CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 755/2019-T
Tema: IRC-Dedutibilidade dos gastos (artigo 23.º,n.ºs 3 e 4, do CIRC) e imparidades.

SUMÁRIO:

a) As perdas por imparidade em dívidas a receber podem ser deduzidas ao lucro tributável se estiverem relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, ou seja, aqueles que resultam de vendas ou prestações de serviços ocorridas dentro do objeto social da empresa, e que no fim do período de tributação possam ser considerados de cobrança duvidosa, considerando-se como tais aquelas em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, designadamente o devedor tenha pendente processo de insolvência, nos termos dos artigos 28.º-A, n.º1, alínea a) e 28.º-B, n.º1, do CIRC;
b) Não se verificam esses requisitos, no caso em análise, se as imparidades, constituídas em 2015, dizem respeito a pagamentos efetuados pela Requerente, por conta de uma sociedade na qual já não detinha quaisquer ações desde 2014, e se não ficou provado que essa sociedade tenha entrado efetivamente em processo de insolvência em 2015;
c) Recaindo sobre a Requerente o ónus da prova, quer quanto à existência de um documento de suporte dos gastos que pretende deduzir, nos termos do n.º 3 do artigo 23.º do CIRC, quer da verificação dos requisitos previstos no n.º 4 do artigo 23.º do CIR, não se mostram reunidos tais requisitos de prova se a Requerente não apresenta fatura ou outro documento demonstrativo dos custos incorridos, limitando-se a remeter de forma vaga, para as receitas obtidas pela sociedade insolvente e que os valores das rendas em causa foram pagos em conformidade com o contrato em vigor. O mesmo se tem de concluir se a Requerente noutras situações não apresenta sequer suporte documental para os alegados gastos.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Fernanda Maçãs (na qualidade de Presidente), Drª Paula Cristina Gomes Florindo (na qualidade de Vogal) e Prof. Doutor Vasco Valdez (na qualidade de Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formarem o **Tribunal Arbitral Coletivo**, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Estoril, notificada da liquidação adicional de Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (doravante "IRC") n.º 2019 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao ano 2015, no valor total de €752.789,74 (setecentos e cinquenta e dois mil e setecentos e oitenta e nove euros e setenta e quatro cêntimos), vem, relativamente às mesmas, **solicitar a pronúncia arbitral sobre a respetiva ilegalidade**, ao abrigo da alínea a) do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro), da liquidação adicional de IRC e correspondente liquidação de juros compensatórios, referentes ao ano de 2015, no valor total de €752.789,74 (setecentos e cinquenta e dois mil e setecentos e oitenta e nove euros e setenta e quatro cêntimos).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e posteriormente notificado à Requerida.
Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
As Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 3 de Fevereiro de 2020.

2. A fundamentar o pedido invoca, entre o mais, a Requerente:

a) Quanto às Imparidades, alega a Requerente que em 31.05.2014 a sociedade B..., S.A (denominação à data), única titular de cem por cento do capital social da sociedade comercial por quotas C..., Lda., celebrou com a mesma um acordo comercial, com o propósito de expandir a sua atividade comercial de exploração hoteleira para o sector da restauração, pelo que esta se obrigou perante a Impugnante a ceder-lhe a marca e o "know how" para instalação nas suas demais unidades hoteleiras e, ainda, para o lançamento de novos estabelecimentos de restauração.
b) Todavia, tal projeto revelou-se infrutífero, em virtude do processo de insolvência que recaiu sobre a sociedade C..., Lda., conforme documento n.º 7 já junto aos presentes autos.
c) Para a Requerente os lançamentos efetuados em 2015, na conta 278113 – Devedores Diversos/ DV – C..., no valor de €482.226,85 , respeitam a pagamentos efetuados pela impugnante, por conta da sociedade C..., Lda. e transferências bancárias efetuadas a favor desta, com o intuito de desenvolver o referido projeto e, através desta parceria, atingir a excelência no sector da restauração.
d) Alega a Requerente que o crédito em apreço resulta da atividade normal exercida pela Impugnante, mostrando-se cumprida a condição estabelecida na al. a) do n.º 1 do artigo 28.º -A do CIRC, para a consideração como gasto fiscal das perdas por imparidade registadas, porquanto concedeu os ditos empréstimos a um terceiro com o fito de zelar pela sua própria atividade (sector hoteleiro e sector da restauração), pois embora auxilie a continuação da sua parceira, incrementa a sua própria capacidade e produção, difundindo e valorizando a aludida marca, que – após tal valorização – iria ingressar no seu património.
e) No que respeita ao segundo pressuposto, exigido pela al. a) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC – *in casu*, a pendência de um processo de insolvência – importa referir a sociedade C... Lda. comunicou à Impugnante, em 2015, que se encontrava numa fase de constrangimentos financeiros, não lhe sendo possível cumprir as suas obrigações, não

tendo assim liquidez para proceder ao pagamento dos empréstimos que lhe haviam sido concedidos para o desenvolvimento do projeto de ambas, no âmbito da dita parceria comercial.

f) Tendo conhecimento de tais factos e por forma a mensurar tais créditos como imparidades na sua contabilidade, a Impugnante solicitou a petição inicial de insolvência para justificar o registo das mesmas, a qual lhe foi enviada, constando da sua última página o comprovativo do pagamento da taxa de justiça com a data de 28/12/2015, crendo, assim, a Impugnante que a mesma iria ser intentada naquele ano.

g) No que se refere à não aceitação como custo dedutível no exercício de 2015 do montante de €813.008,13 (oitocentos e treze mil e oito euros e treze cêntimos), correspondente à renda do contrato de cessão de exploração do Empreendimento Turístico "...", não se conforma a Impugnante com esta correção porquanto a realidade fáctica subjacente à atividade económica da mesma demonstra inequivocamente a continuidade da atividade de exploração hoteleira do Empreendimento Turístico "..." por parte da Impugnante, sendo a quase totalidade dos seus rendimentos constituídos por receitas dessa atividade (que se encontram devidamente documentadas nos autos), e que nunca foram postas em causa pela AT.

h) Com efeito, em 01/01/2008, foi celebrado entre a Impugnante e a Sociedade D..., S. A., um contrato de cessão de exploração de estabelecimento no âmbito do qual a Impugnante passaria a explorar o Empreendimento Turístico "...", constituído pelo Hotel E... e pelos apartamentos turísticos "...", conforme documento n.º 8 já junto aos autos, tendo ficado estipulado que a cessão teria o seu início em 01/01/2008 e o seu termo em 31/12/2008, sendo renovável por períodos sucessivos de um ano, até ao máximo de cinco anos.

