € 1.869.781,20 a variações patrimoniais negativas resultantes da Sentença proferida no Processo Arbitral n.º. .../.../INS/AP.

2.1.21. Do extrato da Conta do Razão que constitui o Doc. n.º 13 anexo à PI resulta que a variação patrimonial negativa de € 1.297.417,40, em que estão incorporados os € 3.167.440,00 foi registada pela Requerente a título de Correção de Exercícios Anteriores, não integrando o resultado do exercício de 2009. Os restantes € 1.869.781,82 incorporados nesses € 3.167.440,00 são igualmente Correção de Exercícios Anteriores, não integrando também, por esse motivo, o resultado do exercício de 2009.

2.1.22. A Requerente não deduziu o montante de € 3.167.440,00 ao Resultado Líquido do Exercício de 2009.

2.1.23. No período de 2009 a Requerente apurou um lucro tributável de € 1.906.894,68 e uma matéria coletável de 00,00 uma vez que apresentava prejuízos fiscais reportáveis de 2007 (€ 4.198.596,22) e de 2008 (€ 763.744,82). Pagou imposto no montante de € 44.267,43, correspondente à Derrama Municipal de € 28.603,42 e Tributação Autónoma de € 19.156,75.

2.1.24. Com a dedução da variação patrimonial negativa em causa, resultou um prejuízo fiscal de € 1.260.545,52, e o reporte de prejuízos fiscais reportáveis para 2010, no montante total de € 6.222.856,56.

2.1.25. A B... viria, a partir de 31/3/2009, de forma continuada, a compensar, invocando o n.º 1 do art.º 233º do Código Civil (CC), as faturas emitidas pela A..., em que esta lhe debitava o ISP não isento, invocando o alegado direito de crédito à parte isenta do ISP, não reembolsado pela administração aduaneira.

2.1.26. De acordo com a interpretação do Contrato que viria a fixar, o Tribunal Arbitral condenou a Demandada B... no pagamento de € 1.125.417,40, metade do valor não reembolsado das faturas apresentadas, com o conseqüente reconhecimento parcial da eficácia das compensações efetuadas, acrescido de juros moratórios contados à taxa legal desde a data da propositura da ação arbitral, sendo as custas e demais encargos desta igualmente repartidas por metade.

2.1.27. A 30 de maio de 2013, a Requerente solicitou ao Diretor-Geral da AT a revisão oficiosa da autoliquidação.

2.1.28. No exercício de 2008 a Requerente registou como Provento Extraordinário ainda não realizado, estando, por isso, em dívida o respetivo crédito de juros vencidos reclamados no processo judicial n.º .../....4BELSB – 2ª unidade Orgânica, do Tribunal Tributário de Lisboa, o montante de € 1.297.417,40.

2.1.29. No exercício de 2009 a Requerente desreconheceu esse montante, não obstante a inexistência de decisão transitada em julgado nesse processo.

2.1.30. Em 8 de outubro de 2012 foi iniciada uma ação inspetiva externa à requerente relativa ao período de 2009, em cumprimento da Ordem de Serviço OI2012... tendo a mesma sido findada em 1 de março de 2013 e o Relatório foi finalizado em 26 de março de 2013, sem quaisquer correções fiscais.

2.1.31. A Requerente foi notificada do resultado da ação de inspeção.

2.1.32. No dia 30 de maio de 2013, a A... solicitou a Revisão Oficiosa do Ato Tributário (RO) referente à autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2009 que, segundo a Requerente, enfermava de erro na autoliquidação.

2.1.33. A 22 de Março de 2014, foi a A... notificada do indeferimento do mencionado pedido de revisão oficiosa, com fundamento na intempestividade do pedido.

2.1.34. A Requerente apresentou, a 23 de Junho de 2014, impugnação judicial contra o ato de decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa submetido.

2.1.35. A Impugnação Judicial seguiu os seus termos na 2.^a Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa, sob o n.º de processo .../14...BELRS.

2.1.36. Por sentença, datada de 23 de fevereiro de 2016, veio a impugnação judicial a ser julgada totalmente procedente, embora se tenha limitado a concluir pela tempestividade do pedido de revisão oficiosa, sem conhecer da substância das questões controvertidas.

