

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 766/2024-T

Tema: IRC – perdão de dívida (arts. 23.º, 28.º-A, 28.º-B e 41.º do CIRC), encargos não devidamente documentados (art. 23.º do CIRC), especialização dos exercícios (art. 18.º do CIRC).

SUMÁRIO

- I. O perdão de dívida no âmbito de um acordo particular não permite à sociedade que o concedeu relevar o montante que deixou de receber como custo para efeitos fiscais, a menos que respeite as regras fiscais, seja pela constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa (artigos 28.º-A e 28.º-B do Código do IRC - Perdas por imparidade em dívidas a receber), seja pelo regime dos créditos incobráveis (artigo 41.º do Código do IRC - Perdas por imparidade em créditos), conforme a jurisprudência do Douto Supremo Tribunal Administrativo vertida no Acórdão de 04-11-2015, proferido no processo n.º 0963/13.**
- II. Não tendo o sujeito passivo alegado ou provado em sede arbitral que efetuou diligências com o objetivo de receber os créditos em dívida, os mesmos não são dedutíveis ao abrigo dos artigos 28.º-A, n.º 1, alínea a), e 28.º-B do CIRC.**
- III. Não tendo o sujeito passivo alegado ou provado em sede arbitral nenhuma das circunstâncias elencadas no n.º 1 do artigo 41.º do CIRC (e.g., existência de um processo de execução ou de um processo de insolvência dos devedores), os alegados créditos incobráveis não são dedutíveis ao abrigo do artigo 41.º do CIRC.**

DECISÃO ARBITRAL

1.

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (Presidente), Dr. Fernando de Jesus Amado dos Santos e Dra. Mariana Vargas (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

1. **A... LDA**, com sede na Rua ... n.º..., ...-... Lisboa, com o número de identificação fiscal ... (“**a Requerente**”), veio, em 17-06-2024, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição de tribunal arbitral tributário e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“**AT**” ou “**Requerida**”), com vista (a) à declaração de ilegalidade e anulação do indeferimento tácito da reclamação graciosa distribuída e autuada sob o n.º ...2023..., (b) à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação adicional de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“**IRC**”) e de juros compensatórios n.º 2023-..., referente ao exercício de 2019, no valor de € 1.175.680,90, (c) à condenação da Requerida a restituir à Requerente os valores indevidamente pagos, no montante de € 1.175.680,90, e (d) à condenação da Requerida a pagar à Requerente os competentes juros indemnizatórios sobre o valor de € 1.175.680,90.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 19-06-2024, e automaticamente notificado à Requerida.

3. Não tendo a Requerente designado árbitro nos termos do RJAT, foram as partes devidamente notificadas da nomeação dos árbitros ora signatários, não tendo manifestado vontade de a recusar.

4. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 27-08-2024.

5. A AT apresentou a sua resposta em 30-09-2024, remetendo a sua defesa para o Relatório de Inspeção Tributária (“**RIT**”), e juntou o processo administrativo.

6. Na reunião do artigo 18.º do RJAT que teve lugar em 25-11-2024, foi ouvida uma testemunha arrolada pela Requerente, e foram as partes notificadas para apresentarem alegações finais escritas (simultâneas) no prazo de 10 dias.

7. As partes apresentaram alegações finais em 06-12-2024.

SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

9. O PPA apresentado em 17-06-2024 é tempestivo, porquanto foi cumprido o prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do artigo 10.º, do RJAT, a contar da formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa autuada sob o n.º ...2023... em 21-03-2024, nos termos do artigo 57, n.º 5, da Lei Geral Tributária (“LGT”).

10. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.

11. Não foram identificadas nulidades. As partes não invocaram exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

QUESTÕES DECIDENDAS

12. Em 2019, a Requerente concedeu dois perdões de dívida a clientes, no montante global de € 1.512.875,59. A este propósito, são várias as questões suscitadas pela Requerente, a saber:

(a) Se o perdão de dívida a clientes dá origem a um custo dedutível nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC?