i) Todavia, em 01/01/2010, foi celebrado entre a cedente e a cessionária um aditamento ao contrato de cessão de exploração de estabelecimento, resultando, ainda, do Ponto IV – 11, que a vigência do contrato a partir de 2012 seria de 15 anos, desde que não se verificasse a venda do Empreendimento Imobiliário prevista na alínea a) do citado ponto, conforme se transcreve: "*a) Se a cedente entender estarem reunidas as condições para implementação do projeto de requalificação, nomeadamente a nível das*

aprovações dos necessários projetos e das condições de mercado que prevejam a venda do produto imobiliário resultante dessa requalificação, o presente contrato não será renovado. b)

j) *Se as condições supra em a) não se encontrarem reunidas, o presente contrato é renovado por um período único de quinze anos contados a partir de 31 de Dezembro de 2012, podendo ainda ser prorrogado por mais dez anos (...)*".

k) De facto, as condições referidas na alínea a) do Ponto IV – 11 não se verificaram, mantendo-se o contrato em vigor por mais quinze anos, sendo desta forma manifesto que em 2015 vigorava um contrato de cessão de exploração, cuja vigência não é posta em causa pelo facto de a cedente ter sido declarada insolvente em 27/10/2014, uma vez que a realidade fática subjacente à atividade económica da mesma, demonstra, inequivocamente, quer a continuidade da atividade de exploração hoteleira do empreendimento Turístico "...", por parte da impugnante (que até foi nomeada fiel depositária do dito estabelecimento), quer os pagamentos efetuados por conta e como preço da cessão à massa insolvente.

l) Em suma, o estabelecimento, que constitui a parte mais substancial do ativo da massa insolvente, continuou aberto ao público, sendo a sua gestão acautelada pela impugnante, ao abrigo de um contrato de locação de estabelecimento, tendo a atividade exercida pela mesma, entre 2015 e 2019, gerado créditos a favor da cedente/insolvente, que revertem para a massa insolvente.

m) Alega também a Requerente que, ao contrário da Requerida, estão preenchidos os requisitos previstos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC.

n) Para a Requerente, a documentação comprovativa das despesas (preço devido pela cessão da exploração), junta aos autos, assenta num documento externo com todos os elementos exigidos no n.º 3 do artigo 23.º do CIRC, encontrando-se a efetividade e necessidade da despesa comprovada contratualmente e, de facto, pela exploração da impugnante deste estabelecimento durante os exercícios 2014-2019.

o) Neste quadro e, porque ditames de interesse público, como o respeito da legalidade tributária, exigem o cumprimento dos princípios da segurança jurídica e da tributação do rendimento real, de acordo com a capacidade contributiva, não se vislumbra outra

situação que não seja a elegibilidade como despesa da renda paga em razão da exploração, indissociável dos proveitos tributários em IRC.

p) Quanto à não aceitação, como custos, dos valores resultantes de encargos suportados pela impugnante no âmbito da cessão de exploração do Empreendimento Turístico "..., argumenta a Requerente que a AT não aceita os encargos no montante de €99.812,29 (noventa e nove mil e oitocentos e doze euros e vinte e nove cêntimos), contabilizados na escrita da impugnante, decorrentes dos seguintes gastos efetuados: a) Energia e fluidos/eletricidade (conta 6241 - €57.073,97 (cinquenta e sete mil e setenta e três euros e noventa e sete cêntimos); b) Comunicação/telefones e outros (conta 62621 - €8.945,12 (oito mil novecentos e quarenta e cinco euros e doze cêntimos); c) Taxas resíduos sólidos (conta 68131 - €33.793,20 (trinta e três mil setecentos e noventa e três euros e vinte cêntimos).

q) A AT assenta a sua interpretação (desconsideração destes encargos como dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável) no facto de determinadas faturas terem sido emitidas em nome da proprietária (D..., S.A.) do dito Empreendimento, fazendo tábua rasa do contrato de cessão de exploração e, consequentemente da transferência, para a impugnante, dos custos e proveitos dela resultantes, conforme clausulado do contrato acima indicado.

r) Na verdade, incluem-se os encargos aqui em crise nos serviços que a gestora (impugnante/cessionária) está contratualmente obrigada a suportar, pelo que nunca poderiam ser deduzidos por outra entidade que não fosse a impugnante, tal como pretende a AT, sendo que o facto de a sociedade D..., S.A. (cedente) ter celebrado parte significativa dos contratos de fornecimento de um empreendimento (o que sucede, em regra, nos Empreendimentos desta dimensão), cuja exploração cedeu à impugnante, não pode, por si só, permitir questionar a elegibilidade dos ditos encargos como custos da impugnante.

s) Nem tampouco decorre da mera emissão de faturas em nome da cedente (D..., S.A.), a conclusão de que os encargos não foram suportados pela impugnante, pois da factualidade apurada pela AT no relatório de inspeção tributária e seus anexos é inequívoco que existe suporte documental, do qual resulta a menção da denominação

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do fornecedor e adquirente, o número de identificação fiscal de ambos, a operação efetuada, o valor e a data da mesma - elementos esses que se extraem da documentação junta aos autos (contrato de cessão de exploração e faturas). (*cfr.* Documento n.º 2)

t) A Requerente invoca a seu favor, o apuramento da efetiva realidade, que releva para efeitos de tributação, porquanto, pelo que deve a situação em apreço ser temperada, quer com o princípio da tributação pelo lucro real, quer com a invocação do princípio da justiça - os quais devem enformar toda a atividade da AT, como resulta do preceituado nos artigos 104.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (doravante "CRP") e, 55.º da Lei Geral Tributária (doravante "LGT"), termos em que os encargos em questão suportados pela impugnante no exercício da sua atividade, devem ser considerados dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, ao abrigo do disposto no artigo 23.º do CIRC.

u) Finalmente, quanto ao facto de na conta 2829 do balancete da Impugnante, apresentar o saldo inicial de €1.535.058,03 (um milhão, quinhentos e trinta e cinco mil e cinquenta e oito euros e três cêntimos), quando não foram efetuados no exercício de 2015, quaisquer lançamentos nesta conta, alega a Requerente ter-se verificado uma errónea inscrição contabilística de um proveito, pelo qual a impugnante, desde já, se penitencia.

v) Contudo, defende, que tal erro nunca poderá ter como resultado a contabilização do mesmo como componente positiva do lucro tributável no exercício de 2015, sob pena de violação do princípio da especialização dos exercícios, invocando nesse sentido jurisprudência arbitral.

w) Alega a Requerente, além do mais, que quando a Requerida procedeu à referida correção, em 2015, já havia decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação em 2014, ao abrigo do disposto no artigo 45.º da LGT, pois tratando-se o IRC de um imposto periódico, o facto tributário ocorreu em 2014, o prazo iniciar-se-ia em 31.12.2014 e terminaria em 31.12.2018.

x) Pelo que a Requerida não só violou o princípio da especialização dos exercícios, sem qualquer fundamentação para tal, como também violou os princípios constitucionais da justiça e da tributação real consignados nos artigos 266.º, n.º 2 e 104.º, n.º 2, da CRP, respetivamente.