2.1.37. Neste contexto, veio, então, a Direção de Serviços de IRC pronunciar-se quanto à questão que foi sujeita à sua apreciação, mediante Ofício de 18 de Dezembro de 2019 indeferindo do pedido de revisão oficiosa, com os fundamentos largamente reproduzidos na PI.

2.1.38. Em 18 de março de 2020 foi apresentado o pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral

2.2. Factos não provados

2.2.1. O provisionamento dos créditos reclamados junto do Tribunal Arbitral;

2.2.2. A apresentação de declarações de substituição dos exercícios de 2007 e 2008, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art.º 114º do CIRC.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes, no depoimento da testemunha e nas posições por elas assumidas nos articulados apresentados. A testemunha apresentou conhecimento direto dos factos, tendo prestado o seu depoimento de forma clara e credível, explicando o enquadramento fiscal que a Requerente fez dos factos tributários nos períodos em causa.

Não há evidência na documentação junta aos autos de que os créditos da Requerente sobre a B... tenham sido devidamente provisionados, nem que a Requerente tenha entregue relativamente aos dois anos anteriores àquele que aqui está em causa qualquer declaração de substituição, razão pela qual se consagram tais factos como não provados.

3. Questões a decidir

São duas as questões que se colocam ao tribunal e para as quais importa encontrar uma resposta:

- i)** A primeira questão, prende-se com a dedutibilidade ou não da variação patrimonial negativa de € 3.167.440,20 pretendida pela Requerente;

- ii)** A segunda questão, se essa dedutibilidade é imputável ao exercício de 2009, como pretende a Requerente ou aos dois exercícios anteriores.

4. Matéria de direito

4.1. Está em causa, no presente processo arbitral, a legalidade da autoliquidação, efetuada através da Declaração Modelo 22 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) do exercício de 2009, efetuada pela Requerente a 28 de maio de 2010¹, na parte em que apurou, no Campo 203 do Quadro 07 (Apuramento do Lucro Tributável), uma variação patrimonial negativa não refletida no resultado líquido do exercício de € 3.167.440,00, incorporada na variação patrimonial negativa total de € 6.651.588,94 e, no Campo 225 do mesmo Quadro, uma variação patrimonial positiva também não refletida no resultado do líquido do exercício do mesmo montante, que anulou conseqüentemente a primeira variação patrimonial. igualmente incorporada na variação patrimonial positiva total de € 6.651.588,94 inscrita nesse Campo **(Facto Provado nº 2.1.19)**.

4.2. Seria essa alegada ilegalidade o fundamento da apresentação do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação, formulado nos termos do nº 1 do art.º 78º da Lei Geral Tributária (LGT), cujo indeferimento é objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

Do montante total de € 6.651.588,94, € 1.755.636,78 respeitam a abates de imobilizado, € 1.728.618,98 a abate de juros de mora, incluindo o Proveito Extraordinário de € 1.297.417,40 contabilizado no exercício anterior de 2008 com base numa estimativa de ISP a reembolsar à Requerente pela Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo (DGAIEC) e € 1.869.781,20 a variações patrimoniais negativas resultantes da Sentença proferida no Processo Arbitral nº .../.../INS/AP **(Facto Provado nº 2.1.20)**.

Declararia a Requerente, no art.º 84º da Petição Inicial (PI) do presente processo arbitral, que a inscrição de parte dessa variação patrimonial positiva no referido Campo 225 do Quadro 07 dessa Declaração no montante de € 3.167.440,00 ter resultado de mero lapso, erro material²,

¹ Tal Declaração 22 é o Doc. nº 14 anexo à PI e substitui uma primeira Declaração apresentada a 11/5/2009, que integra o Doc. 10 anexo à PI, em que os Campos 203 e 225 do Quadro 07 não continham quaisquer variações patrimoniais negativas ou positivas não refletidas no resultado líquido do exercício.

² Eventualmente imputável ao Técnico Oficial de Contas (TOC).

devendo, assim, o seu lucro tributável do exercício de 2009 ser apurado apenas com base na referida variação patrimonial negativa de € 3.167.440,00, com exclusão da primeira variação patrimonial de igual valor (**Facto Provado nº 2.1.19.**).

4.3. Como resulta da matéria de facto provada, a pretensão da Requerente tem origem no chamado contrato de compra e venda de BIODIESEL, já designado de Contrato, com o prazo de 6 anos, renovável automática e sucessivamente por iguais períodos, nos termos da Cláusula 3ª, celebrado a 4 de julho de 2005, entre A... e a “B... SA” (Facto Provado nº 2.1.1).