(b) Subsidiariamente: se o perdão de dívida concedido aos clientes em apreço constitui um gasto dedutível nos termos dos artigos 28.º-A e 28.º-B, do Código do IRC (Perdas

por imparidade em dívidas a receber), ou nos termos do artigo 41.º, do Código do IRC (Perdas por imparidade em créditos)?

(c) Subsidiariamente: Se a liquidação de IRC impugnada, na parte relativa aos perdões de dívida em causa, sofre do vício de falta de fundamentação?

13. Em sede arbitral, as partes contendem também quanto à dedutibilidade de custos com mercadorias adquiridas pela Requerente no exercício de 2019, cumprindo ao Tribunal Arbitral apreciar:

(d) Se o custo com a aquisição de mercadorias no valor de € 706.520,85 se encontra devidamente documentado, à luz do disposto no artigo 23.º, n.ºs 3 e 4, do CIRC?

(e) Se o custo com a aquisição de mercadorias no valor de € 2.099.804,81 é dedutível à luz do princípio da especialização dos exercícios previsto no artigo 18.º, do Código do IRC?

14. Por último, cabe ao Tribunal Arbitral determinar se a Requerente tem direito à restituição de montantes indevidamente pagos em virtude da liquidação de IRC impugnada, acrescidos de juros indemnizatórios.

MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

15. Com base nos documentos trazidos aos autos pelas partes e na prova testemunhal produzida em 25-11-2024, são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

A. A Requerente é uma sociedade de direito português, sob a forma de sociedade comercial por quotas, que tem por objeto social o comércio, importação e exportação de alimentos, bebidas alcoólicas, materiais de construção civil, bens não alimentares, produtos para o sector agrícola, como sementes, pesticidas, alfaias e outros equipamentos para agricultura, viaturas ligeiras e pesadas, agrícolas e não agrícolas,

4.

encontrando-se registada com o Código de Atividade Económica (“CAE”) Principal 46214 – Comércio por grosso de cereais, sementes, leguminosas, oleaginosas e outras matérias-primas agrícolas; e com os CAE Secundários 46630 – Comércio por grosso de máquinas para a indústria extrativa, construção e engenharia civil; 46320 – Comércio por grosso de carne e produtos à base de carne; e 46341 – Comércio por grosso de bebidas alcoólicas (cf. alegado nos artigos 1.º e 2.º do PPA e RIT junto ao PPA como Documento 1).

- B.** Em 2017 e 2018, a Requerente efetuou as vendas ou prestou serviços à sociedade angolana B..., Lda. (“B...”) e à sociedade angolana C..., Lda. (“C...”) (alegado no artigo 32.º do PPA, e RIT junto ao PPA como Documento 1).
- C.** Em 2019, a Requerente adquiriu mercadorias a fornecedores no valor de € 19.656,00 (cf. fatura de 20-07-2019 junta ao Documento 7 junto ao PPA).
- D.** A Requerente encomendou mercadorias ao fornecedor D... em 27-04-2019, no montante de € 800.000,00, e vendeu as mesmas ao cliente E... Lda., também no montante de € 800.000,00, em 2020 (cf. Documento 8 junto ao PPA).
- E.** Em 01-12-2019, a C... solicitou o perdão da dívida existente no montante de € 274.974,97, tendo a Requerente acedido ao pedido em 20-12-2019 (cf. Documentos 5 e 6 juntos ao PPA).
- F.** Em 09-12-2019, a B... solicitou o perdão da sua dívida de € 1.237.900,59, tendo a Requerente acedido ao pedido em 17-12-2019 (cf. Documentos 5 e 6 juntos ao PPA).
- G.** No exercício de 2019, a Requerente registou o montante de € 1.512.875,59 na conta “6831 – outros gastos e perdas / dívidas incobráveis / DI – Clientes”, correspondente a perdas por imparidade registadas contabilisticamente com referência aos saldos a haver de duas clientes da Requerente:

#21113216569 reconhecendo um saldo de € 1.237.900,62 a haver da cliente B...;

#21113523356 reconhecendo um saldo de € 274.974,97 a haver da cliente C...”;

(cf. alegado nos artigos 19.º e 31.º do PPA, e RIT junto ao PPA como Documento 1).

H. Na sequência da ação inspetiva externa de âmbito parcial em sede de IRC, IVA e Retenções na Fonte de IRC, realizada pela Equipa dos Serviços de Inspeção Tributária, da Direção de Finanças de Lisboa (credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2022...) com referência ao período de 2019, a Requerente foi notificada do RIT do qual constam as seguintes correções à matéria coletável de IRC declarada pela Requerente na sua declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC (no montante total de € 4.319.201,25):

(i) Correção no montante de € 1.512.875,59, relativa a créditos incobráveis não aceites fiscalmente;

(ii) Correção no montante de € 2.806.325,66, relativa a custos com mercadorias vendidas não aceites como gasto fiscal, sendo o montante de € **706.520,85** relativo a encargos não devidamente documentados; e o montante de € **2.099.804,81** fundado na violação do princípio fiscal da especialização de exercícios;

(cf. RIT junto ao PPA como Documento 1).

I. Estas correções deram lugar à liquidação adicional de IRC com o n.º 2023..., pelo valor de € 1.060.716,66, a que acresceram juros compensatórios pelo valor de € 114.964,24, tudo no valor total de € 1.175.680,90, e com data-limite de pagamento em 20.07.2023 (cf. liquidação e demonstração de acerto de contas juntas ao PPA como Documento 2).

J. Em 17.11.2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra esta liquidação de IRC (por correio eletrónico, ao abrigo do artigo 70.º, n.º 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e por correio registado, expedido a 20.11.2023 e recebido no Serviço de Finanças de Lisboa ... em 21.11.2023 (cf.

alegado no artigo 11.º do PPA e Documento 4 junto ao PPA), não tendo a AT se pronunciado sobre a mesma.

K. Em 17.06.2024, a Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos.

Factos não provados

16. Com relevo para a decisão do caso, consideram-se como não provados os seguintes factos:

- A Requerente efetuou diligências, em 2017, com o objetivo de receber os créditos em dívida juntos das sociedades C... e B...;
- Verificou-se, em 2019, uma das circunstâncias elencadas no n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.

Fundamentação da matéria de facto

17. O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e no n.º 1 do artigo 596.º, bem como no n.º 3 do artigo 607.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

18. Na audiência que teve lugar no dia 25-11-2024, foi ouvida a testemunha arrolada pela Requerente, o Sr. F..., gestor da Requerente. A testemunha explicou as condições do mercado angolano e a dificuldade em cobrar dívidas, não tendo, no entanto, descrito os movimentos contabilísticos registados com referência aos créditos da Requerente sobre as sociedades C... e B..., ou as diligências que a Requerente efetuou para receber os mesmos.

19. Quanto à matéria de facto dada como provada, o Tribunal Arbitral formou a sua íntima e prudente convicção através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos.

7.

20. Quanto à matéria de facto dada como não provada, cumpre notar que, no decorrer do procedimento inspetivo e do processo arbitral, a Requerente não alegou factos nem apresentou prova idónea que suportassem a ocorrência dos mesmos.

MATÉRIA DE DIREITO

a) Se o perdão de dívida a clientes dá origem a um custo dedutível nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC?

Legislação relevante

21. Dispõe o artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC (“**CIRC**”) que “*são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”.

Posição das partes

22. No PPA, a Requerente defende que (i) a indispensabilidade de um gasto para a obtenção do rendimento já não se encontra expressamente prevista na atual redação do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, que se encontrava em vigor também durante o exercício de 2019, (ii) o que cumpre avaliar é apenas se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial da Requerente (independentemente de ser maior ou menor o grau de intensidade ou proximidade), e (iii) o perdão de dívida concedido em 2019 pela Requerente às suas clientes C... e B... constitui um custo dedutível para efeitos fiscais, porquanto permitiu a manutenção e continuidade de duas fontes geradores de rendimentos sujeitos a IRC, tendo essa decisão sido tomada pela gerência, no âmbito da atividade social da Requerente, com vista à prossecução dessa atividade e no seu melhor interesse, para maximização dos seus proveitos futuros, em função da análise, pelo órgão social competente, das concretas condições comerciais subjacentes, constituindo uma decisão empresarial que não é sindicável pela AT.

23. A AT, na resposta ao PPA, remete para o RIT, que nada diz a este respeito.

Apreciação do Tribunal

24. Aqui chegados, cumpre então aferir da subsunção do custo suportado com os dois perdões de dívida concedidos pela Requerente com o disposto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC. Para o efeito, haverá que ter em consideração a concretização jurisprudencial que é feita relativamente àquela norma jurídica, por exemplo, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 07-04-2021, no âmbito do processo n.º 01716/17.8BESNT, onde se referiu que:

“Na nova redacção introduzida no preceito pela Lei 2/2014, de 16/01, são de considerar gastos e perdas para efeitos fiscais todos os que, contabilizados, visam, potencialmente, a obtenção ou garantia dos rendimentos que vão ser sujeitos a imposto. Ou seja, todos aqueles que não obedeçam ao comando do disposto do n.º.1, do art.º.23, do C.I.R.C., não serão dedutíveis para efeitos de determinação da matéria colectável. A dedutibilidade fiscal é uma decorrência do princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, mas não é exigido para a relevância dos gastos ou perdas que eles tenham sido geradores de proveitos, sendo bastante que sejam suportados no interesse do sujeito passivo, com a intenção de obter, ou garantir, os rendimentos sujeitos a I.R.C. Bem se compreende que assim seja, em conciliação com o princípio da tributação do rendimento real das empresas, constitucionalmente consagrado (cfr.art.º.104, n.º.2, da C.R.P.)”.

25. Conforme resulta do citado Acórdão não se exige na atual redacção da lei uma relação de causalidade entre os gastos e os rendimentos obtidos, isto é, a dedutibilidade dos gastos não está dependente de os mesmos terem efetivamente resultado em proveitos. Contudo, é em qualquer caso necessário que os gastos sejam suportados no interesse do sujeito passivo, visando a obtenção ou angariação de rendimentos sujeitos a IRC.

26. Tendo em conta o que se deixou dito, temos que não ficou demonstrado que os perdões de dívida concedidos pela Requerente a duas das suas clientes, que constitui uma real e efetiva perda de rendimentos sujeitos a IRC, possam ser qualificados com um custo suportado pela Requerente para eventualmente obter rendimentos sujeitos a IRC no futuro (que a Requerente não demonstrou sequer ter obtido), nem que tal custo tenha sido suportado no interesse da Requerente.

27. Este entendimento é consonante, aliás, como a jurisprudência do Douto Supremo Tribunal Administrativo vertida no Acórdão de 04-11-2015, proferido no processo n.º 0963/13, em cujo sumário se pode ler: “*O perdão de um crédito no âmbito de um acordo particular não permite à sociedade que o concedeu relevar o montante que deixou de receber como custo para efeitos fiscais, a menos que respeite as regras fiscais, seja pela constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa (arts. 34.º e 35.º do CIRC, na redacção em vigor à data), seja pelo regime dos créditos incobráveis (art. 39.º do mesmo Código)*”.

28. Conclui-se, assim, que os perdões de dívida concedidos pela Requerente, com o montante de € 1.512.875,59, não são dedutíveis ao abrigo do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

b) Subsidiariamente, se o perdão de dívida concedido aos clientes em apreço constitui um gasto dedutível nos termos dos artigos 28.º-A e 28.º-B do Código do IRC (Perdas por imparidade em dívidas a receber), ou nos termos do artigo 41.º do Código do IRC (Perdas por imparidade em créditos)?

Legislação relevante

29. Dispõe o artigo 28.º-A (Perdas por imparidade em dívidas a receber), n.º 1, alínea a), do CIRC, que:

“1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

a) As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade”.

30. Com relevância para os autos, dispõe o artigo 28.º-B do CIRC (Perdas por imparidade em créditos):

“1 - Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do

n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

(..)

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

2 - O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

a) 25 % para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;

b) 50 % para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;

c) 75 % para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;

d) 100 % para créditos em mora há mais de 24 meses”.

31. Também com relevância para os autos, o artigo 41.º do CIRC (Créditos incobráveis) estabelece que:

“1 - Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação, ainda que o respetivo reconhecimento contabilístico já tenha ocorrido em períodos de tributação anteriores, em qualquer das seguintes situações, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente:

a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código de Processo Civil;

b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado ou

quando for determinado o encerramento do processo por insuficiência de bens, ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, ou após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito;

c) Em processo de insolvência ou em processo especial de revitalização, quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito;

(...)

e) No âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais, após decisão arbitral;

f) Nos termos do regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais, os créditos se encontrem prescritos e o seu valor não ultrapasse o montante de (euro) 750”.

Posição das partes

32. No RIT, a AT formulou as seguintes conclusões:

- Os valores em dívida pelo cliente B... sobre as quais foi constituída imparidade foram faturados em 2017 (€ 1.237.900,62) mas não correspondem aos movimentos registados na contabilidade da Requerente relativa a esse exercício: a contabilidade da Requerente relativa ao exercício de 2017 revela que não existiam créditos sobre a B...; o saldo inicial devedor da conta da B... em 2019 era de € 688.794,98, mas a Requerente deduziu nesse exercício uma imparidade no valor de € 1.237.900,62.

- No decurso da ação inspetiva não foram apresentadas quaisquer provas que justifiquem a existência de incobabilidade dos créditos em causa, pelo que os mesmos não têm enquadramento no artigo 28.º-B do CIRC.

- O apuramento do valor das imparidades não está de acordo com as percentagens previstas no n.º 2 do artigo 28.º-B do CIRC: não se encontrando os créditos em mora há

mais de 24 meses, a Requerente não poderia ter deduzido 100% do respetivo montante; ao invés deveria ter aplicado as percentagens de 50% e 75%.

- Não foi apresentada qualquer documentação que permita o enquadramento no artigo 41.º do CIRC dos créditos sobre os quais foram constituídas as perdas por imparidade.

33. Em sede arbitral, veio a Requerente defender o seguinte: (i) os créditos em apreço estão em mora há mais de 24 meses, o que, ao abrigo do artigo 28.º-B, n.º 1, alínea c), do CIRC, indicia a sua cobrança duvidosa, (ii) toda a documentação carreada ao processo relativamente à correspondência trocada com estes clientes (designadamente a relativa ao perdão das dívidas em causa) é prova objetiva de que os créditos nunca virão a ser recebidos, (iii) está, portanto, demonstrada a cobrança duvidosa destes créditos, seja pela mora no seu pagamento, seja porque existe prova objetiva de que dificilmente serão cobrados, o que significa que o respetivo custo seria dedutível em sede de IRC.

Apreciação do Tribunal

34. Para a Requete deduzir o valor dos perdões de dívida concedidos às suas clientes B... e C..., relativos a créditos suportados por faturas emitidas em 2017, nos termos dos artigos 28.º-A, n.º 1, alínea a), e 28.º-B do CIRC, é necessário que os referidos créditos sofram do risco de incobrabilidade, o que se considera verificado se (i) os créditos estiverem em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento, (ii) existirem provas objetivas de imparidade, (ii) tiverem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

35. No caso *sub judice*, a Requerente não alegou nem provou que efetuou diligências em 2017 com o objetivo de receber os créditos em causa. Acresce que, no RIT, a AT referiu que a contabilidade da Requerente relativa ao exercício de 2017 revela que não existiam créditos sobre a B..., facto este que a Requerente não contestou em sede arbitral.

36. Assim, conclui-se que os perdões de dívida não são dedutíveis ao abrigo dos artigos 28.º-A, n.º 1, alínea a), e 28.º-B do CIRC.

37. Quanto à dedutibilidade dos mesmos créditos como créditos incobráveis ao abrigo do

artigo 41.º do CIRC, a Requerente não alegou nem provou nenhuma das circunstâncias elencadas no n.º 1 do mesmo preceito (e.g., existência de um processo de execução ou de um processo de insolvência dos devedores), pelo que se conclui que os perdões de dívida também não são dedutíveis ao abrigo do artigo 41.º do CIRC.

c) Se a liquidação de IRC impugnada, na parte relativa aos perdões de dívida em causa, sofre do vício de falta de fundamentação?

Posição das partes

38. Alega a Requerente que, do RIT, não consegue retirar com a devida certeza e clareza as razões de facto e de direito que conduziram ao entendimento de o perdão de dívida em causa não pode ser aceite fiscalmente, tendo a AT violado também o seu dever de descoberta da verdade material, e o princípio do inquisitório.

39. Na resposta ao PPA, a AT não se pronunciou quanto a este vício.

Apreciação do Tribunal

40. Temos que também quanto a esta questão não assiste razão à Requerente.

41. Sendo certo que do artigo 268.º, n.º 3 da CRP resulta que aos administrados deverá ser garantido o direito a uma fundamentação expressa e acessível de todos os atos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos, e que o dever de fundamentação dos atos tributários é concretizado pelo artigo 77.º da LGT, não se vislumbra em que termos este dever foi violado pela AT no caso *sub judice*.

42. O RIT junto aos autos é claro quanto à análise da dedutibilidade dos perdões de dívida concedidos pela Requerente em 2019, tanto nos termos dos artigos 28.º-A, n.º 1, alínea a), e 28.º-B do CIRC, como nos termos do artigo 41.º do CIRC, referindo os movimentos contabilísticos efetuados pela Requerente com referência aos créditos em causa em 2017 e 2019, e bem assim a documentação junta pela Requerente no decorrer do procedimento inspetivo.

43. Também não vislumbra em que sentido foi violado o dever de descoberta da verdade material que impende sobre a AT, ou o princípio do inquisitório, já que a Requerente não indica que diligência deveria a AT ter realizado à luz dos mesmos, e que não realizou *in casu*.

44. Improcede, assim, também o vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente.

45. Pelo exposto, o Tribunal Arbitral julga improcedente o PPA, na parte relativa aos perdões de dívida concedidos em 2019 pela Requerente às suas clientes B... e C..., no montante global de € 1.512.875,59.

d) Se o custo com a aquisição de mercadorias no valor de € 706.520,85 se encontra devidamente documentado, à luz do disposto no artigo 23.º, n.ºs 3 e 4, do CIRC?

Legislação relevante

46. De acordo com o disposto no artigo 23.º, n.ºs 3 e 4, do CIRC:

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

4 - No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;

b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;

c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;

d) *Valor da contraprestação, designadamente o preço;*

e) *Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados”.*

Posição das partes

47. No RIT, a AT concluiu que não se encontrava documentada a aquisição de mercadorias a fornecedores em 2019 no valor de € 706.520,85.

48. Em sede arbitral, a Requerente veio juntar documentos de suporte relativamente à aquisição de mercadorias em 2019 no valor total de € 19.656,00. A fatura com o montante de USD 16.195,00 tem a data de 16-09-2021, não sendo o correspondente valor dedutível em 2019. Quanto às demais faturas, a Requerente protestou juntar as mesmas no artigo 113.º do PPA, mas não o fez no decorrer do presente processo arbitral.

Apreciação do Tribunal

49. Pelo exposto, e considerando os documentos juntos ao PPA como Documento 7, julga-se que a Requerente tem direito a deduzir, nos termos do artigo 23.º do CIRC, o valor de € 19.656,00, sendo esta correção reduzida de € 706.520,85 para € 686,864,85.

e) ***Se o custo com a aquisição de mercadorias no valor de € 2.099.804,81 é dedutível à luz do princípio da especialização dos exercícios previsto no artigo 18.º do Código do IRC?***

Legislação relevante

“Artigo 18.º - Periodização do lucro tributável

1 — Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 — *As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.*

3 — *Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:*

a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;

(...)

4 — *Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, não se tomam em consideração eventuais cláusulas de reserva de propriedade, sendo assimilada a venda com reserva de propriedade a locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes.*

(...).”

Posição das partes

50. No RIT, a AT concluiu que os custos de mercadorias adquiridas pela Requerente a fornecedores e vendidas a clientes da Requerente, no montante de € 2.099.804,81, não são dedutíveis em 2019. Com relevância para os autos, consta do RIT que (i) a Requerente não apresentou faturas com referência ao montante de € 408.578,43, e (ii) o descritivo constante das faturas emitidas pela Requerente à E..., Lda em 2020, no montante total de € 2.090.000,00, não correspondem aos produtos que constam nos descritivos das faturas emitidas pela D... em 2019, tendo a AT concluído que não ficou demonstrado que a Requerente suportou o custo com as mercadorias em 2019 (conforme exigido pelo princípio da especialização de exercícios).

51. No PPA, a Requerente alega que, em sede de procedimento inspetivo, juntou faturas emitidas à E... Lda. no valor de € 429.500,00. Defende a Requerente que, à luz dos princípios

do inquisitório e da descoberta da verdade material, que devem nortear a atuação da AT, cabia-lhe esclarecer cabalmente de que forma “*os produtos identificados nas faturas emitidas pela A... à E..., Lda., não correspondem aos produtos que constam nos descritivos das faturas emitidas pela D...*”. Diz ainda que, à luz dos artigos 58.º e 75.º da LGT, é à AT que cabe o ónus da prova de que aquelas mercadorias adquiridas da D... não correspondem às que foram vendidas à E..., Lda.

52. Em sede arbitral, a Requerente veio juntar documentos de suporte relativamente à alegada aquisição de mercadorias, em 2019, ao fornecedor D..., no montante de € 800.000,00 (cf. Documento 8 junto ao PPA). Quanto às demais faturas, a Requerente protestou juntar as mesmas no artigo 127.º do PPA, mas não o fez no decorrer do presente processo arbitral.

Apreciação do Tribunal

53. Novamente, temos não haver violação dos princípios do inquisitório e da descoberta da verdade material por parte da AT no decorrer do procedimento inspetivo, já que a AT analisou detalhadamente, no RIT, as faturas juntas pela Requerente e apreciou as mesmas à luz dos preceitos legais aplicáveis. Não é claro a que faturas a Requerente se refere quando alega que a AT deveria ter considerado o custo de € 429.500,00, com base em faturas juntas pela Requerente no decorrer do procedimento inspetivo.

54. Assim, com base nos documentos juntos ao processo arbitral pela Requerente, cumpre determinar a dedutibilidade, como gasto, do montante de € 800.000,00. Conforme resulta da matéria de facto assente, a Requerente demonstrou, em sede arbitral, que emitiu ordem de compra de mercadorias ao fornecedor D... em 27-04-2019, no montante de € 800.000,00, e que vendeu as mesmas ao cliente E... Lda., também no montante de € 800.000,00, em 2020 (cf. Documento 8 junto ao PPA). À luz do disposto no n.º 3 do artigo 18.º, do Código do IRC, do § 14 da NCRF 20 e do § 34 da NCRF 18, não pode o gasto ser aceite fiscalmente no exercício de 2019.

55. Pelo exposto, e considerando os documentos juntos ao PPA como Documento 8, julga-se que a Requerente não tem direito a deduzir, face ao princípio da especialização de

exercícios, o valor de € 800.000,00, mantendo-se a correção de € 2.099.804,81.