y) A Requerente termina o pedido Arbitral pedindo a **declaração da ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2019... e, respetiva liquidação de juros compensatórios, na parte em que teve como pressuposto, as seguintes correções: a) Correção no valor de €420.211,04, respeitante às Imparidades; b) Correção no valor de 863.008,13, atinente aos custos referentes a rendas; c) Correção no valor de €99.812,29, respeitante aos custos referentes a encargos; d) Correção no valor de €1.535.058,03, atinente aos rendimentos a reconhecer.**

4. Na resposta, argumenta a Requerida, entre o mais:

a) No que se refere às p**erdas por imparidade, no montante de € 482.226,85,** vem a Requerente invocar que resultaram de um contrato que celebrou, em 31-05-2014, com a C..., Lda., com o intuito de expandir a marca "..." (restaurante à data explorado pela C..., Lda.), nas suas unidades hoteleiras ou em unidades criadas para esse fim.

b) Acontece que, na data em que foi constituída a imparidade, no exercício de 2015, a A..., S.A., já não participava no capital social da sociedade C..., Lda..

c) Acresce que, conforme consta do RIT, em resposta à notificação efetuada pelos SIT para a Requerente justificar a origem dos créditos em causa e para apresentar contratos celebrados, a Requerente informou, no que se refere à sociedade C..., que se tratava de uma sociedade onde tinha tido uma participação social e para a qual tinha sido requerida a insolvência, não tendo a Requerente, inexplicavelmente, prestado qualquer esclarecimento sobre a origem e natureza da divida, nem apresentado prova documental, designadamente o contrato junto ao pedido de pronúncia arbitral.

d) Pelo que, não tendo a Requerente, no decurso do procedimento inspetivo, apresentado prova que demonstrasse o cumprimento dos requisitos formais constantes dos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, bem andou a Inspeção Tributária ao proceder à devida correção nos termos expostos no ponto RIT.

e) Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 28.°- A do CIRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais, quando contabilizadas no mesmo período ou em períodos de tributação anteriores, as imparidades relacionadas com créditos resultantes da atividade normal,

que no fim do período de tributação, possam ser consideradas de cobrança duvidosa e sejam evidenciadas como tal na contabilidade.

f) Quanto aos créditos poderem ser qualificados de cobrança duvidosa, verifica-se da consulta ao Portal *"Citius"* do Ministério da Justiça, verifica-se não constar qualquer informação relativa a processo de insolvência da empresa em causa (cfr. *print* extraído do Portal *Citius*, junto ao PA).

g) Donde resulta que, não se encontrando provado que o devedor tem pendente processo de insolvência em relação ao crédito em causa, não pode considerar-se que o risco de incobrabilidade estava devidamente justificado.

h) A Requerente vem invocar, em abono da sua pretensão, o Acórdão proferido na ação arbitral que correu termos no CAAD sob o n.º 1/2018-T, mas a situação factual apreciada no Acórdão é distinta da situação da Requerente, que não demostrou a verificação dos requisitos cumulativos exigidos nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, mormente o requisito atinente à pendência de PER ou Processo de Insolvência.

i) Quanto à não aceitação como custo fiscal das rendas pagas em razão da contrapartida da cessão de exploração do empreendimento turístico ..., no montante de € 813.008,13,

j) A correção promovida pelos SIT fundamentou-se na documentação apresentada pela Requerente no decurso da ação inspetiva que consistiu, somente, no contrato de cessão de exploração do Hotel E... e dos Apartamentos Turísticos ... (cfr. Anexo 6 do relatório da ação inspetiva).

k) Como bem entenderam os SIT, prevendo o contrato que desde a data do início da cessão, em 01-01-2008, poderia ocorrer a renovação por períodos sucessivos de um ano até ao máximo de 5 anos, o contrato cessaria em 31-12-2013, e assim em 2015 não haveria lugar ao pagamento de qualquer valor relativo ao mesmo.

l) A Requerente sustenta a dedutibilidade do gasto, considerando que o mesmo é necessário para a obtenção dos rendimentos e pelo facto de se tratar de receitas da massa insolvente da D..., S.A. (proprietária do imóvel) destinadas à proteção de credores.

m) Ora, o Documento n.º 9, que inexplicavelmente não foi apresentado durante o procedimento inspetivo, consiste num Aditamento, efetuado em 01-01-2010, ao contrato de cessão de exploração, nele se prevendo a renovação do contrato por um

período único de 15 anos contados a partir de 31-12-2012, se as condições referidas (venda do Empreendimento) não se verificarem, mas tal documento junto aos autos não é suficiente para contraditar a legalidade da correção efetuada pelos SIT.

n) Invocando a Requerente que, perante a declaração de insolvência da D..., SA., e a cessada a atividade para efeitos de IVA e IRC, em 18-12-2014, as receitas obtidas com o empreendimento reverteram para a massa insolvente, então tal facto devia ser provado, na presente ação arbitral, através da apresentação do respetivo documento de pagamento à massa insolvente.

o) Assim, não existindo fatura no montante de € 813.008,13, pela alegada impossibilidade da cedente em emitir esse documento, impunha-se que a Requerente se munisse de outros documentos que comprovassem o encargo em questão, de entre eles por exemplo cópia do respetivo meio de pagamento e recibo de quitação, pelo que sem tais elementos se encontra violado o artigo 23.º, n.º 3, do CIRC.

p) Encontrando-se a Requerente, nos termos do artigo 98.º, n.º 1, do CIRC, é obrigada a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que permita o controlo do lucro tributável e que cumpra os requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, referindo este preceito legal que, na execução da contabilidade, *"todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário",* a mera apresentação do contrato cessão de exploração seja suficiente para comprovação dos gastos declarados, como decorre do Acórdão arbitral proferido no processo n.º 369/2017-T.

q) Por tudo o exposto, e ao contrário do que defende a Requerente, não se mostram cumpridos os requisitos de comprovação dos gastos exigidos pelos números 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, incumprindo a Requerente o ónus da prova que sobre si recai, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

r) Quanto aos custos com encargos suportados com a cessão de exploração, no montante de €99. 812,29, respeitantes a despesas com água, energia, comunicações e taxas de resíduos sólidos titulados por faturas emitidas em nome da sociedade D..., SA, verifica-se que esta não debitou estes encargos à Requerente (cfr. pag. 25 e 26 do RIT).

s) A Requerente invoca que os gastos em causa são indispensáveis para o exercício da sua atividade e que no contrato de cessão de exploração do empreendimento hoteleiro "...", celebrado em 01-01-2008 com a proprietária do imóvel – a E..., S.A. - se encontra estabelecido que a empresa responsável pela exploração da unidade hoteleira seria igualmente responsável por todas as obrigações, pagamentos e responsabilidades de qualquer natureza, enquanto a cedente, D..., S.A., seria apenas responsável pelas despesas de manutenção, conservação e reparação.