Durante toda a vigência do Contrato, consistentemente, a Requerente procedeu à faturação, que concorreu, nos exercícios de 2007 e 2008, para o seu lucro tributável, como reconhecem os arts. 53º a 55º e 58º da PI (**Facto Provado nº 2.1.6**)³.

É essa faturação que, a coberto de um pretenso erro contabilístico a Requerente pretende retroactivamente reverter.

4.4. Dos factos já relatados resulta o BIODIESEL isento, ao contrário do BIODIESEL sujeito, ter sido produzido pela A... e vendido à B..., sem suspensão do imposto (**Facto Provado nº 2.1.8**). O BIODIESEL vendido foi para tratamento posterior, como permite o nº 1 do art.º 78º do CIEC.

³ A AT apenas refere a 30) de III da Resposta que as notas de débito identificadas referentes ao débito do valor de ISP não isento a suportar pela B... não foram contabilizados como proveitos, tendo a contabilização registada sido em D211/D2689110. Não foram constituídas provisões relativamente aos valores em dívida pela B... em qualquer dos exercícios em causa. Está em causa, no entanto, não a tributação do ISP sujeito e repercutido, mas do ISP isento mas incorporado no preço, de acordo com o nº 1 da Cláusula 4ª. O facto de não terem sido contabilizadas como proveitos não impedia necessariamente a sua tributação como variações patrimoniais positivas não refletidas no lucro de exercício, nos termos do nº 1 do art.º 21º do CIRC.

Invocando argumentos de praticabilidade que não interessa analisar, sintetizados nos art.ºs 39º e seguintes do Requerimento dirigido ao Centro de Arbitragem referido e posteriormente evocados na Sentença Arbitral, que se centrariam na inviabilidade financeira de outra solução, a B... não diferenciaria a armazenagem e expedição dos produtos sujeitos, dos produtos parcialmente sujeitos e dos produtos totalmente isentos. Desse procedimento resultou o não reembolso de ISP à B... pela DGAIEC (**Factos Provados nº 2.1.9**).

4.5. Em 28 de dezembro de 2007, a A... peticionaria ao Centro de Arbitragem Comercial referido, através do mencionado Requerimento, além do pagamento dos honorários e custas do processo:

- a) A interpretação do Contrato, incluindo o referido Aditamento, no sentido de serem devidas à A... todas as quantias correspondentes à totalidade do BIODIESEL fornecido por esta à B..., nos termos do nº 1 da Cláusula 4ª do Contrato;
- b) A condenação da B... ao pagamento de € 2.250.834,77, relativo à parte do ISP isenta de 2007, não reembolsada à Requerente, relativas a Faturas/ Notas de Débito emitidas entre 31 de março de 2007 e 30 de novembro de 2007, discriminadas no art.º 51º do Requerimento Inicial;
- c) Os juros vencidos sobre as importâncias em dívida relativos a 2007 e 2008⁴, respetivamente, contados à taxa legal para as dívidas comerciais, desde as datas de vencimento das respetivas faturas ou notas de débito, até integral pagamento.

Não consta do PA e do próprio pedido de pronúncia arbitral que o crédito reclamado tenha sido provisionado antes ou após a apresentação do Requerimento.

O Requerimento não incluiria os créditos posteriores à sua apresentação, relativos ao exercício de 2008.

4.6. A Sentença Arbitral concederia provimento parcial à pretensão da A..., o que

⁴ Como o Requerimento é de 28/12/2007, os juros de 2008 são os juros então ainda vencidos, pelas quantias em dívida naquela data.

implicaria, com base em todos os apuramentos que integram a sua fundamentação e estão abrangidos pelo seu caso julgado, o seguinte:

- a) A obrigação de a B... proceder ao pagamento de € 1.125.417,40, mais juros moratórios à taxa legal sobre esse montante, contados a partir da instauração da ação arbitral;
- b) A partir de 2009, até ao termo do Contrato, a redução em 50 cento da parte isenta de ISP incorporada no preço de aquisição do biocombustível. (**Facto Provado nº 2.1.26**)

4.7. A 30 de maio de 2013, a Requerente solicitou ao Sr. Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a revisão oficiosa da autoliquidação com a fundamentação essencialmente idêntica à do pedido de pronúncia arbitral posteriormente apresentado, que nos dispensamos de reproduzir (**Facto Provado nº 2.1.27**).

