

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 46/2021-T

Tema: IRC. Diferenças de câmbio.

I - Apesar de a incorporação dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira com os da entidade que relata seguir os procedimentos normais de consolidação, designadamente a eliminação dos saldos intragrupo, a segunda parte do parágrafo 43 da NCRF 23 determina que um ativo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto, ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou ativo) intragrupo sem que sejam mostrados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas, dado que o item monetário representa um compromisso para converter uma moeda noutra e expor a entidade que relata a um ganho ou perda através das flutuações cambiais.

II - Tendo na transposição das contas da Sucursal sido eliminado o saldo devedor na esfera da Sede (rubrica #278) contra o respetivo saldo credor da esfera da Sucursal (conta #541) e tendo havido uma perda cambial na esfera da Sucursal não compensada por um ganho cambial simétrico na esfera da Sede, não pode a mesma deixar de ser reconhecida nos resultados integrados e, concomitantemente, aceite fiscalmente como Gasto fiscal, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, alínea c), do Código do IRC, por se tratarem de gastos incorridos no âmbito da atividade normal da Sucursal.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. **A..., SA.**, com o NIPC ... e sede na ... n.º ..., ..., ..., ..., ...-... ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2020..., relativa ao período de 2016, no montante de € 493 190,47, com

data limite de pagamento em 30.11.2020, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente tem uma Sucursal em Angola que dispõe de contabilidade organizada para o registo das operações correspondentes à atividade exercida neste território e para o cumprimento das obrigações em matéria de direito comercial e fiscal aí exigidas.

A moeda funcional utilizada para o efeito é o Kuanza, sendo a moeda funcional da Sede o Euro; a moeda de apresentação é igualmente o Euro e existe uma dívida da Sucursal para com a Sede denominada em USD, resultante de fornecimentos de bens e serviços e da cedência de fundos reembolsáveis, feitos pela Sede à Sucursal.

Face à desvalorização do Kuanza frente ao Dólar, a Sucursal apurou as correspondentes diferenças de câmbio.

Entretanto, a Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção externo com referência ao IRC dos períodos de 2016 e 2017, do qual resultou a liquidação adicional de IRC impugnada.

Como a moeda de apresentação de contas é o Euro, à inclusão das transações em moeda estrangeira e das unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras da entidade que relata devem ser aplicadas as regras constantes da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 23 (NCRF 23).

E, tendo a Requerente uma sucursal cuja atividade está baseada em país que não é o da entidade que relata, deve observar o disposto nos parágrafos 42 a 45 para efetuar a transposição dos resultados e da posição financeira dessa unidade operacional estrangeira, isto é, deve transpor esses valores para a moeda de apresentação (Euro) para que possam ser incluídos nas demonstrações financeiras da entidade que relata, no caso, pela consolidação integral.

A incorporação dos resultados e da posição financeira de uma Unidade Operacional Estrangeira com os da entidade que relata segue os procedimentos normais de consolidação,

tais como a eliminação de saldos intragrupo e de transações intragrupo de uma subsidiária, como resulta da primeira parte do parágrafo 43 da NCRF 23.

Todavia, a segunda parte do parágrafo 43 contempla uma exceção que não foi tida em conta pela inspeção e que é determinante.

Com efeito, apesar dos ativos e passivos intragrupo serem eliminados no processo de integração dos saldos, devem, neste âmbito, ser tidas em conta as flutuações da moeda, isto é, havendo um ativo ou passivo monetário, o mesmo não pode ser eliminado sem que sejam evidenciados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras integradas.

Existe um ativo financeiro da Sede contra um passivo financeiro da Sucursal, que se anulam nas operações de integração dos saldos da Sucursal, mas esta anulação não acarreta *de per si*, a consequente anulação dos correspondentes efeitos da flutuação da moeda que devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras individuais e refletidos nas demonstrações financeiras integradas.

E, assim sendo, como a dívida da sucursal (item monetário) está denominada em USD, deve primeiro, nos termos da alínea a) do parágrafo 22 da NCRF 23, ser transposta para a moeda funcional da sucursal, o Kuanza, o que determina o apuramento e o reconhecimento dos efeitos da flutuação da moeda, e, posteriormente o montante das diferenças de câmbio reconhecidas deve ser convertido para a moeda de apresentação (Euro).

Por isso, a correção está ferida de ilegalidade por não ter sido considerado no Relatório de Inspeção Tributária o regime que decorre da segunda parte do parágrafo 43 da NCRF 23, que, apesar da eliminação dos ativos e passivos monetários intragrupo, determina que sejam reconhecidos os efeitos da flutuação da moeda e reconhecidas em resultados as diferenças de câmbio.

Complementarmente, é de considerar, como determina a NCRF 23, quando esse item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata seja denominado numa moeda diferente da moeda funcional tanto da entidade que relata como da unidade operacional estrangeira, as diferenças de câmbio que resultam da transposição do item monetário para as moedas funcionais da entidade que relata e da unidade operacional estrangeira não são reclassificadas no componente separado de capital

próprio nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata.

Ora, no caso, o crédito está expresso em USD, que é uma moeda diferente da moeda funcional da sucursal (Kuanza) e da sede (Euro), pelo que a diferença de câmbio deve manter-se em resultados e não deve ser reclassificada.

E, de todo o modo, qualquer que seja o reconhecimento contabilístico (em resultados ou em capitais próprios) tal gasto não deixa de ter a natureza de uma diferença de câmbio decorrente do reconhecimento de um saldo em moeda estrangeira, concorrendo para a formação do lucro tributável como gasto, por força do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, ou como variação patrimonial não reflectida nos resultados, nos termos do artigo 24.º, também do CIRC.

Nestes termos, a liquidação adicional está igualmente ferida de ilegalidade porque qualquer que seja o reconhecimento contabilístico das diferenças de câmbio, em resultados ou em capitais próprios (variação patrimonial não reflectida no resultado líquido do período), sempre são consideradas como gastos dedutíveis nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º ou do artigo 24.º do CIRC.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, refere o seguinte.

O fundamento para a desconsideração da dedutibilidade dos gastos respeitantes a diferenças de câmbio desfavoráveis estriba-se no não preenchimento das condições enunciadas no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, porquanto não se trata de gastos efectivamente suportados ou incorridos para garantir ou obter os rendimentos sujeitos a impostos.

Tratando-se de diferenças cambiais meramente potenciais relacionadas com rubrica monetária sem prazo definido de restituição, à luz do normativo contabilístico aplicável – a NCRF 23 – devem ser reconhecidas em conta de capital próprio.

O montante que a Sucursal tinha em dívida à Sede, denominado em USD, à data de 31-12-2016, em conformidade com os extractos da conta da Sucursal (conta 3.7.9.2 –A...-Sede) e da Sede (contas 2782001 –B... Lda – Sucursal Angola USD e 278002 – Compensação USD/EUR) ascendia a 10.545.635,56 USD.

Em Angola, o referido montante esteve sujeito às variações cambiais entre o USD e a moeda local (Kuanza-Akz), que deram origem ao apuramento das diferenças cambiais desfavoráveis registadas em conta de Gastos, e, em Portugal, a Requerente procedeu à

atualização do montante em função das variações cambiais entre o USD e o Euro, apurando a Diferença de Câmbio Desfavorável, de € 193.064,11, que não foi reconhecida como Gastos, pois foi registada em conta de Outras Variações no Capital Próprio, conta 591-Diferenças de Conversão de Demonstrações Financeiras.

Ora, no âmbito das operações de incorporação dos resultados e da posição financeira da Sucursal, nas demonstrações financeiras da Sede, “todas as regras contabilísticas e fiscais a observar são as vigentes em Portugal para o apuramento do lucro tributável da empresa sede residente neste país”, ou seja, deveriam ter sido aplicados os normativos contabilísticos e fiscais vigentes em Portugal.

Porém, as diferenças de câmbio desfavoráveis reconhecidas como Gastos na Sucursal na conta 7621, foram incorporadas na conta de Gastos de financiamento da Sede (conta 698001), ainda que não pela sua totalidade, e não em conta do Capital Próprio, o que constitui uma violação ao disposto na NCRF 23 (parágrafos 30 e 43) reguladora dos efeitos das alterações cambiais.

O parágrafo 30 prescreve que “as diferenças de câmbio resultantes de um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata (parágrafo 14) devem ser reconhecidas nos resultados, nas demonstrações financeiras da entidade que relata ou nas demonstrações financeiras da unidade operacional estrangeira, conforme apropriado”, mas, de acordo com o parágrafo 46, “nas demonstrações financeiras que incluam a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata, essas diferenças de câmbio devem ser reconhecidas inicialmente num componente separado de capital próprio e reconhecidas nos resultados aquando da alienação do investimento líquido”.

Embora a importância em dívida/prestações suplementares pela Sucursal à Sede deva ser eliminada, por respeitar a um ativo e um passivo recíprocos, em conformidade com o disposto no parágrafo 43 da NCRF 23, as diferenças cambiais refletidas nas contas da Sucursal e nas contas da Sede devem ser mostradas nas demonstrações financeiras do conjunto.

A divergência a este respeito reside em saber se as diferenças cambiais registadas em conta de Gastos da Sucursal devem ser mantidas como tal, isto é, incorporadas em conta de Gastos das demonstrações financeiras conjuntas (após integração nas contas da Sede) ou se devem ser reclassificadas como preconiza o parágrafo 43 da NCRF.

Ora, tratando-se de um item monetário que faz parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, preenche as condições descritas no parágrafo 30, e, consequentemente, as diferenças cambiais desfavoráveis apuradas na esfera da Sucursal devem ser reconhecidos não em resultados, isto é, em conta de Gastos, mas reclassificadas para uma conta de capital próprio.

A Requerente argumenta, ainda, que qualquer que seja o reconhecimento contabilístico (em resultados ou em capital próprio), as variações cambiais desfavoráveis concorrem sempre para a formação do lucro tributável, ou como gasto, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, alínea c), do CIRC ou como variação patrimonial não refletida nos resultados, nos termos do artigo 24.º, também do CIRC.

No entanto, as variações cambiais desfavoráveis foram reconhecidas indevidamente como gastos e, nessa medida, influenciaram os resultados contabilísticos e fiscais da Requerente, e, como tal, não são dedutíveis ao abrigo do artigo 23.º do CIRC.

Conclui pela improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, por despacho arbitral de 9 de julho de 2021, o tribunal dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e determinou o prosseguimento do processo para alegações escritas facultativas por prazo sucessivo.

Em alegações, as partes mantiveram as suas anteriores posições.

Face à indisponibilidade de um dos árbitros inicialmente designados, o prazo para prolação da decisão arbitral foi prorrogado, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º, do RJAT, pelos despachos arbitrais datados de 25-11-2021 e de 31-01-2022.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 31 de maio de 2021.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades nem foram suscitadas exceções.

II - Fundamentação

Matéria de facto

Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

1. A Requerente, que tem por objeto social a “Exportação e importação de bens e serviços, incluindo designadamente a comercialização de viaturas e equipamentos pesados, peças e acessórios, serviços técnicos no campo da sua recuperação e manutenção, podendo ainda intervir nos domínios da construção civil e obras públicas, transportes terrestres, marítimos e aéreos, serviços, turismos e hotelaria, assistência técnica e gestão de projetos, ambiente e paisagismo”, encontra-se coletada desde 2008 pelas atividades principal de “Comércio por grosso não especializado”, CAE 46900 e secundária de “Atividades das empresas de seleção e colocação de pessoal”, CAE 78100, sendo a sua atividade “realizada quase na totalidade em Angola através da «B... Sucursal em Luanda» (...) sendo o Estado Angolano, o cliente principal” – Cfr. pág. 6 do Relatório de Inspeção Tributária – RIT – junto ao processo administrativo (PA);
2. A coberto das ordens de serviço n.ºs OI2019... e OI20190..., da Direção de Finanças de Lisboa, no âmbito do projeto denominado “Ação de controlo dos Gastos de Financiamento Líquidos dedutíveis” foi aberto à Requerente o procedimento de inspeção tributária de âmbito parcial, que incidiu sobre o IRC dos exercícios de 2016 e de 2017 e cujos atos de inspeção tiveram início em 16.03.2020 – Cfr. pág. 5 do RIT;
3. No decurso do procedimento inspetivo identificado, foram efetuadas correções meramente aritméticas à matéria tributável de IRC do exercício de 2016, no montante de € 1 915 796,85, de acordo com a fundamentação constante de págs. 10 a 17 do RIT, que se transcrevem:
“III – Descrição dos Factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas III.1.1 - Diferenças de Câmbio Desfavoráveis –Sucursal (Conta 7621)
Da análise efetuada à conta de Angola 7621-Diferenças de Câmbio Desfavoráveis (págs. 15 e 16 do Anexo), verifica-se que cerca de 92% são diferenças de Câmbio geradas entre a Sede e a Sucursal, dada a existência de uma dívida da Sucursal à Sede expressa em Dólares que em 31-12-2016 era de 10.545.635,56 USD.
Esta dívida foi extinta em 31-12-2016, dado que o saldo existente nesta data, foi transferido para a conta Prestações Suplementares, conforme adiante de refere.
De acordo com a esclarecimento prestado pela sociedade "o saldo da conta entre Sede e Sucursal, refere-se a atividade da empresa durante mais de 20 anos, de fornecimento de bens e financiamento da atividade em Angola, uma vez que os contratos eram realizados diretamente com a Sede e as Entidades Estatais Angolanas, em USD" (pág. 33 do Anexo).

Verificou-se que em 30-06-2016, 30-11-2016 e 30-12-2016, o saldo em USD existente naquelas datas do credor "A... Sede" foi convertido em Kuanzas, tendo gerado um aumento de 351.759.344,96 de Kuanzas, dada a desvalorização da moeda angolana face ao Dólar, conforme se demonstra no Quadro 7.

Quadro 7 – Determinação das Diferenças de Câmbio na sucursal relativas ao se credor "A... SEDE" – Ano 2016

<i>Da ta da con ver são</i>	<i>Conta Credo ra (Ango la) (a)</i>	<i>Saldo antes da convers ão (USD)</i>	<i>Saldo antes da convers ão (Kuanza s)</i>	<i>Taxa de câmbio da data da conversão (b)</i>		<i>Saldo após conversão (Kuanzas)</i>	<i>Diferenç a de Câmbio (Kuanza s)</i>	<i>Doc.</i>	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>		<i>6 = 3 x 5</i>	<i>7 = 6 - 4</i>	<i>8</i>	
30-06-2016	3792 -A... Sede	11.473. 854,27	1.543.40 6.088,69	165, 060	KZ/ USD	1.893.874 .385,81	350.466. 297,12	60.0 31	(c)
30-11-2016	3792 -A... Sede	11.583. 258,25	1.910.83 3.361,42	165, 074	KZ/ USD	1.912.094 .772,36	1.261.41 0,94	110. 056	(c)
Total 1							351.727. 708,06		
30-12-2016	3792 -A... Sede	10.545. 635,56	1.740.81 0.244,43	165, 077	KZ/ USD	1.740.841 .881,33	31.636.9 0	120. 110	(d)
Total Geral							351.759. 344,96		
<p>(a) Ver extrato desta conta nas páginas 27 e 28 do anexo (b) Ver Taxas de Câmbio no Quadro 8 (c) Ver documentos nas páginas 17 a 24 do Anexo (d) O montante de 31.636,90 Akz não foi lançado na conta 7621-Diferenças de Câmbio Desfavoráveis</p>									

Destacam-se os documentos 60.031 e 110.056 (págs. 17 a 24 do Anexo), nos montantes de 350.466.297,12 Akz e 1.261.410,94 Akz, respetivamente, cujo descritivo e "Acerto Cambial na Moeda Akz", cujo cálculo se demonstra no Quadro 7.

Os dados das colunas 1, 3 e 4, foram obtidos através dos extratos da conta angolana 3792 – A... Sede, em USD e em Kuanzas, que constam nas págs. 27 e 28 do Anexo.

As taxas de câmbio de conversão Kz/USD indicadas na coluna 5 utilizadas na conversão de USD para Kuanzas, foram obtidas através do site do Banco de Angola e constam na coluna 2 do Quadro 8.

<i>Data</i>	<i>Kz / USD</i>	<i>Kz / EURO</i>		
	<i>Compra (Fecho) (a)</i>	<i>Compra (Fecho) (a)</i>	<i>Média (a)</i>	<i>Média Acumulada Mensal</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
29-01-2016	154,846	168,964	169,785	169,785
26-02-2016	158,154	176,739	177,607	173,696
31-03-2016	159,869	178,655	179,532	175,641
29-04-2016	165,056	184,452	185,359	178,070
31-05-2016	165,058	184,454	185,359	179,528
30-06-2016	165,060	184,456	185,361	180,500
29-07-2016	165,063	184,459	185,364	181,195
31-08-2016	165,064	184,461	185,364	181,716
30-09-2016	165,057	184,464	185,368	182,122
31-10-2016	165,071	184,469	185,373	182,447
30-11-2016	165,074	184,472	185,376	182,713
30-12-2016	165,077	184,475	185,379	182,935 (b)
<p>(a) <i>Taxas obtidas do Site do Banco de Angola</i> (b) <i>Corresponde à média anual assim calculada: Somatório das Médias de Janeiro a Dezembro da coluna 4 a dividir por 12</i></p>				

Em 31-12-2016, na Sucursal, o saldo de Outros Credores, conta 3972-A...- Sede de 10.545.635,56 USD foi atualizado para 1.740.841.881,33 Akz, conforme se indica no Quadro 7 e na mesma data foi transferido para a conta 541-Prestações Suplementares, como se verifica através dos extratos dessas contas, pelo que a dívida da Sucursal para com a Sede, foi extinta (págs. 27 a 30 do Anexo).

III.1.2 - Incorporação das Diferenças de Câmbio da Sucursal nas Demonstrações Financeiras da Sede

Às diferenças cambiais devem ser aplicadas as normas estabelecidas na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 23 que trata sobre os efeitos de alterações em Taxas de Câmbio (NCRF 23).

Os parágrafos 3, 7, 42 e 43 desta Norma estabelecem que:

§3 (b). *Esta Norma deve ser aplicada na transposição das demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial;*

§7 – Definições

Moeda de apresentação: *É a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas.*

Unidade Operacional Estrangeira: *Uma subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal da entidade que relata, cujas atividades sejam baseadas ou conduzidas num país que não seja o país da entidade que relata.*

§42. *Os parágrafos 43 a 45, além dos parágrafos 36 a 41, aplicam-se quando os resultados e a posição financeira de uma Unidade Operacional Estrangeira são transpostos para uma moeda de apresentação a fim de que a Unidade Operacional Estrangeira possa ser incluída, nas demonstrações financeiras da entidade que relata, pela consolidação integral ou proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial.*

§43. *A incorporação dos resultados e da posição financeira de uma Unidade Operacional Estrangeira com os da entidade que relata segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos intra grupo e de transações intra grupo de uma subsidiária (ver NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação).*

Tendo em conta o estabelecido pela NCRF 23, a Unidade Operacional Estrangeira (Sucursal em Angola) no final do período efetuou a transposição das suas Demonstrações Financeiras para a moeda de apresentação da Sede, o Euro, conforme consta nos comentários inscritos na IES de 2016 (ponto 3.2.4) (pág. 31 do Anexo), que se transcrevem:

*“Os ganhos ou perdas cambiais resultantes dos pagamentos ou recebimentos das transações bem como da conversão de taxa de câmbio a data de balanço dos ativos e passivos monetários, denominados em moeda estrangeira são reconhecidos na demonstração dos resultados em função da sua natureza (operacional, investimento e financiamento) no período em que são geradas, **com exceção das efetuadas entre a unidade operacional estrangeira com a Sede.***

- As Demonstrações Financeiras da Unidade Operacional Estrangeira (sucursal em Angola) que possui uma moeda funcional diferente da moeda de apresentação, são convertidas para a moeda de apresentação, com ativos e passivos de cada Balanço convertidos à taxa de câmbio em vigor na data das Demonstrações Financeiras.

- Os rendimentos e os gastos de cada Demonstração de Resultados são convertidos pela taxa média de câmbio.”

Foi elaborado o Quadro 9, no qual consta a transposição das contas de Custos e Perdas Financeiros da Sucursal para Euros e a correspondente incorporação na Sede.

Quadro 9 – Transposição dos Gastos Financeiros da Sucursal e sua Incorporação na Sede

Conta	Descrição	Total registado nas contas da Sucursal			Incorporado na Sede		Não incorporado
		Akz	Taxa Média Acumulada em 30-12-2016 (b)	Euros	Akz	Euros	Akz
1	2	3	4	5 = 3 / 4	6	7 = 6 / 4	8 = 3 – 6
76	CUSTOS E PERDAS FINANCEIRAS	486.303.963,16	182.935€	Kz/Euro 2.658.342,93€	485.042.552,22	2.651.447,52€	1.261.410,94
761112	Juros bancários - médio e longo prazo	39.602.630,12	182.935€	Kz/Euro 216.484,71€	39.602.630,12	216.484,71€	0,00
76114	Outras obrigações/CCI B. Econ.	5.651.551,62	182.935€	Kz/Euro 30.893,77€	5.651.551,62	30.893,77€	0,00
76115	Empréstimos não Bancários	7.543.045,51	182.935€	Kz/Euro 41.233,47€	7.543.045,51	41.233,47€	0,00
7616	Outros Juros	44.138.363,08	182.935€	Kz/Euro 241.278,94€	44.138.363,08	241.278,94€	0,00

				E u r o				
7621	Dif. de Câmbio Desf.- Realizadas (a)	380.526.160,69	182.935€	Kz/ E u r o	2.080.116,77€	379.264.749,95	2.073.221,36€	1.261.410,94
7622	Dif. de Câmbio Desf.- Não Realizadas	1.394.644,11	182.935€	Kz/ E u r o	7.623,71€	1.394.644,11	7.623,71€	0,00
767	Serviços bancários	7.447.567,83	182.935€	Kz/ E u r o	40.711,55€	7.447.567,83	40.711,55€	0,00
<p>(a) No montante de 380.526.160,89Akz está incluído o montante de 3520.466.297,12Akz, conforme se verifica no extrato da conta 7621 que consta na página 15 do anexo (b) Ver nota (b) do Quadro 8</p>								

Constata-se através deste Quadro que apenas foi incorporado na Sede o montante de 485.042.552,22 Akz, verificando-se um diferencial de 1.261.410,94 Akz.

Este diferencial corresponde ao acerto cambial efetuado em 30-11-2016, conforme se demonstra no Quadro 7.

O acerto cambial efetuado em 30-06-2016 no montante de 350.466.297,12 Akz, determinado no Quadro 7, foi incorporado na Sede, pelo que no Quadro 10 efetua-se a conversão desse montante para Euros, tendo sido utilizada a Taxa de Câmbio Kz / Euro de 182,935 (Taxa de Câmbio Média Acumulada de 30-12-2016, determinada da forma descrita na nota (b) do Quadro 8.

Quadro 10 – Transposição e Integração na Sede das Diferenças de Câmbio

Data	Doc.	Sucursal	Taxa Média Acumulada em	Incorporação na Sede
------	------	----------	-------------------------	----------------------

					30-12-2016 (b)				Euros (€)
		Contas Angola (a)		Kuanzas (Akz)			Contas SNC (a)		
		A Débito	A Crédito			A Débito	A Crédito		
1	2	3	4	5	6		7	8	9 = 5 / 6
2016-06-30	60.031	7621	3792	350.466.297,12	182,935	Kz/Euro	698001	591	1.915.796,85€
(a) 7621		-		Diferenças de Câmbio				Desfavorecidas	
(a) 698001 – Despesas Financeiras								591	
3792 – A... – Sede									
– Difer. De Conversão de Dem. Fin.									
(b) Ver nota (b) do Quadro 8									

Enquadramento

1 - Conforme atrás se referiu, o montante de 350.466,297,12 AKZ, resulta da atualização, efetuada pela Sucursal em 30-06-2016, do saldo da conta 3792 – A... Sede, de USD para Kuanzas, como se demonstra no Quadro 7.

Este montante foi convertido em 1.915.796,85€ (350.466.297,12Akz / 182,935), foi incorporado nas Demonstrações Financeiras da Sede, na conta SNC 698001 - Despesas Financeiras e foi reconhecido fiscalmente como Gastos (pág. 25 do Anexo). Na Sede, a dívida da Sucursal estava refletida até 31-12-2016 nas contas SNC 278001-B... -Sucursal Angola-USD e 278002-Compensação USD/EUR.

A conta 278001 apresenta os seus registos em USD e tendo em conta a taxa de câmbio USD/EUR, da data de cada registo, em simultâneo esses registos eram também efetuados na conta 278002 que respeitam a compensação USD/EUR, sendo a diferença dos saldos das duas contas, um saldo em Euros.

Conforme se verifica nos extratos da Sede, nestas contas não foram refletidas as atualizações efetuadas na Sucursal em 30-06-2016, 30-11-2016 e 30-12-2016, uma vez que os acréscimos na Sucursal, no montante de 351.759.344,96 Akz, determinado no Quadro 7, não implicam qualquer acréscimo em USD da dívida da Sucursal para com a Sede.

Em 31-12-2016, a dívida da Sucursal registada na Sede, era de 10.545.635,56 USD, pelo que em cumprimento do parágrafo 23 da NCRF 23, a Sede procedeu a conversão da dívida da Sucursal de USD para Euros, tendo apurado diferenças de câmbio desfavoráveis no montante de 193.064,11€ (1.108.899,52 USD - 915.835,41), conforme se verifica nos extratos das contas 278001 / 002 (págs. 35 e 36 do Anexo).

Este montante não foi reconhecido como Gastos, dado que foi registado em conta de Outras Variações no Capital Próprio, 591-Diferenças de conversão de demonstrações

financeiras, cujo procedimento está de acordo com o comentário inscrito na IES transcrito na página seguinte (págs. 31 e 37 do Anexo).

2 - Nos termos do § 43 da NCRF 23, a incorporação dos resultados e da posição financeira de uma Unidade Operacional Estrangeira com os da entidade que relata segue os procedimentos normais de consolidação.

Este parágrafo remete para a NCRF 15-Investimentos em Subsidiárias e Consolidação.

Consolidação de Contas é um processo que se desenvolve extra contabilisticamente e que consiste em agregar as contas de uma empresa com as suas subsidiárias, de modo a que as contas representem a situação financeira e os resultados das operações do grupo como se de uma única entidade se tratasse, pretendendo apresentar apenas os resultados das operações que as empresas grupo tiverem com terceiros.

Nos termos §15 da NCRF 15, os saldos, transações, rendimentos e ganhos e gastos e perdas intra grupo devem ser eliminados por inteiro.

Em Conclusão

Face ao que foi descrito, conclui-se que o montante de 1.915.796,85€ (350.466.297,12Akz) registado em Diferenças de Câmbio Desfavoráveis, foi indevidamente reconhecido como Gasto Fiscal na Sede, com os seguintes fundamentos:

1 - O montante de 350.466.297,12 Akz, resultou da atualização para Kuanzas, efetuada pela Sucursal em 30-06-2016, da sua dívida a Sede expressa em USD. Corresponde a diferença entre o saldo em Kuanzas depois da atualização cambial e o saldo em Kuanzas antes dessa atualização, como se demonstra no Quadro 7.

O montante de 1.915.796,85 € resulta da conversão de 350.466.297,12 Akz a taxa de câmbio média em 31-12-2016 de 182,935, como foi demonstrado no Quadro 10.

Sendo a dívida em USD, face a definição de Diferença de Câmbio, em 30-06-2016 as Diferenças de Câmbio em Euros na Sede deveriam ser Desfavoráveis em 236.539,12€, conforme se demonstra no Quadro 11.

Quadro 11 – Determinação das Diferenças de Câmbio em Kuanzas na Sucursal e em Euros na Sede em 30-06-2016

	Data	Descrição	Dívida	Sucursal		Sede	
			USD	KZ / Kuanzas	USD	KZ / EUR	Euros
	1	2	3	4 = 3 x 4	5	6	7
1	30-06-2016	Antes da atualização	11.473.854,27	134,515 (a) 1.543.408.088,69 (b)		146.937 (a)	10.503.889,52€ (c)
2	30-06-2016	Momento da atualização	11.473.854,27	165,060 (d) 1.893.674.385,81		184,456 (d)	10.267.350,40€
3=2-1		Diferença de Câmbio Desfavoráveis		350.466.297,12			-236.539,12€

- (a) As taxas de câmbio de 134.515 e 146,937 correspondem a taxas médias dos saldos existentes em 30-06-2016 antes da atualização
- (b) Montante retirado do extrato de conta 3792 antes da atualização (pág. 2B do Anexo)
- (c) 10.503.889,52€ = 11.473.854,27 USD – 959.964,75. Montantes retirados do extrato das contas 278002 antes da atualização (págs. 35 e 36 do Anexo)
- (d) Ver taxas de câmbio no Quadro 8

Da análise do Quadro 11, conclui-se que o acréscimo de 350.466.297,12 Akz do saldo credor da Sucursal para com a Sede, não representa para a Sede uma diminuição da dívida da Sucursal em 1.915.796,85€, mas apenas de 236.539,12€, que se obtém pela diferença entre o saldo antes da atualização e o saldo após a atualização em Euros.

Assim a Sede deveria registar em 30-06-2016, uma Diferença de Câmbio Desfavorável de 236.539,12€, a qual seria contabilizada na conta 591-Diferenças de conversão de demonstrações financeiras, de acordo com o comentário inscrito na IES que se transcreve novamente e que consta na página 31 do Anexo.

"Os ganhos ou perdas cambiais resultantes dos pagamentos ou recebimentos das transações bem como da conversão de taxa de câmbio a data de balanço dos ativos e passivos monetários, denominados em moeda estrangeira são reconhecidos na demonstração dos resultados em função da sua natureza (operacional, investimento e financiamento) no período em que são geradas, **com exceção das efetuadas entre a unidade operacional estrangeira com a Sede.**"

Tendo em conta a definição de Diferença de Câmbio, ela é calculada pela diferença de saldos na mesma moeda, calculados a diferentes taxas de câmbio, conforme se demonstra no Quadro 11.

O montante de 1.915.796,85€ não corresponde à diferença de dois saldos em Euros, corresponde à conversão para Euros de uma diferença de câmbio apurada em Kuanzas, em 30-06-2016, por aplicação de uma taxa de câmbio média reportada a 30-12-2016.

2 - A sociedade não procedeu em conformidade com o parágrafo 15 da NCRF 15 e com o parágrafo 43 da NCRF 23, ou seja, na incorporação da Sucursal na Sede, não foram eliminados os gastos relativos a operações intra grupo na totalidade.

Foram distintos os procedimentos relativos às atualizações cambiais efetuadas em 30-06-2016 e 30-11-2016.

Na atualização de 30-11-2016 a sociedade eliminou da Demonstração de Resultados da Sede, o montante de 1.261.410,94 Akz, (6.985,41€) determinado no Quadro 7, conforme se verifica no Quadro 9.

Não seguiu idêntico procedimento relativamente à atualização efetuada em 30-06-2016, não tendo eliminado da Demonstração de Resultados da Sede o gasto de 350.466.297,12 Akz (1.915.796,85€).

3 - Face ao descrito, pode concluir-se que a sociedade não aplicou o parágrafo 15 da NCRF 15 e o parágrafo 43 da NCRF 23, tendo como consequência a reconhecimento indevido como gasto do montante de 1.915.796,85 € no apuramento do Lucro Tributável do ano de 2016.

Este gasto não está associado a quaisquer rendimentos, pelo que não é um gasto aceite fiscalmente na Sede, face ao disposto no art.º 23º n.º 1 do Código do IRC, a qual dispõe que para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.”;

4. O projeto de RIT foi notificado à Requerente pelo ofício n.º ... da Direção de Finanças de Lisboa – Inspeção Tributária, Divisão I, de 07.08.2020 (registo dos CTT RH...PT), tendo sido concedido o prazo de quinze dias para o exercício do direito de audição prévia – cfr. págs. 122 e 123 do PA;
5. Após prorrogação do prazo, a Requerente exerceu o direito de audição em 04.09.2020 – Cfr. págs. 41 a 54 do Anexo ao RIT, objeto da seguinte apreciação – cfr. págs. 19 e seguintes do RIT:

Apreciação

Refira-se, para efeitos de enquadramento da situação em análise, que as sucursais não têm personalidade jurídica distinta da entidade à qual pertencem, sendo um mero prolongamento da mesma.

Estando localizada fora do território nacional, a sucursal tem de cumprir a legislação contabilística e fiscal, do país onde se encontra, no caso concreto de Angola. Porém, não se tratando de uma entidade com personalidade jurídica distinta, e embora tenha que ter a contabilidade organizada de acordo com as regras desse país, todas as operações efetuadas pela sucursal devem também ser integradas na contabilidade da sociedade portuguesa, de acordo com as regras estabelecidas pelo Sistema de Normalização Contabilística.

Ora, com o registo contabilístico da atualização monetária das importâncias a pagar pela Sucursal à Sede, pretende-se apenas reconhecer contabilisticamente a circunstância de, no futuro, se vir a concretizar um fluxo financeiro entre a Sede e

a Sucursal, que, atento o facto de se tratar de uma mesma entidade, mais não é, que uma mera transferência de fundos.

Da operação em causa deve, assim, resultar um efeito nulo, efeito esse que resulta do facto de não ter sido incorrido qualquer gasto por parte da Sucursal, e não ter sido obtido qualquer rendimento por parte da Sede.

Assim, sendo a operação realizada na sequência de relações internas entre a Sede e a Sucursal, ou seja, no âmbito da mesma entidade jurídica, não devem assumir qualquer relevância fiscal, uma vez que não têm qualquer reflexo na atividade global da empresa.

Encontrando-se, reunidas na mesma entidade a condição de credor e devedor, não se verifica ter ocorrido qualquer variação patrimonial na esfera da Sede, enquanto entidade que deve incorporar na sua esfera o resultado da atividade desenvolvida em Portugal e da atividade desenvolvida através da sua Sucursal localizada em Angola.

O reconhecimento contabilístico das diferenças de câmbio em causa, traduz-se num gasto na esfera do devedor (a Sucursal) e de um rendimento na esfera do credor (a Sede), resultantes, respetivamente, do acréscimo da dívida a pagar e do acréscimo do crédito a receber.

Os referidos registos no ativo (na esfera da Sede) e no passivo (na esfera da Sucursal), refletem a existência de fluxos financeiros entre a Sucursal e a Sede, não refletindo no entanto, qualquer acréscimo ou redução do património, uma vez que se trata da mesma entidade.

Do registo das diferenças de câmbio relativas a uma dívida da Sucursal para com a Sede, deveria resultar um efeito nulo, como se referiu, pelo facto de a Sucursal ter de registar um Gasto e a Sede ter de registar um Rendimento.

O que não aconteceu, dado que as diferenças de câmbio foram reconhecidas como gastos na Sucursal na conta 7621-Diferenças de Câmbio Desfavoráveis (página 15 do Anexo) e não foram reconhecidas como Rendimentos na Sede na rubrica Diferenças de Câmbio Favoráveis.

Ao invés, foram reconhecidas também como Gastos na Sede (conta 698001) na sequência da operação de incorporação dos Gastos da Sucursal na Sede (pág. 25 do Anexo).

Na Sucursal, a dívida (em Kuanzas) para com a Sede está registada na conta 3792 – A... - Sede, cujo extrato consta na página 28 do Anexo.

Na Sede, o crédito da Sucursal está registado nas contas 278001- B... Lda-Sucursal Angola-USD e 278002-Compensação USD/EUR, cujos extratos constam nas páginas 35 e 36 do Anexo e conforme se refere na página 13, na Sede não foram efetuados os registos referentes às atualizações cambiais efetuados na Sucursal, que constam no Quadro 7, conforme demonstram aqueles extratos.

Conclusão

Face aos fundamentos descritos na apreciação, sendo as diferenças de câmbio em causa associadas a uma dívida da Sucursal para com a Sede, ou seja, no âmbito da mesma entidade jurídica, o referido efeito nulo das transações não se verifica, na medida em que apenas foi reconhecido o gasto, não tendo sido reconhecido o correspondente rendimento (diferenças de câmbio favoráveis), pelo que esse gasto não pode ter relevância fiscal, sendo assim de manter a correção proposta.

6. O Relatório da Inspeção Tributária foi notificado à Requerente através do ofício n.º ... da Direção de Finanças de Lisboa – Inspeção Tributária, Divisão I, de 10.09.2020 (registo dos CTT RH ... PT) – cfr. págs. 40 e 41 do PA;
7. Em 07.10.2020, com base nas correções à matéria tributável constantes do RIT, a AT emitiu em nome da Requerente a liquidação de IRC n.º 2020..., de que resultou o valor a pagar de € 493 190,47 – cfr. Doc. junto à PI;

8. A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação de IRC n.º 2020...– facto não contestado pela Requerida.

Factos não provados

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

Motivação da decisão de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta, e em factos não questionados pelas partes.

Matéria de direito

1. A questão decidenda

A questão a decidir nos presentes autos consiste em saber se as alterações nas taxas de câmbio das moedas usadas nas transações entre a Requerente e a sua Sucursal em Angola constituem gasto dedutível em sede de IRC, tendo em conta as disposições contidas na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 23 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, face ao princípio da dependência parcial entre a fiscalidade direta das empresas e a contabilidade, acolhido pelo artigo 17.º do Código do IRC.

Mais precisamente, cabe decidir se, perante uma transferência de fundos, em Dólares, da Sede em Portugal para a Sucursal em Angola, cada uma delas com uma moeda funcional diferente, são atendíveis, na integração de contas da Sede com a Sucursal, as diferenças cambiais verificadas entre a moeda de relato (Euro), a moeda funcional da Sucursal (Kuanza) e a moeda na qual essa transferência foi denominada (Dólar americano).

A Requerente imputa à liquidação adicional de IRC do exercício de 2016, emitida com base nas correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, o vício de violação de lei, por errada interpretação da NCRF 23, por entender não ter sido levada em conta a segunda parte do parágrafo 43 desta Norma, segundo a qual *“um ativo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto, ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou ativo) intragrupo sem que sejam mostrados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas”*, concluindo, deste modo, que a correção efetuada pela AT, na desconsideração de diferenças cambiais da quantia de € 1 915 796,85, é ilegal, ilegalidade que não pode deixar de afetar a liquidação adicional de IRC subsequente.

Os Serviços de Inspeção Tributária apuraram, com base na contabilidade da Requerente, que, em 31-12-2016, a dívida da Sucursal à Sede, registada na conta de Angola, de 10 545 635,56 USD, a que correspondia a quantia de 1 740 841 881,33 AKZ, foi extinta na mesma data por transferência para a conta 541 – Prestações Suplementares e que o saldo da mesma conta, em 30-06-2016, de 11 473 854,27 USD, equivalente a 1 893 874 351,81 AKZ, traduzia uma atualização cambial de 350 466 297,12 AKZ, incorporada nas Demonstrações Financeiras da Sede pela quantia de € 1 915 796,85 e reconhecida fiscalmente como gastos.

Concluem os Serviços de Inspeção Tributária que “*O montante de 1.915.796,85€ não corresponde à diferença de dois saldos em Euros, corresponde à conversão para Euros de uma diferença de câmbio apurada em Kuanzas, em 30-06-2016, por aplicação de uma taxa de câmbio média reportada a 30-12-2016.*”, que “*Encontrando-se, reunidas na mesma entidade a condição de credor e devedor, não se verifica ter ocorrido qualquer variação patrimonial na esfera da Sede (...)*” e que “*O reconhecimento das diferenças de câmbio em causa, traduz-se num gasto na esfera do devedor (a Sucursal) e de um rendimento na esfera do credor (a Sede), resultantes, respetivamente, do acréscimo da dívida a pagar e do acréscimo do crédito a receber*”, pelo que, não tendo sido reconhecido o correspondente rendimento na Sede, não poderá aquela quantia ser considerada um gasto.

A Requerente esclarece que o crédito em causa corresponde ao saldo de uma conta corrente com a Sucursal na qual estão incluídos montantes resultantes de operações comerciais e de financiamentos de exploração, sem que alguma vez tenha sido acordada a sua não restituição, não podendo, por esse motivo, ser qualificado como “*um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira*” e que, independentemente do reconhecimento contabilístico, em resultados ou em capitais próprios, a diferença de câmbio decorrente do reconhecimento de um saldo em moeda estrangeira não deixa de ter a natureza gasto, concorrendo para a formação do lucro tributável, seja por força do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, seja por constituir uma variação patrimonial negativa não refletida nos resultados, não excetuada pelo artigo 24.º do CIRC.

2. Apreciação:

As pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português são sujeitos passivos de IRC por obrigação pessoal, o que implica a inclusão na base tributável da totalidade dos respetivos rendimentos, pela consolidação integral, independentemente do local onde foram obtidos (n.º 4 do preâmbulo e artigo 4.º, n.º 1, do Código do IRC), salvo opção pelo regime previsto no artigo 54.º-A do Código do IRC, de não concorrência para a determinação do lucro tributável dos lucros e dos prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português, possibilidade introduzida aquando da reforma do IRC pela Lei n.º 82- C/2014, de 31 de dezembro, que a Requerente não exerceu.

As sucursais, enquanto formas locais de representação de uma sociedade (artigo 13.º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais), carecem de personalidade jurídica e, se localizadas num outro Estado, são, para efeitos fiscais, consideradas estabelecimentos estáveis da sociedade que representam, não sendo mais do que uma extensão da sua sede nesse outro Estado.

Estão, no entanto, sujeitas a tributação em imposto sobre o rendimento no Estado onde estão localizadas, com obrigação de determinar, nesse país, o seu lucro tributável, calculado com base no resultado líquido apurado à luz da contabilidade organizada segundo as regras desse Estado e com observância das regras contabilísticas e fiscais nele vigentes, que estão obrigadas a cumprir, aí podendo deduzir todas as despesas que a legislação desse Estado aceite como dedutíveis para o apuramento do lucro tributável que aí é sujeito a tributação¹.

Sendo a Sede da Requerente localizada em território português e não tendo esta exercido a opção pelo regime a que se refere o já citado artigo 54.º-A do Código do IRC, as regras contabilísticas e fiscais a observar na integração das contas da Sede com as da Sucursal, são as vigentes em Portugal para o apuramento do lucro tributável da empresa sede, residente neste país, ou seja, as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com as alterações subsequentes, bem como os artigos 17.º e seguintes do Código do IRC.

As normas contabilísticas, como normas jurídicas que são, por regularem aspetos da vida social tutelados pelo Direito, carecem de ser interpretadas, sendo necessário, antes de mais, determinar o seu sentido e alcance, o que, em matéria de IRC é fundamental, dado o caráter instrumental que assumem face ao disposto no artigo 17.º do IRC.

Assim sendo, o ponto de partida para a análise dos gastos a considerar na integração das contas da Sede com as da sua Sucursal é o da contabilidade da empresa e das regras que a regulam, havendo que apurar, em primeiro lugar, se as diferenças de câmbio constituem gasto contabilístico e se, não se encontrando aquele excecionado por qualquer norma fiscal, deverá ser aceite como gasto para efeitos de determinação do lucro tributável.

Vejamos então.

Nos termos do parágrafo 7 da NCRF 23, uma unidade operacional estrangeira é definida como “uma subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal da entidade que relata, cujas atividades sejam baseadas ou conduzidas num país que não seja o país da entidade que relata”. É, pois, este o caso da sucursal da Requerente em Angola.

Os parágrafos 42 a 45 da referida NCRF 23, enunciam as regras para transposição dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira (neste caso, a

¹ Cfr., neste sentido, o Acórdão do STA, de 11.05.2016, Processo n.º 0351/14, disponível em <http://www.dgsi.pt>

sucursal em Angola, cuja moeda funcional é a AKZ), para as demonstrações financeiras da entidade que relata (neste caso, a sede, cuja moeda de apresentação é o EUR), *in casu*, pela consolidação integral.

O parágrafo 43 da NCRF 23, em concreto, prevê que a incorporação dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira nos da entidade que relata deva seguir os procedimentos normais de consolidação; um desses procedimentos consiste na eliminação de saldos intragrupo e de transações intragrupo de uma subsidiária, tal como disposto na NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação e NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas.

Refere ainda o parágrafo 43 da NCRF 23 que “um ativo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou ativo) intragrupo sem que sejam mostrados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas. Isto resulta do facto de o item monetário representar um compromisso para converter uma moeda noutra e expor a entidade que relata a um ganho ou perda através das flutuações cambiais. Em conformidade, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, tal diferença de câmbio continua a ser reconhecida nos resultados ou, se derivar das circunstâncias descritas no parágrafo 30, é classificada como capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira.”

Prescreve o parágrafo 12 da NCRF 15 que as demonstrações financeiras consolidadas devem apresentar a combinação das demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias, linha a linha, a fim de apresentarem informação financeira acerca do grupo como se fosse uma entidade económica única, determinando o parágrafo 14 daquela Norma que “*Os saldos, transações, rendimentos e gastos que resultam de operações intragrupo devem ser eliminados por inteiro.*”.

Entenderam os Serviços de Inspeção Tributária da AT que deveria ter sido eliminado o saldo expresso em euros, decorrente das variações cambiais entre a moeda de relato da Sucursal e a moeda de relato da Sede, no valor de € 1 915 796,85, montante incorporado nas Demonstrações Financeiras da Sede, na conta SNC 698001 – Despesas Financeiras e reconhecido fiscalmente como gasto, pois este não reflete qualquer variação patrimonial global da empresa, antes foi reconhecido como gasto na Sucursal na conta 7621 – Diferenças de Câmbio Desfavoráveis e, em simultâneo, como gasto na Sede (conta 698001), na sequência da operação de incorporação de Gastos da Sucursal na Sede.

Defende a Requerente que, apesar de a incorporação dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira com os da entidade que relata seguir os procedimentos normais de consolidação, designadamente a eliminação dos saldos intragrupo, deve previamente dar-se cumprimento ao disposto na segunda parte do parágrafo 43 da NCRF 23.

Na situação em análise, a moeda funcional, isto é, a moeda com curso legal no ambiente económico principal da Sede/empresa-mãe é o Euro (€) e a da Sucursal/unidade operacional estrangeira é o Kuanza (Akz), tendo havido uma transferência de fundos entre a Sede e a Sucursal, expressa em Dólares (USD).

De acordo com o parágrafo 20 da NCRF 23, “*Uma transação em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação*”. Assim, a Sede registou a operação na sua contabilidade em Euros e a Sucursal procedeu ao registo contabilístico da mesma, em Kuanzas.

No final do período e tendo em vista a integração das contas expressa na moeda funcional da entidade que relata (a Sede), a Sucursal converteu para € 1 915 796,85, à taxa média anual acumulada de 182,935, a diferença de câmbio negativa Akz/USD, de 350 466 297,12 Akz, atualizada à data de 30-06-2016.

Tendo em conta o propósito e a justificação económica subjacente à eliminação dos saldos intragrupo, a fim de que nas demonstrações financeiras seja apresentada informação financeira integrada, está pressuposta uma simetria entre débito e crédito, no balanço consolidado. Daí que, no balanço consolidado, tivesse sido eliminada a dívida da Sucursal para com a Sede, no valor de 10 545 635,56 USD.

No entanto, ainda que o ativo financeiro na Sede deva ser anulado contra o passivo financeiro da Sucursal, deverá igualmente ser registado o efeito do ganho ou perda cambial nos resultados integrados da entidade que relata (bem como, neste caso, da Sucursal, a nível individual).

Essa esta perda cambial, no valor de € 1 915 796,85, decorrente da desvalorização do Kuanza face ao Dólar e da correspondente transposição para o Euro, deverá ser registada em resultados nas contas integradas, e não no capital próprio, uma vez que não se verificam as circunstâncias descritas no parágrafo 30 da NCRF 23.

A referida quantia de € 1 915 796,85 representa, portanto, uma perda cambial efetiva na esfera da Sucursal, a que não corresponde qualquer ganho na Sede, o que apenas ocorreria se se tivesse registado, no exercício em causa, uma apreciação simétrica do Euro face ao Dólar que permitisse a compensação da perda com o ganho, o que não se verificou.

Antes consta do RIT que o crédito da Sucursal foi registado em duas contas distintas na Sede: na conta 278001-Sucursal Angola-USD e na conta 278002-Compensação USD/EUR, de molde a evidenciar essa variação cambial e que “*a Sede procedeu à conversão da dívida da Sucursal de USD para Euros, tendo apurado diferenças de câmbio desfavoráveis no montante*

de 193.064,11€ (1.108.899,52 USD - 915.835.41), conforme se verifica nos extratos das contas 278001 / 002”.

Todavia, essas diferenças de câmbio desfavoráveis, de € 193 064,11, não foram reconhecidas como Gastos, tendo sido registadas em conta de Outras Variações no Capital Próprio, 591-Diferenças de conversão de demonstrações financeiras, vindo a Requerente, esclarecer, em sede de Alegações, que “Também não afetou os resultados o montante de € 193 064,11, correspondente à atualização na Sede da dívida da sucursal de USD para Euros. [...] o que está em causa no processo é tão só a desconsideração do montante correspondente a € 1 915 796,85 das diferenças de câmbio contabilizadas na Sucursal e reconhecidas na Sede por via da incorporação dos resultados e da posição financeira da Sucursal, cujo apuramento com as correspondentes taxas de câmbio não foi posto em causa pela inspeção”, não tendo o Tribunal Arbitral de se ocupar com tal questão.

Na sua Resposta, vem a AT referir que, tratando-se de diferenças cambiais meramente potenciais relacionadas com rubrica monetária sem prazo definido de restituição, à luz do normativo contabilístico aplicável – a NCRF 23 – devem as mesmas ser reconhecidas em conta de capital próprio.

Não lhe assiste, porém, razão.

Desde logo, porque ainda que o item monetário em apreço pudesse qualificar como integrando o investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, a parte final do parágrafo 31 da NCRF 23 sustenta que “um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata pode ser denominado numa moeda diferente da moeda funcional tanto da entidade que relata como da unidade operacional estrangeira. As diferenças de câmbio que resultam da transposição do item monetário para as moedas funcionais da entidade que relata e da unidade operacional estrangeira não são reclassificadas no componente separado de capital próprio nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (i.e. mantêm-se reconhecidas nos resultados)”.

As “demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata” a que se refere a parte final do parágrafo 31 da NCRF 23 não são outras senão as demonstrações financeiras integradas, nas quais aquelas diferenças de câmbio devem ser reconhecidas em resultados.

Por outro lado, não é de acolher a fundamentação das correções efetuadas por referência a “diferenças cambiais meramente potenciais”, questão que durante bastante tempo dividiu a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, desde o Código da Contribuição Industrial

até aos nossos dias, face ao princípio da especialização de exercícios² e que se encontra hoje afastada, nos termos da NCRF 23, devendo essas diferenças ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram, como é reconhecido pela AT na informação vinculativa proferida no processo n.º 2017001652, invocada pela Requerente.

A fundamentação que consta do Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária é a de que ao gasto no montante de € 1 915 796,85 não está associado qualquer acréscimo de rendimento na Sede, que permitisse a eliminação integral dos saldos intragrupo, em cumprimento do parágrafo 14 da NCRF 15 não podendo, por esse motivo, influenciar a determinação da matéria coletável do exercício de 2016.

Ora, como decorre das normas contabilísticas citadas, tendo na transposição das contas da Sucursal sido eliminado o saldo devedor na esfera da Sede (rubrica #278) contra o respetivo saldo credor da esfera da Sucursal (conta # 541) e tendo havido uma perda cambial na esfera da Sucursal não compensada por um ganho cambial simétrico na esfera da Sede, não pode a mesma deixar de ser reconhecida nos resultados integrados e, concomitantemente, aceite fiscalmente como gasto fiscal, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, alínea c), do Código do IRC, por se tratarem de gastos incorridos na atividade normal da Sucursal.

Conclui-se, assim, que as correções à matéria coletável da Requerente para o exercício de 2016 enfermam de erro manifesto na interpretação da NCRF 23, que consubstancia vício de violação de lei da subsequente liquidação de IRC, erro que justifica a anulação do ato tributário impugnado, nos termos artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.

3. O pedido de juros indemnizatórios

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte), da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, como é o de apreciar o erro imputável aos serviços.

² Sobre o tema, no âmbito do POC, veja-se a síntese dessa jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 76/2012-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>; Acórdãos de 4-5-2005, processo n.º 057/05, e de 6-7-2005, processo n.º 472/05 (nota 6); Acórdãos de 12-6-1990, processo n.º 12036, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-4-93, página 658; de 8-7-1992, processo n.º 14364, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-6-95, página 2208; e de 9-12-1993, processo n.º 15778, publicado em Ciência e Técnica Fiscal, n.º 375, página 210, e em Apêndice ao Diário da República de 20-5-96, página 4316 (nota 7).

Mais recentemente, no sentido da não consideração das diferenças de câmbio potenciais para o apuramento do lucro tributável, cfr. o Acórdão do STA, de 09-10-2019, processo n.º 01278/12.2BELRS 0574/18, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Por outro lado, face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, fica a AT vinculada a, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que inclui “o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

De igual modo, o n.º 1 do artigo 100.º da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que “1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º da LGT, de acordo com cujo n.º 1 estes são devidos “*quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

Padecendo a liquidação de IRC do exercício de 2016 de vício de violação de lei, por errónea interpretação das normas contabilísticas e fiscais aplicáveis à situação jurídico-tributária objeto do pedido de pronúncia arbitral, erro imputável aos serviços, há que reconhecer o direito da Requerente à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos legais.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a. Declarar a ilegalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2020..., relativa ao exercício de 2016, no montante de € 493 190,47, determinando a sua anulação;
- b. Reconhecer o direito da Requerente à restituição da prestação tributária indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios nos termos legais;
- c. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira em custas.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 493 190,47 (quatrocentos e noventa e três mil, cento e noventa euros e quarenta e sete cêntimos), que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 7 650,00 (sete mil, seiscentos e cinquenta euros), que fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 30 de março de 2022,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Mariana Vargas

O Árbitro vogal

Miguel Silva Coutinho