t) Contudo, embora o contrato estipule que as despesas em causa são da responsabilidade da cessionária, **as faturas que os titulam foram emitidas em nome da D..., S.A.**, logo **é esta entidade a destinatária dos bens ou serviços**, pelo que estes gastos teriam de ser registados na contabilidade desta sociedade e por ela debitados à Requerente. Acresce que a Requerente deveria ter alterado os contratos de fornecimento destes serviços.

u) Assim, não merece censura a atuação da Inspeção tributária ao decidir que *"não se consideram estes encargos no montante de 99.812,29 €, dedutíveis na sociedade A..., de acordo com o disposto nos números 3 e 4 do artigo 23º do CIRC, conjugado com a alínea c) do nº 1 do artigo 23.º-A do mesmo código".*

v) Quanto aos rendimentos a reconhecer, no montante de € 1.535.058,03, a Inspeção Tributária apurou que a conta 2829 – Rendimentos a reconhecer/outros rendimentos a reconhecer apresenta o saldo inicial credor daquele valor, não tendo sido efetuados, no exercício de 2015, quaisquer lançamentos nesta conta.

w) O valor declarado em 2015, corresponde ao saldo inicial credor da conta 2829 - outros entendimentos a reconhecer, sendo que nesta conta em 2015 não consta qualquer outro registo, correspondendo, assim, o saldo final, ao saldo inicial de 2015 e consequentemente ao saldo final da conta em 2014, como bem entendeu a Inspeção Tributária.

x) Do exposto resulta que, **tendo sido efetuado pela Requerente, em 2014, o registo do diferimento de rendimentos a reconhecer**, no montante de € 1.535.058,03, os mesmos serão respeitantes a anos posteriores (2015 e/ou seguintes), **encontrando-se esse facto**

espelhado na contabilidade e demonstrações financeiras da empresa (cfr. Anexo 12 do RIT), não procede a alegada violação do princípio da especialização dos exercícios.

y) Pelo facto de a Requerente ter registado na conta 2829 em 2014 este montante a reconhecer em ano(s) futuro(s) e dada a falta de apresentação de diversa documentação solicitada, nomeadamente, os diários dos lançamentos efetuados em 2014 e os respetivos suportes documentais, considera-se que estão em causa rendimentos diferidos pela Requerente em 2014, sujeitos a tributação.

5. No dia 8 de Julho de 2020 teve lugar a reunião, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 18.º do RJAT, tendo-se procedido à inquirição de testemunhas, sobre toda a matéria de facto indicada, F..., Revisor Oficial de Contas da Impugnante à data dos factos, e G..., conforme Ata, que se dá por integralmente reproduzida. O Tribunal notificou as partes para apresentarem, querendo alegações, sucessivas, e designou o dia 3 de Outubro para o efeito da prolação da decisão arbitral.

6. As Partes produziram alegações reiterando, no essencial, os argumentos aduzidos nos articulados, reafirmando a Requerente que "Ponderado o equilíbrio entre os princípios constitucionais de tributação do lucro real e as exigências de prevenção contra a fuga e evasão fiscal apenas uma apreciação casuística poderá fornecer soluções aptas ao cumprimento dos princípios basilares de justiça fiscal.
Por ser a solução que melhor se adequa a uma interpretação conforme aos princípios da igualdade tributária (na vertente da capacidade contributiva), da proporcionalidade, da legalidade tributária, da tributação do rendimento real, todos eles consagrados na Lei Fundamental."

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral Coletivo é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).
O processo não enferma de nulidades.
Cumpre apreciar e decidir.

III. Fundamentação

III.1. De Facto

1§. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente (cfr. RIT junto ao processo administrativo, adiante PA) encontra-se enquadrada, em sede de IRC, no regime geral de determinação do lucro tributável para o exercício das seguintes atividades:i) CAE principal, código 55111 – Hotéis com restaurante, desde 11/10/2013;ii) CAE secundário 1, código 056101 – Restaurantes tipo tradicional, desde 27/11/2015;iii) CAE secundário 2, código 068200 – Arrendamento de bens imobiliários, desde 27/11/2015;iv) CAE secundário 3, código 068100 – Compra e venda de bens imobiliários, desde 22/01/2019.

b) A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva externa ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2018..., com a finalidade de proceder ao controlo declarativo em sede de IRC e IVA, no exercício de 2015, designadamente, com o intuito de analisar os montantes declarados em perdas por imparidade, em créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis (cfr. pags. 6 e 7 do RIT).

c) A atividade da Requerente no exercício de 2015 consistiu na exploração do empreendimento turístico denominado H..., sito em ..., Distrito de Faro, constituído, de acordo com a informação disponível em www... , pelo Hotel E... de 4 estrelas, com 264 quartos e suites, habitações em apartamentos (bungalows e estúdios), pelo aldeamento turístico de 3 estrelas, denominado I..., e por spa, restaurante "...", pool bar "...", beach bar, lobby bar "..." e infraestruturas desportivas (cfr. pag. 13 do RIT).

d) A sociedade D..., NIPC ..., é proprietária dos imóveis que constituem o conjunto H..., desde data anterior ao ano de 2015 sobre o qual incidiu a ação inspetiva (cfr. pag. 13 do RIT).

e) Em 27-10-2014 foi proferida declaração de insolvência da D..., SA, sociedade, que de acordo com os registos constantes da base de dados do sistema informático da AT, se encontra cessada desde 18-10-2014 (cfr. pag. 23 do RIT).

f) O atual administrador único da Requerente, J..., foi simultaneamente administrador da D..., SA, até à data da cessação.

g) No decurso da ação inspetiva foram efetuadas correções ao lucro tributável de 2015 que totalizam o montante de € 2.802.350,41, tendo o lucro tributável declarado de € 291.732,05 €, sido alterado para € 3.094.082,46.

h) As correções efetuadas pela Inspeção Tributária originaram a emissão da liquidação adicional de IRC e respetivos juros compensatórios impugnada, em parte, pela Requerente por discordar das correções respeitantes a (i) perdas por imparidade, no montante de € 482.226,85, (ii) custos com rendas, no montante de € 813.008,13, (iii) custos com encargos suportados com a cessão de exploração, no montante de € 99.812,29 e (iv) rendimentos a reconhecer, no montante de € 1.535.058,03.

i) No que se refere às perdas por imparidade, no montante de € 482.226,85, verificou a Inspeção Tributária que a Requerente contabilizou na conta 6512 – Perdas por imparidade / outros devedores, a importância de € 482.226,85, lançamento n.º 120.198 do diário 90, com o descritivo "Reconh. Imparidade C..." (cfr. pag. 17 do RIT).

j) Sendo que o valor € 482.226,85 foi registado a débito da conta 6512 - perdas por imparidade, por contrapartida da conta 278113 - devedores diversos / C... .

