

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 725/2023-T

Tema: IRC – Gastos e perdas; diferenças cambiais; artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do Código do IRC.

SUMÁRIO:

- I.** O artigo 23.º do Código do IRC contém a cláusula geral de dedução de gastos, bem como um enunciado exemplificativo dos gastos fiscais.
- II.** O critério legal atualmente relevante é o da exigência de uma relação entre o gasto e a atividade da empresa e, por isso, a generalidade dos gastos podem ser fiscalmente aceites, desde que motivados pela prossecução do fim empresarial, o que traduz de certo modo a transposição da doutrina do *business purpose test*.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha (presidente), Ricardo Rodrigues Pereira e Amândio Silva (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 13 de outubro de 2023, **A... S. A.**, NIF..., com sede na Zona Industrial de ..., ..., ...-... ... (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria

1.

Tributária, (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade e sequente anulação dos seguintes atos tributários:

- Liquidação adicional n.º 2023..., relativa ao IRC do exercício de 2019, no valor a pagar de € 52.550,84;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., por recebimento indevido, no valor de € 9.214,05;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., por retardamento de liquidação, no valor de € 4.183,50;
- Demonstração de acerto de contas n.º 2023..., da qual resultou o valor total a pagar de € 140.683,20.

A Requerente alega que incorreu em gastos que se verificaram por desvalorizações cambiais de um crédito resultante, essencialmente, de créditos comerciais decorrentes da venda de produtos para clientes em Angola e do crédito de venda de uma participação social que detinha numa empresa sediada em Angola. Nessa medida, a Requerente advoga que as ditas perdas cambiais estão clara e diretamente relacionadas com a sua atividade sujeita a IRC “e foram incorridos comnexo causal inequívoco com a sua atividade suscetível de gerar proveitos tributados”. Ademais, segundo a Requerente, a receita e os lucros das vendas incluídas na faturação que produziu tais créditos, bem como a mais-valia com a venda da dita participação social, foram devidamente contabilizadas como ganhos sujeitos a IRC; por isso, a Requerente entende que “as perdas com a desvalorização do crédito que constitui tais contrapartidas, terão de ser aceites como gasto fiscal no apuramento da matéria coletável em IRC do exercício de 2019”, por se mostrarem inteiramente cumpridas as exigências do artigo 23.º do Código do IRC.

A Requerente pretende, assim, a declaração de ilegalidade e anulação dos aludidos atos tributários “com fundamento em:

- a) erro na qualificação do facto tributário;
 - b) violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito;
- e, sem conceder,
- c) não consideração ilegal de benefícios fiscais, dos quais resultaria a ausência de imposto a pagar, mesmo no caso de a liquidação adicional ser procedente.”

A Requerente termina o seu pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*) peticionando o seguinte:

“Termos em que:

- a) Devem ser anuladas as liquidações impugnadas (...), com fundamento na violação do princípio da legalidade por errónea qualificação do facto tributário e violação da alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC;
- b) Deve, em qualquer circunstância, ser anulada a liquidação e o imposto a pagar por preterição dos benefícios fiscais RFAI e SIFIDE que a Contribuinte tem direito para aplicar no exercício de 2019.
- c) E deve a AT ser condenada a devolver à Contribuinte todas as quantias pagas, acrescidas de juros compensatórios desde a data em que a Contribuinte as pagou e a data de efetiva devolução.”

A Requerente juntou 17 (dezassete) documentos, arrolou 2 (duas) testemunhas e requereu a prestação de declarações de parte do seu Administrador, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 19 de outubro de 2023.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 5 de dezembro de 2023, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 27 de dezembro de 2023.

4. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, não apresentou Resposta; no entanto, juntou aos autos o respetivo processo administrativo (doravante, *PA*).

5. No dia 5 de fevereiro de 2024, a Requerida apresentou um requerimento, acompanhado por um documento, que aqui se dão por inteiramente reproduzidos, no qual, além do mais, aduz o seguinte:

- “(...) analisado o pedido da Requerente, a Requerida reconheceu o erro na liquidação, vindo a reconhecer razão à Requerente no que concerne ao pedido “b) Deve, em qualquer circunstância, ser anulada a liquidação e o imposto a pagar por preterição dos benefícios fiscais RFAI e SIFIDE que a Contribuinte tem direito para aplicar no exercício de 2019.”;

- “Nessa sequência, foi proferida a informação n.º I2023... com o Despacho da Subdiretora-Geral nela exarado, proferido por delegação de competências e datado de 15 de janeiro de 2024, que conclui pela revogação parcial do ato de liquidação adicional de IRC relativo ao período de tributação de 2019 (...).”

- “Face à revogação parcial ora recorrida, as liquidações controvertidas de IRC e juros foram anuladas, pelo que os presentes autos arbitrais carecem do objeto inicial no presente PPA, porquanto tais liquidações deixaram de existir no ordenamento jurídico-tributário.”

- “Em face do exposto, o objeto dos presentes autos não é o peticionado *ab initio*, decorrendo necessariamente uma alteração do objeto, bem como do valor da ação, por força da emissão das novas liquidações emitidas na sequência do reconhecimento no erro da liquidação pela Requerida.”