56. Note-se, por último, que a Requerente, no PPA, não invocou o princípio da justiça, nem alegou factos que sustentem a aplicação do mesmo ao caso *sub judice*. Assim sendo, não cumpre ao Tribunal Arbitral apreciar esta questão.

57. Em face de todo o exposto, o Tribunal Arbitral (i) declara ilegais e anula o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa autuada sob o n.º ...2023..., e a liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2023-..., referente ao exercício de 2019, no valor de € 1.175.680,90, na parte relativa às correções anuladas com os fundamentos supra, no montante total de € 19.656,00, e (ii) condena a AT a restituir à Requerente os valores de imposto e juros compensatórios liquidados com referência ao valor das correções ora anuladas.

f) Se a Requerente tem direito a juros indemnizatórios sobre o montante de imposto e juros compensatórios a restituir pela AT?

58. Argumenta a Requerente que são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, como sucedeu no caso.

59. A este respeito, cumpre relembrar que o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT, depende de se provar “*erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

60. No caso dos autos, as correções efetuadas pela AT com referência ao IRC da Requerente do ano de 2019 que são anuladas pelo Tribunal Arbitral, no montante total de € 19.656,00, são anuladas com base em faturas juntas pela Requerente em sede arbitral. Assim, não pode ser imputado à AT qualquer erro no RIT que deu origem à liquidação de imposto e de juros compensatórios impugnada.

61. Com este fundamento, improcede o pedido de juros indemnizatórios efetuado pela Requerente.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral, julgar o pedido de pronúncia arbitral parcialmente procedente, e determinar:

- (i) A anulação parcial do ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa autuada sob o n.º ...2023..., na parte relativa às correções anuladas com os fundamentos *supra*, no montante total de € 19.656,00;**
- (ii) A anulação parcial da liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2023-..., referente ao exercício de 2019, na parte relativa às correções anuladas com os fundamentos *supra*, no montante total de € 19.656,00;**
- (iii) A condenação da AT na restituição à Requerente dos valores de imposto e juros compensatórios liquidados com referência ao valor das correções ora anuladas;**
- (iv) A improcedência do pedido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.**

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **1.175.680,90**, nos termos do artigo 306.º, n.º 1, do CPC e do 97.º-A, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

CUSTAS

Para efeitos de repartição das custas, considerando que a Requerente impugnou correções no valor total de € 4.319.201,25, e que o Tribunal Arbitral declarou ilegais e anulou correções no valor de € 19.656,00, interessa notar que o PPA é procedente em 0,46% e improcedente em 99,54%.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **16.218,00**, integralmente a cargo da Requerente, por a parte imputável ao decaimento da Requerida determinar um valor inferior ao limite mínimo, previsto na Tabela I, anexa ao RCPAT.

Notifique-se.

CAAD, 19 de março de 2025

O Tribunal Arbitral,

Rita Correia da Cunha,

(com Declaração de Voto em anexo)

Fernando de Jesus Amado dos Santos

Mariana Vargas

DECLARAÇÃO DE VOTO

Não acompanho a maioria do Coletivo quanto ao facto provado **D** (“*A Requerente encomendou mercadorias ao fornecedor D... em 27-04-2019, no montante de € 800.000,00, e vendeu as mesmas ao cliente E... Lda., também no montante de € 800.000,00, em 2020*”). Da análise dos documentos juntos aos autos pela Requerente (Documento 8) retiro que o fornecedor *D...* fez uma proposta contratual de venda de mercadorias à Requerente em 2019 e que a Requerente aceitou essa proposta também em 2019, tendo a propriedade sobre as mercadorias em causa sido transferida para a Requerente em 2019, independentemente de a entrega física das mesmas ter ocorrido em 2020, ou de uma segunda prestação do preço ter sido paga neste ano. Com este fundamento, entendo que o montante de € 800.000,00 deveria ter sido considerado como custo dedutível no período de 2019.

Rita Correia da Cunha