k) De acordo com o RIT (cfr. pag. 17), *" Os lançamentos efetuados em 2015, na conta 278113 - Devedores diversos / DV – C..., respeitam a pagamentos efetuados pela A..., por conta da C..., Lda. e transferências bancárias efetuadas a favor desta Sociedade, com o NIPC ... e de K..., gerente da mesma".*

l) A Requerente foi notificada para prestar esclarecimentos sobre a origem dos saldos iniciais das diversas subcontas da conta 278, sobre a justificação para os lançamentos

efetuados nestas subcontas em 2015 e para apresentação dos contratos celebrados com as entidades em causa (cfr. pag. 17 do RIT).

m) Em resposta à notificação, no que respeita à conta 278113 - Devedores diversos / DV – C..., informou a Requerente que se tratava de um "*saldo resultante de uma sociedade onde outrora tivéramos uma participação social. Sociedade esta para a qual foi requerida a insolvência e foi registada a subsequente imparidade no exercício de 2015."* (cfr. pag. 17 do RIT).

n) Perante a explicação dada pela Requerente, concluíram os Serviços de Inspeção (SIT): *"Em primeiro lugar, importa referir, que embora se afirme na resposta à notificação, que foi requerida a insolvência da sociedade C..., Lda, não foram apresentados quaisquer documentos comprovativos desse facto, por parte do Sujeito Passivo. Acresce, que consultados os serviços on-line do Portal Citius, denominados "Publicidade dos processos especiais de revitalização (PER), dos processos especiais para acordo de pagamento (PEAP) e dos processos de insolvência", não consta qualquer registo respeitante à sociedade C..., Lda, com o NIPC..., pelo que a afirmação do Contribuinte, na resposta à notificação, carece de efetiva comprovação. Nesse sentido, recaindo o ónus da prova dos factos sobre quem os invoque, (conforme artigo 74º da Lei Geral Tributária (LGT), competia ao Sujeito Passivo sustentar documentalmente os factos por si alegados para a situação em análise. Por outro lado, na consulta à Certidão Permanente da C..., Lda, extraída do Portal do Instituto dos Registos e do Notariado, verifica-se que em 31/12/2014, foi efetuada pela A..., a transmissão da totalidade do capital social dessa sociedade, no total de 1.000.000,00 €. Na sequência da transmissão em 2014 da totalidade do capital social da C..., Lda, a A... contabilizou em 2015 como gasto, na rubrica "perdas por imparidade", o montante de 482.226,85 €, que conforme referido anteriormente, corresponde ao valor do saldo da conta 278113 - Devedores diversos / DV – C... . De acordo com o disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 28º-A do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), podem ser deduzidas para efeitos fiscais, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, as imparidades relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade. No caso em apreciação, os créditos de que a A... dispõe sobre a sociedade C..., respeitam a pagamentos efetuados por conta desta empresa, transferências bancárias efetuadas para a conta desta empresa e para K..., gerente da mesma – ***Anexo 5****. Em face do acima exposto, e não tendo o Sujeito Passivo demonstrado / comprovado, que os créditos em causa, resultam efetivamente, da atividade normal exercida pela A... (exploração de unidade hoteleira), não se mostra cumprida a condição estabelecida na alínea a) do nº 1 do artigo 28º-A do CIRC, para a consideração como gasto fiscal das perdas por imparidade registadas, devendo ser acrescidas ao lucro tributável."*Concluindo os SIT:*"Face ao exposto e não tendo o Sujeito Passivo apresentado documentação que demonstre que o crédito em causa cumpre os requisitos formais constantes do disposto nos artigos 28º-A e 28º-B, ambos do CIRC, considera-se ser de acrescer ao lucro tributável a importância de 420.211,04 €, que corresponde à diferença entre o valor da imparidade contabilizada como gasto – 482.226,85 € e o valor acrescido pelo Contribuinte no quadro 07 da declaração de rendimentos – 62.015,81 €.".*

o) A sociedade C..., Lda., foi constituída em 2012, com o capital social de € 1.000.00, detido na totalidade pela L..., S.A..

p) Em 02-09-2013, foi realizada escritura de fusão, na modalidade de transferência global do património, tendo a L..., S.A., sido incorporada na sociedade A..., S.A..

q) Em 31-12-2014, foi registada na Conservatória do Registo Comercial, a transmissão da totalidade da quota de € 1.000,00 da B..., S.A. para a sociedade M..., Lda..

r) A Requerente procedeu à junção aos autos do documento n.º 7, que consiste na cópia da petição inicial da ação para declaração de insolvência da sociedade C..., alegadamente interposta pela sociedade N..., Lda. em janeiro de 2016,

s) Da consulta ao Portal *"Citius"* do Ministério da Justiça, verifica-se não constar qualquer informação relativa a processo de insolvência da empresa em causa (cfr. *print* extraído do Portal *Citius*, junto ao PA).

t) Quanto à não aceitação como custo fiscal das rendas pagas em razão da contrapartida da cessação de exploração do empreendimento turístico..., no montante de €813.008,13.

u) De acordo com o RIT (cfr. pag. 21), o montante em causa diz respeito ao valor anual de 1.000.000,00 € (deduzido de 23 % de IVA) pago pela cessão de exploração, conforme contrato celebrado em 01-01-2008 entre a cedente (D..., S.A.) e a cessionária L..., S.A. (empresa incorporada, a partir de 02.09.2013 por fusão na modalidade de transferência global de património, na Requerente).

v) Concluindo os SIT, com base nas cláusulas contratuais:

w) "A cessão tem início em 01/01/2008 e termo em 31/12/2008, renovável por períodos sucessivos de um ano, até ao máximo de 5 anos. Resulta assim do contrato, que o prazo da cessão de exploração terminou em 31/12/2013. Não obstante, a A... contabilizou em 2015 como gasto, a importância de 813.008,13 €, sem suporte documental, correspondente ao valor da cessão de exploração, com IVA excluído à taxa normal: 813.008,13 € = 1.000.000,00 € / 1,23".

x) A D..., S.A. foi declarada insolvente por sentença proferida no dia 27-10-2014 e cessada para efeitos de IVA e de IRC, de acordo com os registos constantes da base de dados do sistema informático da AT, em 18-12-2014 (cfr. P.A).

y) Quanto aos custos com encargos suportados com a cessação de exploração, no montante de € 99.812,29,

z) Segundo o RIT, verificou a Inspeção Tributária que a Requerente contabilizou gastos respeitantes a encargos com água, energia, comunicações e taxas de resíduos sólidos titulados por faturas emitidas em nome da sociedade D..., SA, a qual não debitou estes encargos à Requerente (cfr. pag. 25 e 26 do RIT).

aa) Quanto aos rendimentos a reconhecer, no montante de € 1.535.058,03, a Inspeção Tributária apurou que a conta 2829 – Rendimentos a reconhecer/outros rendimentos a reconhecer apresenta o saldo inicial credor de 1.535.058,03 €, não tendo sido efetuados, no exercício de 2015, quaisquer lançamentos nesta conta.

