

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 504/2025-T

Tema: IRC – imparidades. Vícios do procedimento inspetivo.

SUMÁRIO

- 1. A violação do dever de registo contabilístico em abstracto não basta, por si só, para legitimar uma correção por falta de registo de nota de crédito que pressupõe a existência de um gasto efetivamente registado. Pelo que, se a fatura que veio a ser anulada não foi registada, não pode a AT impor que seja registada a nota de crédito que levou à anulação daquela.*
- 2. Com a cessão de crédito, a Requerente deixa de o poder exigir relativamente ao devedor, transmitindo também para a cessionária (no caso acionista) o risco de incobrabilidade.*
- 3. Ao readquirir o crédito cedido, a Requerente reassume conscientemente um risco que havia transferido, pelo que, sem prova bastante das condições económicas dessa operação, não se pode aceitar que se trata de um gasto indispensável e incorrido no âmbito normal da atividade, nos termos do regime das imparidades.*

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (presidente), António Alberto Franco (vogal e relator) e Dr. Arlindo José Francisco (vogal), que formam o Tribunal Arbitral Coletivo constituído pelo Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

1.

I. RELATÓRIO

A..., S.A., contribuinte com o NIPC ... e sede no..., ..., ... (“a Requerente”), apresentou, em 03-05-2025, pedido de constituição do tribunal arbitral e pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em conjugação com o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), em que é requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada apenas por “Requerida”, ou “AT”).

A Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), referente ao exercício de 2020, no montante de € 90.086,35, constante da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2025..., com restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 26-05-2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da sua designação dentro do respectivo prazo.

Em 15-07-2025, as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 04-08-2025.

Nestes termos, o tribunal arbitral colectivo encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

Por despacho de 29-09-2025, foi a Requerente convidada a juntar documentos, incluindo procuração forense, que havia protestado juntar no pedido arbitral, o que veio a fazer.

Nesse mesmo despacho foi designada data para a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e, designadamente, para a inquirição das testemunhas arroladas, a qual veio a ter lugar em 05-11-2025.

Em 04-11-2025, a Requerente juntou documentos, tendo a Requerida se pronunciado sobre os mesmos em 16-11-2025.

A Requerida e a Requerente apresentaram alegações em 24-11-2025 e 28-11-2025, respetivamente.

POSIÇÃO DAS PARTES

Requerente

Com o PPA pretende a Requerente a intervenção do tribunal arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de IRC n.º 2024..., no valor de € 90.086,35. Sustenta a Requerente o seguinte:

O procedimento de inspeção foi desenvolvido pela AT ao abrigo da credencial identificada pelo n.º OI2024..., havendo que atentar a alguns dados relativos à sua emissão e desenvolvimento que apresentam relevância para a compreensão dos fundamentos e que não surgem corretamente mencionados no RIT.

O início do procedimento de inspeção, em cumprimento do disposto no artigo 49.º do RCPITA, foi precedido do envio electrónico, através da designada via CTT, de carta-aviso,

a qual foi disponibilizada em 02/09/2024. Tal carta-aviso assinalava que o procedimento iria ter natureza externa, âmbito geral e por extensão o exercício de 2020.

A AT, no RIT elaborado e notificado, omite o facto deste procedimento de inspecção se apresentar contínuo a um procedimento anterior, de natureza interna e âmbito referido ao IRC, o qual se apresentou legitimado pela credencial OI2023... .

O encerramento desta acção inspectiva, com a remessa do relatório final nos termos de artigo 62.º do RCPITA, foi notificado à Requerente para o seu domicílio electrónico, sendo que este se considera notificado em 02/09/2024 em virtude da notificação, atento o disposto no n.º 5 do artigo 43.º do RCPITA, ter sido disponibilizada em 28/08/2024.

Ou seja, na data em que a conclusão do dito procedimento de inspecção interno foi notificada à Requerente, estava a ser emitida a credencial OI2024..., conforme se verifica pela data do Despacho que determina o desenvolvimento da suposta “nova” acção inspectiva e pela data de disponibilização da carta-aviso que precedeu o seu início.

Nos termos do n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA, o procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo de seis meses a contar da notificação do seu início, sem prejuízo da sua ampliação por mais dois períodos de três meses, desde que verificadas as circunstâncias elencadas no n.º 3 que sucede àquela disposição e a prorrogação seja devidamente notificada à entidade inspeccionada, conforme o nº 4 seguinte do mesmo artigo.

A AT estava legitimada, pela credencial n.º OI2023..., para desenvolver todos os procedimentos de investigação que entendesse por convenientes, relativos ao IRC, pese embora estar limitada a exercer a sua acção de modo interno, isto é, sem recorrer a quaisquer diligências que implicassem deslocação às instalações do contribuinte visado coberto de credencial que legitimava uma acção inspectiva de índole interna.

A continuidade do procedimento de inspecção resulta sobejamente evidenciado pelo facto do encerramento da acção dita interna ter sido notificado à Requerente em 02/09/2024, embora fruto de disponibilização na Via CTT em 28/08/2024, e de nessa mesma data a acção externa ter merecido despacho de emissão da respectiva credencial.

Posto isto, não podem existir quaisquer dúvidas de que a emissão sucessiva de credenciais distintas, para o mesmo período e que permitem a inspecção dos factos tributários respeitantes ao mesmo imposto, não pode representar a existência de procedimentos de inspecção distintos, possibilitando prolongar, de modo artificial, o procedimento de inspecção para além do período limite de seis meses, sem que tenham de ser dadas quaisquer justificações ao visado e cumpridas as regras que regulam o procedimento de inspecção, designadamente no que se refere à ampliação do prazo de inspecção conforme previsto no n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA.

E, se poderá ser defendido que o facto da AT ter ultrapassado, sem as devidas notificações da sua prorrogação, o prazo de seis meses para o desenvolvimento do procedimento de inspecção não faz perigar a legitimidade das liquidações de impostos que decorrem de tal procedimento de inspecção, o certo é que, no que se refere à aplicação do instituto da caducidade de tais liquidações, não pode ser desconsiderado que as mesmas resultam de procedimento que excedeu o prazo de seis meses e que, deste modo, conforme claramente se extrai do artigo 46.º, n.º 1, da LGT, deixam de se verificar as causas da eventual suspensão do prazo de caducidade.

Admitir que na situação em apreço se está perante dois procedimentos de inspecção distintos seria alimentar o recurso à manipulação administrativa por parte da AT para dilatar arbitrariamente o prazo para o desenvolvimento dos procedimentos de inspecção, permitindo que a um procedimento que se iniciou de modo interno e que decorreu durante cerca de dez meses e meio se suceda um período extra de seis meses para que sejam desenvolvidos actos de inspecção externos.

Em rigor, não faz qualquer sentido manter uma separação, entre os dois tipos de procedimentos de inspecção, baseada, simplesmente, no local onde os actos de inspecção são desenvolvidos, quando, cada vez mais, se torna possível desenvolver as mesmas verificações da contabilidade e demais diligências de investigação sem necessitar de qualquer deslocação às instalações dos visados fiscais.

Não se pode, assim, continuar a interpretar literalmente o artigo 13.º do RCPITA, mantendo como critério absoluto e formal para a qualificação de um procedimento inspectivo como “externo” o facto de ter de existir pelo menos uma diligência desenvolvida pela AT nas instalações do contribuinte inspeccionado ou de terceiro.

Às inspecções “internas” deverá estar reservada a mera análise sobre a correcção formal dos documentos de que a AT disponha, designadamente pelo cumprimento das obrigações declarativas dos contribuintes, bem como a recolha de informação adicional.

A falta de satisfação do direito à notificação prévia do procedimento de inspecção, em satisfação do disposto no artigo 49.º do RCPITA, independentemente de outros aspectos a considerar, interfere seriamente com as garantias que a lei confere aos contribuintes.

A consequência de todas estas violações às citadas normas só pode ser a anulabilidade das liquidações impugnadas, conforme decorre do Código do Processo Administrativo.

Na perspectiva da AT ocorreram duas diligências distintas: a recolha de informação primeiro e o procedimento interno de inspecção realizado nas instalações da AT, que deu lugar ao relatório final com as correcções que estiveram na origem da liquidação sindicada.

Apurou-se, no entanto, que foi com base nos elementos recolhidos naquela primeira diligência que foram propostas as correcções constantes no relatório, isto é, os actos praticados no âmbito do procedimento interno não teriam ocorrido não fosse aquela primeira diligência. Por outras palavras, aquela qualificação formal das duas acções

inspectivas, a primeira como diligência de recolha de informação e a segunda como procedimento interno, traduziram-se na prática e materialmente como um procedimento de inspeção externo, o qual não obedeceu às formalidades previstas para o mesmo e que por isso tiveram por efeito a invalidade das liquidações.

A qualificação dada pela AT a um procedimento não tem carácter vinculativo, se se vier a revelar que o conteúdo dos actos praticados for contrário à qualificação dada, pois como se afirma de forma cristalina no acórdão em referência, *«a qualificação do procedimento como inspeção interna, ou externa, não depende do arbítrio da administração fiscal. Obedece a critérios específicos, os quais validam, ou não, a designação escolhida»*.

Não bastasse o vício legal preterição dos direitos e garantias que têm de ser acautelados nos procedimentos a qualificar como “externos”, a AT prosseguiu no atropelamento das regras pelas quais deve reger o desenvolvimento dos procedimentos de inspeção, desta feita ao considerar que poderia alterar o âmbito do procedimento com o recurso ao estratagema de fazer cessar o procedimento interno e emitir nova credencial com o âmbito que muito bem entendesse.

As alterações aos procedimentos de inspeção estão subordinadas ao disposto no artigo 15.º do RCPITA e, como decorre do n.º 1 desta disposição, a alteração do âmbito do procedimento de inspeção deve obedecer a vários requisitos. Requisitos que não foram satisfeitos no procedimento de inspeção em apreciação, porquanto é manifesto que, no que se refere ao requisito da fundamentação vertida nos documentos notificados ao Requerente, esta é, pura e simplesmente, inexistente.

A falta de despacho que fundamente a alteração do procedimento de inspeção, o qual teria de satisfazer os requisitos de ser claro, preciso, directo, actual e completo, determina, também, a invalidade dos atos tributários subsequentes, tal como assim o

determina a falta de notificação de um tal despacho ao Requerente (mesmo que ele existisse).

A liquidação de IRC foi notificada ao Requerente em 22/01/2025, dado o facto de a respectiva notificação ter sido disponibilizada no sistema de suporte ao serviço público de notificações electrónicas (Via CTT) no dia 07/11/2025, conforme resulta da aplicação do disposto no artigo 39.º, n.º 10, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, face ao alegado *supra* quanto aos vícios legais cometidos no procedimento de inspecção, designadamente no que se refere à continuidade dos actos inspectivos e à assunção da existência de um único procedimento de carácter materialmente externo, é manifesto que o procedimento de inspecção se prolongou por um período superior a seis meses e, portanto, as liquidações que do mesmo decorrem não podem aproveitar da suspensão preconizada no artigo 46.º, n.º 1, da LGT. Assim, o prazo limite para a liquidação de IRC respeitante ao exercício de 2020, na falta de verificação daquela suspensão e em obediência ao disposto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT, precluiu em 31/12/2024, pelo que as liquidações padecem de caducidade, o que deverá ser declarado.

Relativamente à correcção respeitante às imparidades contabilizadas relativamente ao fornecedor “B...”, constata-se que a AT, na sua fundamentação de direito, apenas invoca a disciplina que decorre dos artigos 18.º, 28.º-A, alínea a) do n.º 1, e 28.º-B, alínea c) do n.º 1 e n.º 2, todos do CIRC.

Ou seja, a AT considera que o gasto, em respeito ao princípio de especialização dos exercícios e porque se tratava, após o vencimento das facturas de venda emitidas, de créditos de cobrança duvidosa que se encontravam em mora há mais de 6 meses, deveria ter sido objecto de relevação contabilística e consideração fiscal com base naqueles normativos.