A 22 de março de 2014, seria notificada do indeferimento dessa pretensão (**Facto Provado nº 2.1.28.**), com fundamento em extemporaneidade, não se aplicando, dada a ressalva da 1ª parte do nº 2 do art.º 78º da LGT, posteriormente revogado pela alínea h) do nº1 do art.º 215º da Lei nº 7-A/2016, de 30/3, o prazo de quatro anos de revisão da liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços, mas o prazo de dois anos de impugnação da autoliquidação do nº 1 do art.º 131º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

A 23 de junho de 2014, impugnaría o indeferimento junto do Tribunal Tributário de Lisboa, com a conseqüente abertura do Processo .../42...BFLRS, que correria termos na 2ª Unidade Orgânica desse Tribunal (**Facto Provado nº 2.1.29**).

A 23/2/2016, a impugnação seria resolvida favoravelmente à Requerente por esse Tribunal, mas esta decisão, entretanto transitada em julgado, limitar-se-ia a apreciar a exceção de intempestividade, não se pronunciando sobre a causa de pedir (**Facto Provado nº 2.1.30**).

A 18/12/2019, a AT indeferiria de novo o pedido de revisão oficiosa, objeto da presente pronúncia arbitral, com fundamentação largamente reproduzida na PI (**Facto Provado nº 2.1.31**).

4.8. No art.º 83.º da PI, sustentaria a Requerente a variação patrimonial negativa refletida em 2009, no montante de € 3.167.440,20, ser integralmente dedutível ao lucro tributável desse exercício, na medida em que:

- i) € 1.630.037,15 são a reversão de proveitos incorretamente tributados em exercícios anteriores, pelo que devem reduzir o resultado fiscal nessa medida;
- ii) € 1.537.403,05 são o crédito declarado incobrável a 7/1/2009 no Processo .../... /INS/AP, dedutível ao abrigo do artigo 41º do CIRC.

4.9. Em conformidade, no exercício de 2008, a Requerente declararia, no art.º 66.º da PI, ter inscrito:

- (i) nas contas POC #797 e #781, um proveito de € 332.378,77, por atraso no pagamento do ISP até essa data;
- (ii) na conta POC #211, um custo no montante de € 332.378,77 por atraso no pagamento do ISP até essa data;
- (iii) na conta POC #797, um Proveito Extraordinário no montante de € 1.297.658,38;
- (iv) na conta POC #268, um débito no montante de € 3.167.440,20;
- (v) na conta POC #211, um crédito no montante de € 1.869.781,82.

Segundo o art.º 67º, os montantes referidos a (i) e (ii) concorreram para o apuramento do lucro tributável de 2008.

4.10. Segundo o art.º 74.º da PI, porém, uma vez que, já em 2009, a Sentença do referido Processo Arbitral determinou que apenas viesse a receber € 1.634.096,38 nesse exercício, a Requerente contabilizou uma variação patrimonial negativa no valor de € 3.167.440,20, que visaria:

- a) A reversão dos proveitos contabilizados em 2008 no valor de € 1.297.658,38 que, afirma agora a Requerente, não deveria ter sido enquadrado, como foi, como rendimento da Requerente, serem ISP repercutido à B..., e entregue, por conta desta, ao Estado;
- b) O reconhecimento da incobrabilidade do montante em dívida pela B... na parte relativa à diferença entre o valor total da dívida daquela perante a A... (€ 3.503.878,20, que inclui os fornecimentos referentes a 2007 e 2008 assim como os respetivos juros) e o valor no qual a B... foi condenada (€ 1.634.096,38), que se decompõe conforme segue:
- i. € 616.818,39 referentes à diferença entre o valor peticionado a título de capital em dívida em sede arbitral (€ 2.250.834,77) e o valor efetivamente recebido (€ 1.634.096,38);
- ii. € 920.664,66 referentes ao valor de ISP relativo a 2008 não pago pela B...;
- iii. € 332.300,20 referentes aos juros de mora debitados por referência a 2007 e 2008.

4.11. Como referimos, estão, assim, em causa, duas questões distintas:

- i) A primeira questão prende-se com a dedutibilidade da referida variação patrimonial negativa de € 3.167.440,20;
- ii) A segunda questão, se essa dedutibilidade é imputável ao exercício de 2009 ou aos dois exercícios anteriores.