bb) De acordo com os valores inscritos pela Requerente nas declarações de Informação Empresarial Simplificada (IES), juntas ao PA, foram declarados os seguintes montantes

no campo A5154 do quadro 04-A-balanço: (i) 2013- € 6.918,75, (i) 2014-€ 1.535.058,03 e (iii) 2015-€ 1.535.058,03.

cc) O valor declarado em 2015, corresponde ao saldo inicial credor da conta 2829 - outros rendimentos a reconhecer.

dd) Nesta conta em 2015 não consta qualquer outro registo, correspondendo, assim, o saldo final, ao saldo inicial de 2015 e consequentemente ao saldo final da conta em 2014, como bem entendeu a Inspeção Tributária.

ee) Segundo o RIT, no ponto 1) da notificação efetuada em 26-02-2019, foram solicitados os seguintes esclarecimentos, respeitantes à conta 2829 - outros rendimentos a reconhecer (cfr. Anexo 4 do RIT):Indicar a origem do saldo credor desta conta e apresentar documentação comprovativa; Motivo do envio de carta à O..., Lda, com conhecimento à Administração da D..., SA, a solicitar a emissão de nota de crédito pelo montante de € 1.535.058,03, referente à prestação de serviços de gestão e projetos, de 01-01-2008 a 31-12-2013;Apresentação do contrato respeitante à prestação destes serviços, no caso de ter sido celebrado.

ff) Em resposta, a Requerente informou (cfr. Anexo 6 do RIT): "*A origem deste saldo credor prende-se com o envio da carta de 12.09.2014 à Administração da D..., SA, na pessoa da sociedade O..., Lda (serviços administrativos) a solicitar a emissão de uma nota de crédito referente à prestação de serviços de gestão e projetos desde 01.01.2008 a 31.12.2013*"; "*A carta foi enviada em virtude de em 2014 ter ocorrido um acerto de contas entre a sociedade A... e a D... (a sociedade O..., a partir de 2014 era quem tratava da parte administrativa da sociedade D...), motivo pelo qual se solicitou a supracitada nota de crédito pelos serviços prestados entre 01.01.2008 a 31.12.2013*";"*Não foi celebrado contrato. Os serviços prestados no supracitado período foram: Gestão do PIN (Projeto de Interesse Nacional) para o H... que era um investimento de mega dimensão incluindo crédito contratualizado superior a 112 milhões, estudos, business plan, Serviços Administrativos, Contabilidade e gestão*".

gg) Os SIT solicitaram, ainda, os seguintes esclarecimentos adicionais: ***Apresentação do diário do(s) lançamento(s) contabilístico(s), que deu(deram) origem ao saldo credor da conta 2829 - outros rendimentos a reconhecer - 1.535.058,03 €, bem como dos***

documentos comprovativos desse(s) lançamento(s); Discriminação dos serviços prestados pela D..., S.A. à A..., S.A., no período compreendido entre 01/01/2008 e 31/12/2013; Tendo sido prestada, no ponto 1.b) da resposta à notificação, a informação de que o motivo do envio da carta pela A... à Administração da D..., S.A. se deveu a um acerto de contas efetuado em 2014 entre as duas Sociedades, solicita-se o envio do diário do lançamento efetuado em 2014 respeitante ao acerto de contas, bem como cópia do lançamento comprovativo do referido lançamento.

hh) E obtiveram as informações seguintes: *O relacionamento entre a D... e a A... assentava num bom entendimento entre as partes, realizando a A... desde 2008, inúmeros pagamentos por conta da D..., desde os relativos ao Resort em si, até pagamentos de IMI e aos prestadores de serviços, no âmbito do Projeto de Interesse Nacional (PIN), que veio a ser aprovado; A partir de aproximadamente 2013, verificou-se uma deterioração no relacionamento entre a D... e a A..., pelo que não fazia sentido estar a A... a suportar com a sua tesouraria, custos de um parceiro de negócio que deixou de existir ...; A solicitação da Nota de Crédito, no valor de 1.535.058,03 €, respeita a pagamentos efetuados pela A... em nome da D..., nomeadamente, relativos a pagamentos a diferentes consultores/prestadores de serviços no âmbito da aprovação do PIN; Toda a documentação de suporte desses pagamentos foi então enviada à D... e sua empresa de contabilidade, a O... .*

ii) Refira-se, ainda, que, a carta em que é solicitada a nota de crédito à O... tem o seguinte conteúdo: "*Solicitamos a emissão de uma Nota de Crédito no valor total de € 1.535.058,03 (valor com IVA) referente à prestação de Serviços de Gestão e Projetos, de 01.01.2018 até 31.12.2013, conforme é do vosso conhecimento" (cfr.* Anexo 6 RIT).

jj) Ficou provado que a Impugnante era a única titular do capital social da sociedade comercial por quotas C..., Ldaª., tendo celebrado com esta, a 31/05/2014, um acordo comercial (junto aos autos como documento n.º 4), com o propósito de expandir a sua atividade comercial de exploração hoteleira e turística no âmbito do sector da restauração.

kk) A Impugnante celebrou a 01/08/2008 um contrato de cessão de exploração de estabelecimento (junto aos autos como documento n.º 8), com a sociedade D..., S.A.,

proprietária do E... e dos apartamentos turísticos ... e anterior titular da exploração dos mesmos.

ll) Em 01/01/2010, foi celebrado entre a cedente e a cessionária um aditamento ao contrato de cessão de exploração de estabelecimento, já junto aos autos como documento n.º 9, no qual ficou estabelecido, no seu Ponto VI-15, que o preço anual da cessão seria de um milhão de euros.

mm) Resultava, ainda, do Ponto IV – 11, que a vigência do contrato a partir de 2012 seria de 15 anos, desde que não se verificasse a venda do Empreendimento Imobiliário prevista na alínea a) do citado ponto, conforme se transcreve: "*a) Se a cedente entender estarem reunidas as condições para implementação do projeto de requalificação, nomeadamente a nível das aprovações dos necessários projetos e das condições de mercado que prevejam a venda do produto imobiliário resultante dessa requalificação, o presente contrato não será renovado. b) Se as condições supra em a) não se encontrarem reunidas, o presente contrato é renovado por um período único de quinze anos contados a partir de 31 de Dezembro de 2012, podendo ainda ser prorrogado por mais dez anos (...)*".

nn) Ficou provado que o Contrato mencionado em kk) e ll) se encontrava em vigor em 2015, sendo o Empreendimento Turístico (E...) explorado pela Impugnante (docs 8 e 9 junto aos autos e prova testemunhal- testemunha F...).

oo) A 27/10/2014 foi a sociedade D..., S. A. declarada insolvente e, não obstante, manteve a Impugnante a exploração do Empreendimento Turístico.

pp) Em 30.12.2014 foi celebrado um acordo comercial, no qual a sociedade B... S.A. (denominação à data) cedeu a sua atividade comercial relativamente ao restaurante U… à sociedade M..., Lda., através da cessão da totalidade das quotas que detinha na sociedade C..., Lda., conforme documento n.º 5 que ora se junta e se dá por integralmente reproduzido.