O que nos remete, como resulta do evidenciado no RIT, para que tal contabilização devesse ter ocorrido nos anos de 2013 a 2016 e nos seguintes até perfazer o prazo de 24 meses, no que se refere à parte da dívida que resulta das vendas de produtos ao, então, cliente, no montante de € 275.715,63.

Para além desta dívida, existia, no final de 2016, um crédito sobre aquele cliente de € 44.284,37, resultante de empréstimos concedidos, valor que a AT conclui que nunca poderiam aproveitar de gasto fiscal por imparidade, mesmo que ao tempo tivesse sido contabilizada, porquanto a mesma não resultava da actividade normal da Requerente.

É manifesto que a AT não fundamenta a sua censura na cedência desse crédito, em 19/12/2016, a C..., pelo mesmo valor de € 320.000,00, e de, por acordo entre as partes, a Requerente ter voltado a adquirir esse crédito em 30/09/2020 pelo mesmo valor de € 320.000,00.

A AT não censura a contabilização do gasto por o crédito ter sido adquirido em 2020, mas sim optou por tecer considerações acerca das próprias operações que o Requerente havia realizado com a “B...” e que originaram o crédito cedido em 2016.

Caso a Requerente tivesse procedido à contabilização de quaisquer gastos por imparidades relativos a este crédito nos exercícios que a AT refere (2013 a 2016), é incontornável que, ao efectuar a cessão do crédito e assim recuperar o valor da dívida, estaria obrigado a repor a imparidade, contabilizando um proveito equivalente.

O facto tributário que a AT poder ter questionado na sua fundamentação seria a aquisição do crédito em 2020; todavia, a AT não o fez, pelo que não nos cumpre explicitar as razões de discordância com uma tal fundamentação que não existiu e que nem pode existir *a posteriori*

Desta forma, constata-se que a fundamentação a que a AT recorre é completamente alheia aos factos, o que nos conduz à conclusão de total inexistência de fundamentação para

desconsiderar fiscalmente o gasto com imparidade respeitante ao crédito adquirido pelo Requerente em 2020, no valor de € 320.000,00, ao qual havia sido acrescido o montante de € 178,69, tudo no total de € 320.178,69.

Antes de mais, diga-se que, à data, a aquisição do crédito não surgia como desviada de expectativa de recebimento, já que a Requerente continuou, como está evidenciado no RIT, a realizar fornecimentos à “B...” e dos quais foram percebidas a maior parte dos créditos. Em rigor, a Requerente realizou vendas de € 107.914,54 (2017), € 78.965,38 (2018), € 42.316,78 (2019) e € 4.326,18 (2020), das quais recebeu os montantes de, respectivamente, € 49.549,14, € 47.055,50, € 59.901,08 e € 30.637,32.

Por outro lado, entende-se que não deve ser valorizada a forma que a Requerente adoptou para afectar o exercício de 2020 com o gasto referente à dívida que, objectivamente, se apresentou como insusceptível de ser recebida, no todo ou em parte, designadamente, se a mesma configura uma imparidade, tal como a Requerente contabilizou, ou se constitui um crédito incobrável.

Relativamente aos factos relativos à aquisição do crédito em 2020 e à contabilização do gasto que lhe é inerente, a AT limita-se à sua menção, mas não extrai qualquer censura ou enquadramento fiscal que possa constituir fundamentação da liquidação de IRC que aqui se impugna.

Na verdade, no RIT, a aquisição do crédito em 30/09/2020 só surge abordada a partir da alínea v) do ponto “17.3 B... Lda” do subcapítulo “V.5 Perdas por imparidades em créditos não dedutíveis”, para referir que a contabilização da aquisição do crédito não deveria ter sido contabilizada numa conta SNC de clientes, porquanto esta se destina a registar os compradores de mercadorias, produtos e serviços e a Requerente não tinha efectuado nenhuma venda de € 320.000,00, que a certificação legal de contas e o dossiê fiscal nada referem ou integram documentação relativa à operação, à excepção de carta enviada pelo advogado Dr. D... ao devedor que a AT diz (sem razão) estar descontextualizada, já que seria

do conhecimento da Requerente de que este estava cessado, levando à (infundada) conclusão, mais uma vez, de que, perante estes factos, a imparidade não reúne os requisitos que emanam dos artigos 18.º, n.º 2, 28.º-A, alínea a) do n.º 1, e 28.º-B, alínea c) do n.º 1 e n.º 2, do CIRC.

Seja como for, o que importará reter é que todos os factos referidos pela AT, respeitantes à aquisição do crédito e à posterior contabilização do gasto, não mereceram da AT qualquer enquadramento fiscal distinto do que já havia sido atribuído com base no princípio de especialização de exercícios e falta de satisfação dos requisitos para admissão fiscal de imparidades, designadamente a prova de diligências para a cobrança da dívida originária, nos termos dos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, fundamentos que nada têm a ver com a aquisição por € 320.1787,69 do crédito e a conclusão da sua incobrabilidade pelo facto do devedor se ter dissolvido e liquidado.

Relativamente à correcção introduzida com fundamento na falta de contabilização de notas de crédito, a qual foi abordada no subcapítulo “V.4 Notas de crédito de fornecedores omissas aos registos”, e, neste caso, quanto à situação referente ao fornecedor “E..., Lda” e à nota de crédito no montante de € 6.900,00, a que acresce o IVA de € 1.587,00, a Requerente, no exercício do direito de audição prévia sobre o projecto de RIT, veio explicar não ter considerado contabilisticamente os dados que a mesma comportava, em virtude de também não ter escriturado as facturas emitidas por aquele fornecedor e que estão associadas à referida nota de crédito, pelo que não considerar a jusante a nota de crédito era o único procedimento coerente com não ter lançado/registado a respectiva factura a montante.

Para justificar o procedimento adoptado, referiu a Requerente que existia um contencioso com o fornecedor quanto à validade dos débitos que este estava a fazer operar através de tais facturas, pelo que a Requerente optou por devolver as facturas ao fornecedor

sem que procedesse ao seu lançamento contabilístico e à consideração de tal gasto na determinação do resultado do respectivo exercício.

Esta justificação, devidamente apoiada na apresentação da conta-corrente mantida com aquele fornecedor, inusitadamente não mereceu acolhimento por parte da AT com o singelo argumento de que não correspondia à verdade que a Requerente tivesse devolvido as facturas porque “... os documentos em questão não foram devolvidos à origem, porque estavam arquivados nas pastas da contabilidade exibidas e foram digitalizados e disponibilizados no decurso da acção inspectiva”.

Ou seja, a AT entendeu desviar-se do elemento fulcral e que se deverá assumir como decisor da questão a dirimir e que consiste em saber se a Requerente contabilizou ou não as facturas em causa e aproveitou, em consequência, do gasto fiscal que as mesmas possibilitariam.

Constata-se, pois, que a AT cometeu um Erro de Facto e de Direito e não cumpriu o seu dever de investigação a que está obrigada em satisfação do princípio tributário da verdade material ou do inquisitório, que consta do artigo 58.º da LGT e do artigo 6.º do RCPITA, analisando e respondendo com objectividade ao alegado pela Requerente no seu direito de audição, em razão do que existe evidente vício legal determinante da impugnação da liquidação de IRC na parte referente à diminuição dos gastos fiscais no valor de € 6.900,00.

Requerida

A AT apresentou resposta ao PPA, defendendo-se por impugnação, nos seguintes termos:

A Requerente, para o período de tributação de 2020, foi objecto de um procedimento inspectivo externo – apesar de, por mero lapso, o RIT referir “interna” no capítulo II.2. do RIT, pois no ponto anterior (I Conclusão da acção de inspecção) refere “credenciado pela ordem de serviço externa n.º OI2024...” e constam nos autos, tanto a carta aviso notificada à

Requerente para o domicílio fiscal electrónico em 08-09-2024 (vide SECINNE) indicando à Requerente que iria iniciar-se um procedimento inspectivo externo ao abrigo da Ordem de Serviço N.º OI2024... e ainda cópia da referida ordem de serviço externa devidamente carimbada e assinada pela administração da empresa Requerente iniciando o procedimento inspectivo externo.

Verificaram os SIT que a Requerente não procedeu ao registo contabilístico de seis notas de crédito, emitidas por três fornecedores, cujo montante agregado ascende a € 10.216,23, traduzindo-se este valor em gastos indevidamente considerados sendo que a Requerente vem contestar o montante de € 6.900,00.

Como bem sabe a Requerente, e tal como como assume no PPA (vide §32 do PPA), o procedimento inspectivo credenciado pela Ordem de serviço n.º OI2023... emitida em 03.10.2023, foi um procedimento inspectivo interno, o qual tinha por objectivo “Controlo dos sujeitos passivos que beneficiaram do SIFIDE” no ano de 2020, de âmbito parcial ou univalente – IRC, nos termos da b) do n.º 1 Art.º 14.º do RCPITA.

Ou seja, um procedimento inspectivo integralmente conduzido sob a forma interna, mediante consulta às aplicações informáticas da Requerida, com acesso às respectivas bases de dados, análise das declarações fiscais do período em referência (nomeadamente, a Declaração Periódica Modelo 22 de IRC e a Declaração de Informação Empresarial Simplificada), bem como exame dos documentos remetidos pela Requerente, na sequência de notificação efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária e do qual não resultaram quaisquer correcções conforme RIT devidamente notificado em 2024-09-03.

Já no que respeita ao procedimento inspectivo realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças da ... ao abrigo da Ordem de serviço n.º OI2024..., emitido em 02/09/2024, é um procedimento externo, tendo por objectivo “controlo e cumprimento declarativo das obrigações fiscais”, no ano de 2020, ou seja, de âmbito geral ou polivalente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPITA.

Ou seja, estamos perante dois procedimentos inspectivos totalmente distintos quanto ao objectivo, âmbito e lugar do procedimento, e não um só como defende a Requerente.

O princípio da irrepetibilidade previsto no artigo 63.º, n.º 4, da LGT, é aplicável apenas as inspecções externas. Não há, assim qualquer impedimento de uma inspecção interna e de uma inspecção externa ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação.

Em face da lei, a única consequência para inobservância do prazo de seis meses para a duração de uma acção inspectiva externa, é apenas e tão só a não suspensão do prazo de caducidade, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, não tendo esse incumprimento qualquer outra consequência, nomeadamente em termos de vício que possa afectar a própria liquidação, conforme resulta da parte final do n.º 7 do artigo 36.º do RCPITA.

O procedimento interno de inspecção, com relatório notificado à Requerente em 2024-09-03 (SECINNE), teve por objectivo o “controlo das obrigações declarativas dos sujeitos passivos que efectuaram deduções no âmbito do SIFIDE”.

Por outro lado, o procedimento externo, iniciado com a assinatura da ordem de serviço OI2024..., ocorrida em 19/09/2024 e cujo RIT foi notificado em 01/01/2025, consistiu numa inspecção no âmbito geral do PNAITA e PRAITA, destinada a controlar divergências, riscos e cumprimento das obrigações fiscais, analisando a contabilidade e documentos da Requerente, diferenciando-se do procedimento interno.

Do exame do relatório de inspecção OI2023..., conclui-se que a análise incidiu especificamente sobre as deduções do SIFIDE e do RFAI.

O procedimento de inspecção externa OI2024... teve como motivação a *“Seleção central, controlo e cumprimento declarativo das obrigações fiscais para o período tributário de 2020”*.

Constata-se que nem o âmbito, nem o objectivo das inspeções OI2023... e OI2024... apresentam qualquer convergência substancial, sendo inequívoco que, no decurso do procedimento inspectivo subsequente, não se procedeu à análise dos mesmos elementos relativos ao SIFIDE e ao RFAI, os quais permaneceram alheios a qualquer correcção ou rectificação.

Constata-se, portanto, que se trata de dois procedimentos de inspecção autónomos.

Estamos perante dois procedimentos de inspecção, um interno e outro externo, os quais não careceram, nenhum deles, de alteração do seu âmbito, fim e extensão, necessariamente devendo obedecer ao dever de fundamentação caso tal alteração tivesse ocorrido.