Notificada para se pronunciar sobre aquele ato de revogação parcial e as suas consequências quanto ao prosseguimento do processo, a Requerente veio dizer que “a AT não revogou o conteúdo material da liquidação impugnada, cujos fundamentos e alcance se mantêm inalterados (continua a não ser aceite como gasto em IRC o valor referente a diferenças cambiais registadas no exercício)”; conseqüentemente, a Requerente requereu o prosseguimento dos autos para apreciação da parte não revogada do ato impugnado, devendo, pois, o processo “prosseguir para apreciação apenas da liquidação substitutiva, cujo número, identificação e conteúdo – logo que conhecidos – deverão ser notificados a este tribunal arbitral pela Requerida AT”.

Por despacho arbitral, datado de 8 de fevereiro de 2024, foi determinado o prosseguimento do processo relativamente à parte não revogada dos atos impugnados e a notificação da Requerida para juntar aos autos as liquidações substitutivas, emitidas na sequência da revogação parcial dos atos impugnados.

6. No dia 15 de abril de 2024, foi realizada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT – na qual foi tratado o que consta da respetiva ata que aqui se dá por inteiramente reproduzida, tendo sido fixado prazo para a apresentação de alegações escritas e indicado o dia 27 de junho de 2024 como data limite para a prolação da decisão arbitral – e procedeu-se quer à tomada de declarações de parte do Administrador da Requerente, quer à inquirição das testemunhas por esta arroladas.

7. Ambas as partes apresentaram alegações escritas que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

9. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade de direito português que se dedica à fabricação de máquinas para a indústria de panificação e alimentar, com uma atividade essencialmente dedicada à exportação. [cf. declarações de parte do Administrador da Requerente]

b) Entre os anos de 2008 a 2018, a Requerente manteve uma relação comercial com 92 países, sendo o mercado de Angola responsável por aproximadamente 17% do acumulado neste período, sendo o mais importante país de exportação. [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA e declarações de parte do Administrador da Requerente]

c) No mercado de Angola, naquele período temporal, a Requerente manteve relações comerciais com 50 clientes. [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA e declarações de parte do Administrador da Requerente]

d) Para o referido volume de negócios contribuiu fortemente a estratégia de parcerias e cooperações empresariais estabelecida entre a Requerente e empresas angolanas e, principalmente, a “B., S. A.”, com o número fiscal angolano ..., registada na Conservatória do Registo Comercial de Luanda sob o n.º ... e com sede no ..., ..., ..., Angola. [cf. declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimento da testemunha C...]

e) A “B...”, constituída em 16.06.2005, é uma empresa que se dedica à importação e comercialização, entre outros, de produtos alimentares e equipamentos para a indústria alimentar e a representações comerciais, sendo um importante parceiro comercial e cliente da Requerente, tendo-lhe esta vendido e faturado, entre 2008 e 2018, o montante de € 9.556.650,59, o que representa 40,1% do volume de negócios da Requerente no mercado angolano. [cf. declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimento da testemunha C...]

f) Em 04.06.2010, numa operação de aumento de capital e transformação em sociedade anónima da “B...”, a Requerente assumiu uma participação social no valor nominal de AOA 12.000.000 (doze milhões de kwanzas), correspondente a 60% do capital social [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimento da testemunha C...]

g) Na sequência de vários aumentos de capital e de entradas de acionistas, o capital social da “B...” atingiu em 24.01.2012 o valor de AOA 300.000.000 (trezentos milhões de

kwanzas), representado por 600.000 ações de AOA 500,00 (quinhentos kwanzas), cada uma. [cf. declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimento da testemunha C...]

h) Após algumas operações de entrada de outros acionistas, operações de compra e venda de ações e uma operação de aquisição de ações próprias, a partir de 24.10.2014 a participação da Requerente na “B...” foi reduzida para 30,94% do capital social, representada por 185.628 ações. [cf. documento n.º 6 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimento da testemunha C...]

i) Em 31.08.2018, num documento intitulado “Confissão de Dívida” – junto sob o documento n.º 7 ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, a “B...” confessou-se devedora da Requerente pelo montante de € 2.169.777,09, correspondente ao montante de AOA 713.617.988,72, com base nas seguintes parcelas [cf. documento n.º 7 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas]:

(a) A conta corrente da “B...” enquanto “cliente” da Requerente (conta 21) apresentava o montante devedor de € 1.369.858,72, resultante de diversas e sucessivas faturas de fornecimentos de equipamentos feitos pela Requerente;

(b) A conta corrente da “B...” enquanto “outros devedores” (conta 27) junto da Requerente apresentava o montante devedor de € 827.522,41 que, por sua vez, derivava das seguintes parcelas:

(i) € 799.238,50 de transferência de saldos com origem na conta corrente de clientes (não incluído no valor referido em (a));

(ii) € 441.333,91 de uma dívida comercial que a “B...” tinha perante a empresa “D..., S. A.” (NIPC...), a qual foi assumida e paga pela Requerente;

(iii) diminuído do montante de € 393.050,00 resultante de uma nota de crédito emitida pela Requerente a favor da “B...” em virtude da renegociação, com baixa de preço, de um conjunto de equipamentos que lhe foram fornecidos pela Requerente [cf. documento n.º 8 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas].

j) A soma dos valores referidos no facto provado anterior ascende ao montante de € 2.197.381,13, sendo que:

(a) O valor de € 2.169.777,09 foi objeto da aludida “Confissão de Dívida”; e,

(b) O valor remanescente ficou ainda em conta corrente, sendo a quantia de € 3.539,91 registada na conta 21 e a quantia de € 24.064,13 registada na conta 27 [cf. documento n.º 9 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas].

k) Na aludida “Confissão de Dívida” é expressamente mencionado que o pagamento do montante ali referido (€ 2.169.777,09) será feito para conta bancária com o IBAN AO..., titulada por E..., “representante/procurador neste ato, da Primeira Outorgante [a Requerente], agindo, por isso, em sua representação”. [cf. documento n.º 7 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas]

l) No último trimestre de 2018, a Requerente decidiu desinvestir como acionista da “B...”, pretendendo vender a participação acionista nesta empresa e cobrar os seus créditos comerciais e de acionista, tendo, nessa sequência, sido estabelecido entre a Requerente e a “B...” um acordo através do qual [declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimento da testemunha C...]:

(a) A “B...” comprometer-se-ia a encontrar um comprador para a participação social da Requerente, obrigando-se mesmo a comprar ela própria tal participação;

(b) A “B...” transferiria de imediato para um procurador da confiança da Requerente o valor dos créditos que confessadamente lhe devia, juntamente com o valor do preço atribuído às ações que a Requerente detinha no capital social da “B...”.

m) Nessa sequência, em 24.10.2018, a Requerente e a “B...” outorgaram um “Contrato Promessa de Compra e Venda de Ações” – junto sob o documento n.º 10 ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, através do qual a Requerente prometeu vender e a “B...” prometeu comprar ou encontrar quem comprasse as 185.628 ações correspondentes à participação de 30,94% que a primeira detinha no capital social da segunda, pelo preço de AOA 293.568.049,87 que, naquela data, equivalia a € 819.770,60 (*cross rate* AOA/EUR de 358,11 kwanzas por euro). [cf. documento n.º 10 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas]

n) Nos termos do aludido “Contrato Promessa de Compra e Venda de Ações”, o contrato prometido seria outorgado no prazo de seis meses e foi prestado pela “B...” um sinal correspondente à totalidade do preço, por transferência para a conta bancária com o IBAN

AO..., titulada por E..., procurador da Requerente para receber os montantes monetários provenientes da “B...”. [cf. documento n.º 10 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas]

o) O contrato definitivo de compra e venda das ações representativas da participação da Requerente no capital social da “B...” – junto sob o documento n.º 11 ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido – foi celebrado em 25.03.2019, nele figurando a Requerente como vendedora e F... como comprador, o qual já era detentor de 10,28% do capital social da “B...”. [cf. documento n.º 11 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimento da testemunha C...]

p) Na mesma data, a Requerente considerou aquelas ações vendidas e registou na sua contabilidade tal venda pelo referido preço de € 819.770,60, por contrapartida do surgimento do correspondente crédito sobre o procurador constituído para o receber: E... . [cf. documento n.º 12 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas]

q) Atentas as restrições cambiais e de exportação de capitais para fora do território de Angola, não era possível converter kwanzas em euros ou em dólares, nem era possível enviar dinheiro para contas bancárias da Requerente, fosse para Portugal ou para outro país europeu, sendo ainda que estava vedado à Requerente abrir uma conta bancária em Angola, uma vez que não possuía estabelecimento nesse país. [cf. declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimento da testemunha C...]

r) O aludido E... tinha visto de trabalho e residência em Angola, bem como conta bancária aberta nesse país, sendo uma pessoa da total confiança da Requerente e procurador desta, pelo que poderia receber em conta bancária por si titulada os montantes monetários provenientes da “B...”, necessariamente em kwanzas, ficando a aguardar a oportunidade e a necessária autorização para converter tais valores em Euros e enviá-los para uma conta bancária da Requerente em Portugal. [cf. declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas]

s) O montante total dos créditos da Requerente sobre a “B...” que foram cobrados através do procurador E..., ascendeu a € 2.945.172,34, assim explicado:

(i) € 2.169.777,09: valor a pagar da “Confissão de Dívida”;

(ii) € 819.770,60: valor a pagar do preço de venda das ações da “B...”; e,

(iii) € 44.375,35: valor que foi deduzido por ter sido assumido perante a Requerente pela empresa sua associada “G...”, que era devedora da “B...”, assim se fazendo um encontro de contas e reduzido a responsabilidade da “B...” [cf. documento n.º 13 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas].

t) O aludido montante de € 2.945.172,34 foi deduzido do valor de € 444.256,57, correspondente a um empréstimo entretanto efetuado à “B...” pela Requerente, para apoio à tesouraria e recuperação desta empresa. [cf. documento n.º 14 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas]

u) O valor remanescente foi recebido através de diversas transferências da “B...” para uma conta bancária titulada por E..., o qual, a diferentes taxas cambiais e deduzido de variações cambiais, originou o valor de AOA 897.000.000,00, correspondente a € 2.504.816,96 (a taxa de câmbio era, nessa data, de 358,11 AOA/EUR) , em poder deste procurador, com o correspondente registo contabilístico desse débito à Requerente, inscrito na sua contabilidade com data reportada a 25.03.2019, na conta 278111034 do devedor E... . [cf. documento n.º 14 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente, depoimentos das testemunhas e sítio na Internet do Banco de Portugal (<https://www.bportugal.pt/page/conversor-de-moeda>)]

v) A Requerente autorizou o procurador E... a emprestar o montante referido no facto provado anterior, em kwanzas, à empresa angolana “H...”, uma vez que há toda a confiança nessa empresa e não havia qualquer necessidade de o dinheiro se encontrar parado, sem utilização, enquanto a sua conversão em moeda internacional não fosse possível. [cf. declarações de parte do Administrador da Requerente e depoimentos das testemunhas]

w) Em 16.10.2019, foi elaborado o documento intitulado “Acordo Entre Partes Resultante de Verbas Entregues” – junto sob o documento n.º 15 ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, subscrito pela Requerente e por E..., no qual este reconhece ter recebido o montante de AOA 897.000.000,00 e se compromete a entregá-lo à Requerente no prazo de cinco anos, a partir de 16.01.2019, sendo também estabelecido que o montante em dívida passaria a ser, a partir daquela data e até 31.12.2020, o contravalor em kwanzas do seguinte valor de referência: € 1.898.694,79 (a taxa de câmbio era, nessa data, de 472,4298

AOA/EUR). [cf. documento n.º 15 anexo ao PPA, declarações de parte do Administrador da Requerente, depoimentos das testemunhas e sítio na Internet do Banco de Portugal (<https://www.bportugal.pt/page/conversor-de-moeda>)]

x) A receita e os lucros das vendas incluídas na faturação que produziu os aludidos créditos sobre a “B...”, bem como a mais-valia com a mencionada venda da participação social na “B...”, foram devidamente registadas na contabilidade da Requerente, como rendimentos e ganhos sujeitos a IRC. [cf. documento n.º 16 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas]

y) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2021..., a Requerente foi sujeita a um procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial (IRC e IVA), incidente sobre o exercício de 2019, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Aveiro, que culminou com a elaboração do respetivo Relatório de Inspeção Tributária (doravante, designado *RIT*), devidamente notificado à Requerente e que aqui se dá por inteiramente reproduzido, do qual resultou, além do mais, a seguinte correção em sede de IRC [cf. PA]:

“Estão sob análise gastos contabilizados pela A... decorrentes da contabilização de diferenças de câmbio desfavoráveis, pelo que, para efeitos de aferir a legitimidade da dedução, importa convocar o artigo 23.º do CIRC, enquanto cláusula geral reguladora da dedução de perdas/gastos.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC *“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”*, encontrando-se elencados a título exemplificativo os gastos aceites fiscalmente, estando na alínea c) do n.º 2 os *“De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado. (...)”*.

O artigo 23.º do CIRC constitui a cláusula geral na qual estão estatuídas as regras de dedutibilidade dos gastos, em conformidade com António Moura Portugal, *“A doutrina tem elegido dois requisitos como essenciais para que o custo contabilístico seja valorado como custo fiscal: a comprovação (justificação) e a indispensabilidade. A estes, entendemos*

acrescentar um terceiro, normalmente não autonomizado, que é o da ligação aos ganhos sujeitos a imposto (...)”. Em conformidade, importa então, apreciar se os gastos em apreço são indispensáveis para a realização da atividade produtiva do SP A..., pelo que a análise a empreender visará saber se tais encargos preenchem o requisito da indispensabilidade e, nessa medida, podem integrar, ou não, o lucro tributável da A... .

Tal indispensabilidade deve ser aferida com referência à atividade da A..., considerada individual e autonomamente.

A alteração da norma, redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, com aplicação aos períodos que se iniciam em ou após 01 de janeiro de 2014, produziu o desaparecimento do termo indispensabilidade dando agora lugar a uma expressão que indica que são dedutíveis os gastos incorridos para obter rendimentos sujeitos a IRC.

Ora, esta expressão aparece com o fim de consagrar na lei, de forma concreta, de que são gastos dedutíveis aqueles que foram contraídos no âmbito da atividade da empresa, ou seja, todos aqueles que potenciem o bom desenvolvimento da empresa e claro, o seu fim último, o lucro. E a situação em apreço materializa, precisamente, posição antagónica e consequentemente não passível de enquadramento na norma.

O SP A..., conforme já se referiu tem como objeto social fabricação e comércio de máquinas para padarias, pastelarias, máquinas para a agricultura e similares, importação e exportação.

Não se pode considerar que alegadas operações em Angola, sem qualquer suporte factual, alegadamente por intermédio de terceiros (E...), sem qualquer legitimidade para representar a A... (ausência de deliberações do conselho de administração em 2018 e 2019 a delegar competências) integrem um ato da sua atividade normal e corrente.

Assim para efeitos de ajuizar a dedutibilidade dos encargos contabilizados pela SP A... para, alegadamente, evidenciar diferenças de câmbio desfavoráveis relativas a um eventual empréstimo efetuado por um funcionário seu a uma empresa angolana (conforme descritivo dos lançamentos contabilísticos), importa desde logo salientar, que tais encargos não estão associados à sua (A...) exploração direta, condição expressamente exigida pela alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, pondo assim em crise a verificação do requisito de exigibilidade.

Como se torna evidente, os lançamentos associados a estes gastos, os respetivos documentos de suporte, ou a omissão destes e os próprios esclarecimentos da empresa não permitem associar este gasto ao exercício normal da atividade da empresa, ficando assim patente uma dissociação entre a entidade que suporta os gastos A... e aquela que tem relação com os eventuais proveitos com os quais estão conexcionados E... e alegadamente a H... .

Fica assim demonstrado que os gastos relativos a diferenças de câmbio desfavoráveis contabilizados pela empresa, não são dedutíveis a coberto do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, na medida em que aqueles encargos não estão associados à atividade de exploração da A... e não têm qualquer enquadramento no âmbito do exercício da atividade normal da empresa.

Consideramos, pois, acompanhando a doutrina e a jurisprudência que já se pronunciava nesse sentido, que a expressão "para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC" deverá ser interpretada no sentido de que são dedutíveis os gastos incorridos pela sociedade, desde que estes se mostrem suscetíveis de gerar rendimentos que contribuam para a determinação do lucro tributável da sociedade, sendo que tal deverá estar devidamente suportado e fundamentado na contabilidade da empresa.

Assim será de acompanhar o entendimento segundo o qual as diferenças de câmbio desfavoráveis contabilizados pela empresa não têm qualquer suporte factual e legal no âmbito do exercício corrente da empresa, não são indispensáveis à manutenção da fonte produtiva, uma vez que estão associadas a contratos que não se enquadram no objeto social da sociedade e esta não retira das mesmas quaisquer contrapartidas para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Em face do exposto podemos concluir que as Diferenças de Câmbio Desfavoráveis, associadas ao lançamento como o código SAFT, TransacaoID 2019-10-17 9 ..., no montante de € 606.122,17 não configuram um gasto com relevância fiscal na esfera do SP A..., nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, devendo por isso ser acrescido ao resultado tributável declarado no exercício de 2019 conforme quadro seguinte:

Valores em euros

Resultado Tributável	2019		
	Declarado	Correção	Corrigido

	501.076,81	606.122,17	1.107.198,98
--	------------	------------	--------------

z) Nessa sequência, a AT emitiu e notificou à Requerente os seguintes atos tributários:

- Liquidação adicional n.º 2023 ..., relativa ao IRC do exercício de 2019, no valor a pagar de € 52.550,84, que inclui os seguintes atos tributários:
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., por recebimento indevido, no valor de € 9.214,05; e
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., por retardamento de liquidação, no valor a pagar de € 4.183,50.
- Demonstração de acerto de contas n.º 2023..., da qual resultou o valor total a pagar de € 140.683,20.

aa) No dia 24.07.2023, a Requerente efetuou o pagamento integral e tempestivo do montante apurado na demonstração de acerto de contas referida no facto provado anterior. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]

bb) Em 15.01.2024, a AT procedeu à revogação parcial dos aludidos atos tributários e, sequentemente, foram emitidos e notificados à Requerente os seguintes atos tributários substitutivos [cf. documentos juntos pela Requerente, em 10.05.2024 e pela Requerida, em 21.02.2024]:

- Liquidação n.º 2024 ..., relativa ao IRC do exercício de 2019, no valor a reembolsar de € 88.132,36; e
- Demonstração de acerto de contas n.º 2024..., da qual resultou o valor total a reembolsar de € 140.683,20.

cc) No dia 13.10.2023, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

10. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

11. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

O Tribunal não se pronunciou sobre o demais vertido nos articulados das partes por constituírem afirmações conclusivas e/ou juízos de direito – e que, por isso, não podem ser objeto de uma pronúncia em termos de “provado” ou “não provado” – ou por se tratar de factualidade irrelevante à boa decisão da causa.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja adesão à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório carreado para os autos (incluindo o processo administrativo), o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

12. Relativamente às declarações de parte do Administrador da Requerente, I..., estas foram prestadas de forma objetiva e circunstanciada, tendo contribuído para a formação da convicção do Tribunal Arbitral pois, desde logo, foram esclarecedoras quanto à atividade desenvolvida pela Requerente, bem como quanto às suas relações com o mercado angolano e, particularmente, com a empresa “B...” quer enquanto sua cliente, quer enquanto empresa sua participada. O mesmo legal representante da Requerente esclareceu, ainda, a relação existente entre esta e o E..., bem como os movimentos relativos a créditos da Requerente sobre a “B...” que foram realizados através de conta bancária por aquele titulada em instituição bancária em Angola, respetivos montantes e os motivos a eles subjacentes. Mais esclareceu as circunstâncias atinentes ao empréstimo que foi feito, através do E..., pela Requerente à empresa angolana “H...”. Pelo referido Administrador da Requerente foi, ainda, esclarecido que a esta é vedado abrir uma conta bancária em Angola, bem como as razões pelas quais a mesma ainda não conseguiu, até à data, que lhe fossem transferidos pelo E... os valores por este recebidos da “B...” e que têm fundamentalmente a ver com as restrições existentes às movimentações de divisas e à falta da necessária autorização das autoridades angolanas.

13. No tocante às testemunhas arroladas pela Requerente –C... e J..., respetivamente, diretor financeiro e revisor oficial de contas da Requerente –, as mesmas depuseram de forma isenta, objetiva e revelando um conhecimento direto e circunstanciado dos factos sobre os quais foram inquiridas – respeitantes, no essencial, à atividade desenvolvida pela Requerente, particularmente no mercado angolano, às suas relações com a empresa “B...” e com o E..., aos créditos da Requerente sobre a “B...” (resultantes da atividade corrente da Requerente e, portanto, sujeitos a IRC) e respetivo pagamento através de conta bancária titulada pelo E... em instituição bancária angolana, à impossibilidade de a Requerente ter uma conta bancária em Angola e à dificuldade de a Requerente conseguir que lhe sejam transferidos os valores monetários referentes aos ditos créditos, em virtude das restrições existentes às movimentações de divisas e por falta da necessária autorização, por parte das autoridades angolanas, para a sua transferência para Portugal –, pelo que os seus depoimentos contribuíram para a formação da convicção do Tribunal Arbitral quanto à factualidade relativamente à qual estão acima indicados.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

14. Consoante acima foi já mencionado, a AT reconheceu razão à Requerente quanto ao seguinte pedido por esta formulado:

“b) Deve, em qualquer circunstância, ser anulada a liquidação e o imposto a pagar por preterição dos benefícios fiscais RFAI e SIFIDE que a Contribuinte tem direito para aplicar no exercício de 2019.”

Nessa conformidade, a AT revogou os atos tributários que inicialmente foram objeto deste processo arbitral e, em sua substituição, emitiu e notificou à Requerente os atos tributários elencados no facto provado bb), aos quais está subjacente o entendimento da AT no sentido de que os gastos relativos a diferenças de câmbio desfavoráveis contabilizados pela Requerente, não são dedutíveis a coberto do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IRC, com a fundamentação aduzida no RIT e que está reproduzida no facto provado y).

Assim, a questão jurídico-tributária que permanece no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal Arbitral é chamado a dirimir consiste em determinar se são ou não dedutíveis, ao abrigo do disposto no artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do Código do IRC,

os gastos relativos a diferenças de câmbio desfavoráveis, no montante de € 606.122,17, que foram contabilizados pela Requerente, no exercício de 2019.

A resposta que for dada a essa questão será, naturalmente, determinante para o juízo a emitir quanto à (i) legalidade dos atos tributários controvertidos.

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição do montante de imposto que possa ter sido indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios; atenta a revogação parcial dos atos tributários enunciados no facto provado z) e o teor dos atos tributários substitutivos (cf. facto provado bb)), já não há lugar à apreciação do pedido de restituição do montante de juros compensatórios que foram pagos pela Requerente.

§2. ENQUADRAMENTO LEGAL

15. O artigo 23.º do Código do IRC, sob a epígrafe “Gastos e perdas”, na parte que aqui importa considerar e na versão vigente à época dos factos, estatui o seguinte:

“1. Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2. Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

(...)

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;

(...)

3. Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

(...)”

16. Como bem refere Gustavo Lopes Courinha (*Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Coimbra: Almedina, 2019, pp. 101 e 102), “a Constituição [cf. artigo 104.º, n.º 2, da CRP] impõe uma base real, que reflita os custos efetivamente incorridos pelas empresas na sua atividade, tornando forçosamente excecional qualquer solução da não dedução”, sendo que o artigo 23.º do Código do IRC “contém a cláusula geral de dedução de gastos, bem como um enunciado exemplificativo dos gastos fiscais”; segundo o mesmo autor (*ob. cit.*, pp. 102 a 108), essa cláusula geral de dedutibilidade obedece aos seguintes requisitos: a “prévia contabilização enquanto gasto e consta do artigo 23.º-A/n.º 1/proémio *a contrario*, assim como do artigo 123.º/n.º 2 do Código do IRC”; a “licitude do gasto”; a “documentação do gasto e encontra-se vertido no artigo 23.º/n.º 3 do Código do IRC”, pelo que “não pode haver lugar à relevância de custos para efeitos fiscais se, porventura, os mesmos não encontrarem o devido suporte em documentos, os quais serão, por via de regra, escritos”; e, a “ligação entre os gastos e os ganhos e encontra suporte na passagem *“gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”* do artigo 23.º/n.º 1 do Código do IRC”, pelo que, “nos casos em que os rendimentos obtidos pela empresa não concorram para o lucro tributável, os gastos incorridos para a respetiva obtenção serão indedutíveis”.

A propósito deste último requisito, o referido autor (*ob. cit.*, pp. 113 e 114) salienta que o critério atualmente relevante na lei é o da exigência de uma relação entre o gasto e a atividade da empresa e, desse modo, “a generalidade dos gastos, ainda que não obrigatórios, excessivos, desrazoáveis e improdutivos podem ser fiscalmente aceites, desde que motivados pela prossecução do fim empresarial”; são as designadas *“business related expenses*, ou despesas enquadradas (e assim justificadas) por um motivo empresarial, o que traduz de certo modo a transposição da doutrina do *business purpose test*”. Ainda a este propósito, o mesmo autor (*ob. cit.*, p. 115) conclui afirmando o seguinte: “Na atual redação da lei fica, por isso, essencialmente excluído um grande conjunto de despesas: aquelas cuja efetivação não se pode imputar aos interesses societários, mas aos interesses pessoais dos sócios ou de terceiros. E isso implica que, quanto a um conjunto muito vasto de despesas, onde se dá a interseção entre a esfera pessoal e societária ou entre diversas esferas societárias, se deva concluir que, em regra, não existe um interesse coletivo da empresa. Esta linha permite, inclusivamente, a adoção de juízos de não

dedutibilidade assentes em critérios comuns de experiência, capazes de formar verdadeiras presunções judiciais.”

Temos, assim, que “num primeiro momento e para efeitos de dedutibilidade fiscal em ordem ao apuramento do lucro tributável, os gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo terão de passar pelo crivo geral desta norma legal”, sendo “dedutíveis todos os gastos efetuados no âmbito da atividade da empresa, não incumbindo ao fisco avaliar da boa ou má gestão empresarial”, pois o legislador não pretende “qualquer intromissão nos critérios de gestão da empresa” (Paulo Marques, Joaquim Miranda Sarmiento e Rui Marques, *IRC – Problemas Actuais*, Lisboa: AAFDL Editora, 2017, pp. 64 a 66). Destarte, “a dedutibilidade fiscal dos gastos depende pois da convocação de um juízo quanto à sua afetação ao interesse societário. Tal *causa lucrandi* mais não é do que o propósito de obtenção de rendimentos ou ganhos «resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória» (artigo 20.º, n.º 1), os quais, como componente positiva, integram afinal o lucro tributável, sujeito a imposto” (*ibidem*, pp. 66 e 67).

§3. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

17. Feito o necessário enquadramento legal, importa agora subsumir-lhe o caso concreto, a fim de aquilatar se se mostram, ou não, preenchidos os requisitos normativos de que depende a dedutibilidade fiscal dos gastos relativos a diferenças de câmbio desfavoráveis, no montante de € 606.122,17, que foram contabilizados pela Requerente, no exercício de 2019, a fim de ficarmos habilitados a aferir a (i)legalidade dos atos tributários controvertidos, em face do disposto no artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do Código do IRC.

Conforme vertido no RIT, constitui entendimento da AT que “os gastos relativos a diferenças de câmbio desfavoráveis contabilizados pela empresa, não são dedutíveis a coberto do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, na medida em que aqueles encargos não estão associados à atividade de exploração da A... e não têm qualquer enquadramento no âmbito do exercício da atividade normal da empresa” (cf. facto provado y)).

Por seu turno, a Requerente propugna que “as perdas cambiais estão clara e diretamente relacionadas com a atividade da Contribuinte sujeita a IRC, e foram incorridas com nexos causal inequívoco com a sua atividade suscetível de gerar proveitos tributados”, uma vez que “a receita

e os lucros das vendas incluídas na faturação que produziu tais créditos e a mais-valia com a venda das ações B..., foram devidamente contabilizadas como ganhos (ou proveitos) sujeitos a IRC” e, portanto, “as perdas com a desvalorização do crédito que constitui tais contrapartidas, terão de ser aceites como gasto fiscal no apuramento da matéria coletável em IRC do exercício de 2019”.

18. Constitui nosso entendimento que assiste razão à Requerente e que, por isso, a posição da AT deverá soçobrar, porquanto, desde logo, temos o seguinte entorno fáctico que resultou comprovado: (i) a “B...” é uma empresa angolana que começou por ser um importante parceiro comercial e cliente da Requerente e, a partir de 04.06.2010, passou a ser uma empresa sua participada (cf. factos provados e) e f)); (ii) em 31.08.2018, a “B...” subscreveu um documento intitulado “Confissão de Dívida”, no qual se confessou devedora da Requerente pelo montante de € 2.169.777,09, correspondente ao montante de AOA 713.617.988,72, com base nos valores parcelares elencados no facto provado i); (iii) em 24.10.2018, a Requerente e a “B...” outorgaram um “Contrato Promessa de Compra e Venda de Ações”, através do qual a Requerente prometeu vender e a “B...” prometeu comprar ou encontrar quem comprasse as 185.628 ações correspondentes à participação que a primeira detinha no capital social da segunda, pelo preço de AOA 293.568.049,87 que, naquela data, equivalia a € 819.770,60, tendo o contrato definitivo de compra e venda dessas ações sido celebrado em 25.03.2019, data em que a Requerente considerou aquelas ações vendidas e registou na sua contabilidade tal venda pelo referido preço de € 819.770,60 (cf. factos provados m), o) e p)); (iv) em virtude das restrições cambiais e de exportação de capitais para fora do território de Angola, não era possível converter kwanzas em euros ou em dólares, nem era possível enviar dinheiro para contas bancárias da Requerente, fosse para Portugal ou para outro país europeu, estando também vedado à Requerente abrir uma conta bancária em Angola, uma vez que não possuía estabelecimento nesse país (cf. facto provado q)); (v) por esse motivo, a Requerente constituiu seu procurador E...– com visto de trabalho e residência em Angola, bem como com conta bancária aberta nesse país, sendo uma pessoa da total confiança da Requerente – para receber em conta bancária por si titulada os montantes monetários provenientes da “B...”, necessariamente em kwanzas, ficando a aguardar a oportunidade e a necessária autorização para

converter tais valores em Euros e enviá-los para uma conta bancária da Requerente em Portugal (cf. facto provado r)); (vi) o E... recebeu em conta bancária por si titulada valores atinentes aos créditos da Requerente sobre a B...”, oriundos da referenciada “Confissão de Dívida” e da aludida venda da sua participação social nessa empresa, no montante de AOA 897.000.000,00, correspondente a € 2.504.516,96, à data de 25.03.2019 (cf. facto provado u)); (vii) em 16.10.2019, a Requerente e o E... subscreveram o documento intitulado “Acordo Entre Partes Resultante de Verbas Entregues” no qual, além do mais, foi estabelecido que o montante em dívida passaria a ser, a partir daquela data e até 31.12.2020, o contravalor em kwanzas do seguinte valor de referência: € 1.898.694,79 (cf. facto provado w)); e, (viii) a receita e os lucros das vendas incluídas na faturação que produziu os aludidos créditos sobre a “B...”, bem como a mais-valia com a mencionada venda da participação social na “B...”, foram registadas na contabilidade da Requerente, como rendimentos e ganhos sujeitos a IRC (cf. facto provado x)).

19. Este acervo factual permite-nos afirmar, sem qualquer margem para dúvidas, que os gastos *sub judice* são emergentes de diferenças de câmbio desfavoráveis, ou seja, de desvalorizações cambiais de um crédito global da Requerente sobre a “B...” que é oriundo, por um lado, de créditos de natureza comercial (resultantes de vendas de produtos) e, por outro lado, da alienação da participação que a primeira detinha no capital social da segunda; ademais, tal crédito global concorreu inequivocamente para o lucro tributável da Requerente.

Destarte, existe uma relação direta entre tais gastos e a atividade da Requerente, sendo que os mesmos foram por esta incorridos e suportados tendo em vista a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC.

Acresce referir que a intervenção de um terceiro – o procurador da Requerente, E... – no recebimento e guarda dos montantes monetários correspondentes a tais créditos da Requerente, em nada desvirtua o que se vem de afirmar pois, para além de não incumbir à AT sindicarem essa opção gestonária da Requerente, resultou provado que, devido às restrições cambiais e de exportação de capitais para fora do território angolano, não era possível enviar dinheiro para contas bancárias da Requerente, fosse em Portugal, fosse em qualquer outro país europeu, sendo, ainda, que, estava vedado à Requerente abrir uma conta bancária em Angola.

Ademais, pela mesma ordem de razões, também não se afigurava possível converter kwanzas em euros ou em dólares, sendo pois este um aspeto que, à semelhança do que sucede quanto aos anteriormente referidos, escapa à vontade e ao controle da Requerente (como esta afirma, é algo que resulta “dos normais riscos do negócio”).

20. Nesta conformidade, *in casu*, mostram-se inteiramente preenchidos os requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos incorridos ou suportados pelos sujeitos passivos de IRC, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, estando os gastos *sub judice* previstos no elenco exemplificativo constante do subsequente n.º 2, concretamente na sua alínea c).

Assim sendo, impõe-se julgar procedente o vício de violação de lei imputado pela Requerente aos atos tributários controvertidos, por erro nos pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do Código do IRC.

Consequentemente, os atos tributários controvertidos, enunciados no facto provado bb), devem ser parcialmente anulados, ou seja, na parte em que radicam na correção de € 606.122,17 que foi feita pela AT à matéria tributável de IRC do exercício de 2019, em resultado da não aceitação da dedutibilidade dos gastos *sub judice* (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

§4. A RESTITUIÇÃO DO MONTANTE DE IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

21. O Tribunal é ainda chamado a pronunciar-se sobre o pedido de condenação da AT na restituição do montante de imposto indevidamente pago pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que “[a] decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos 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”, “[r]estabelecer 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 assim estatuído está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que “[a] administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários; com efeito, essa é a interpretação que está em sintonia com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Cumpre, então, apreciar e decidir.

22. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação parcial dos atos tributários controvertidos, nos termos acima enunciados, há lugar à restituição das prestações tributárias indevidamente suportadas pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal afigura-se essencial para restabelecer a situação que existiria se aqueles atos tributários não tivessem sido praticados nos termos em que foram.

Destarte, procede o pedido de restituição à Requerente do montante que foi por ela indevidamente suportado a título de imposto, a ser determinado em execução de julgado.

23. Para além disso, tem ainda a Requerente direito a juros indemnizatórios, pois, como estatui o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, “são devidos juros indemnizatórios 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”.

Com efeito, afigura-se que a invalidade dos atos tributários controvertidos, nos termos acima enunciados, é imputável à AT por ter incorrido em vício de violação de lei, gerador de anulabilidade.

No caso concreto, tais juros indemnizatórios são calculados à taxa legal supletiva (cf. artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e a Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril) sobre o montante de imposto que se vier a apurar ter sido indevidamente suportado pela Requerente, sendo devidos desde a data em que foi efetuado tal pagamento indevido de imposto – 24.07.2023 (cf. facto provado aa) –, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos (cf. artigo 61.º do CPPT).

*

24. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil (artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegais e anular os atos tributários elencados no facto provado aa), na parte em que radicam na correção de € 606.122,17 que foi feita pela AT à matéria tributável de IRC do exercício de 2019, em resultado da não aceitação da dedutibilidade dos gastos *sub judice*, com as legais conseqüências;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante de imposto por esta indevidamente suportado, a ser determinado em execução de julgado, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais acima enunciados, com as legais conseqüências;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

*

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 299.º, n.º 1 e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € **140.683,20** (cento e quarenta mil seiscientos e oitenta e três euros e vinte cêntimos).

*

VI. CUSTAS

Em conformidade com o acima decidido e nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € **3.060,00** (três mil e sessenta euros), a cargo da **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

*

Notifique.

Lisboa, 28 de maio de 2024.

O Presidente do Tribunal Arbitral,

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

O Árbitro vogal (relator),

(Ricardo Rodrigues Pereira)

O Árbitro vogal,

(Amândio Silva)