§2. Factos não provados

Não há mais factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

§3. Motivação quanto à matéria de facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo Administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos Autos e, bem assim, a prova testemunhal considerada pertinente, nos termos mencionados, dão-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

§1. Das questões a decidir

As questões a decidir prendem-se com a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação adicional de IRC e respetivos juros compensatórios, na parte influenciada pelas seguintes correções:

i. Perdas por imparidade, no montante de € 482.226,85;
ii. Custos com rendas, no montante de € 813.008,13;
iii. Custos com encargos suportados com a cessão de exploração, no montante de € 99.812,29;
iv. Rendimentos a reconhecer, no montante de € 1.535.058,03.

1. **Perdas por imparidade (no montante de 482.226,85€)**

Está em causa o reconhecimento de uma imparidade relativa a créditos a receber de terceiros, neste caso, de empréstimos concedidos pela Requerente a uma empresa que já tinha sido participada por esta.

Foi pela Requerente considerado como incobrável em virtude do pedido de insolvência da "C...".

Como ficou reconhecido nos factos provados, (alíneas h) a s) dos mesmos), o Tribunal entendeu, na sequência dos argumentos apresentados pelas partes, que perante os dois aspetos mais determinantes- se é uma atividade normal da A... pagar bens adquiridos pela C..., ainda que os mesmos viessem a ser pretensamente utilizados pela primeira e. em segundo lugar que houve legitimidade para que que a Requerente reconhecesse a imparidade perante o facto de a C... ter entrado em insolvência- devemos dizer que tais argumentos da Requerente não fizeram vencimento perante o Tribunal, pelas razões que passaremos a expor.

Em termos contabilísticos, estas dívidas a receber (outros devedores), enquadram-se na NCRF 27 - Instrumentos financeiros, sendo definidas como ativos financeiros. Esta norma refere que estas dividas devem ser mensuradas ao custo menos perdas por imparidade.

O reconhecimento da perda por imparidade deve apenas ser efetuado quando exista uma evidencia objetiva de um evento de perda, como por ex., significativa dificuldade financeira do devedor; não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida no prazo estabelecido contratualmente; probabilidade do devedor entrar em falência (insolvência); e outras.

Mais concretamente, em termos fiscais, o CIRC estabelece que as perdas por imparidade em dívidas a receber podem ser deduzidas ao lucro tributável nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º-A e no artigo 28.º-B.
Nos termos do n.º 1 do artigo 28.º-A do CIRC "*Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores: a) As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa;*".
Por sua vez, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica, designadamente quando *"O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, (...)"[(alínea a) do n.º1 do artigo 28.º-B do CIRC]*.

Isto posto, a dedutibilidade das imparidades para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC pressupõe, ao abrigo do disposto dos artigos 28.º-A, n.º 1, al. a) e 28.º-B, n.º 1, al. a), ambos do CIRC, a verificação cumulativa de dois pressupostos:

a) A imparidade esteja relacionada com créditos resultantes da atividade normal da empresa;
b) O risco de incobrabilidade do crédito esteja devidamente justificado – entre outros, caso esteja pendente um processo de insolvência.

Vejamos.

Em relação aos créditos "**resultantes da atividade normal**", consideram-se aqueles que resultam de vendas ou prestações de serviços ocorridas dentro do objeto social da empresa. Constitui entendimento jurisprudencial e doutrinário (cfr. Processo nº 1/2008-T do CAAD) e Código do IRC Anotado da autoria de Rui Marques (anotações aos artigos 28º A e B) que a normalidade da atividade pode não ser considerado facilmente determinável e que só casuisticamente se poderá avaliar se uma dada situação é ou não considerada uma atividade normal. Como diz Rui Marques, *estes (factos) são os que decorrem das operações de natureza comercial relativos a vendas e prestações de serviços correspondentes respeitantes à atividade operacional ou corrente.*

No caso vertente, a Requerida diz-nos, no artigo 16º da sua petição, que *os lançamentos efetuados em 2015, na conta 278113 – Devedores Diversos/DV- C..., respeitam a pagamentos efetuados pela impugnante, por conta da sociedade C..., Lda e transferências bancárias efetuadas a favor desta, tal como confirmou a impugnante, quando notificada, em 26.02.2019, para prestar esclarecimentos ao afirmar : "Saldo resultante de uma sociedade onde outrora tiveramos uma participação social. Sociedade para a qual foi requerida a insolvência e foi registada a subsequente imparidade no exercício de 2015"*

Mais adiante, no seu artigo 25º a Requerida afirma : *é certo que a impugnante, ao efetuar, quer pagamentos por conta da sociedade C..., Lda, quer transferências bancárias a favor desta, empresa por si detida, tinha um interesse próprio e egoístico em ajudá-la, pois, fê-lo com o propósito essencial de zelar pelo seu negócio e pela manutenção da sua atividade (que incluía o setor da restauração), pois, sem a sua disponibilização dos recursos e "know how" da sociedade C..., Lda, no setor da restauração, não era possível à impugnante seguir o seu objetivo de criar uma rede de restauração com especial incidência nas unidades hoteleiras.*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Sucede, porém, que, como resulta dos factos dados como provados, em 2014, a ora Requerente cedeu as quotas que possuía na C... a uma outra sociedade e que as imparidades vieram a ser constituídas em 2015, após uma pretensa insolvência da mesma também ocorrida no ano de 2015.

Assim sendo, a Requerente não comprova dois aspetos essenciais, a nosso ver: (i) que só a C... podia assegurar os recursos e o "know how" para que a Requerente pudesse atingir os objetivos propostos e até será um pouco contraditório com a cedência das participações a outra sociedade dado, no entender daquela, a essencialidade para o seu negócio da C... . Além de que também não faz prova de que só ela pudesse estar em condições de assim assegurar os recursos e o "know how" pretendidos e o ónus da prova impendia sobre a Requerente; (ii) como se deu por provado, face a toda a prova carreada nos autos, não consta efetivamente que a C... haja entrado efetivamente à data (2015) em processo de insolvência pelo que, nessa medida, não se encontra preenchido o requisito do artigo 28º B, nº 1, conjugado com nº 3 c) do mesmo artigo e artigo 41º todos do CIRC.

Donde resulta que a Requerente não demonstrou que a imparidade em causa esteja relacionada com créditos resultantes da sua atividade normal nem que possam ser considerados de cobrança duvidosa.
Termos em que, não procede o pedido de anulação da correção em apreço, considerando-se que a AT agiu corretamente ao desconsiderar a provisão constituída pela Requerente no montante de 482.226,85€.

2. Custos com Rendas pagas por contrapartida da cessão de exploração do empreendimento turístico ... (no montante de 813.008,13€)

Contabilisticamente a operação realizada pela Requerente poderia não ser incorreta. De acordo com o estabelecido no artigo 18.º do CIRC "*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."