Caso o procedimento de inspecção se conclua antes de decorridos os seis meses, previsto no n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, o que acontece com a notificação do relatório final da inspecção.

Em suma, a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, corresponde ao período de duração da acção de inspecção externa, que se inicia com a assinatura das credenciais e termina com a notificação do relatório final ao contribuinte.

A Requerida dispunha de 103 dias após o fim do efeito suspensivo para liquidar o imposto. Uma vez que a liquidação controvertida foi notificada à Requerente por transmissão electrónica de dados no dia 25/01/2025, verifica-se, portanto, que a sua notificação ocorreu dentro do prazo de caducidade.

Importa referir que as correcções de perdas por imparidades em créditos contendem com o reforço das perdas por imparidades em créditos, no exercício de 2020, de €

371.701,94€, tal como consta no balancete na conta “65. Perdas por imparidades em dividas a receber e na coluna 9 do mapa modelo 30”.

O reforço das perdas por imparidade em créditos do valor de € 371.701,94, corresponde a 100% das dívidas dos devedores identificados, em mora há mais de 24 meses, prazo esse já ultrapassado em exercícios anteriores, tal como consta da descrição do lançamento em 2020/12/31, na conta "2118. clientes Cobrança duvidosa”.

Ora os créditos de cobrança duvidosa identificados no RIT, não têm processos pendentes de falência, nem foram reclamados judicialmente.

Considerando que contabilisticamente, e tal como consta da sua Declaração Anual de Informação Contabilística e fiscal de 2020 (IES), a Requerente utiliza, na preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras, como referencial contabilístico as normas que integram o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), as quais contemplam as Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras, os Modelos de Demonstrações Financeiras, o Código de Contas e a Norma Contabilística de Relato Financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE), impõe-se, em primeiro lugar, proceder à análise das disposições aplicáveis constantes do normativo contabilístico, cujas normas devem ser rigorosamente observadas, em matéria de perdas por imparidade em dívidas a receber.

A norma refere que o reconhecimento das imparidades de dívidas a receber deverá ser avaliado em cada relato, ou seja, no final do período contabilístico (§17.11 da NCRF-PE). No entanto, este reconhecimento da imparidade deverá ser efectuado se existir uma evidência objectiva da mesma, ou seja, quando existam dúvidas na cobrabilidade de uma dívida a receber de clientes, conforme previsto no seu §17.12.

O adequado reconhecimento das perdas por imparidade é imprescindível para reflectir de forma fidedigna o risco de crédito, assegurando, assim, a fiabilidade e integridade da informação financeira apresentada.

Não obstante o normativo contabilístico dispor de vários princípios que conduzem ao correcto reconhecimento contabilístico das operações, cabe aqui realçar a importância redobrada que o legislador deu ao princípio de especialização dos exercícios (*regime do acréscimo ou da periodização económica*), quando sabendo-o ser um dos princípios basilares da contabilidade, ainda assim, o legislador fez questão de o incorporar nas regras do IRC, através do artigo 18.º do Código do IRC.

O regime de periodização económica (regime do acréscimo ou também designado pelo princípio da especialização dos exercícios) é um princípio basilar contabilístico e fiscal e como tal, é de aplicação universal a todos os que lhe estão obrigados, a bem do princípio da justiça. Não cabendo à Requerida, pontualmente, apurar e/ou validar os efeitos da violação do regime de periodização económica para concluir se deve ou não descurar a obrigatoriedade da sua aplicação.

A modalidade de quitação dos créditos de € 320.000,00€ por C..., efectivou-se através de compensação de créditos e ou empréstimos e ou livranças concedidas por aquela à Requerente.

O contrato de cessão de créditos em apreço não identifica expressamente a modalidade adoptada. Todavia, a análise da contabilidade evidencia tratar-se de cessão sem recurso.

Com efeito, no exercício de 2016, os activos financeiros da sociedade foram desreconhecidos da conta “211 – CLIENTES GERAIS”, por contrapartida da conta “278– Outros devedores e credores –C...” (cfr. alínea t), ponto 17.3, capítulo V.5. do RIT).

O desreconhecimento, no exercício de 2016, dos activos financeiros no montante de € 320.000,00 encontra-se em conformidade com a cláusula 2.ª do contrato de cessão de créditos e com o disposto no §31 da NCRF 27, que estabelece:

“Uma entidade deve desreconhecer um activo financeiro apenas quando:

*a) Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do activo financeiro expiram;
ou*

b) A entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o activo financeiro (...)."

A Requerente procedeu à transmissão, por via contratual, da posição de credor, operando a transferência integral dos riscos e benefícios inerentes ao crédito para o terceiro adquirente. Em 2020, na sequência de “denúncia” do contrato em 24/07/2020 por parte de C..., a Requerente debita a conta “21. Clientes – B...”, por crédito da “278862. Credores Diversos C...”.

Ora, a “reentrada” do crédito foi registada na conta “Clientes”, o que não se mostra conforme às normas contabilísticas nem ao disposto no artigo 17.º, n.º 3, alínea a), do CIRC, porquanto, segundo as notas de enquadramento do Código de Contas, a conta “21. Clientes” destina-se exclusivamente a registar movimentos com compradores de mercadorias, produtos ou serviços.

Assim, conforme salientado pelos serviços de inspecção, no exercício de 2020, o montante de € 320.000,00 foi novamente reconhecido no balanço na conta “21. Clientes”, em violação das regras da normalização contabilística, porquanto não correspondeu a qualquer venda de bens ou serviços nesse período, mas antes à alegada denúncia de um contrato de cessão de créditos que havia funcionado como forma de financiamento.

O crédito registado em 2020, não emerge da actividade directa da Requerente com o cliente, mas da denúncia do contrato de cessão, pelo que, conforme correctamente sustentado pelos Serviços de Inspeção Tributária, não decorre da actividade operacional da empresa, não se subsumindo ao conceito de actividade normal, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º-A do CIRC.

A Requerente alega que a Requerida não poderá aprofundar a sua análise sobre a matéria, questionando a aquisição do crédito em 2020, sob pena de incorrer em fundamentação *a posteriori*, ou seja, de acrescentar elementos de argumentação fora do momento processual adequado.

Ora, a jurisprudência, nomeadamente o acórdão do STA de 11/12/2019 (processo n.º 0859/04.2BEPRT), expressa peremptoriamente que: “[a] fundamentação do acto tributário deve ser contextual e contemporânea da sua prática, não sendo permitida a invocação superveniente de fundamentos que, embora objectivamente existentes, não constam da motivação expressa do acto”.

In casu, inexistente fundamentação *a posteriori* porquanto, a fundamentação previamente elaborada pelos serviços de inspecção mostra-se suficiente para sustentar a rejeição fiscal das perdas por imparidade.

Além de não se perceber a razoabilidade económica do “acordo” celebrado pela Requerente em 2020 ao assumir novamente aquele crédito (que sabia ser incobrável), não existe suporte legal para o pretendido reconhecimento de uma perda por imparidade daquele crédito para efeitos fiscais, no exercício de 2020, nos termos apresentados.

Note-se ainda que não ocorreu a celebração de um novo contrato mediante o qual a Requerente volta a adquirir a sua posição relativamente ao crédito da entidade Moçambicana.

No que respeita à correcção de € 6.900,00 em IRC relativa ao fornecedor E... SA, cujos serviços de inspecção identificaram a ausência de contabilização de uma nota de crédito, a Requerente sustenta que a Requerida desconsiderou o facto de a própria assumir não ter procedido à contabilização da nota de crédito destinada à anulação dos gastos referentes à factura, porquanto também não havia contabilizado a factura, o que justificaria a não

contabilização da nota de crédito, juntando para comprovar um extracto de conta corrente do Fornecedor em causa.

Destaca-se que a Requerente está legalmente obrigada a efectuar a contabilização de todos os documentos de suporte às operações mormente desta factura, a qual deve observar o princípio da especialização pelo que deveria ter sido realizada no período tributário de 2019, integrando os gastos daquele exercício, sendo, ulteriormente, anulada em 2020 mediante a contabilização da respectiva nota de crédito como redução de gasto.

Não pode a Recorrente pretender corrigir um eventual erro praticado na contabilidade de 2019, com a anuência de outro erro, agora na contabilidade de 2020, pois o facto de não estar lançada contabilisticamente na conta corrente do fornecedor não constitui prova de que tal valor não tenha afectado negativamente o resultado líquido e contabilístico de 2019 ou 2020, pois podem ter sido relevadas na contabilidade como gasto por contrapartida de contas de caixa ou de bancos.

Tendo a acção inspectiva incidido sobre os lançamentos e documentos referentes ao exercício de 2020, constata-se que, relativamente a esse período, foi efectivamente registado um gasto excessivo, em virtude da omissão da contabilização da nota de crédito no montante de € 6.900,00.

Conclui, pois, a Requerida no sentido de se dever manter os actos tributários contestados.

II. SANEAMENTO

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas 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 foram invocadas pela Requerida excepções que obstem à apreciação do mérito do pedido.

III. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) A Requerente não registou na sua contabilidade a factura emitida pela sociedade E... CP19/0347, de 30-04-2019, no valor de € 6.900,00, acrescido de IVA de € 1.587,00 e, por esse facto, também não registou a nota de crédito CP20/0033, emitida em 27-11-2020, destinada a anular aquela (cf. alegado no PPA).
- b) A Requerente foi notificada, em 16-10-2023, de ofício dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças da ..., informando que, através da OI2023..., tinha sido dado início a procedimento de inspeção interna, de âmbito parcial, tendo por objecto o IRC relativo ao exercício de 2020 (cf. doc. 5 junto ao PPA, e PA, fls. 4 a 6).
- c) Na sequência de tal ofício, a Requerente veio a ser notificada para apresentar documentos e prestar esclarecimentos (cf. doc. 5 junto ao PPA).
- d) Tal procedimento de inspeção interna veio a terminar com a notificação, em 03-09-2024, à Requerente do relatório de inspeção, onde se concluiu *“não resultaram quaisquer atos tributários ou em matéria tributária que lhe sejam desfavoráveis”* (cf. PA, fls. 8 e 9).
- e) Conforme consta de tal relatório, e na sequência do pedido de elementos anteriormente solicitados, a inspeção teve como objecto a validação das deduções à colecta relacionados com o benefício fiscal SIFIDE (cf. RIT).

- f) Ao abrigo da OI2024..., a Requerente foi objecto de procedimento de inspecção externa, pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças da ..., de âmbito geral ao exercício de 2020, a qual teve início em 19-09-2024 (cf. PA, fls. 20 a 24).
- g) Após a elaboração de projecto de relatório, e exercício de direito de audição pela Requerente, foi esta notificada, em 01-01-2025, do relatório final de inspecção tributária (RIT), da qual resultaram correcções em sede de IRC e de IVA.
- h) Para o que ao caso importa, consta do RIT:

V.4 Notas de crédito de fornecedores omissas aos registos – Art. 27º n.º1, 44º n.º1 e 2 al. c) e 78º n.º 4 do CIVA e 17º n.º3 al. b) e 23º n.º 1 do CIRC

Os factos conexos com a omissão na contabilidade de notas de crédito de fornecedores são:

1. No decurso dos teste de conformidade levados a efeito, ao valor das regularizações de imposto a favor do Estado de 36.401,84€, inscrito nos campos 41 das declarações periódicas com o das notas de crédito do e-fatura comunicado por terceiros de 41.447,15€, verificou-se que havia uma divergência de 5.045,31€.
2. As omissões de notas de crédito nem sempre eram regularizadas nas contas de resultados quando detetadas, situação comprovada através da análise dos lançamentos nas contas " 27883. Regularizações diversas" por contrapartida de "22. Fornecedores" (ver ponto IV.4.2)
3. Atendendo aquele facto, procedeu-se à conferência da divergência de 5.045,31€, tendo por base a informação comunicada no e-fatura pelos fornecedores, os registos na conta "24342- IVA regularizações mensais a favor do Estado", as notas de crédito de suporte dos lançamentos, bem como a análise dos movimentos nas contas "22. Fornecedores" e na "62. FSE Fornecimentos serviços externos " (esta última tem por contrapartida a conta "12. Depósitos à Ordem" e não há movimento na "22.Fornecedores")
4. Após análise dos elementos disponíveis informa-se o seguinte:

4.1 No e-fatura são comunicadas pelos fornecedores todos os documentos emitidos, inclusive nos casos de duplicação e anulação de faturas com notas de crédito, que não são enviadas ao cliente, porque a transação consta de outra fatura de igual valor, reconhecida na contabilidade deste último. A título exemplo, indica-se o caso do fornecedor G... NIPC ..., que emitiu e não enviou à A... a nota de crédito nº 350 e a fatura nº 9911 ambos de 3.813,00€, porque a transação tinha sido faturada através das faturas nºs 1006 e 9926 de 1.906,50€ cada, lançadas na conta "22.Fornecedor FMP007".

Nessas situações, como as notas de crédito não têm impacto nos resultados, expurgaram-se as mesmas da análise, não obstante constarem do e-fatura .

4.2 Algumas notas de crédito do e-fatura, para anular aquisições de despesas, não constam dos movimentos a crédito das contas "62.FSE- Fornecimentos e Serviços Externos", nem da "24342-IVA regularizações mensais a favor do Estado". A situação referida é comprovada após análise detalhada dos movimentos a crédito das contas da "62.FSE" (que no geral eram diferimentos, cancelamento e estornos de erros). Na ausência desses registos e não havendo fatura anulada e substituída por outra de igual valor, considera-se que existem omissões nos registos contabilísticos.

4.3 Todavia, nos casos detetados de registos a débito da conta "62.FSE" pelo valor líquido da fatura e da nota de crédito (como na fatura nº 1284 de 1.545,66€ e a nota de crédito nº 35 de 268,40€ emitidas por Remarkable do registo JE 202...3 conjunto pelo valor líquido), comprova-se que não há omissões na contabilidade.

4.4 Nas situações de anulações operações do ano anterior (já auditado e sem referência a omissões de transações), com notas de crédito emitidas no ano 2020 pelo fornecedor, também se considera que existem omissões nos registos contabilísticos.

| Notas crédito comunicadas no e-fatura pelos fornecedores omissas na contabilidade | | | | | | | |
|---|------|-------------------|--------|-----------------|------------------|------------------|--|
| Nome | NIPC | Nº Nota crédito | Data | IVA | Valor | Total | |
| H... | | NC 1/200300151785 | 202002 | 19,60 | 100,35 | 119,95 | |
| H... | | NC 1/200300153573 | 202003 | 167,76 | 802,01 | 969,77 | |
| H... | | NC 1/200300154829 | 202004 | 70,86 | 308,08 | 378,94 | |
| H... | | NC 1/200300158593 | 202007 | 42,73 | 185,79 | 228,52 | |
| E... | SA | NC CP20/0033 | 202011 | 1 587,00 | 6 900,00 | 8 487,00 | |
| L... | Lda | NC1 /0690147409 | 202012 | 441,60 | 1 920,00 | 2 361,60 | |
| Total | | | | 2 329,55 | 10 216,23 | 12 545,78 | |

Nota: As notas de crédito estão arquivadas em pasta individualizada

6. A não reflexão na contabilidade do exercício de 2020, das notas de crédito emitidas e comunicadas no e-fatura pelos fornecedores indicados no quadro acima, origina nos termos do artigo 23º nº1 do CIRC, gastos em excesso de 10.216,23€ e IVA em falta de 2.329,55€ de acordo com o disposto nos artigos 27º nº1 e 78º nº 4 ambos do CIVA.

Conclusão:

A omissão aos registos contabilísticos do período de tributação de 2020, de operações tituladas por notas de crédito comunicadas no e-fatura por terceiros, constitui uma infração ao disposto no artigo 17º nº3 alínea b) do CIRC e 44º nº1 e 2 alínea c) do CIVA.

A infração mencionada, origina nos termos do artigo 23º nº1 do CIRC gastos em excesso de 10.216,23€ e IVA em falta de 2.329,55€ em conformidade com o disposto nos artigos 27º nº1 e 78º nº 4 ambos do CIVA.

Consequentemente propõe-se o acréscimo ao resultado tributável do ano de 2020 do valor de 10.434,44€ de acordo com o previsto no artigo 17º nº1 do CIRC, bem como a retificação das declarações periódicas de IVA dos períodos indicados de fev.20, mar.20, abr.20, jul.20, nov.20, dez.20 dos valores do imposto de 19,60€, de 167,76€, de 70,86€, de 42,73€ de 1.587,00€ e de 441,60€ respetivamente, nos termos do artigo 87º nº1 do CIVA.

(...)

V.5 Perdas por imparidades em créditos não dedutíveis - A. 28º-A e 28º-B e 18º do CIRC

Os factos relacionados com a proposta de correção de perdas por imparidades em créditos são:

1. O reforço das perdas por imparidades em créditos, no exercício de 2020, foi de 371.701,94€, tal como consta no balancete na conta "65. Perdas por imparidades em dívidas a receber" e na coluna 9 do mapa modelo 30, abaixo inserido parcialmente:

| 2020 | | | | | | | | | | MAPA DE PROVISÕES, PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITO E AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS | | | | | | | | | |
|---|---------------------------|--|--|------------|------|----------------------|--------------|-------------------------|---------------------|---|-------------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|
| Discriminação das provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários | Saldo do período anterior | | | | | Movimento do período | | | | | Saldo para o período seguinte | | | | | | | | |
| | 6214 | Valor creditado na coluna 12 (perda acumulada) | Valor considerado para efeitos fiscais | Utilização | | Reposição/ Reversão | | Constituição do reforço | 1808-2025-2181-1808 | | | | | | | | | | |
| | | | | 6215 | 6216 | 6217 | 6218 | | | | | | | | | | | | |
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) | (8) | (9) | (10) | | | | | | | | | | |
| I - Perdas por imparidade em crédito e ajustamento em inventários | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa (1808) em contabilidade (1808) em dívida | 317 498,71 € | | 317 498,71 € | | | | 212 550,81 € | 371 701,94 € | | 476 649,84 € | | | | | | | | | |
| Ajustamentos em inventários | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Total | 317 498,71 € | | 317 498,71 € | | | | | 371 701,94 € | | 476 649,84 € | | | | | | | | | |

2. O saldo da conta "219. Perdas por imparidade acumuladas" de 476.649,84€, resulta do valor inicial de 317.498,71€ (381.048,14€ da constituição antes 2019 - 63.549,43€ da utilização em 2019) deduzido da utilização de 212.550,81€ e acrescido do reforço de 371.701,94€ do ano 2020.
3. A justificação para a utilização das imparidades, foi a seguinte" (..) *as empresas já encerraram há mais de dez anos e as imparidades também já existem desde essa data*", tendo sido ao todo desreconhecidos 153 clientes do balanço, através dos lançamentos a débito da conta "219. Perdas por imparidade acumuladas" por contrapartida da "21181 Clientes cobrança Duvidosa".
4. O documento de suporte do reforço das perdas por imparidade em créditos, contabilizado no exercício 2020, do valor de 371.701,94€ na conta "65. Perdas por imparidade" (lançamento JE202019148) é a folha de cálculo abaixo inserida:

| | | A... | | SA | | 31-12-2020 | |
|---------|-------------------|---------|-------|----------|--------------|--------------|--|
| PN | Clientes | 6 meses | 1 ano | 18 meses | 24 meses | Total | |
| C00300 | HIGIENE | | | | 1.986,12 € | 1.986,12 € | |
| C00384 | | | | | 1.227,02 € | 1.227,02 € | |
| C00393 | LDA | | | | 1.224,41 € | 1.224,41 € | |
| C00420 | Limpeza, Lda | | | | 441,90 € | 441,90 € | |
| C00458 | LDA | | | | 27.064,02 € | 27.064,02 € | |
| C00468 | PH | | | | 29.190,86 € | 29.190,86 € | |
| C00517 | Segurança | | | | 13.705,21 € | 13.705,21 € | |
| C00859 | LDA | | | | 8,62 € | 8,62 € | |
| C00871 | Distribuição | | | | 507,79 € | 507,79 € | |
| C00873 | | | | | 34.953,83 € | 34.953,83 € | |
| C00907 | MARTINS | | | | 41,52 € | 41,52 € | |
| C00910 | Hotelaria, Lda | | | | 1.231,93 € | 1.231,93 € | |
| C00919 | | | | | 265,68 € | 265,68 € | |
| C00923 | | | | | 5.251,48 € | 5.251,48 € | |
| C00924 | Marcos | | | | 39.113,10 € | 39.113,10 € | |
| C00940 | B... | | | | 320.178,69 € | 320.178,69 € | |
| Priveia | Sistemas Produtos | | | | 257,66 € | 257,66 € | |
| Total | | € | € | € | 476.649,84 € | 476.649,84 € | |

| Cálculo de Imparidades | | € | | € | |
|------------------------------|--------------|--------------|--------|----------------|---|
| 6 meses | - | € | x 25% | - | € |
| 1 ano | - | € | x 50% | - | € |
| 18 meses | - | € | x 75% | - | € |
| 2 anos | 476.649,84 € | | x 100% | 476.649,84 € | |
| | | 476.649,84 € | | 476.649,84 € | |
| Imparidades na contabilidade | | | | 104.947,90 € | |
| valor a crescer/diminuir | | | | - 371.701,94 € | |

5. O reforço das perdas por imparidade em créditos do valor de 371.701,94€, corresponde a 100% das dívidas dos devedores identificados no quadro abaixo, em mora há mais de 24 meses, prazo esse já ultrapassado em exercícios anteriores, tal como consta da descrição do lançamento em 2020-12-31, na conta "2118. Clientes cobrança duvidosa":

| Código | Nome | Data Registo | Registo | valor |
|--|---------------|--------------|----------|-------------------|
| Outros | Acertos | 31-12-2020 | JE 20201 | -609,62 |
| C00458 | J... LDA | 31-12-2020 | JE 20201 | 13 019,77 |
| C00924 | K... SARL | 31-12-2020 | JE 20201 | 39 113,10 |
| C00940 | B... LIMITADA | 31-12-2020 | JE 20201 | 320 178,69 |
| Reforço da imparidade no ano 2020 | | | | 371 701,94 |

6. Os créditos de cobrança duvidosa acima identificados não têm processos pendentes de ratificação, nem foram reclamados judicialmente.
 7. As imparidades por créditos de cobrança duvidosa, para serem dedutíveis como custo fiscal, tem de ser constituída no exercício em que o risco de incobrabilidade se constata, dispor os §§ 24 e 25 da NCRF 27. Instrumentos financeiros, que em cada data de relato "(...) Se existir uma evidência objetiva de imparidade a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados. Evidência objetiva (...) inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do ativo sobre os seguintes eventos de perda: a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor; b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento (...);"
 8. O risco de incobrabilidade dos créditos dos devedores identificados acima, ficou evidenciado no momento em que o valor das faturas não foi recebido, no prazo do seu vencimento, que está indicado nos movimentos de contas (os prazos das faturas são: a pronto pagamento ou a 30, 60 ou 90 dias), sem que tenha havido pagamentos através de letras ou em prestações.
-
9. Assim, não tendo sido contratualizado um novo plano de pagamentos com data e valor definidos, a mora dos créditos, conta-se desde a data estabelecida para pagamento do mesmo, ou seja, a prevista nas faturas, conforme dispõem os artigos 804º e 805º do Código Civil.
 10. A dedução fiscal das perdas por imparidades em dívidas a receber de 371.701,94€, constituídas no exercício de 2020, acompanha as regras da normalização contabilística, dependendo contudo dum conjunto de condições previstas nos artigos 28ºA e 28º B do CIRC e ainda do princípio da especialização do exercício do artigo 18º nºs 1e 2 do mencionado diploma legal.
 11. As perdas por imparidades em créditos podem ser deduzidas para efeitos fiscais, nos termos do artigo 28º-A nº1 alínea a) do CIRC desde que "(...) relacionadas com créditos resultantes da atividade normal (...) que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;"
 12. Por sua vez refere o artigo 28º-B nº1 do CIRC que "(...) consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade 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.
 13. A outra condição é a do artigo 28º B nº 2 do CIRC segundo o qual "(...) 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 percentagem equivale a 25% em cada 6 meses), não podendo por isso proceder num único período de tributação à dedução integral das perdas por imparidades, após os 24 meses do prazo de vencimento.

14. As perdas por imparidade têm, portanto, de ser contabilizadas faseadamente, a partir do período de tributação em que se iniciou a contagem da mora e nos seguintes até perfazer o prazo de 24 meses, em conformidade com o articulado no artigo 28ºA nº1 alínea a) e 28º-B nº1 alínea c) e nº 2 ambos do CIRC, caso contrário não são dedutíveis na determinação do lucro tributável, de acordo com o regime do acréscimo previsto no artigo 18.º nºs 1 e 2 do CIRC.
15. Além disso, não são considerados de cobrança duvidosa, os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas, que detenham capital da empresa e sejam participadas, nos termos e condições do artigo 28º-B nº 3 alíneas c) a e) do CIRC.
16. No processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130º do CIRC, apenas foi integrada a folha de cálculo acima inserida, e o mapa modelo 30; nele não constam os elementos identificados no anexo I da Portaria n.º 92-A/2011 de 28/2, como sejam os documentos comprovativos dos créditos incobráveis.
- Assim, estão em falta as provas de diligências no sentido de recebimento, nomeadamente a correspondência trocada diretamente ou por intermédio de advogado, e-mails, cartas registadas com aviso de receção, enviadas na data de cada relato, após o prazo de vencimento e seguintes, que contenham a decomposição do saldo do qual se pede a liquidação.
17. Perante o exposto as perdas por imparidades em créditos do valor de 371.701,94€, reconhecidas no ano 2020, não reúnem os requisitos dos artigos 28º-A nº1 alínea a) e 28º-B nºs 1 alínea c) e 2 ambos do CIRC, nem respeitam o princípio da especialização dos exercícios preconizado no artigo 18º nº2 do mencionado diploma legal, situação que também se

(...)

17.3 B... Lda

Relativamente aos créditos de cobrança duvidosa da B... Lda informa-se o seguinte:

a) A B... Lda, tem a mesma denominação da A... SA, pelo que de modo a aferir da aplicabilidade do disposto no artigo 28º-B nº 3 alíneas c) a e) do CIRC, no decurso da ação inspetiva foram solicitadas informações adicionais e documentos sobre as relações entre ambas.

A justificação dada foi a de que por facilidades logísticas tinha havido cedência de marcas.

O contrato subjacente foi solicitado, mas não foi exibido, porque tinha sido um acordo verbal.

b) Não foi apresentado nem consta do dossier fiscal nenhum documento com informação sobre as relações entre ambas as empresas, além do que não há nenhuma divulgação nesse sentido, no relatório de gestão nem na declaração do órgão de gestão entregue ao ROC, onde é feita a referência a "Entidades relacionadas" (ponto 1.6), mas não identifica quais.

c) Nos comentários da IES é referido que a A... SA é a "empresa-mãe", mas não são identificadas as restantes empresas do grupo.

d) Ambas as entidades segundo o informado não têm relações especiais, pelo que não se entende como é que a A... SA tem na sua posse a "Declaração de cessação de atividade" da B... Lda entregue à Autoridade Tributária de Moçambique em 2020-01-06 (dissolução da sociedade com o NUIT [] em 2019-12-31).

e) A B... Lda em períodos anteriores a 2020, mais concretamente entre 2013 e 2015, era também uma devedora diversa da A... SA, pelo facto desta última ter procedido a entregas de dinheiro para devolução em tempo prefixado, o que não sucedeu, cujos total é de 44.284,37€, como se indica no quadro abaixo, com o detalhe do extrato de movimento de contas:

| Detalhes do extrato conta corrente | Devedor diverso (cont. 77542) | | | |
|------------------------------------|-------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| | Ano 2013 | Ano 2014 | Ano 2015 | Ano 2016 |
| Vencimento da última operação | dez.13 | dez.14 | out.2015 | nov.16 |
| Entrega dinheiro | 17 772,92 | 25 736,45 | 1 700,00 | 0,00 |
| deslocações estadas | | | | 925,00 |
| Total da dívida | 17 772,92 | 43 509,37 | 45 209,37 | 44 284,37 |
| Cessão crédito a C... | | | | |

- f) Os movimentos contabilísticos de entregas de dinheiro, consubstanciam-se em operações equivalentes a empréstimos, pelo que questionados os responsáveis da [A...] SA sobre qual a razão daquelas operações, visto terem afirmado que não tinha relações especiais com a [B...] Lda, alegaram que "estes valores dizem respeito a pagamentos de contentores para transferência de mercadoria e que posteriormente eram debitados ao cliente "(citação da anotação do Contabilista Certificado no extrato da conta "28812 Devedores Diversos [B...] Lda".
- g) Então, solicitaram-se os respetivos contratos, bem como as faturas dos contentores, documentos únicos aduaneiros ou outros meios de prova, os quais não constam do dossier fiscal, nem foram exibidos, com a desculpa de que eram de anos anteriores.
- h) A [B...] Lda é ainda uma cliente do contribuinte em análise, sendo o detalhe dos movimentos referentes às vendas de produtos, registado no "extrato de conta valores em aberto" os indicados no quadro seguinte e o saldo da conta "211. Cliente conta corrente" em 2020-07-30 de 44.521,01€ (saldo inicial 73.407,85€, + faturação líquida de notas de crédito de 1.750,48€ - recebimentos de 30.637,32):

| [B...] | | Lda - Cliente 000948 | | | | | | |
|--|------------------|----------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Detalhes do extrato - conta corrente | Ano 2013 | Ano 2014 | Ano 2015 | Ano 2016 | Ano 2017 | Ano 2018 | Ano 2019 | Ano 2020 |
| Vencimento da última fatura | out.13 | dez.14 | out.2015 | nov.16 | jan.19 | fev.19 | fev.20 | Abr.20 |
| Faturas clientes | 50 412,65 | 204 343,61 | 91 401,72 | 157 125,12 | 107 914,54 | 78 965,38 | 42 316,78 | 4 326,18 |
| Notas crédito | 0,00 | 113 088,60 | 17 137,14 | 47 713,56 | | 1 525,60 | 0,00 | 2 575,70 |
| Recebimentos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 47 335,70 | 49 549,14 | 47 055,50 | 59 901,08 | 30 637,32 |
| Total da dívida | 50 412,65 | 141 667,66 | 215 882,24 | 277 958,10 | 60 607,87 | 90 992,15 | 73 407,85 | 44 521,01 |
| Cessão crédito a [C...] | | | | -275 715,63 | | | | |
| Transferência para cliente cobrança duvidosa | | | | | | | | -44 521,01 € |

- i) As dívidas referentes às vendas de produtos à cliente [B...] Lda, desde 2017 a 2020 no total de 44.521,01€, foram transferidas para a conta "2118. Clientes cobrança duvidosa", mas não foi constituída nenhuma perda por imparidade, relativamente a esse crédito decorrente da atividade normal da empresa.
- j) No tocante às dívidas referentes às vendas de produtos à cliente [B...] Lda ocorridas entre 2013 e 2016, no total de 275.715,63€ o risco de cobrança dos créditos era evidente no fim do prazo de vencimento das faturas, o qual era a pronto pagamento, sem que tenha havido um acordo vinculativo para a extensão da data-limite de pagamento e não tendo sequer sido recebido nenhum dos valores faturados até 2015 inclusive (em 2016 foram recebidas entregas de dinheiro equivalente a 15% dos créditos).
- k) Nos períodos de tributação de 2013 e 2016 e seguintes até perfazer o prazo de 24 meses, não foi reconhecida nenhuma perda por imparidade, relativa aos créditos cobrança duvidosa de 275.715,63€, talvez porque não se verificassem os requisitos da sua aceitabilidade estipulados nos artigos 28ºA nº1 alínea a), 28º-B nºs 1 alínea c), 2 e 3 alíneas c) a e) ambos do CIRC, como designadamente a existência de participações e a ausência de prova das diligências efetuadas no sentido da cobrança.
- l) Quanto às dívidas resultantes de entregas de dinheiro do valor de 44.284,37€, por receber, não estão em causa créditos "resultantes da atividade normal", ou seja, derivados das prestações de serviços e ou vendas ocorridas no âmbito da atividade da empresa, pelo que não é admitida a dedução de perda por imparidade nos termos do artigo 28ºA nº1 alínea a) do CIRC.
- m) Os créditos de cobrança duvidosa verificados nos anos 2013 a 2016 resultantes de vendas no total de 275.715,63€ e de empréstimos (entregas de dinheiro) de 44 284,37€ foram em 2016 cedidos à cessionária [C...] com o NIF [] (mãe de [L...]), pelo mesmo valor de 320.000,00€, tal como consta da cláusula 1ª do contrato de cessão de créditos abaixo inserido:

CONTRATO DE CESSÃO DE CRÉDITOS

(...)
se rege pelas seguintes cláusulas:

1ª

O cedente é legítimo titular de um crédito de 320.000,00 € (trezentos e vinte mil euros), emergente de vendas e empréstimos à empresa [B...] Lda., realizadas durante os anos 2014 a 2016.

2ª

Nesta data o cedente cede ao cessionário, que aceita, a totalidade do crédito acima identificado, transmitindo-se para este outorgante todas as garantias do mesmo crédito.

3ª

A presente cessão é efectuada pelo preço de 320.000,00 € (trezentos e vinte mil euros), que o cessionário paga, nesta data, ao cedente, quantia que este recebe e da qual dá integral quitação.

5ª

O cedente garante expressamente ao cessionário a existência e a exigibilidade do crédito objecto da cessão, mas não garante a solvibilidade do devedor nem o pagamento do crédito cedido.

6ª

1- Compete ao cessionário notificar o devedor da presente cessão nos termos e para os efeitos de que dispõe o art.º 583 do Código Civil.
2 Sem prejuízo do disposto no nº 1 da presente cláusula, o cedente também fica com a faculdade de notificar o devedor para os mesmos efeitos.

7ª

O cedente entrega ao cessionário todos os documentos que se encontram na sua posse que titulam o crédito ora cedido.

Para todas as questões emergentes do presente contrato fica estipulado o foro da comarca da Guarda, com expressa renúncia a qualquer outro.

8ª

O presente contrato é feito em duplicado.

19 de Dezembro de 2016

Assinaturas

Cedente

A...

Cessionário

C...

(..) Inserção parcial do contrato de cessação créditos

n) Os documentos relativos às dívidas cedidas, foram entregues à cessionária e toda a responsabilidade sobre aqueles créditos ficou da posse de , tal como referido nas cláusulas 2ª, 3ª e 7ª do contrato cessação créditos.

o) A notificação do credor originário a Lda sobre a cedência dos créditos, a que refere a cláusula 6ª do contrato, não foi exibida, nem mesmo a efetuada pela SA, com a justificação de , em como a "comunicação foi verbal" (anotação no extrato de movimentos da conta C00940)

p) A cessionária pagou a quantia de 320.000,00€ à SA referente aos créditos incobráveis da Lda, no momento da assinatura do contrato no exercício de 2016. A modalidade de quitação dos créditos de 320.000,00€ por efetivou-se através de compensação de créditos e ou encontro de contas, ou seja, com os empréstimos e ou livranças concedidas por aquela SA, cujo montante se indica no quadro abaixo, com os detalhes do extrato de conta "2788. Outra devedora e credora

C... :

| | | Devedora (conta 278814 e 278862) | | | | | | | |
|------------------------------------|---|----------------------------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|-------------|
| Detalhes do extrato conta corrente | | Ano 2013 | Ano 2014 | Ano 2015 | Ano 2016 | Ano 2017 | Ano 2018 | Ano 2019 | Ano 2020 |
| Livrança a favor | <input type="text"/> SA | -150 000,00 | | | | | | | |
| Empréstimo a favor | <input type="text"/> SA | | | -53 560,11 | -150 000,00 | -18 000,00 | | | |
| Devolução sem tempo prefixado | | | | | | 9 000,00 | 4 000,00 | | 5 000,00 |
| Cessão créditos da | <input type="text"/> | | | | 320 000,00 | | | | -320 000,00 |
| Regularizações créditos | <input type="text"/> e <input type="text"/> | | | | | | | | 150 000,00 |
| Total | | -150 000,00 | -150 000,00 | -203 560,11 | -33 560,11 | -42 560,11 | -38 560,11 | -38 560,11 | -203 560,11 |

- q) Aquela cessão de crédito consubstancia-se num instrumento jurídico, equivalente a um financiamento obtido, porque permitiu ao cedente o recebimento de quantias em dívida do seu cliente, através do recurso a uma entidade, a cessionária, que por sua vez antecipa os recebimentos. Nesta modalidade de financiamento a cedência de dívidas da entidade cedente pode ser com ou sem recurso por parte da cessionária.
- r) Um contrato cessação com recurso, permite à cessionária, caso não receba a quantia do devedor no prazo do recebimento estipulado, exigir do cedente a liquidação daquela quantia. A dívida é então devolvida, à cedente para desconto. Neste caso, de acordo com a Portaria n.º 218/2015 de 23 de julho que republica o Código de Contas, a dívida do cliente no momento da assinatura do contrato, é transferida da conta "211 Clientes conta corrente" para "258 Outros financiadores".
- s) Já no caso contrato cessação sem recurso, a cessionária assume a totalidade do risco de incobrabilidade da dívida, ou seja, verifica-se a transmissão do risco do crédito da entidade cedente para a cessionária. Nesta modalidade, a dívida do cliente no momento da assinatura do contrato, deixar de permanecer no ativo da cedente, sendo desreconhecida, através dos movimentos contabilísticos a crédito da conta "211 Clientes gerais" por contrapartida da conta "12. Depósitos à Ordem" ou "278 Outros devedores e credores" se for por compensação.
- t) O contrato de cessação de créditos acima não especifica a modalidade acordada, mas a contabilidade indica que foi a de cessão sem recurso, porque os ativos financeiros da B... Lda foram no exercício de 2016 desreconhecidos da conta "211. Clientes gerais" por contrapartida da conta "278 Outros devedores e credores C..." e simultaneamente o passivo financeiro desta última também foi extinto.
- u) O desreconhecimento no exercício de 2016 dos ativos financeiros de 320.000,00€ está em conformidade com o teor do contrato de cessão de crédito (clausula 2ª) e o disposto na NCRF 27 § 31 que se cita "Uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro apenas quando: a) Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro expiram; b) A entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro: (...)".
- v) Entretanto, o valor de 320.000,00€ é novamente introduzido na contabilidade da B... Lda em 2020-09-30 através lançamento JE202019138 a débito da conta 211. Cliente conta corrente B... Lda por crédito da "278662. Credores Diversos C..." suportado com uma carta da mesma de 2020-07-23, cujo assunto é o de "Denúncia de contrato de cessação de créditos", bem como uma "declaração de aceitação da denúncia", que se inserem abaixo:

C...
Rua...
A... S.A.
A/C. Administradores

Guarda, 23 de julho de 2020
Assunto: Denúncia de Contrato de Cessação de Créditos

Exmas senhores,

Eu, C..., tendo um crédito perante a vossa sociedade, no valor de 320.000€ (trezentos e vinte mil euros), que foi devido à empresa B... Lda., na qualidade de devedora da vossa empresa, através de um Contrato de Cessão de Créditos, realizado a 19 de dezembro de 2016, em que esta última assumiu o compromisso de regularizar perante mim o valor da dívida.

Uma vez que nunca me foi pago qualquer importância, venho por este meio denunciar o mencionado contrato de cessão de créditos e solicitar que a A... S.A. assumá o valor em débito do qual sou credora.

DECLARAÇÃO

Para os devidos efeitos, a SA., NIF: , sita Parque , aqui representada por portador do C/c nº contribuinte nº e portadora do C/cidadã nº contribuinte após tomada de conhecimento de que a empresa Lda., não regularizou os créditos que tinha com no valor de 320.000,00€ (trezentos e vinte mil euros), conforme consta no contrato de cessão de créditos realizado entre as partes, a 19 de dezembro de 2016, vem por este meio declarar que aceita a denúncia do mesmo e assume a dívida na totalidade, perante a credora

, 30 de setembro de 2020

- w) Naturalmente o lançamento JE202019138 efetuado em 2020-09-30 na conta "211. Cliente conta corrente" Lda, não está de acordo com as regras da normalização contabilística a que se refere o artigo 17º nº3 alínea a) do CIRC, porque de acordo com as notas de enquadramento do Código Contas, a conta "21. Clientes Regista os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços".
- x) Ora na data de 2020-09-30 a SA não efetuou nenhuma venda de produtos do montante de 320.000,00€ á Lda; aliás esta ultima até já estava cessada desde 2019-12-31.
- y) Além disso, o valor de 320.000,00€ acrescido de 178,69€ foi transferido para a conta "218 Clientes cobrança duvidosa" e foram reforçadas as perdas por imparidades em créditos a 100% no montante de 320.178,69€ na conta "65. Perdas por imparidade" em 2020-12-31.
- z) Quanto á dívida a pagar a outra devedora e credora que esteve na base da compensação dos créditos em 2016, nada é referido nem esclarecido pelos responsáveis da sociedade, nem consta da Certificação legal de Contas nenhuma reserva ou enfâse sobre o assunto.
- aa) No dossier fiscal da SA, não consta nenhum outro documento relativo a esta operação, nem nenhuma comunicação ao devedor da cessação créditos, nem da renuncia da cessionária, nem requerimentos ou elementos de processos em tribunal. A não ser a carta, sem sentido, abaixo inserida, enviada em 2020-12-15 pelo advogado Dr. á Lda, que veio devolvida, porque a empresa estava cessada e esse facto era do conhecimento da SA:

D...
Advogado R.L.

Exm^a Gerência da
B... LIMITADA
Rua
- M A P U T O - MOÇAMBIQUE

Assunto: Pendências com a A... S.A.

Excelentíssimas Senhores,

Meus respeitosos cumprimentos.

Incumbiu-me a minha Cliente A... S.A. de tratar da regularização de pendência consistente no não pagamento, pela vossa Gerência, dos documentos melhor identificados na anexa relação de pendências, cujas datas, vencimentos e montantes vão ai melhor especificados e, como é de vosso conhecimento, somam € 320.178,69 – trezentos e vinte mil, cento e setenta e oito euros e sessenta e nove cêntimos.

Mais informo que, antes de qualquer propositura de ação judicial para o efeito, com os consequentes incómodos e dispêndios, estou autorizado a receber e negociar eventual proposta de pagamento parcelado da quantia em dívida, pelo que, e pelos próximos 15 dias, fico a aguardar a efetivação do pagamento (através de depósito e/ou transferência bancária para o NIB/IBAN da A... S.A., constante das faturas) ou proposta de pagamento parcelado do montante em dívida. Esgotado tal prazo sem o pagamento e/ou efetivação de acordo de parcelamento, estou mandatado para agir judicialmente.

No aguardo de vossas prezadas notícias, subscrevo-me

2020-12-25
Justiz. Avaliação da pendências.

Atentamente,
O Advogado R.L.

bb) Além da carta estar descontextualizada porque a B... estava cessada, verifica-se ainda que a relação anexa à mesma, abaixo inserida, nem sequer corresponde à realidade dos factos, porque inclui faturas anuladas com notas de crédito e faturas com data posterior a 2017 pagas em prestações, como se indica nas anotações à mesma a seguir introduzida:

| Histórico de vendas em conta de crédito | | | | Informação da contabilidade | | |
|---|--------------------|--------------------|-----------------|-----------------------------|--------------------------|-----------------|
| Documento | Data de lançamento | Data de vencimento | Nome do cliente | Montante de vendas | Pagamentos em prestações | Saldo final ano |
| IN 1512184 | 26-10-2015 | 26-10-2015 | B... | LIMIT: 17 187,14 | Anulada NC 1500062 | |
| IN 1512200 | 28-10-2015 | 28-10-2015 | | LIMIT: 17 137,14 | cedida | |
| IN 1610706 | 11-04-2016 | 11-04-2016 | | LIMIT: 4 212,96 | cedida | |
| IN 1610763 | 18-04-2016 | 18-04-2016 | | LIMIT: 38 626,26 | cedida | |
| IN 1611292 | 29-06-2016 | 29-06-2016 | | LIMIT: 25 049,14 | cedida | |
| IN 1611761 | 12-09-2016 | 12-09-2016 | | LIMIT: 720,10 | cedida | |
| IN 1611915 | 28-09-2016 | 28-09-2016 | | LIMIT: 16 706,55 | cedida | |
| IN 1612345 | 25-11-2016 | 25-11-2016 | | LIMIT: 200,00 | cedida | 2 242,47 |
| IN 1612346 | 25-11-2016 | 25-11-2016 | | LIMIT: 200,00 | | |
| IN 1710194 | 26-01-2017 | 26-01-2017 | | LIMIT: 21 724,30 | | 22 152,85 |
| IN 1711367 | 11-07-2017 | 09-10-2017 | | LIMIT: 24 799,60 | | 25 049,14 |
| IN 1712054 | 18-10-2017 | 16-01-2018 | | LIMIT: 31 289,04 | | 24 500,00 |
| IN 1810169 | 23-01-2018 | 23-04-2018 | | LIMIT: 604,75 | | 12 255,90 |
| IN 1810472 | 08-03-2018 | 06-06-2018 | | LIMIT: 18 602,67 | | 19 000,00 |
| IN 1810870 | 04-05-2018 | 02-08-2018 | | LIMIT: 872,56 | Anulada CN 1800018 | |
| IN 1810922 | 10-05-2018 | 08-08-2018 | | LIMIT: 1 525,60 | | |
| IN 181335 | 09-08-2018 | 07-11-2018 | | LIMIT: 32 838,41 | | 15 799,60 |
| IN 182071 | 22-11-2018 | 20-02-2019 | | LIMIT: 24 441,89 | | 8 000,00 |
| IN 20190778 | 11-04-2019 | 10-07-2019 | | LIMIT: 19 566,82 | | 3 638,41 |
| IN 20192314 | 30-10-2019 | 28-01-2020 | | LIMIT: 21 801,52 | | 26 841,52 |
| IN 20192517 | 29-11-2019 | 27-02-2020 | LIMIT: 228,96 | | 29 250,80 | |
| IN 20200037 | 07-01-2020 | 06-04-2020 | LIMIT: 469,98 | | 1 286,50 | |
| IN 20200915 | 14-04-2020 | 13-07-2020 | LIMIT: 1 289,20 | | 94 521,01 | |
| | | | | 320 178,69 | | |

- cc) Perante o exposto demonstra-se que as perdas por imparidades em créditos relativas à B... Lda, do montante de 320.178,69€ reconhecidas na conta "65. Perdas por imparidade" em 2020-12-31, não reúnem os requisitos dos artigos 18º nº2, 28º-A **Conclusão**

As perdas por imparidades em créditos de 13.019,77€ do cliente J... Lda, reconhecida a 100% no resultado do período de 2020, não são dedutíveis, face ao estipulado nos artigos 18.º nº1, 28º-A nº1 alínea a) e 28º-B nº 1 alínea c) e nº 2 todos do CIRC, visto a mora dos créditos, de acordo com o indicado no extrato de conta corrente e nas faturas, ter ocorrido há mais de 24 meses, precisamente em finais de 2017, sem que tenha havido prorrogação do prazo, nem existam provas objetivas de diligências no sentido da sua cobrança.

As perdas por imparidades em créditos de 320.178,69€ do cliente B... Lda, têm subjacente faturas cujo prazo de vencimento findou nos anos de 2013 a 2016, que não foi prorrogado e os créditos não foram reclamados judicialmente, além de não haverem provas das diligências no sentido da sua cobrança, por isso não foram constituídas perdas por imparidades naqueles exercícios de tributação.

Os créditos da cliente B... Lda até 2016 referentes a vendas de produtos de 275.715,63€ e de empréstimos de 44 284,37€, no total de 320.000,00€, foi cedido à cessionária J... Tendo esses ativos financeiros sido desreconhecidos da contabilidade naquele exercício.

No exercício de 2020 o valor de 320.000,00 €, foi novamente reconhecido no balanço na conta "21.Clientes", á revelia das regras da normalização contabilística, visto não terem subjacente nenhuma venda de produtos daquele montante naquele período, mas uma renúncia à forma de financiamento obtido através do contrato de cessão de créditos.

Assim como o valor dos créditos de 320.178,69€ do cliente [B...] Lda não foram reclamados em tribunal em reúnem as condições nos artigos 18.º n.º1, 28º-A n.º1 alínea a) e 28º-B n.º 1 alínea c) e n.º 2 todos do CIRC, a perda de imparidade daquele montante não é dedutível para efeitos fiscais.

Consequentemente, perante os factos expostos e o articulado mencionado, e não constando aquelas perdas por imparidades do quadro 07 da modelo 22 do exercício de 2020, propõe-se de acordo com o disposto nos artigos 17º n.º1, 18º n.º2, 28º-A n.º1 alínea a) e do 28º-B n.º 1 alínea c) e n.º 2 todos do CIRC, o acréscimo ao resultado tributável do montante de 333.198,46€ (13.019,77€+320.178,69€)

- i) A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., em 22-01-2025, a qual tinha como data limite de pagamento 24-05-2025.

Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Fundamentação da matéria de facto

Importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

A matéria de facto dada como provada assentou no exame crítico da prova documental apresentada juntamente com o PPA, do processo administrativo (PA) junto aos autos, bem como do depoimento das testemunhas inquiridas. No que respeita à factura da “E”, a Requerente logrou demonstrar que a factura emitida por esta sociedade e que esteve na génese da emissão da nota de crédito em 2020, a que alude o RIT, nunca foi relevada contabilisticamente pela Requerente que, por isso, também não a contabilizou como custo.

Salientamos não ter sido coerente e credível o depoimento da testemunha L... que, aliás, se apresentou ao tribunal como sendo um mero técnico de produção da Requerente desde o ano de 2012 ou 2013, tendo omitido o facto de ter integrado o seu Conselho de Administração de 13-01-2016 a 30-04-2019 (factualidade que pode ser consultada em <https://publicacoes.mj.pt/Pesquisa.aspx> e que o tribunal apurou no exercício da sua obrigação de verificar a capacidade das pessoas para testemunhar, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 495.º do CPC e alínea e) do artigo 16.º do RJAT).

Relativamente ao depoimento da testemunha F... resultou apenas a confirmação do registo contabilístico da cessão de crédito a uma acionista e a sua reaquisição pela sociedade, sem que conseguisse apresentar qualquer justificação plausível para as mesmas que não fosse o cumprimento de instruções recebidas da Administração.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

Questões decidendas

São as seguintes as questões a apreciar e decidir:

- Procedimento de inspeção e caducidade da liquidação contestada;
- Omissão de registo de notas de crédito;
- Perdas por imparidade em créditos não dedutíveis e cessão de crédito à accionista;
- Do direito da Requerente a juros indemnizatórios.

Procedimento de inspeção e caducidade da liquidação contestada

Invoca a Requerente o vício da caducidade das liquidações impugnadas por pugnar, em suma, estar em causa um único procedimento de carácter materialmente externo e, porque o procedimento de inspeção se prolongou por um período superior a seis meses, as liquidações que do mesmo decorrem não podem aproveitar da suspensão preconizada no

artigo 46.º, n.º 1, da LGT. Assim, o prazo limite para a liquidação de IRC respeitante ao exercício de 2020, na falta de verificação daquela suspensão e em obediência ao disposto no artigo 45.º, n.º 1 da LGT, terminou em 31-12-2024.

Vejamos.

Como resulta da relação de factos provados é incontroverso que a Requerente foi objeto de inspeção tributária ao abrigo de duas ordens de serviço designadas de forma distinta: a primeira tendo em vista um procedimento de âmbito interno, a segunda tendo em vista um procedimento de âmbito externo.

É um facto que, como resulta do artigo 63.º da LGT, o procedimento de inspeção tributária se encontra sujeito aos princípios da legalidade e proporcionalidade.

E também em concretização destes princípios, o artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPITA) estabelece que a inspeção deve revestir carácter unitário, concretizado no facto de os fins, o âmbito e a extensão apenas poderem ser alterados, durante a sua execução mediante despacho fundamentado.

Tal entendimento tem o seu respaldo no n.º 4 do referido artigo 63.º da LGT quando estabelece “... só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração ...”.

Resulta com clareza da leitura deste preceito que a lei só proíbe a realização de dois procedimentos inspetivos quando ambos tiverem a mesma natureza: externa.

No caso, estarão em causa dois procedimentos distintos: um de âmbito interno e outro de âmbito externo. Com efeito, no primeiro procedimento a AT limitou-se a consultar e a aferir

da conformidade de documentos sem que tenha realizado qualquer ato nas instalações da Requerente.

Daí que não seja de exigir qualquer despacho de alteração do procedimento de inspeção, como pretende a Requerente - estão em causa dois procedimentos distintos.

Acresce que, como resulta da parte final do referido artigo 63.º da LGT, a lei também exclui do impedimento à realização de nova inspeção o facto de a “outra” ter em vista apenas a consulta ou recolha de documentos. Foi o que sucedeu no caso, uma vez que o primeiro procedimento apenas se consubstanciou na consulta de documentos, como resulta do facto c) *supra*. Daí que, por maioria de razão, ainda que estivesse em causa a realização de um novo procedimento, este seria legal, em virtude de a ação anterior ter tido em causa apenas a consulta de elementos.

Além do mais, no procedimento interno apenas estava em causa a validação das deduções à coleta relacionados com o benefício fiscal SIFIDE, e no procedimento externo, de âmbito geral em sede de IRC e de IVA, tal matéria não foi sequer objeto de apreciação.

Nessa mesma linha se refere no Acórdão TCA Sul de 02-02-2023 – Proc. 1202/12.2BESNT: *“Tendo a Administração Tributária proferido despacho a determinar a realização de acção de inspecção nos termos do art. 46º, nºs 4 e 5 do RCIPT para efeitos de recolha de elementos relativos aos anos de 2008, 2009 e 2010, tendo o despacho sido notificado à ora Recorrente em 18/11/2011 e, em 23/01/2012 emitido Ordem de Serviço para efeitos de procedimento de inspecção externo, de âmbito geral e relativo ao exercício de 2010, notificada a 06/02/2012, não estamos perante um procedimento de inspecção único, mas sim procedimentos de inspecção com fins e âmbitos distintos”*.

No que respeita à eventual errada qualificação do primeiro procedimento como interno, quando o deveria ter sido como externo, sufragamos o entendimento constante do Acórdão STA de 29-06-2016 – Proc. 01095/15: *“I- Ainda que o procedimento de inspecção tenha sido*

erradamente qualificado como interno, quando o deveria ter sido como externo, esse erro irreleva para a decisão a proferir se não puder concluir-se ter sido preterida qualquer formalidade essencial imposta por esta última modalidade de inspeção. II - A falta da notificação prévia prevista no art. 49.º do RCPIT não gera a anulabilidade da decisão do procedimento, degradando-se tal formalidade em mera irregularidade, sem efeitos invalidantes, se ao interessado foi dado conhecimento do procedimento e do seu objecto a tempo de nele participar e se lhe foi dada a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição durante o procedimento inspetivo”.

Por último, o facto de o procedimento de inspeção exceder o prazo de seis meses para a sua conclusão, que constitui, em suma, o argumento fulcral da Requerente, é sabido que tal circunstância apenas tem a consequência de suspender o prazo de caducidade nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT.

No caso em apreço, tendo a inspeção externa tido início em 19-09-2024 (data em que ocorreu a suspensão do prazo de caducidade da liquidação), o RIT sido notificado à Requerente em 01-01-2025, e a liquidação do imposto em apreço notificada em 22-01-2025, é manifesto que não haviam sequer decorrido os seis meses para a conclusão do procedimento inspetivo, sendo tempestiva a notificação da liquidação, não ocorrendo, desse modo, a caducidade do direito à liquidação.

No Acórdão do TCA Sul de 04-05-2023, processo n.º 1266/10.3BELRS, pode ler-se o seguinte:

“Nos casos em que a inspeção externa tem uma duração inferior a seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade, previsto no artigo 46º, nº 1, da LGT, mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspetivo, pela elaboração do relatório final” (Acórdão TCA Sul de 04-05-2023 – Proc. 1266/10.3BELRS).

Pelo exposto, improcede o vício de caducidade do direito à liquidação invocado pela Requerente.

Omissão de registo de notas de crédito

Alega a Requerente que relativamente à correcção introduzida com fundamento na falta de contabilização de notas de crédito, a qual foi abordada no subcapítulo “V.4 Notas de crédito de fornecedores omissas aos registos”, e, neste caso, quanto à situação referente ao fornecedor “ E..., Lda” e à nota de crédito no montante de € 6.900,00, a que acresce o IVA de € 1.587,00, a Requerente, no exercício do direito de audição prévia sobre o projecto de RIT, veio explicar não ter considerado contabilisticamente os dados que a mesma comportava, em virtude de também não ter escriturado as facturas emitidas por aquele fornecedor e que estão associadas à referida nota de crédito, pelo que não considerar a jusante a nota de crédito era o único procedimento coerente com não ter lançado/registado a respectiva factura a montante.

Foi dado como provado, sob a alínea a), que a Requerente não registou na sua contabilidade a factura emitida pela sociedade E... CP19/0347, de 30-04-2019, no valor de € 6.900,00, acrescido de IVA de € 1.587,00 e, por esse facto, também não registou a nota de crédito CP20/0033, emitida em 27-11-2020, destinada a anular aquela.

O lucro tributável apura-se com base na contabilidade, corrigida nos termos do CIRC (cf. artigo 17.º do CIRC). Ora, se determinada operação (a factura do fornecedor) nunca foi registada como custo ou gasto, a omissão do registo da nota de crédito não altera, em si mesma, o resultado contabilístico que serve de base ao IRC e IVA.

Estando como provado que a fatura não foi registada, falta o pressuposto factual da correcção: a existência de um custo previamente reconhecido que devesse ser anulado pela nota de crédito.

É que a correcção positiva pretendida pela AT pressupõe que exista, na base contabilística de 2019 ou 2020, um gasto efetivamente reconhecido pela Requerente que deva ser expurgado.

É certo que a Requerente tinha o dever de contabilizar a fatura CP19/0347 no exercício de 2019, em respeito do princípio da especialização. Porém, a violação desse dever contabilístico em abstracto não basta, por si só, para legitimar uma correção em 2020, com base numa nota de crédito que, obviamente, pressupõe a existência de um gasto efectivamente registado.

Consequentemente, a correcção relativa à aludida nota de crédito não se mostra devidamente fundamentada nem suportada na factualidade apurada, pelo que deve o pedido arbitral proceder neste ponto, sendo a liquidação anulada nessa medida.

Perdas por imparidades em créditos não dedutíveis e cessão de crédito à accionista

A Requerente contesta a correcção efectuada pela AT relativa ao não reconhecimento fiscal de perdas por imparidade registadas sobre o crédito detido sobre a sociedade “ B..., Lda”, no valor de € 320.178,69, bem como a forma como apreciou a operação de cessão e subsequente reacquirição desse crédito.

Sustenta, por um lado, que a AT terá fundamentado a correcção apenas à luz do princípio da especialização dos exercícios e do regime das imparidades, ignorando a cessão e posterior reacquirição do crédito e, por outro, que a constituição de imparidade em 2020 seria fiscalmente dedutível, por o crédito se ter tornado incobrável na sequência da dissolução e liquidação da B... .

Como ponto de partida, ter-se-á que ter presente o artigo 18.º do CIRC quando determina que: *“os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios”*.

E, no que respeita à dedução de perdas por imparidade, o artigo 28.º-A, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma, que admite a sua consideração quando *“relacionadas com créditos resultantes da atividade normal (...) que, no fim do período de tributação, possam ser*

considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade”, os quais estão sujeitos a limites percentuais em função do tempo de mora.

Por sua vez, o n.º 3 do mesmo artigo considera a perda por imparidade que não deva subsistir, por deixarem de se verificar as condições objectivas que a determinaram, considera-se componente positiva do lucro tributável.

Sustenta a Requerente que a AT teria ignorado a cessão do crédito à sócia em 2016 e a sua reacquirição em 2020, centrando-se apenas na génese do crédito (vendas e empréstimos) e no princípio da especialização dos exercícios.

Importa, antes de mais, apreciar se, em 2020, estavam verificados os pressupostos substantivos que permitiriam a dedução fiscal de uma perda por imparidade ou um crédito incobrável.

Temos por assente que a imparidade registada em 2020 não incide sobre o crédito tal como existia em 2013-2016, mas sobre um crédito que a Requerente readquiriu em 30-09-2020 à sua sócia, pelo mesmo valor.

Nessa data, a Requerente assume voluntariamente, no seu balanço, um crédito sobre a B..., sabendo (ou devendo saber, em função das relações comerciais continuadas) que a devedora se encontrava numa situação financeira crítica, face ao não pagamento da dívida com uma mora tão prolongada.

O regime das perdas por imparidade exige que o crédito resulte da actividade normal do sujeito passivo e que, no final do período, possa ser considerado de cobrança duvidosa, com “provas objectivas de imparidade” e de “diligências para o seu recebimento” (cf. artigo 28.º-A, n.º 1, al. a), e 28.º-B, n.º 1, al. c), do CIRC). Desse modo, à data de relato de cada período, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados e, existindo uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecê-la na demonstração de resultados.

É indiscutível que o crédito registado em 2020 não emerge da actividade directa da Requerente com o cliente, mas antes da denúncia do contrato de cessão, pelo que não se subsume no conceito de actividade normal, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º-A do CIRC referido.

E também é verdade que, quando a Requerente deixou de ser credora da B..., transmitiu também para a sua sócia o risco de incobrabilidade, pelo que, em cumprimento do disposto no artigo 28º-A, n.º 3, do CIRC, qualquer imparidade eventualmente dedutível até 2016 teria de ser revertida com a cessão.

A Requerente sustenta, subsidiariamente, que, mesmo que não se qualifique como imparidade, o crédito adquirido em 2020 se tornou incobrável em virtude da dissolução e liquidação de B..., devendo ser aceite como “crédito incobrável” nos termos do artigo 41.º do CIRC.

Sucedo que para a aplicação desse regime seria necessário demonstrar, nomeadamente, que:

- existiu processo de execução/insolvência com rateio final ou encerramento por insuficiência de bens;
- ou foi homologado plano que prevê o não pagamento definitivo;
- ou se verificou uma das demais situações taxativamente previstas no artigo 41º.

Acontece que a Requerente se limitou a invocar a existência de uma declaração de cessação de actividade e subsequente dissolução, sem juntar prova bastante de qualquer dos concretos enquadramentos processuais previstos no aludido artigo 41º, pelo que não observou o estrito regime dos créditos incobráveis.

Competia à Requerente demonstrar os factos constitutivos do seu alegado direito à dedução da perda (imparidade ou crédito incobrável), nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o que não logrou fazer (cf. Acórdão do TCA Norte de 27-06-2024 – Proc. 00088/16.2BECBR).

Em consequência, não se demonstra erro sobre os pressupostos de facto ou de direito da correcção efectuada pela AT quanto ao não reconhecimento fiscal do gasto registado pela Requerente em 2020.

No que respeita à alegada falta de fundamentação arguida pela Requerente, diga-se que há que ter presente que uma coisa é não concordar com a fundamentação do acto e outra, diferente, é a sua falta de fundamentação.

No caso em apreço, a Requerente pode não concordar com a fundamentação apresentada, mas é indesmentível que ela existe, é clara, não contraditória e congruente com a conclusão que levou às correcções ao lucro tributável.

Como se diz no Acórdão STA de 02-07-2014 - Proc. N.º 01074/13: *“É inquestionável que a Administração tem o dever de fundamentar os actos que afectem os direitos ou os legítimos interesses dos administrados – em harmonia com o princípio plasmado no artigo 268º da CRP e acolhido nos artigos 124º do CPA e 77º da LGT. Ora, como a doutrina e a jurisprudência têm vindo exaustivamente a repetir, a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do acto; e congruente, de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação. É também incontroverso que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido, bastando-se com a expressão clara das razões que levaram a determinada deliberação decisória. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa. Assim, a fundamentação deve ser entendida como a obrigação de enunciar expressamente (de modo directo ou por remissão) os motivos de facto e de direito que determinaram o agente ou órgão*

decisor, esclarecendo o seu destinatário das razões que o motivaram e do porquê do sentido decisório, visando proporcionar ao administrado o conhecimento do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto. Deste modo, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal - o bonus pater familiae de que fala o artigo 487º, nº 2, do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar, ou não, o acto”.

Acresce que “não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do ato e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido” (cf. Acórdão do STA de 30-01-2013 – Proc. n.º 0105/12).

Ora, face ao modo como a Requerente formulou o seu pedido, é inquestionável que não teve quaisquer dúvidas relativamente aos pressupostos e fundamentos subjacentes ao acto de liquidação que impugna.

Improcede, por isso, o pedido nesta parte.

Do direito da Requerente a juros indemnizatórios

Além da restituição das quantias indevidamente pagas, pretende a Requerente que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Ora, o direito a juros indemnizatórios, vem consagrado no artigo 43.º da LGT, o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, quando estipula que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Mas, para que a AT possa ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, necessário que, como se referiu, o mesmo resulte de erro imputável aos serviços. Erro este que se considera verificado no caso em apreço, no que respeita à alegada falta de contabilização de nota de crédito emitida por E... .

Quer dizer que tendo ocorrido, *in casu*, erro de direito na liquidação em causa, assiste ao Requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao imposto pago relativamente a esse segmento da liquidação.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que respeita à alegada falta de contabilização da nota de crédito emitida por E..., no valor de € 6.900,00, acrescido de IVA de € 1.587,00;**
- b) Ordenar a restituição à Requerente do imposto pago relativamente a esse segmento da liquidação, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios;**
- c) Condenar a Requerente e a Requerida em custas na proporção do respectivo decaimento, imputando-se àquela o valor de € 2.699,00 e a esta o valor de € 55,00.**

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 90.086,35** (noventa mil, oitenta e seis euros, e trinta e cinco cêntimos), nos termos do artigo 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 Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 2.754,00** (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

CAAD, 01-06-2026

O Árbitro Presidente

(Rita Correia da Cunha),

com declaração de voto em anexo

O árbitro adjunto

(Arlindo José Francisco)

O árbitro adjunto - Relator

(António A. Franco)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Não obstante acompanhar o sentido da decisão da maioria do Coletivo (procedência parcial do PPA), parece-me ser relevante acrescentar uma nota quanto à jurisprudência referida pela Requerente relativamente à natureza do procedimento inspetivo credenciado pela ordem de serviço n.º OI2023... . Neste contexto, interessa relembrar que, no âmbito deste procedimento, a AT notificou a Requerente para, no prazo de 10 dias, apresentar elementos e prestar esclarecimentos relativamente ao RFAI e SIFIDE. Não foram praticados quaisquer atos em instalações ou dependências da Requerente nem de terceiros. Surge assim a questão de saber se um procedimento inspetivo realizado exclusivamente nas instalações da AT com recurso a elementos obtidos junto do sujeito passivo (elementos de fonte externa à AT) é de qualificar como um procedimento inspetivo interno ou externo.

Neste contexto, importa salientar a alteração na redação do artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), sob a epígrafe “Lugar do procedimento de inspeção”, que ocorreu em 2016. Na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 413/98, o artigo 13.º do RCPITA dispunha o seguinte:

“Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

- a) Interno, quando os actos de inspecção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos;*
- b) Externo, quando os actos de inspecção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”*

Esta redação manteve-se até à alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de julho, que é a aplicável à data dos factos objeto dos autos (2020). Com a entrada em vigor deste diploma, o artigo 13.º do RCPITA passou a dispor o seguinte:

“Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;

b) Externo, quando os actos de inspeção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso” (sublinhado nosso).

Ora, até 2016, não era claro se um procedimento inspetivo realizado exclusivamente nas instalações da AT com recurso a elementos obtidos junto do sujeito passivo (elementos de fonte externa à AT) seria de qualificar como um procedimento inspetivo interno ou externo. O artigo 13.º do RCPITA era interpretado pela maioria da jurisprudência e doutrina no sentido de que um procedimento interno é uma espécie de inspeção cadastral efetuada dentro dos próprios serviços de inspeção, com recurso aos elementos declarados pelos sujeitos passivos, englobando atividades de mera constatação em que a AT se limita a verificar o cumprimento por parte dos sujeitos passivos dos seus deveres declarativos. Já o procedimento externo poderia ser levado a cabo, total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos, consistindo numa atividade de cariz investigatório que visa verificar a exatidão dos valores declarados em função dos elementos que constam na sua contabilidade e documentos (*in* Joaquim Freitas da Rocha & João Damião Caldeira, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Anotado e Comentado*, Coimbra Editora, páginas 81 e 82). Segundo este entendimento (restrito) do conceito de procedimento inspetivo interno, o procedimento seria de qualificar como externo sempre que tivesse por objecto investigar factos/realidades que não resultassem de imediato das declarações que os contribuintes tivessem que regulamentar e entregar e, assim, carecesse de elementos a ser obtidos junto dos mesmos, seja por deslocação às respectivas instalações, seja por remessa física ou através de meios informáticos. Ou seja, bastaria a AT obter informações e documentos ao sujeito passivo (elementos de fonte externa) para o procedimento se qualificar como de externo.

Já a redação do artigo 13.º do RCPITA dada pelo Decreto-Lei n.º 36/2016 parece assinalar que o legislador fiscal pretendeu tornar irrelevante a forma como são obtidos documentos (elementos de fonte interna vs elementos de fonte externa), e que a distinção entre procedimentos internos e externos passa a depender essencialmente do local onde os atos de inspeção são realizados. Relativamente à alteração que ocorreu em 2016, o TCA Sul veio recentemente dizer que: *“o que o legislador pretendeu que ficasse clarificado era que é interno o procedimento que implique a análise de documentos detidos pela AT ou obtidos pela mesma nesse procedimento”* (cf. Acórdão de 12/09/2024, processo n.º 330/22.OBELLE). De facto, o aditamento da referência aos documentos “obtidos no

âmbito do procedimento” parece ter em vista os casos em que os documentos são obtidos de entidades externas à AT, incluindo o próprio sujeito passivo ou o seu contabilista (neste sentido, veja-se a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 753/2025-T, em 16-04-2026). Segundo este entendimento (mais abrangente) do conceito de procedimento inspetivo interno, não bastaria a AT obter informações e documentos ao sujeito passivo (elementos de fonte externa) para o procedimento se qualificar como de externo.

Considerando a redação do artigo 13.º do RCPITA em vigor em 2020 (ano relevante no caso sub judice), entendo que a maioria do Coletivo andou bem em considerar o procedimento inspetivo credenciado pela ordem de serviço n.º OI2023... como um procedimento de natureza interna.

Rita Correia da Cunha