4.12. Especificamente, quanto a dedução a que se refere a primeira questão, diria a Requerida, a III) da Resposta:

- a) A Requerente não juntou as faturas /notas de débito que originaram o pedido de pronúncia arbitral, bem como não fez prova inequívoca do seu registo contabilístico como proveitos nos períodos de tributação de 2006, 2007 e 2008⁵;
- b) Não consta em qualquer parte do pedido que as notas de débito em dívida ascendessem ao montante de € 2.250.834,77 conforme é mencionado no Processo Arbitral n.º .../.../INS/AP;

⁵ Tais faturas e notas de débito, no entanto, integram o Processo Arbitral n.º .../.../INS/AP.

- c) Não é feita pela Requerente qualquer menção às operações de cálculo comprovativo dos juros no montante de € 332.378,77, nem esta juntou ao pedido extrato comprovativo da contabilização desses juros;
- d) No já citado Processo Arbitral n.º.../.../INS/AP foi decidido que a requerente iria ser ressarcida da importância de € 1.125.417,40, acrescida de juros moratórias à taxa legal, mas a Requerente não justificou a existência de um ativo contabilístico não recuperável no montante de € 1.537.403,05.

Tais faturas/notas de débito integram, no entanto, o Processo Arbitral n.º .../.../INS/AP que a Requerida cita e a liquidação da dívida da Requerente de € 2.250.834,77 foi da autoria do Tribunal Arbitral que a fundamentou.

Não faz, por isso, qualquer sentido pôr em causa a factualidade apurada pelo Tribunal Arbitral e muito menos condicionar o reconhecimento dessa variação patrimonial negativa à repetição da fase instrutória do referido Processo Arbitral.

A fundamentação da Sentença contém, por outro lado, os critérios de determinação desses ativos não recuperáveis - capital e juros, que foram reduzidos a metade, cabendo à AT contrariar a sua aplicação pela Requerente, de acordo com as normas da LGT citadas.

Segundo refere a Requerida, as notas de débito relativas ao valor de ISP não isento a suportar pela B... não foram contabilizados como proveitos, a contabilização registada foi D211/D2689110 e foram constituídas provisões relativamente aos valores em dívida pela B... em qualquer dos exercícios em análise.

Tal não quer dizer, no entanto, necessariamente que não tenham sido tributadas como variações patrimoniais positivas reconhecidas no balanço, nos termos do n.º 1 do art.º 21º do CIRC.

Por outro lado, as variações patrimoniais negativas em causa no presente processo arbitral não respeitam à repercussão do ISP sujeito mas à parcela I, componente do preço do BIOSIESEL isento, pelo que a observação em causa da AT não tem quaisquer reflexos na decisão da causa.

4.13. Ainda no que se refere à primeira questão, o art.º 52º da PI, a dívida total da B... à A..., relativa a esse exercício e ao exercício anterior, seria de € 3.503.878,20, respeitantes à parte de ISP isenta incorporada no preço da venda de BIODIESEL, nos termos do nº 1 da Cláusula 4ª do Contrato e decompunha-se:

- Nos € 2.250.834,77 do capital da dívida reclamado no Centro de Arbitragem;
- Nos € 332.397,77 de juros debitados à B... a 31/10/2008, dos quais 99.188,93 relativos ao exercício de 2007 e € 233.189,84 relativos ao exercício de 2008, ainda não debitados aquando da apresentação do Requerimento;
- € 920.664,66 de - ISP repercutido em 2008 à B..., não quantificado no Requerimento por o direito de crédito a essa prestação também se ter constituído posteriormente.

4.14. Adicionando os referidos € 1.297.658,38 aos € 1.869.781,82 a A... procedeu, no exercício de 2009, à contabilização, na conta POC #5911899, de uma variação patrimonial negativa no seu capital próprio, no montante global de € 3.167.440,20.

Essa variação patrimonial negativa, sustenta nos art.ºs 75º e seguintes da PI, visaria (i) reverter os proveitos que foram oferecidos à tributação quando nunca o deveriam ter sido e (ii) reverter uma dívida de clientes que não seria passível de recebimento (por ter sido declarada a sua incobrabilidade em sede arbitral) pelo que jamais a mesma deveria ter concorrido para o resultado fiscal da Requerente, ao invés de ter sido acrescida ao seu lucro tributável.

4.15. Adicionalmente, a Requerente afirmaria, no art.º 62º da PI e no nº 7 das alegações escritas, ter registado no exercício de 2008 como Proveito Extraordinário ainda não realizado estando, por isso, em dívida o respetivo crédito, o montante de € 1.297.417,40, a título da importância que estimava receber com o termo do Processo Arbitral nº .../.../INS/AP.

Essa contabilização - que abrangeria juros de mora vencidos, mas anteriormente ainda não contabilizados, teria sido feita numa conta #797 “Proveitos e Ganhos Extraordinários”.

A contabilização de tal montante de € 1.297.417,40 não tem, no entanto, qualquer relação com o Processo Arbitral nº .../.../INS/AP, ao contrário do que a Requerente sustenta nos arts. 121º a 129º da PI.

Resulta do nº 3 da Certificação Legal de Contas de 2008 da Requerente, de 16/3/2009, que integra o Doc. nº 11 anexo à PI, que tais € 1.297.417,40 correspondem ao valor de ISP sujeito⁶ não reembolsado pela DGAIEC e não ao valor faturado não pago pela B... . Tal valor é relativo a faturas emitidas entre 23/3/2006 e 22/3/2007, cujo pagamento não foi requerido no âmbito desse Processo Arbitral.

Como menciona essa Certificação, o referido reembolso não foi requerido junto do Centro de Arbitragem, mas da DGAIEC, única solução então compatível com a inaplicabilidade da Lei nº 31/86 às relações jurídicas de direito público, tendo a sua recusa originado, não um processo arbitral, mas um processo judicial.

Este processo, ainda não findo no termo do exercício de 2009, seria o nº .../07...BELSB – 2º unidade Orgânica, do Tribunal Tributário de Lisboa.

A Requerente reconheceria como proveito do exercício em 2008 parte dos juros de mora vencidos no montante de € 1.727.076,98, com base na expectativa da Administração de que este valor fosse reembolsado por parte da DGAIEC.

Segundo o III da Resposta da AT, a Requerente nunca teria reconhecido/contabilizado os proveitos (2006= € 2.750.000 e 2007= € 7.075.000) referentes ao ISP não pago pela DGAIEC

⁶ Por ultrapassar os limites quantitativos à isenção previstos no nº 4 do art.º 71º-A. Tal ISP pode, no entanto, ser reembolsado caso o produto em que vier a ser incorporado estiver abrangido pelas isenções previstas no nº 1 do art.º 71º. do CIEC.

do período de 2006 até março de 2007, correspondentes ao incentivo à produção de biocombustíveis na parte que excede as isenções atribuídas à A..., que a DGAIEC não pagou e que a A... reclamou judicialmente.

Pela administração da A... teria sido decidido reconhecer os juros de mora como proveito de 2008 e não reconhecer/contabilizar os proveitos referentes ao ISP não pago pela DGAIEC.

Este valor foi abatido ao ativo em 2009, como resulta da Certificação Legal de Contas de 2009, de 1/2/2010, por contrapartida de Resultados Transitados, o que não significa que esse abate tenha relevância fiscal, tendo em conta a doutrina, entre outros, dos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 4/11/2015, Processo nº 0963/13, e de 11/3/2018, Processo nº 0939/14, que faz depender o reconhecimento deste tipo de perdas do seu prévio e adequado provisionamento como de cobrança duvidosa, que a Requerente não invocou nem provou.

A Requerente, nas suas Alegações, não contrariou esses factos, que, em nosso entendimento, se devem considerar verdadeiros.

Assim, a eventual variação patrimonial negativa associada a esse Proveito Extraordinário, c⁷, estaria corretamente refletida no Campo 203 do Quadro 07 da declaração modelo 22, incorporando os € 6.651.588,94 aí mencionados.

O facto de tal variação patrimonial negativa ter sido absorvida por variação patrimonial positiva do mesmo montante resulta da natureza de Correção a Exercícios Anteriores referida a 1), com a conseqüente não relevância dessa variação patrimonial no exercício de 2009.

4.16. Relativamente à segunda questão, deve dizer-se que a Requerente pretende “grosso modo” o reconhecimento de uma variação patrimonial negativa no exercício de 2009, quando

⁷ A Requerente não apresentou qualquer outra justificação, para além da Decisão Arbitral, para abate ao ativo desse montante.

o devia ter feito nos exercícios de 2007 e 2008 através da apresentação de declaração de substituição e os créditos em causa não fossem suscetíveis de provisão ou insuficiência desta.

Nessa medida, reconhece-se razão à Requerida, quando invoca, a III) da Resposta, a violação do princípio da especialização dos exercícios.

4.17. A variação patrimonial negativa em causa, nas suas duas parcelas⁸, não está, por outro lado, abrangida pelo art.º 39º do CIRC⁹, de acordo com o qual os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processo especial de recuperação de empresa e proteção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência, quando relativamente aos mesmos, não seja admitida a constituição de provisão ou esta se mostre insuficiente.

Essa norma não abrange a incobrabilidade resultante de Processo Arbitral.

Por outro lado, inexistia obstáculo legal a que os créditos em mora reclamados em Tribunal Arbitral fossem provisionados, pelo que à aplicabilidade desse art.º 39º se oporia sempre a parte final do preceito.

4.18. Na ressalva da parte final desse art.º 39º cabem, entre outros, os créditos de cobrança duvidosa que não resultem da atividade normal da empresa, que não podem ser provisionados por não abrangidos na alínea a) do nº 1 do art.º 33º, o que não é o caso das vendas abrangidas pelo Contrato.

O não provisionamento atempado do crédito nos períodos de tributação em que, em virtude da ocorrência de riscos de incobrabilidade, este deveria ter sido provisionado impossibilita o

⁸ € 1.869.781,20 e € 1.297.417,4.

⁹ Na redação em vigor a quando dos factos. A Requerente invoca o atual art.º 41º, que corresponde, com alterações, a esse art.º 39º. É de referir que, salvo no que concerne à incobrabilidade declarada em Tribunal Arbitral em litígios relativos a serviços públicos essenciais referida na alínea e) do nº 1, o que não é obviamente o caso, tal norma não abrange a incobrabilidade declarada por Sentença Arbitral.

reconhecimento posterior do crédito incobrável, devendo, assim, o respetivo montante ser acrescido ao lucro tributável no período de tributação, o que é reconhecido por vasta jurisprudência do STA.

4.19. A sentença judicial ou arbitral de natureza condenatória, que não integra qualquer juízo sobre a capacidade do devedor cumprir a sua obrigação, como acontece na execução e nos processos de insolvência ou recuperação, por outro lado, abrangida pela “fatispecie” da norma.

A incobrabilidade pressupõe:

- a) A existência de um crédito;
- b) A incapacidade do devedor o pagar.

Os créditos extintos não são, por impossibilidade, insuscetíveis de serem declarados incobráveis ou de cobrança duvidosa. A incobrabilidade pode, apenas, ser uma consequência necessária ou reflexa da extinção do crédito, mas, quando assim for, fica sujeita aos requisitos desse art. 39º. do CIRC.

4.20. A contabilização desses créditos como de cobrança duvidosa ou incobráveis apenas poderia, assim, ter ocorrido nos exercícios de 2007 e 2008 e não no exercício de 2009.

Logo, o abate ao ativo dos créditos da Requerente em virtude da Sentença Arbitral não está abrangido pelo nº 1 do art.º 39º do CIRC.

Caso os créditos em causa tivessem sido considerados de cobrança duvidosa em exercícios anteriores ao de 2009, tal devia ser refletido nos respetivos exercícios e na respetiva declaração modelo 22, cujo pedido de revisão oficiosa já tinha caducado aquando da apresentação do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de 2009 e não no exercício em que essa incobrabilidade se verificou, em virtude do não reconhecimento da reclamação pelo Tribunal Arbitral.

4.21. Da alínea a) do n.º 1.º do art.º 34.º e do n.º 1 do art.º 35.º do CIRC que então regulavam a dedutibilidade dos créditos de cobrança duvidosa, resultava, com efeito:

- 1) A dedutibilidade dos créditos de cobrança duvidosa depender do provisionamento, devidamente registado na contabilidade do sujeito passivo;
- 2) Para esse efeito, serem créditos de cobrança duvidosa apenas aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:
 - a) O devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresa e proteção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;
 - b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente, o que exclui a reclamação nos tribunais arbitrais que não são tribunais judiciais¹⁰;
 - c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento, caso em que o montante acumulado das provisões está sujeito restrições quantitativas, não podendo exceder os previstos no n.º 2 dessa norma legal, apenas atingindo os 100 por cento findos 24 meses.

Ainda, no entanto, que tais requisitos de dedutibilidade tivessem sido preenchidos, dependeria sempre do período da mora do devedor e do provisionamento adequado nos respetivos exercícios e não no exercício da declaração de incobrabilidade.

Tais créditos nunca podiam ter sido deduzidos ao abrigo do art.º 39.º, nem podem sê-lo ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do art.º 35.º do CIRC.

¹⁰ No entanto, o n.º 1 do art.º 99.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, ampliaria a possibilidade de dedução a 100 por cento dos créditos de cobrança duvidosa aos reclamados em processo arbitral, que, no entanto, não abrange os exercícios de 2009 e 2010.

Com efeito, à data dos factos, a reclamação em Tribunal Arbitral desses créditos não era fundamento da dedutibilidade autónoma desses créditos, que apenas se tornaria possível com n.º 1 do art.º 99º da Lei n.º 55-A/2010.

CONCLUSÕES.

A) É legal a autoliquidação, efetuada através da declaração modelo 22 do exercício de 2009, efetuada pela Requerente a 28/5/2010, na parte em que apurou, no Campo 203 do Quadro 07, uma variação patrimonial negativa não refletida no resultado líquido do exercício de € 6.651.588,94 e, no Campo 225 do mesmo Quadro, uma variação patrimonial positiva também não refletida no resultado do líquido do exercício do mesmo montante, que anulou consequentemente a primeira variação patrimonial;

B) Tal autoliquidação reflete nesta o n.º 5 da Certificação Legal de Contas de 2009 emitida a 1/3/2010, anexo ao Relatório e Contas desse exercício, em que refere a conclusão em 2009 do Processo Arbitral n.º.../.../INS/AP, de acordo com a qual as anulações resultantes desse Processo foram efetuadas, por contrapartida (a crédito) de Resultados Transitados e não de Resultados de Exercício, respeitantes a juros de mora e outros valores a receber, reconhecidos em exercícios anteriores;

C) A variação patrimonial negativa € 6.65.588,94 que a Requerente pretende deduzir em 2009 foi registada pela Requerente a título de Correção de Exercícios Anteriores, não integrando o resultado do exercício de 2009;

D) Poderia, assim, ter sido deduzida nos exercícios de 2007 e 2008, através do provisionamento adequado ou, em caso de inadmissibilidade ou insuficiência de provisão, por meio da apresentação das respetivas declarações de substituição, nos termos dos n.ºs 2 e do art.º 114º do CIRC;

E) As consequências legais imperativas do incumprimento do ónus de apresentação da declaração de substituição do provisionamento dos créditos em mora, não podem ser revertidas pelo pedido de revisão oficiosa apresentado nos termos do n.º 1 do art.º 78º da LGT;

F) A incobrabilidade consequente do reconhecimento apenas parcial dos créditos reclamados em Tribunal Arbitral não está abrangida pelo n.º 1º do art.º 39º do CIRC;

G) Tais créditos apenas são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 34º e da alínea c) do n.º 1 do art.º 35º do CIRC, quando em mora e tenham sido devidamente provisionados;

H) No exercício de 2007, 2008 e 2009, não eram considerados de cobrança duvidosa os créditos reclamados nos tribunais arbitrais.

5. Pedido de devolução da quantia paga e juros.

O Tribunal entende que prejudicado fica o pedido de devolução da quantia de imposto paga pela Requerente, bem como o pedido de pagamento de juros.

6. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- b) Julgar improcedente o pedido de anulação da liquidação do IRC do exercício de 2009;
- c) Considerar prejudicado o pedido de devolução das quantia pagas, bem como indeferir consequentemente o pedido de pagamento de juros legais;
- d) Condenar a Requerente nas custas.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 4 do art.º 395 e no n.º 2 do art.º 306.º, ambos do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 820.463,47 (oitocentos e vinte mil quatrocentos e sessenta e três euros e quarenta e sete cêntimos).

8. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 11.628,00 (onze mil seiscentos e vinte e oito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de abril de 2021

Os Árbitros

Presidente

Fernanda Maçãs

Adjunto

Jorge Carita

Adjunto

Marisa Almeida Araújo