Vejamos, porém, em concreto o enquadramento dos factos: a AT tende a considerar que não havia contrato de concessão em 2015 que justificasse os pagamentos em apreço. Todavia, neste aspeto, afigura-se-nos que a AT não tem razão porquanto, como foi dado como factos provados pelo Tribunal em kk), ii), mm), nn) e oo), somos levados a concordar com os argumentos da Requerente, uma vez que existia um aditamento ao contrato em vigor, cumprindo desta forma com a especialização dos exercícios, pelo que não me parece existir ilegalidade por parte desta em considerar o custo com base no dito aditamento.

Todavia, a AT invoca, para além desse argumento, outro, qual seja, o de que o cedente não emitiu faturas nos termos do artigo 23º, nº3 do CIRC e, assim, para se considerarem custos a Requerente devia estar munida de documentos que comprovassem o respetivo pagamento, o que, no entender da AT, não sucede.

De facto, hoje em dia é inequívoco (que após a reforma do IRC de 2013) que os requisitos para considerar uma despesa são os constantes do artigo 23º do CIRC, em particular dos nº's 4 e 5 do mesmo, pelo que a fatura teria de ser emitida nos termos legalmente competentes e, nessa medida, conforme a Requerente confessa no artigo 55º da sua p.i., não logrou obter tais faturas, limitando-se a remeter no articulado, de forma vaga, para que as receitas obtidas pela sociedade insolvente comprovam que os valores do contrato foram pagos. Assim sendo, não se mostram reunidos os requisitos de prova, a cargo da Requerente, demonstrativos dos custos incorridos, pelo que deve ser mantida a correção efetuada, neste domínio, pela AT. Aliás, em situação bem mais complexa por envolver pagamentos de comissões a uma empresa sediada em Angola a título de comissões por serviços prestados, o Tribunal Arbitral não considerou tais pagamentos no âmbito do processo nº567/2017 do CAAD, porquanto os mesmos *Não foram provados existirem mesmos e se foram efetuados no interesse dos beneficiários dos mesmos.*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Acrescentando-se, na referida decisão, que *o princípio da substância sobre a forma, não exclui e até impõe, que a informação contida nos documentos contabilísticos deve representar fidedignamente as transações ou outros fins que tenham por fim representar.*

Ora o que ficou dito *supra, inculca justamente o contrário: ou seja a AT a admitir que se faça a prova de que as rendas foram pagas mesmo que sem emissão de fatura, por outros meios considerados idóneos, tendo notificado a parte para o fazer a Requerente e esta apresentando argumentos perfeitamente vagos quando teria sido simplicíssimo provar que o tinham feito.*

Pelas razões aduzidas, entende o Tribunal que não assiste razão à Requerente no pedido formulado, pelo que se nega provimento ao pedido de anulação solicitado

3. **Custos com encargos suportados com a cessão de exploração do ... (no monte montante de 99.812,29€)**

Ainda que o Hotel se tenha mantido a funcionar e, portanto, as despesas teriam que ser suportadas, o que está em causa é o registo contabilístico como gasto de documentos emitidos em nome de um terceiro.

Independentemente do pagamento que foi feito pela Requerente, estes deviam ser registados numa subconta em nome da massa insolvente e à *posteriori* emitir faturação/débito de despesas em nome da massa.

O pagamento é distinto do gasto. O gasto é a formalidade legal (fatura ou outra) que teve como origem uma prestação de serviços contratada. Pode uma empresa suportar o pagamento por conta de outra empresa, mas não pode inscrever como gasto um documento que não esteja em seu nome. Para isso, deverá a empresa que pagou emitir fatura ou equivalente a debitar os encargos.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Pelas razões aduzidas, consideramos que AT agiu corretamente ao efetuar as correções que levou a cabo.

4. Rendimentos a reconhecer (no montante de 1.535.058,03€)

Do ponto de vista contabilístico, não se entende como se reconhece na conta 2829 (rendimentos a reconhecer) um montante sem documento de suporte. A conta 2829 é movimentada, por exemplo, quando, existe uma fatura emitida no ano, mas cujo rendimento só respeita ao ano seguinte. Contudo terá que ser sempre com documento legal.

Tendo este saldo sido originado (de acordo com a petição) por encontro de contas, a sua regularização teria de ser feita através de documento que originasse ou um crédito (rendimento) ou então, seria registado a crédito de uma conta de um terceiro.

Se fosse um crédito teria um impacto fiscal na matéria tributável e, portanto, originava imposto a pagar. Se fosse assumido como uma divida a terceiro teria que ser pago pela A... para anular essa conta.

Das respostas dadas pela Requerente existiria uma nota de crédito a emitir em exercícios posteriores, o que aqui logicamente se assumia como um rendimento.

A requerente refere que foi um erro mas do ponto de vista contabilístico, os erros e omissões devem ser registados na contabilidade de acordo com a NCRF 4, ou seja, "são omissões, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação fiável que: a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e b) Poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras. Tais erros

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorretas de factos e fraudes…"

Quando exista uma correção de um erro de um período anterior, este deve ser excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto, conforme parágrafo 41 da NCRF n.º 4. Sendo assumido contabilisticamente como um erro devia o SP assumir contabilisticamente no ano em que o descobriu. Seria registado conforme indicado acima "Tendo este saldo sido originado (de acordo com a petição) por encontro de contas, a sua regularização teria de ser feita através de documento que originasse ou um crédito (rendimento) ou então, seria registado a crédito de uma conta de um terceiro."

Ainda assim e relativamente à correção proposta pela AT a mesma é correta, já que para esta conta ser movimentada teria de ter subjacente um documento cujo rendimento iria ocorrer em anos seguintes. Uma vez que os documentos e demais elementos de prova apresentados pela Requerente foram manifestamente insuficientes no decorrer do ato inspetivo, a AT conclui que estes rendimentos teriam que ter sido acrescidos em 2015, pese embora pudessem ser diferidos por mais anos.

Em conformidade, também pelas razões aduzidas, o Tribunal dá razão às correções efetuadas pela AT.

Conclui-se, desta forma, pelas razões supra expostas, pela total improcedência do pedido da Requerente, com as legais consequências.

5. Questões prejudicadas

Face ao que vem exposto e à improcedência do pedido fica prejudicado o conhecimento da questão suscitada a título de juros indemnizatórios.

IV. Decisão

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Termos em que se decide neste Tribunal Coletivo Arbitral:

a) Indeferir integramente o pedido de anulação da liquidação adicional e respetivos juros compensatórios da Requerente relativos a IRC de 2015, pelos motivos aduzidos, no montante de 752.789,94€;
b) Condenar no pagamento das custas a Requerente nos termos infra.

V.Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 752,789,74, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI.Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 11.016,00,** nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a ser suportada pela Requerente.

Lisboa, 18 de dezembro de 2020.

Notifique-se.

O Árbitro presidente

(Fernanda Maçãs)

A Vogal

(Paula Florindo)

O Vogal

(Vasco Valdez)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt