

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 650/2025-T

Tema: Imparidades por créditos de cobrança duvidosa. Créditos Incobráveis.
Periodização do lucro tributável. Tributação de Direitos de Autor. Crédito por
dupla tributação internacional.

SUMÁRIO:

1. Do regime previsto nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC decorre que as perdas por imparidade obedecem ao princípio do reconhecimento imediato na contabilidade e imputadas ao período em que ocorram, de acordo com o princípio da periodização económica, mantendo-se o ativo reconhecido.
2. A qualificação dos créditos como sendo de cobrança duvidosa não está na livre disponibilidade dos sujeitos passivos, porquanto é o próprio legislador que, nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, estabiliza as situações passíveis de se considerarem integrantes naquele conceito, densificado nos termos da NCRF.
3. O artigo 50.º-A do Código do IRC cria uma vantagem relevante para rendimentos líquidos provenientes da exploração de patentes, desenhos ou modelos industriais e software protegido. Todavia, não é um benefício automático sobre toda a faturação tecnológica; o regime exige um direito protegido e registado, um verdadeiro contrato de cessão ou licença, segregação das receitas de serviços, rastreabilidade contabilística por ativo, ligação direta a despesas e aplicação rigorosa.
4. É irrelevante que da letra da lei do n.º 1 do artigo 50.º-A do Código do IRC não conste a expressão “royalties”. Esta encerra um conceito devidamente explicitado na norma da alínea b) do n.º 14 do artigo 14.º do Código do IRC, bem como da norma da b) do artigo 2.º do Diretiva n.º 2003/49/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003, e ainda está devidamente explicitado em comentários no quadro da Convenção Modelo da OCDE.
5. Sem prejuízo dos princípios da especialização e da periodização do lucro tributável, calibrados com o princípio da justiça, deve-se permitir a imputação a um exercício de custos

referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, e daí não tenha resultado qualquer prejuízo para o erário público.

6. Quanto ao crédito por dupla tributação internacional, ter-se-ão de verificar os requisitos previstos nos artigos 90.º e 91.º do CIRC, e terá de existir prova, adequada, suficiente e efetiva do pagamento do imposto no estrangeiro relativamente aos rendimentos obtidos.

DECISÃO ARBITRAL

Conselheira Fernanda Maças, (Presidente) e os vogais Dr^a Adelaide Moura e o Dr. Jesuíno Alcântara Martins, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

1- A..., LDA., pessoa colectiva n.º..., com sede no ..., Rua ..., ..., ...-... ..., vem, ao abrigo do disposto nos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária”), na versão introduzida pelos art.ºs 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, deduzir PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL, para apreciação da ilegalidade do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2025..., referente ao exercício de 2021, e correspondentes juros compensatórios.

2- O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite e notificado à AT em 18/06/2025, não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 09/09/2025.

3- A Requerente alega em síntese:

- a) A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou, relativamente à dívida do B..., no montante de € 130.712,00, indevidamente reconhecida e deduzida fiscalmente pela Requerente como crédito incobrável, que o respetivo valor não poderia ser considerado como uma perda por imparidade aceite fiscalmente, por duas ordens de razões: com base em dois fundamentos: (i) não ter sido registada na contabilidade da Requerente qualquer perda por imparidade relativa ao crédito em análise e, (ii) não ter sido feita prova da existência objetiva da imparidade e das diligências para recuperação do crédito em questão;
- b) As perdas por imparidade e os créditos de cobrança duvidosa encontram-se previstos respetivamente nos artigos 28.º-A, n.º 1, alínea a), e 28.º B, n.º 1, alínea c) do CIRC; A Requerente cita doutrina e jurisprudência no sentido de que (...) “não é a data da constituição dos créditos ou a verificação de certo prazo de mora que releva para o efeito, mas sim a data da verificação do risco de incobrabilidade (...) pois a simples mora do devedor não é indício bastante de que o crédito não virá a obter cobrança” (cfr. Acórdão proferido em 30 de Abril de 2003, no âmbito do processo n.º 0101/03);
- c) O crédito da Requerente sobre o B..., no montante de € 130.712,00, tem origem na fatura n.º FT 2019/14, emitida na sequência da adjudicação, em 2018, da implementação do projeto “...Solution”, o qual se insere no escopo normal da atividade da Requerente, tendo concorrido para os respetivos réditos;
- d) A Requerente alega que no início do ano de 2019, foi informada de que o projeto “...Solution” tinha sido suspenso em virtude de uma auditoria interna do Grupo C..., entidade financeira proprietária do Banco;

- e) Em agosto de 2019 a Requerente comunicou ao B... que estava à espera de instruções para retomar o projeto. Ao referido e-mail respondeu D..., do B..., reencaminhando o tema para outro colega da sua equipa, E..., informando que este seria a pessoa indicada para a Requerente falar, no sentido de se obter um resultado produtivo para ambas as partes;
- f) Após o referido e-mail, a Requerente enviou três novos e-mails a E... e D..., do B..., também em Agosto de 2019, com o propósito de retomar o projecto previamente adjudicado, mas o B... não respondeu;
- g) Para a Requerente apesar de em 31 de Dezembro de 2019 o crédito já estivesse em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e o B... não tivesse respondido aos suprarreferidos e-mails, não existia, nesse momento, um risco justificado de incobrabilidade do crédito, pois subsistia um propósito e interesse por parte da Requerente (e do Cliente) em dar continuidade ao projecto e, nessa medida, em receber o pagamento da referida factura;
- h) A Requerente alega que, em 17 de Janeiro de 2020 contactou F..., manifestando interesse em discutir a oportunidade de avançar com o projecto previamente adjudicado, remetendo também, para conhecimento, a factura FT 2019/14 previamente enviada;
- i) Em 31 de Dezembro de 2020, a Requerente mantinha a expectativa de que o projecto adjudicado iria ser retomado e que o pagamento da factura n.º FT 2019/14 iria ser efectuado aquando da retoma da actividade económica global, entretanto suspensa em virtude da propagação da doença Covid-19 (facto notório), pelo que não existia, nessa altura, qualquer prova objectiva de imparidade do crédito;
- j) Só no final do ano de 2021, quando a maioria do capital social do B... foi adquirida pelo G... (cfr. Documento n.º 13 do Pedido Arbitral), e a Requerente perdeu o seu ponto de contacto junto do cliente, tornando infrutíferas todas as tentativas presenciais e telefónicas de cobrança da dívida, é que a Requerente considera que se verificou um risco justificado de incobrabilidade do crédito;
- k) Alega a Requerente, por mero lapso, não constituiu, no ano de 2021, uma perda por imparidade em 100% do valor do crédito que detinha sobre o B..., tendo, ao invés,

considerado este crédito como incobrável, ao abrigo do regime do art.º 41.º do CIRC. Contudo, cita a seu favor doutrina e jurisprudência (o Acórdão proferido pelo CAAD, em 17 de Outubro 2018, no âmbito do processo n.º 582/2017-T), no sentido de que “é ao sujeito passivo que cabe avaliar, ao decidir a constituição de imparidades, se o risco de incobrabilidade é normal, ou se, em determinado momento, se tornou excessivo;

- l) Alega a Requerente que o seu erro será ultrapassado desde que se compatibilize o art.º 28.º-A, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, quando este estabelece que as perdas por imparidade, para serem aceites fiscalmente, devem ter sido contabilizadas “no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores”, com os princípios da tributação pelo lucro real (cfr. art.º 104.º, n.º 2 da CRP), da prevalência da substância sobre a forma e da justiça material (cfr. art.os 266.º, n.º 2 da CRP, 5.º, n.º 2 e 55.º, ambos da LGT);
- m) Não existe qualquer propósito em defraudar o Estado, traduzindo-se a manutenção do acréscimo ao lucro tributável no montante de € 130.712,00, apenas e tão-só num prejuízo para a esfera jurídica da Requerente,
- n) Quanto à falta de prova das diligências de cobrança, a Requerente alega que, tendo perdido o contacto junto do B..., seria excessivamente oneroso exigir-lhe documentação adicional, porquanto as diligências de cobrança alegadamente efetuadas foram presenciais e telefónicas, sendo suscetíveis de prova testemunhal.
- o) Assim, tendo a Requerente demonstrado que o risco de incobrabilidade era manifestamente desconhecido em períodos tributários anteriores a 2021 e oferecido indícios claros e seguros de que o momento de cognoscibilidade do risco de incobrabilidade foi apenas em 2021, não há dúvidas de que, de acordo com o princípio da especialização de exercícios, o montante de € 130.712,00 deverá ser aceite fiscalmente no exercício de 2021 como perda por imparidade, porquanto se encontram reunidos os pressupostos previstos nos art.os 28.º-A, n.º 1, alínea a) e 28.º-B, n.os 1, alínea c) e 2, alínea d), ambos do Código do IRC;
- p) A Requerente, no âmbito da sua atividade, desenvolveu dois produtos de software, registados na ASSOFT – Associação Portuguesa de Software como sua propriedade

- industrial, a saber: “Plataforma Multicanal - Canais bancários não presenciais”, e;
“Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático”;
- q) Através do software “Plataforma Multicanal - Canais bancários não presenciais”, disponibiliza um sistema multicanal para que os clientes da Requerente possam usufruir da gestão dos seus canais electrónicos de uma forma unificada, tirando partido da partilha de informação entre eles e de um canal centralizado para gestão dos mesmos;
 - r) Esta solução multicanal foi totalmente desenvolvida internamente pela Requerente, o que confere uma grande flexibilidade e capacidade de customização e adaptação aos requisitos e funcionalidades específicas de cada cliente;
 - s) Esta plataforma é uma solução que agrega, e tem obrigatoriamente de se integrar (via software específico de middleware), com outras soluções de core bancário do cliente, para obter informações críticas do negócio bancário, como a conta bancária do utilizador e os canais existentes, como o Internet Banking, o Mobile Banking, os Quiosques, entre outros;
 - t) Este software não funciona por si próprio - quer do ponto de vista de hosting, quer da necessária e inevitável integração com outros softwares do core bancário -, sendo necessário integrá-lo com outras componentes de software, para que o cliente consiga comercializar os seus produtos e serviços através dos canais não presenciais (i.e., os canais digitais de acesso online, como o homebanking e o mobilebanking). Em ambos os casos acima referidos, há um claro aproveitamento, pelos clientes da Requerente, da inovação e do know-how desenvolvidos por esta;
 - u) O software “Monitorização Centralizada de Terminais de pagamento Automático”, consiste num sistema central que permite a monitorização de terminais de pagamento conectados às instituições interbancárias, possibilitando a monitorização de transações, do parque instalado, dos desempenhos dos equipamentos, controlo de versões instaladas e gestão de comerciantes e respectiva actividade;
 - v) A Requerente celebrou diversos contratos e foram-lhe adjudicadas diversas propostas comerciais, que tiveram por objecto a cessão ou utilização temporária dos direitos de autor sobre os supra referidos programas de computador, em concreto:

- a) Contratos/Propostas Comerciais sobre o software “Plataforma Multicanal - Canais bancários não presenciais”:
 - i. contrato com o H..., S.A. (doravante “H...”);
 - ii. licenciamento e implementação, ao Banco I..., S.A., da “plataforma de canais electrónicos, nomeadamente plataforma de canais (Internet Banking e Mobile Banking), SPS – Sistemas de pagamento de serviços e SyncServer”;
 - iii. quatro contratos com o J..., S.A.;
 - iv. contrato com K... – Sucursal em Angola;
 - v. licenciamento ao Banco Comércio e Indústria da plataforma de canais electrónicos (Internet Banking e Mobile Banking) e Middleware de Integração (cfr. cópia da respectiva proposta comercial,
- b) Contrato referente ao software “Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático”, celebrado com a L..., Lda.
- w) Ao abrigo do contrato celebrado com o H..., a Requerente emitiu as facturas FT 2017/68, FT 2020/9, FT 2020/10 e FT 2020/11, no montante total de € 315.775,00, sendo que, desse montante, apenas o valor de € 202.096,00 (64% do montante total), corresponde ao licenciamento do software “Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais”;
- x) A percentagem de 64% acima referida, afecta ao licenciamento do software, corresponde à proporção do montante previsto no contrato para o licenciamento do software (€ 240.000,00), face ao montante total do contrato, que inclui também serviços de implementação e customização, no valor de € 131.500,00. A Requerente emitiu a factura FT 2021/127, no montante total de € 89.250,00, em resultado do licenciamento da “plataforma de canais electrónicos” ao I..., S.A.;
- y) Ao abrigo dos contratos celebrados em 2016 e 2019 com o J..., S.A., a Requerente emitiu as facturas FT 2018/11, FT 2018/12, FT 2018/13, FT 2018/14, FT 2018/62, FT 2018/63, FT 2019/29, FT 2019/30, FT 2019/31, FT 2019/32, FT 2019/33, FT 2019/82, FT 2019/83, FT 2020/13, FT 2020/20, FT 2020/21, FT 2020/31, FT 2020/32, FT 2020/33, FT 2020/48, FT 2020/49, FT 2020/50, FT 2020/51, FT 2021/36, FT

2021/37, FT 2021/38, FT 2021/39, FT 2021/40, FT 2021/91, FT 2021/92, FT 2021/93, FT 2021/94 e FT 2021/95, no montante total de € 4.773.675,00, sendo que, desse montante, apenas o valor de € 1.909.470,00 (40% do montante total) corresponde ao licenciamento do software “Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais”;

- z) A alocação do valor de € 1.909.470,00 ao licenciamento do software “Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais” e a alocação do valor remanescente aos serviços de suporte da solução do software, foi feita pela Requerente com base em critérios objectivos, designadamente, no que se refere ao valor dos serviços de suporte, ao número de trabalhadores alocados ao projeto e ao tempo por estes despendido na execução dos serviços;
- aa) Ao abrigo do contrato celebrado com K... – Sucursal em Angola, a Requerente emitiu as facturas FT 2019/88, FT 2019/91, FT 2021/110 e FT 2021/111, no montante total de € 523.750,00, sendo que, desse montante, apenas o valor de € 403.500,01 corresponde ao licenciamento da patente registada “Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais”, correspondendo o valor remanescente de € 120.249,99 à componente “Core Wallet”, não incluída na patente;
- bb) As percentagens acima referidas, de 60% e 91%, foram alocadas pela Requerente ao licenciamento do software “Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais”, enquanto que as percentagens remanescentes de 40% e 9%, foram alocadas pela Requerente à componente “Core Wallet”, não incluída na patente registada;
- cc) A Requerente emitiu a factura FT 2018/36, no montante total de € 310.000,00, e deste montante, apenas o valor de € 282.100,00 corresponde ao licenciamento do software “Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais” ao Banco Comércio e Indústria;
- dd) A alocação do valor de € 282.100,00 ao licenciamento do software e a alocação do valor remanescente aos serviços de suporte da solução do software, foi também feita com base em critérios objectivos, designadamente, no que se refere ao valor dos

- serviços de suporte, ao número de trabalhadores alocados ao projeto e ao tempo por estes despendido na execução dos serviços;
- ee) A Requerente emitiu as facturas FT 2021/119, FT 2021/120, FT 2021/121 e FT 2021/122, no montante total de € 640.000,00, referentes ao licenciamento do software “Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático”, ao abrigo do contrato celebrado com a L..., Lda.;
- ff) No exercício de 2021, em virtude do licenciamento do software “Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais”, a Requerente auferiu um montante total de rendimentos de € 911.337,51 e, em virtude do licenciamento do software “Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático”, um montante total de rendimentos de € 640.000,00.
- gg) A Requerente considera que preenche todos os pressupostos previstos no artigo 50.ºA do Código do IRC para beneficiar do regime fiscal da Patent Box, razão pela qual deduziu, no apuramento do lucro tributável do exercício de 2021, um montante de € 422.252,74, correspondente a 50% dos rendimentos de direitos de autor sobre programas de computador (“Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais” e “Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático”);
- hh) No âmbito do procedimento de inspeção tributária, a inspeção tributária considerou que não se encontravam reunidas as condições previstas no artigo 50.º-A do Código do IRC para que aqueles rendimentos pudessem beneficiar do regime fiscal da Patent Box, porquanto:
- i. «em todos os contratos (...), geradores dos rendimentos que aproveitaram do benefício do Regime de Patent Box, concluiu-se que os rendimentos gerados não se configuram como sendo “royalties”, não existindo qualquer cessão ou utilização temporária de um direito de propriedade intelectual, sendo os mesmos qualificados como rendimentos comerciais» (sublinhado nosso);
- ii. “não existem nem registos contabilísticos, nem faturação separada do valor referente ao licenciamento da patente registada, sendo que nos casos do Banco J...,

- K... – Sucursal Angola e Banco Comércio e Indústria (neste caso não foi apresentado contrato), nem sequer se percebe o valor extrapolado das faturas como inerentes a rendimentos do licenciamento elegível, confrontando com o contrato de suporte à operação apresentado pelo SP”;
- iii. “para as despesas inerentes à criação e desenvolvimento do software registado existem incongruências detetadas, existindo apenas no final do ano de 2021 o registo pelo “bolo” das despesas consideradas afetas (despesas incorridas de 2016 a 2021)”.
- ii) No decurso do procedimento de inspeção tributária, a Requerente apresentou diversos documentos para sustentar a dedução ao lucro tributável do montante de € 422.252,47, designadamente, apresentou os documentos seguintes:
- a) o Dossier fiscal - Patent Box;
 - b) as facturas referentes ao licenciamento dos referidos softwares;
 - c) os registos dos produtos de software na ASSOFT como propriedade industrial;
 - d) a cópia dos contratos/propostas comerciais supra referidos, e;
 - e) ficheiro Excel com resumo dos gastos imputados a cada um dos softwares registados, de 2016 a 2021.
- jj) A Requerente apresentou ainda a proposta comercial enviada ao Banco Comércio e Indústria, como também demonstrou, essencialmente, que o regime fiscal da Patent Box se aplica a todos os rendimentos que provenham de contratos que tenham por objecto a cessão (definitiva) ou a utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador - como é o caso dos contratos supra referidos - sendo irrelevante se os rendimentos se qualificam como royalties, como rendimentos comerciais ou como mais-valias.
- kk) A Requerente considera manifestamente ilegal e desprovida de fundamento a correção proposta no Relatório do procedimento de inspeção, no montante de € 422.252,74, e que Autoridade Tributária decidiu acrescentar ao lucro tributável, por entender que não se encontravam reunidas as condições previstas no artigo 50.º-A do

Código do IRC, decorrendo daqui que tal correção inquina de ilegalidade a liquidação de IRC ora impugnada.

- ll) A Autoridade Tributária ao promover a correção impugnada violou frontalmente o princípio da legalidade, em concreto, o disposto no artigo 50.º-A do Código do IRC, e coartou, de forma absolutamente inaceitável, injustificada e, em consequência, ilegal, o direito da Requerente a beneficiar do regime fiscal da Patent Box.
- mm) A Requerente considera que de acordo com a letra da Lei (art.º 50.º-A do CIRC), todos os rendimentos provenientes da cessão (definitiva) ou da utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, são elegíveis para o regime fiscal da Patent Box.
- nn) Ao afirmar que apenas os royalties são elegíveis para o regime fiscal da Patent Box, excluindo, portanto, os rendimentos decorrentes da cessão definitiva ou da “transmissão da propriedade do software”, a Autoridade Tributária restringe de forma absolutamente injustificada e ilegal a aplicação do disposto no artigo 50.º-A do Código do IRC, o qual expressamente menciona como elegíveis para este regime de desagravamento fiscal, os rendimentos provenientes da cessão de direitos de autor.
- oo) O regime fiscal da Patent Box abrange os rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, portanto, sobre um activo gerador de royalties, mas não exige que os rendimentos se qualifiquem como tal, sendo exemplo disso o facto de a transmissão definitiva de direitos de autor sobre programas de computador não configurar o pagamento de royalties e, mesmo assim, estar abrangida pelo regime da Patent Box, enquanto “cessão” de direitos de autor;
- pp) De acordo com os elementos literal, histórico e teleológico de interpretação da Lei, o regime fiscal da Patent Box, previsto no artigo 50.º-A do Código do IRC, aplica-se a todos os rendimentos que provenham de contratos que tenham por objecto a cessão (definitiva) ou a utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, sendo irrelevante, para esse efeito, se os rendimentos se qualificam como royalties, como rendimentos comerciais ou como mais-valias;

- qq) A Autoridade Tributária foi incapaz de fundamentar, válida e legalmente, as conclusões vertidas no relatório de inspeção tributária, em particular a conclusão segundo a qual o regime fiscal da Patent Box apenas se aplica aos rendimentos qualificados como royalties, restringindo, de forma manifestamente ilegal, inaceitável e injustificada, o âmbito de aplicação do regime fiscal da Patent Box;
- rr) Quando a Autoridade Tributária constrói a sua tese e baseia toda a sua argumentação numa condição de elegibilidade que, manifestamente, não vem prevista na Lei – em momento algum do artigo 50.º-A do Código do IRC vem referido pelo legislador que apenas os rendimentos que se qualifiquem como royalties podem beneficiar do regime fiscal da Patent Box;
- ss) Os direitos de autor sobre os softwares “Plataforma Multicanal – Canais bancários não presenciais” e “Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático” foram cedidos e usados pelos clientes da Requerente, visando a sua exploração comercial e económica, tendo a inovação dos softwares sido integrada em ecossistemas informáticos de maior valor acrescentado, valorizando o know-how e a inovação associadas à propriedade industrial dos softwares, para exploração comercial e económica;
- tt) A Requerente e o J..., S.A. celebraram, de três em três anos, contratos de licenciamento com o mesmo objecto, razão pela qual os licenciamentos em causa tinham apenas uma duração temporária de três anos e não uma duração por tempo indeterminado;
- uu) Os contratos celebrados com o J..., S.A. em 2016 e 2019 (únicos cujos rendimentos foram considerados para o apuramento do benefício da Patent Box em 2021), ao comportarem o licenciamento, por 3 anos, do programa de computador em causa, configuram uma utilização temporária dos respectivos direitos de autor, pelo que são abrangidos pelo disposto no n.º 1 do artigo 50.º-A do Código do IRC;
- vv) Acresce que o contrato celebrado com o K... – Sucursal Angola, contém a denominação de “(...) licenciamento de software”, tratando-se, assim, da cessão definitiva para o K... – Sucursal Angola, do direito de utilização dos programas de software em causa;

- ww) Em relação ao licenciamento ao Banco Comércio e Indústria da plataforma de canais electrónicos (Internet Banking e Mobile Banking) e Middleware de Integração, a Autoridade Tributária sinaliza, e bem, que “embora este rendimento tenha sido considerado para apuramento dos rendimentos acumulados líquidos de 2021 que beneficiavam do regime da Patent Box, não influenciou diretamente o valor apurado deduzido ao lucro tributável, porquanto, de acordo com o seu dossier fiscal, desde 2018, já deixara de ter saldo negativo entre os rendimentos relativos ao direito e os gastos incorridos com a realização de atividades de investigação e desenvolvimento”, todavia, conclui que “a ausência de um contrato assinado entre as partes leva-nos a crer que estamos perante rendimentos comerciais e não royalties, que resultam da adjudicação com preço único para instalação de uma plataforma de internet (com o respetivo software para funcionar como proposto)”;
- xx) Sem prejuízo das inconsistências e incongruências constantes da argumentação da Autoridade Tributária e Aduaneira vertida no Relatório Final de Inspeção, o que, por si só, a invalidam, cumpre esclarecer que, ao abrigo do licenciamento ao Banco Comércio e Indústria da plataforma de canais electrónicos (Internet Banking e Mobile Banking) e Middleware de Integração, existe uma cessão definitiva do direito de utilização dos programas de software em causa;
- yy) Resulta claro e os contratos comportam o licenciamento perpétuo dos programas de computador em causa, pelo que não poderia a Autoridade Tributária deixar de considerar que está em causa uma cessão, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 50.º-A do Código do IRC;
- zz) A Requerente considera que o artigo 50.º-A, n.º 3, alínea e) do Código do IRC, não exige que as facturas discriminem, expressamente, os rendimentos elegíveis para o regime fiscal da Patent Box, ou que seja autonomizado, na contabilidade, em subconta própria, os referidos rendimentos, bastando que o sujeito passivo disponha de “registos contabilísticos, organizados, de modo a que esses rendimentos possam claramente distinguir-se dos restantes”;
- aaa) A Requerente sublinha que a questão que a Autoridade Tributária deve colocar é se a Requerente foi capaz de distinguir os rendimentos elegíveis para o regime fiscal da

- Patent Box dos demais rendimentos auferidos, nomeadamente, dos valores correspondentes às prestações acessórias de serviços ou às componentes não incluídas na patente registada;
- bbb) A Requerente afirma que conseguiu identificar que, relativamente ao software “Plataforma Multicanal – Canais bancários não presenciais”, os rendimentos elegíveis para o regime fiscal da Patent Box ascenderam ao valor de € 911.337,50 e, relativamente ao software “Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático”, os rendimentos elegíveis ascenderam ao valor de € 640.000,00;
- ccc) A Requerente demonstrou que o montante referente à componente “Core Wallet”, no valor de € 120.249,99, não havia sido incluído no regime fiscal da Patent Box, tendo apenas considerado, para efeitos de apuramento do benefício, o valor de € 403.500,01, que corresponde, precisamente, ao licenciamento do software “Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais”;
- ddd) Em face do exposto, dúvidas não restam de que as alegações da Autoridade Tributária, atinentes ao incumprimento do disposto no artigo 50.º-A, n.º 3, alínea e) do Código do IRC, são manifestamente ilegais e, em consequência, improcedentes;
- eee) Quanto às despesas inerentes à criação e desenvolvimento do software “Plataforma Multicanal – Canais bancários não presenciais”, embora os serviços de inspecção tributária refiram que os gastos considerados no benefício da Patent Box não correspondem exactamente aos considerados pela Requerente no âmbito do financiamento do projecto, daí não retiram qualquer conclusão, nomeadamente quanto ao não cumprimento de algum dos requisitos previstos no artigo 50.º-A do Código do IRC;
- fff) Se a Autoridade Tributária pretendia fundamentar a correção ao lucro tributável da Requerente nas incongruências alegadamente detetadas quanto aos gastos considerados no apuramento do benefício, então é por demais evidente que deveria ter identificado, em concreto, o impacto fiscal dessas mesmas incongruências, o que, manifestamente, não sucedeu, tendo-se limitado a apresentar alegações vagas e genéricas, desprovidas de qualquer concretização no plano dos factos e do Direito;

- ggg) Até porque, à semelhança do que vimos para a contabilização das receitas, a Requerente autonomizou, em conta da classe 9 (contabilidade analítica), o valor dos gastos considerados para o regime fiscal da Patent Box, cumprindo cabalmente o disposto no artigo 50.ºA, n.º 3, alínea e) do Código do IRC;
- hhh) Em face do exposto, encontrando-se cabalmente demonstrados e provados todos os pressupostos previstos no artigo 50.º-A do Código do IRC, deve a Requerente beneficiar do regime fiscal da Patent Box, pelo que dúvidas não restam de que a correção promovida pela Autoridade Tributária ao lucro tributável da Requerente, no montante de € 422.252,74, é manifestamente ilegal, em virtude de vício de violação de lei, o que inquina a liquidação de IRC em crise de ilegalidade, a qual deve ser objeto de anulação, com todas as consequências legais;
- iii) No âmbito do procedimento de inspeção tributária, os serviços de inspeção procederam à correção do lucro tributável da Requerente, acrescendo o valor de € 643.191,60, referente às notas de créditos que anularam rendimentos de 2021.;
- jjj) A Requerente conformou-se parcialmente com esta correção, concedendo na desconsideração das notas de crédito n.ºs 2021/12, 2021/13, 2021/14, 2021/15, 2021/16, 2021/17, 2021/18, 2021/19, 2021/20, 2021/21, 2021/22, 2021/23 e 2021/24, emitidas à sociedade L..., Lda., no montante total de € 134.686,70. Todavia, não se conforma com a correção referente à nota de crédito n.º 2021/25, emitida à L..., Lda., no valor de € 410.000,00, nem com a correção referente às notas de crédito n.ºs 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32, emitidas ao Banco M..., no montante total de € 88.906,40;
- kkk) Em particular, a nota de crédito n.º 2021/25 foi emitida para anular fatura n.º 2019/64 anteriormente emitida, que titulava uma venda de bens que não foi efetuada ao cliente L..., por falta de entrega dos bens encomendados ao fornecedor e consequente falta de inventário na esfera da Requerente para cumprir a venda desses bens ao cliente;
- lll) As transações entre as partes foram posteriormente tituladas por outras faturas emitidas, designadamente as faturas n.ºs 2019/72, 2019/81, 2019/87, 2020/1, 2020/4 e 2020/5. Apenas durante o exercício de 2021 a Requerente se apercebeu do erro técnico na emissão da fatura n.º 2019/64 e da necessidade de anulação da mesma;

- mmm) As notas de crédito n.ºs 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32 foram emitidas para anular as faturas n.ºs 2015/315, 2015/317, 2015/319, 2015/320, 354182/14 e 3454183/14 anteriormente emitidas. O cliente Banco M... manifestou, em 2017, oposição à faturação dos montantes constantes naquelas faturas, tendo a Requerente concordado em anular as mesmas, por titularem prestações de serviços não efetuadas;
- nnn) Foi durante o exercício de 2021 que a Requerente se apercebeu de que as faturas n.ºs 2015/315, 2015/317, 2015/319, 2015/320, 354182/14 e 3454183/14 ainda continuavam em aberto;
- ooo) A Requerente considera que os motivos subjacentes à emissão das notas de crédito enquadram-se, sem dúvida alguma, no disposto no artigo 29.º, n.º 7 do Código do IVA;
- ppp) Acresce que, segundo o princípio da especialização dos exercícios, a imputação das componentes positiva e negativa do lucro efetua-se a partir da verificação dos respetivos eventos económicos geradores dos rendimentos ou dos gastos, sem consideração da sua efetivação financeira. Também a jurisprudência tem permitido a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios;
- qqq) Se a Autoridade Tributária tem, de facto, razão, quando concluiu que a consideração das notas de crédito em questão no exercício de 2021 violou o princípio da especialização dos exercícios, a verdade é que a Requerente foi a única prejudicada pelo seu próprio erro ao considerar tais notas de crédito no apuramento do lucro tributável do exercício de 2021. A Autoridade Tributária não teve qualquer prejuízo, pois, a Requerente apurou lucro tributável naqueles exercícios anteriores, tendo pago IRC em montante superior ao devido, na medida em que não foram tidas em conta as notas de crédito em causa;
- rrr) A Requerente conclui que a AT manteve ilegalmente as correções propostas, devendo as notas de crédito ser aceites fiscalmente no exercício de 2021, atento o

- princípio da justiça previsto no artigo 266.º, n.º 2 da CRP e no artigo 55.º da LGT, bem como o disposto no artigo 18.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC;
- sss) Quanto ao crédito por dupla tributação (jurídica) internacional, a Requerente conformou-se com a correção referente ao imposto suportado em Moçambique, no montante de € 4.300,00, mas no que diz respeito ao montante total de imposto suportado em Angola, a Requerente conformou-se apenas parcialmente;
- ttt) A fatura n.º 2020/29, no valor de € 25.000,00 e imposto de € 3.750,00, a fatura n.º 2020/67, no valor de € 3.015,49 e imposto de € 452,32, e a fatura n.º 2021/12, no valor de € 14.000,00 e imposto de € 2.100,00, emitidas à sociedade N..., Lda., respeitam a serviços de natureza técnica e de gestão prestados ao abrigo de contratos outorgados entre as partes;
- uuu) O artigo 91.º, n.º 1 do CIRC não exige que aqueles rendimentos em específico (cujo imposto retido na fonte é deduzido) tenham sido incluídos na matéria coletável daquele exercício;
- vvv) Por outro lado, para efeitos do apuramento do crédito por dupla tributação jurídica internacional, pode ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito, não estando a demonstração do pagamento de imposto no estrangeiro sujeita a nenhum tipo de formalidades;
- www) Acresce que a AT também poderia, ao abrigo do princípio do inquisitório e do princípio da descoberta da verdade material, iniciar um procedimento de troca de informações com as autoridades fiscais angolanas, não podendo, sem mais, coartar a possibilidade de acionar a Convenção e eliminar a respetiva dupla tributação internacional;
- xxx) Em qualquer caso, a Requerente apresentou o documento comprovativo do imposto industrial retido na fonte em Angola, bem como um documento adicional que discrimina as operações (i.e., as faturas) que deram origem àquela retenção na fonte, não havendo razões para que o pedido não proceda;
- yyy) Assim, não deve haver lugar à aplicação do disposto no artigo 91.º, n.º 1, alínea b) do CIRC, porquanto, a sua aplicação frustraria parcialmente o objetivo de total

eliminação da dupla tributação, que constitui o óbvio objetivo principal prosseguido pela Convenção;

- zzz) Em face do exposto, considerando que a taxa de 15% aplicada de retenção na fonte sobre os rendimentos pagos pela N..., Lda., é manifestamente inferior à taxa de IRC aplicável à data dos factos (i.e., 21%), não havendo dúvidas de que o disposto no artigo 23.º, n.º 1 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Angola, aplicável em detrimento do artigo 91.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC, se encontra cabalmente cumprido;
- aaaa) Da Convenção resulta ainda que, não exercendo a Requerente a sua atividade em Angola por meio de um estabelecimento estável aí situado, os lucros que obtenha em Angola só podem ser tributados em Portugal, e os honorários por serviços técnicos prestados em Angola, que incluem quaisquer pagamentos relativos a serviços de natureza técnica, de gestão ou de consultoria, podem ser aí tributados, embora o imposto não possa exceder 5% do montante bruto dos rendimentos;
- bbbb) Para que o imposto suportado em Angola pudesse ser deduzido à coleta do IRC de 2021, seria necessário que Angola tivesse competência, nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada com Portugal, para tributar este rendimento, o que, apesar de não se verificar quanto aos lucros das empresas, verifica-se em relação aos honorários por serviços técnicos prestados, ainda que, neste caso, o imposto não possa exceder 5% do montante bruto dos rendimentos;
- cccc) Nestes termos, considerando que os montantes faturados à sociedade N..., Lda., se enquadram no conceito de honorários por serviços técnicos, pois dizem respeito a pagamentos por serviços de natureza técnica e de gestão, a Requerente entende que deveria ser aceite a dedução à coleta, no exercício de 2021, do montante correspondente a 5% do valor bruto dos rendimentos recebidos, ou seja, € 2.100,00 € (i.e. [€ 25.000,00 + € 3.015,49 + € 14.000,00] x 5%).

3- Por sua vez, a Requerida alega, em síntese:

- a) A Requerida considera assentes os fatos constantes do Relatório, entre os quais os que o sujeito passivo reconheceu, no período de 2021, um crédito incobrável no valor

de € 130.712,00, referente à fatura n.º 2019/14 ao Banco ..., LDA, facto que não contesta;

- b) No entanto, o sujeito passivo pretende que o valor do crédito incobrável seja aceite como gasto fiscal à luz dos artigos 18.º, n.ºs 1 e 2, 28.º-A, n.º 1, alínea a) e 28.º-B, n.ºs 1, alínea c) e 2, alínea d), todos do CIRC, ou seja, que seja aceite uma perda por imparidade no valor daquele crédito, considerando que cumpriu com todos os requisitos para tal aceitação;
- c) O que foi efetuado pelo SP foi o desconhecimento de uma dívida de um cliente para consigo, por contrapartida da conta 683 - Dívidas Incobráveis (débito conta 683 por contrapartida do crédito conta 21113015), não tendo sido registada contabilisticamente qualquer perda por imparidade, que manteria o ativo na contabilidade, embora evidenciando uma perda acumulada no mesmo;
- d) Não tendo o sujeito passivo contabilizado no período de 2021, nem períodos anteriores qualquer perda por imparidade decorrente do crédito em análise, como determinado no citado n.º 1 do artigo 28.º-A, o valor de 130.712,00 € não pode ser considerado como uma perda por imparidade aceite fiscalmente;
- e) Mais, se por hipótese tivesse o SP contabilizado uma perda por imparidade (que não foi o que aconteceu), este continua sem fazer prova da existência objetiva de imparidade e de ter feito diligências para recuperação dos créditos;
- f) O sujeito passivo refere que tendo conhecimento de que o projeto havia sido suspenso pelo seu cliente, devido à realização de uma auditoria interna, em 10/08/2019, enviou um e-mail a este, onde entre outras coisas escreve que tem estado à espera de retomar o projeto. Neste momento o SP considera que não existia qualquer risco justificado de incobrabilidade do crédito; Contudo, não há qualquer menção qual a resposta do seu cliente, pelo que, não se sabe se o cliente lhe confirmou a continuidade do projeto ou antes pelo contrário, se evidenciava que o projeto não se iria realizar;
- g) Já no período de 2021, quando o sujeito passivo considerou justificada a incobrabilidade do crédito, este alegadamente efetuou várias tentativas de cobrança da fatura, sem que tenha tido qualquer êxito. Contudo, não apresentou qualquer

documento que sustentasse esta alegação, ou seja, não foram apresentados quaisquer documentos que demonstrassem diligências no sentido de recuperação da dívida;

- h) Em suma, não obstante a Requerente reconhecer que contabilizou o valor de €130.712,00, como crédito incobrável, veio a defender que não tendo enquadramento no artigo 41.º do CIRC, ainda assim tal gasto deveria ser convolado em gasto tipificado como perdas por imparidade em dívidas a receber, com uma “imparidade em 100% do valor do crédito;
- i) Mesmo que assim se admitisse, não demonstrou a Requerente, por um lado, a satisfação de ter efetuado diligências idóneas e providas de objetividade para o recebimento do valor em mora, conforme impõe o artigo 28.º B, nº 1, alínea c) do CIRC;
- j) E, por outro, não poderia ser em caso algum aceite em 100% no período de 2021, isto porque, a mora da dívida é datada de 30/04/2019, ou seja, com base no princípio da prudência e da periodização/especialização do lucro tributável, por acompanhamento do artigo 28.º B nº 2 do CIRC, remete para que no ano de 2019 e 2020 deveriam ter sido reconhecidas imparidades em créditos de cobrança duvidosa, quando satisfeitos os demais requisitos e diligências, não podendo ao período de 2021 ser a imputação efetuada na totalidade;
- k) A Requerida entende que não se encontram reunidos os pressupostos legais para que a Requerente possa, ao abrigo do artigo 50.º-A do Código do IRC, beneficiar do regime fiscal da Patent Box e, consequentemente, deduzir no apuramento do lucro tributável do período de tributação do ano de 2021 o valor de € 422.252,74, correspondente a 50% dos rendimentos de direitos de autor sobre programas de computador (“Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais” e “Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático”);
- l) Sublinha o facto do sujeito passivo considerar que, de acordo com a letra da Lei, todos os rendimentos provenientes da Cessão (definitiva) ou da utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, serem elegíveis para o regime fiscal da Patent Box, e de discordar de apenas os rendimentos que se configurem como "royalties" poderem beneficiar do referido regime. Para a Requerente não há

dúvidas que o regime da patente Box se aplica a todos os rendimentos que provenham de contratos que tenham por objeto a cessão (definitiva) ou a utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, sendo irrelevante, para esse efeito, se os rendimentos se qualificam como royalties, como rendimentos comerciais ou como mais-valias. Acrescenta que "as conclusões extraídas pelos serviços de inspeção tributária baseiam-se em meras suposições e palpites, sem qualquer respaldo na letra da Lei, na jurisprudência nacional ou na doutrina";

- m) Discorda da interpretação que o sujeito passivo dá aos normativos do artigo 50.º-A do CIRC e realça o facto do seu entendimento ter sido divulgado em diversas informações vinculativas e sublinha que os serviços de inspeção tributária não atuam com base em “suposições” ou “palpites”, mas com base na lei e em informação alicerçada na doutrina administrativa. Considera que a opção do legislador foi clara no sentido de captação e promoção do investimento nas áreas de investigação e desenvolvimento em ativos geradores de “royalties”, cfr. Relatório da Comissão para a Reforma do IRC - Sumário Executivo;
- n) A Requerida destaca a circunstância de, especificamente, os rendimentos resultantes do licenciamento de direito de autor sobre programas de computador, terem sido recentemente introduzidos em 2020 no âmbito da Patent Box. É entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira que não podem beneficiar do regime os rendimentos provenientes de licenças para uso de software standardizado para uso próprio do adquirente, ou seja, licenças nas quais não haja lugar ao efetivo licenciamento de direitos de propriedade intelectual das quais resulte o pagamento de royalties”;
- o) O regime de Patent Box existente na Europa não é uniforme em todos os países, sendo a opção existente em Portugal de apenas abranger os rendimentos de royalties. A Requerida considera que a opção do legislador é no sentido de captar e promover o investimento nas áreas de investigação e desenvolvimento em ativos geradores de "royalties", cfr. Relatório da Comissão para a Reforma do IRC - Sumário Executivo. É, portanto, determinante, para efeitos de aplicação do regime do artigo 50.º-A do CIRC, saber se um contrato de licença de software origina pagamentos de «royalties»;

- p) O conceito jurídico-tributário de "Royalties" encontra-se plasmado na alínea b) do n.º 14 do artigo 14.º do CIRC, o qual se pode definir como "as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico e, bem assim, em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico";
- q) A letra da norma do n.º 1 do artigo 50.º-A do CIRC exige que a cessão ou utilização dos direitos de autor seja realizada de forma temporária, veja-se o entendimento perfilhado no processo de informação vinculativa n.º 25460 sancionado por despacho de 11.12.2023, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária – IR, "De salientar que, entre as propostas apresentadas, há duas que respeitam a licenças de utilização perpétuas e intransmissíveis do software, o que significa que, nestas situações, a aquisição perpétua concede ao contratante o direito de uso permanente do software. Não são licenças temporárias que dão à empresa o direito de utilizar o software contratado apenas temporariamente e com instalação autorizada em alguns computadores;
- r) A Requerente considera que o preço contratual – contratos outorgados pela Requerente – não corresponde a uma contrapartida pela utilização dos direitos de propriedade intelectual, mas sim a uma aquisição de uma aplicação que inclui alguns serviços, tratando-se de rendimentos comerciais e não de "royalties". E assim sendo, para os rendimentos que não se enquadram como "royalties" e não existindo cessão (temporária) ou utilização temporária de um direito de propriedade intelectual, não se verificam reunidas as condições para poder beneficiar do regime da Patent Box;
- s) O sujeito passivo tenta alegar que o entendimento dos serviços de inspeção tributária são contrários ao da AT, invocando o processo de Informação Vinculativa n.º 17721, quando do teor da referida ficha doutrinária apenas se extrai o entendimento vertido no RIT, isto é, "Relativamente à primeira questão, cabem no n.º 1 do artigo 50.º-A do

Código do IRC os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos direitos de autor sobre programas de computador, quando registados. Nos termos do n.º 4 da referida norma, não cabem no regime os rendimentos decorrentes de prestações acessórias de serviços incluídas nos contratos referidos no n.º 1. Ora, quer a formação inicial quer o apoio online de eventuais problemas, não obstante serem serviços essenciais para que a cedência ou a utilização temporária dos direitos de autor se materialize, são considerados decorrentes de prestações acessórias, ficando de fora do âmbito do regime do artigo 50.º-A do Código do IRC. Quanto às respetivas atualizações, fazendo parte do software, são enquadradas no regime”;

- t) Ao indicar que todos os contratos comerciais têm por objeto a cessão ou utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, sendo que, na sua ausência, a utilização dos softwares configuraria violação da legislação relativa aos direitos de autor, remetemos para o n.º 1 do artigo 41.º do Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos: «A simples autorização concedida a terceiro para divulgar, publicar, utilizar ou explorar a obra por qualquer processo não implica transmissão do direito de autor sobre ela»;
- u) A Requerida sublinha que existem contratos em que nem sequer se afere da efetiva transferência temporária ou definitiva de direitos propriedade intelectual, mas, sim, identifica-se a adjudicação de prestações de serviços. Por exemplo, no contrato com o Banco B... concluiu-se que estamos perante rendimentos comerciais e não royalties, que resultam da adjudicação, com preço único, de uma prestação de serviços (como o próprio contrato refere) de instalação de uma plataforma de internet (com o respetivo software para funcionar conforme proposto) e da aquisição de serviços de apoio, upgrade e assistência que se renovam anualmente, contrariamente à utilização da plataforma, cujo direito não se esgota, não havendo transferência temporária de quaisquer direitos de propriedade intelectual;
- v) O sujeito passivo não detém registado qualquer intangível associado a qualquer software desenvolvido registado, sendo o custo do seu desenvolvimento imputado diretamente aos contratos adjudicados de implementação das plataformas

- ("Plataforma Multicanal - Canais bancários não presenciais") o que desde logo indicia rendimentos comerciais resultantes da adjudicação de uma prestação de serviços que inclui o próprio software;
- w) Em todos os contratos analisados, geradores dos rendimentos que serviram de base ao apuramento dos rendimentos que em 2021 beneficiaram do benefício do Regime de Patent Box, conclui-se que os rendimentos gerados não se configuram como sendo "royalties", não existindo cessão ou utilização temporária de um direito de propriedade intelectual, sendo os mesmos qualificados como rendimentos comerciais, pelo que não podem beneficiar do regime do artigo 50.º-A do CIRC. Do conjunto dos vários contratos, como é o caso dos contratos com o Banco I..., com Banco J... e com K...- Sucursal Angola, cujos rendimentos influenciaram diretamente o benefício apurado em 2021, porquanto existiu faturação dos mesmos em 2021, extrai-se que:
- i) Os preços contratuais não correspondem a uma contrapartida pela utilização temporária de direitos de autor, mas à adjudicação de prestações de serviços;
 - ii) que existem contratos que preveem expressamente a transmissão da propriedade do software ou a sua utilização por tempo indeterminado ou de forma irrevogável, perpetua e livre de royalties.
- x) No caso do Contrato com o L..., Lda (TPA) extrai-se que existem pagamentos respeitantes ao direito de distribuir cópias normalizadas e não como contrapartida pela utilização temporária de direitos de autor. Embora a Requerente, em sede de direito de audição, tenha invocado que a L..., Lda, possa fazer alguma customização do software, o próprio contrato estabelece o objeto do contrato e preço unitário por licença do produto de software que será para disponibilizar unitariamente em equipamentos TPA, não manifestando o direito de as reproduzir ou personalizar, mas vender em conjunto com outros equipamentos;
- y) Da Proposta Comercial enviada ao cliente Banco Comércio e Indústria e e-mail com a concordância do seu cliente retira-se que se trata de uma proposta comercial em que é descrito o que se pode disponibilizar ao cliente (produto e serviços), constando

também os valores cobrados pelo sujeito passivo no que toca ao “produto”, “serviços de implementação”, “manutenção corretiva e de suporte” e “deslocações e estadas”.

- z) Verifica-se que a única fatura emitida no âmbito deste contrato considerada no apuramento do benefício da Patent Box, é a fatura n.º 2018/36, de 03/08/2018, no valor total de € 310.000,00. No referido apuramento, o sujeito passivo apenas considerou 91% do valor da fatura (€ 282.100,00), que de acordo com o exposto por este corresponde ao licenciamento do software;
- aa) Embora este rendimento tenha sido considerado para apuramento dos rendimentos acumulados líquidos de 2021 que beneficiavam do regime da Patente Box, não influenciou diretamente o valor apurado deduzido ao lucro tributável, porquanto, de acordo com o seu dossier fiscal, desde 2018, já deixara de ter saldo negativo entre os rendimentos relativos ao direito e os gastos incorridos com a realização para as atividades de investigação e desenvolvimento, como se constata da observação do quadro apresentado no Dossier Fiscal da Patent Box, ponto 6, alínea iii), referente à Plataforma Multicanal – Canais bancários não presenciais;
- bb) O sujeito passivo na proposta refere que disponibiliza um sistema multicanal para que os seus clientes possam usufruir da gestão dos seus canais eletrónicos de uma forma unificada, tirando partido da partilha de informação entre eles e de um canal centralizado para gestão dos mesmos. Assim, o que o SP está a disponibilizar ao seu cliente é o software “Plataforma multicanal – Canais bancários não presenciais”;
- cc) Do e-mail do Sr. O... (funcionário da L..., Lda) presume-se a aceitação da proposta apresentada. Todavia, a proposta é omissa quanto às condições do contrato, nada é referido relativamente, por exemplo, se a cedência da utilização do software é temporária ou definitiva. Aliás, mais uma vez se retira da proposta a adjudicação de um serviço para implementação de uma plataforma (com o respetivo software para funcionar conforme proposto) e da aquisição de serviços de formação e manutenção corretiva e de suporte, estipulada como “suporte anual”, contrariamente à utilização da plataforma, cujo direito não parece se esgotar, não havendo transferência temporária de quaisquer direitos de propriedade intelectual;

- dd) A ausência de um contrato assinado entre as partes leva-nos a crer que estamos perante rendimentos comerciais e não royalties, que resultam da adjudicação com preço único para instalação de uma plataforma de internet (com o respetivo software para funcionar conforme proposto) e da aquisição de serviços de apoio, upgrade e assistência. Nesta situação, tratando-se de rendimentos comerciais e não de “royalties”, os rendimentos provenientes desta adjudicação não podem beneficiar do regime do artigo 50.º-A do CIRC;
- ee) A descrição da única fatura em causa (fatura n.º 2018/36, de 2018/08/03) “Produto Multichannel Banking Solutions; Serviços Multichannel Banking Solution”, não permite aferir se os rendimentos se enquadram na definição de royalties. O sujeito passivo considera possuir registos contabilísticos organizados por forma a distinguir os rendimentos considerados no apuramento do benefício da Patent Box uma vez que fez constar a lista e a cópia das faturas correspondentes do Dossier da Patent Box;
- ff) Os elementos constam do Dossier da Patent Box. Todavia, como pode o sujeito passivo considerar que os rendimentos incluídos no apuramento do benefício em análise se distinguem facilmente dos restantes, no caso do software “Plataforma Multicanal – Canais bancários não presenciais”, quando nem nas próprias faturas estes rendimentos estão autonomizados. O sujeito passivo tem que aplicar uma percentagem ao valor das faturas por forma a determinar qual o montante do rendimento de cada fatura a considerar no apuramento deste benefício, pois aquelas incluem globalmente valores respeitantes a prestações acessórias de serviços ou licenças não incluídas na patente registada. Ou seja, só após a emissão da fatura é que é determinado o valor que corresponderá ao rendimento a considerar no apuramento deste benefício, que o SP não discrimina na contabilidade, apenas registando no final do ano o valor total apurado para imputar ao regime da Patente Box na contabilidade analítica;
- gg) A norma da alínea e) do n.º 3 do artigo 50.º-A do CIRC estabelece que para ser aplicável o regime é necessário que o SP disponha de registos contabilísticos, organizados de modo a que esses rendimentos possam claramente distinguir-se dos restantes;

- hh) Na situação em que estaria a ser faturado valor de licença não incluída na patente – caso da Core Wallet (Contrato com K... Inc. – Sucursal Angola (K...)) – o sujeito passivo vem agora dizer que o valor em questão é de € 120.249,99, que corresponde ao rendimento apurado com a aplicação das percentagens sobre o valor total das faturas. Contudo, este valor não se extrai do contrato ou das faturas, colocando-se a questão se nestas faturas não foram prestados quaisquer serviços de, por exemplo, instalação, como ocorre em todas as outras faturas. Assim, se demonstra que a distinção não é clara e inequívoca. No contrato em apreço a licença foi concedida para utilização por tempo indeterminado ou de forma irrevogável, perpétua e livre de royalties, não se aplicando o regime em apreço. É inequívoco que os elementos apresentados pelo sujeito passivo não cumprem com o determinado nos n.ºs 3, alínea e) e 4 do artigo 50.º-A do CIRC;
- ii) Em relação ao reconhecimento dos gastos, o que foi apontado no PRIT, é que o sujeito passivo para a demonstração dos gastos incorridos para o desenvolvimento do software Plataforma Multicanal – Canais bancários não presenciais, remeteu para o projeto de I&D “NMBankingMCS360”, os valores considerados em despesas para este software, do período de 2016/10/01 a 2019/03/31, não nos parecem coerentes com os constantes no projeto identificado, incluído no PT2020 (Projeto 23234), validados pela entidade competente (IAPMEI);
- jj) Verifica-se que os gastos considerados no benefício da Patent Box não correspondem exatamente aos considerados pelo sujeito passivo. Acresce que contabilisticamente, só no período de 2021 (2021/12/31) o sujeito passivo imputa/identifica estes gastos pelo “bolo” de despesas de funcionamento e “bolo” despesas com pessoal, de todos os períodos na classe 9 (contabilidade analítica). Se, por um lado, percebe-se que o SP tenha registado apenas em 2021 o total dos gastos dos anos anteriores, pois começou a usufruir do regime apenas em 2021, este registo por um valor global também não permite uma identificação clara e inequívoca dos gastos associados, atendendo a que os gastos identificados pelo SP não coincidem com os gastos validados no projeto que o mesmo identificou como suporte para essa identificação. Deste modo, também neste ponto o pedido da contribuinte deve improceder;

- kk) Em relação às notas de crédito emitidas em 2021, trata-se de correções referentes a períodos anteriores, cujo conhecimento não era imprevisível, nem manifestamente desconhecido, não podendo afetar o resultado do exercício de 2021 por força do princípio da periodização do lucro tributável;
- ll) Quanto à nota de crédito n.º 25/2021, trata-se de um erro que a própria Requerente reconheceu, que a afeta em termos patrimoniais, pois, a respetiva fatura retratava uma venda de algo de que não era detentora no ano de 2019;
- mm) Por consequência, não pode o erro adstrito ao ano de 2019 influenciar o rendimento do ano de 2021, por violação do princípio da periodização do lucro tributável, sendo que, confirmando-se a injustificada emissão de fatura no ano de 2019, no montante de € 410.000,00, teria a Requerente que proceder a retificação ao ano de 2019 e reclamar em conformidade, ou, ao fazer o ajustamento no ano de 2021, nunca o poderia ser por via de influência de rendimentos, tendo tal ajuste que ter como contrapartida uma conta de capital, por ajuste na conta de resultados transitados;
- nn) No mesmo sentido, as notas de crédito n.ºs 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32, no montante total de € 88.906,40, também não poderão ser consideradas ou produzir efeitos no exercício de 2021. De facto, a Requerente conhecia a posição do cliente e concordou na anulação das correspondentes faturas em 2017;
- oo) A normatividade contabilística e fiscal é perentória na assunção e registo, de forma a traduzir fiabilidade nas demonstrações contabilístico-financeiras apresentadas e a respetiva tradução a nível fiscal, pelo que não se vislumbra o porquê de a Requerente apenas ter emitido as notas de crédito em 2021 e de pretender que as mesmas tenham aceitabilidade fiscal nesse mesmo ano, o que, por imposição dos artigos 17.º e 18.º do CIRC, não é legalmente admissível;
- pp) Relativamente à dupla tributação jurídica internacional, não se mostram verificados os requisitos previstos nos artigos 90.º e 91.º do CIRC, inexistindo prova idónea do imposto pago no estrangeiro e não se demonstrando que os rendimentos em causa se qualifiquem como honorários por serviços técnicos;

- qq) A comprovação do imposto pago no estrangeiro deve ser efetuada através de documentos emitidos ou autenticados pelas autoridades fiscais do Estado de origem dos rendimentos, em nome da entidade em causa, o que não foi junto ao processo;
- rr) O sujeito passivo apresenta os contratos e respetivas adendas celebrados entre si e o cliente, mas da análise não se depreende quais as prestações de serviços neles constantes que estão a ser faturados nas faturas emitidas acima. Os contratos e as faturas também não referem o pagamento de honorários, estando em causa, nomeadamente, prestações de serviços para implementação da plataforma de canais eletrónicos e serviços de suporte;
- ss) Acresce que, sobre as faturas relativamente à quais a Requerente pretende que seja aceite a retenção de 5%, como sendo honorários e serviços técnicos, ocorreu a retenção de 15%, em virtude de não ter sido acionada a convenção para evitar a dupla tributação económica entre Portugal e Angola. Assim, não pode ser aceite a pretensão da Requerente de que, uma vez havendo retenção de imposto, se convoque agora o artigo 14.º, n.º 2 da Convenção em que “o imposto não pode exceder 5% do montante bruto dos honorários”, limite de retenção em termos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional;
- tt) Nem as faturas subjacentes explicitam de forma cabal que tais serviços são “honorários por serviços técnicos”, tendo mesmo a fatura n.º 2021/12 sido considerada como vendas na conta “7113” – “Vendas de mercadorias” – “Outros mercados”, ainda que, porventura, adstrito a mero lapso, nem a retenção na fonte o foi com base nesse sentido;
- uu) Ademais, a ser aceite a pretensão da Requerente, deveria a retenção na fonte referente às faturas do ano de 2020, nesse mesmo período, aí ter sido contemplada, e só na eventualidade de a sua dedução não ser possível na íntegra, então sim, o remanescente poderia ser deduzido à coleta dos cinco períodos de tributação seguintes, por convocação do artigo 91.º, n.º 4 do CIRC e não com dedução total no ano de 2021;
- vv) Deste modo, falecem as alegações da Requerente, devendo o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente.

5- No dia 22 de janeiro de 2026 teve lugar, no CAAD, a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJA, tendo tido lugar a audiência de julgamento e ouvidas testemunhas indicadas pela Requerente, conforme Ata que se dá por reproduzida, para todos os devidos e legais efeitos. O Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias. O Tribunal, em cumprimento do disposto no artigo 18.º n.º 2.º do RJAT, designou o dia 09-03-2026 para o efeito de prolação da decisão arbitral.

6- As partes apresentaram alegações, tendo-o feito no dia 10.02.2026.

II- SANEAMENTO

7- O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades.

Cumpra apreciar e decidir.

III-FUNDAMENTAÇÃO

III-1-Matéria de facto

§1.º Factos dados como provados

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas que se dedica à prestação de serviços de consultoria em inovação, desenvolvimento e elaboração de projetos para angariação de recursos, gestão de empresas, incubação, gestão e desenvolvimento de unidades de

- inovação e desenvolvimento, comercialização de equipamentos, desenvolvimento e comercialização de hardware e software;
- b) A sociedade foi alvo de um procedimento de inspeção tributária externo realizado pela Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., com incidência no período de tributação do ano de 2021, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);
 - c) No âmbito do procedimento de inspeção tributária foram efetuadas correções ao lucro tributável em resultado das quais resultou a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., a demonstração de acerto de contas n.º 2025... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ..., referentes ao período de tributação do ano de 2021, valor total de € 281.607,98;
 - d) Em setembro de 2018 o B... adjudicou à Requerente a implementação de um projeto denominado “... Solution” (cfr. Cópia de e-mails trocados entre a Requerente e o B..., em Setembro de 2018, comprovativos da referida adjudicação, bem como cópia da respectiva Award Letter, que ora se juntam como Documento n.º 8 do Pedido Arbitral e que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais);
 - e) Na sequência da adjudicação do suprarreferido projeto, a Requerente enviou ao B..., em Abril de 2019, a respetiva fatura, em montante correspondente a 40% do valor previsto na proposta, ou seja, € 130.712,00 (cfr. Cópia da factura FT 2019/14 que ora se junta como Documento n.º 9 do Pedido Arbitral e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);
 - f) E em 10 de Agosto de 2019, a Requerente enviou um e-mail ao B..., no qual se pode ler o seguinte: (...) fomos informados, no início deste ano, que o projecto foi suspenso, entre outros projectos em curso, devido a uma importante auditoria interna do Grupo C... [entidade financeira proprietária do Banco] e, desde então, temos estado à espera de instruções para retomar o projecto) – cfr. Cópia do referido e-mail que ora se junta como Documento n.º 10 do Pedido Arbitral e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;
 - g) Ao referido e-mail, respondeu D..., do B..., reencaminhando o tema para outro colega da sua equipa, E..., informando que este seria a pessoa indicada para a Requerente

falar, no sentido de se obter um resultado produtivo para ambas as partes (“the best person for you to engage with for a productive output both sides”) – cfr. Cópia da referida resposta, datada de 13 de Agosto de 2019, que ora se junta como Documento n.º 11 do Pedido Arbitral e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);

- h) Após o referido e-mail, a Requerente enviou três novos e-mails a E... e D..., do B..., também em Agosto de 2019, com o propósito de retomar o projeto previamente adjudicado (cfr. Documento n.º 11 do Pedido Arbitral);
- i) A Requerente enviou e-mail a F..., em 17 de Janeiro de 2020, informando que gostaria de discutir a oportunidade de avançar com o projeto previamente adjudicado, remetendo também, para conhecimento, a fatura FT 2019/14 previamente enviada, (cfr. Cópia do referido e-mail que ora se junta como Documento n.º 12 do Pedido Arbitral e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);
- j) No início de 2020, com o Covid -19, as transações e os negócios sofreram em geral perturbações e suspensões;
- k) No final do ano de 2021 a maioria do capital social do B... (em concreto, 78,15%) foi adquirido pelo G... (cfr. Publicação oficial do G..., que ora se junta como Documento n.º 13 do Pedido Arbitral e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);
- l) A Requerente contabilizou o valor de € 130.712,00 reportado em mora à data de 30/04/2019, relativamente ao crédito que detinha sobre o seu cliente “B... Limited”, na conta 682 – Dividas Incobráveis, pelo mesmo considerado gasto fiscal do período. Tal gasto foi registado tendo por base o artigo 41.º do CIRC – créditos incobráveis;
- m) Em Novembro de 2023, a Requerente foi alvo de uma ação de inspeção tributária, credenciada pela Ordem de Serviço Externa n.º OI2023..., relativamente ao exercício de 2021, de âmbito geral, com vista à verificação da coerência de valores entre a contabilidade e as declarações fiscais entregues (cfr. Cópia do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária que ora se junta como Documento n.º 1 do Pedido Arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

- n) No âmbito da qual a Autoridade Tributária propôs correções aritméticas à matéria coletável da Requerente, tendo a Requerente se conformado parcialmente com algumas com exceção: (i) a correção referente a créditos incobráveis, no montante de € 130.712,00, (...);
- o) A Requerente exerceu, em 14 de Janeiro de 2025, o respetivo direito de audição prévia, onde pugnou, em síntese, pela anulação das suprarreferidas correções propostas (cfr. Cópia do requerimento de exercício do direito de audição que ora se junta como Documento n.º 2 do Pedido Arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);
- p) A Requerente veio a ser notificada, em 7 de Fevereiro de 2025, do Relatório Final de Inspeção Tributária, no qual se decidiu manter todas as correções propostas, à exceção da correção à matéria colectável referente à nota de crédito NC 2021/6, no valor de € 9.598,50;
- q) Nesta sequência, foi a Requerente notificada da liquidação de IRC n.º 2025 ... ora impugnada (cfr. Cópia da referida liquidação que ora se junta como Documento n.º 4 do Pedido Arbitral e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais) e da demonstração de acerto de contas n.º 2025 ..., nos termos das quais deveria efetuar o pagamento do valor global de € 281.607,98, incluindo juros compensatórios, até ao passado dia 7 de Abril de 2025 (cfr. Cópia da referida demonstração de acerto de contas e liquidação de juros compensatórios que ora se juntam como Documentos n.s 5 e 6 do Pedido Arbitral e que se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais);
- r) Montante que a Requerente veio a pagar dentro do prazo de pagamento voluntário, no dia 7 de Abril de 2025 (cfr. Documento comprovativo de pagamento que ora se junta como Documento n.º 7 do Pedido Arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- s) A Requerente desenvolveu dois produtos de software, registados na ASSOFT – Associação Portuguesa de Software como sua propriedade industrial, a saber: “Plataforma Multicanal – Canais bancários não presenciais”, e “Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático”;

- t) Através do software “Plataforma Multicanal – Canais bancários não presenciais”, a Requerente disponibilizou um sistema multicanal para que os seus clientes pudessem usufruir da gestão dos seus canais electrónicos de uma forma unificada;
- u) O software “Monitorização Centralizada de Terminais de pagamento Automático”, consiste num sistema central que permite a monitorização de terminais de pagamento conectados às instituições interbancárias;
- v) A Requerente celebrou diversos contratos e foram-lhe adjudicadas diversas propostas comerciais, a saber:
 - A) Contratos/Propostas Comerciais sobre o software “Plataforma Multicanal – Canais bancários não presenciais”:
 - i. contrato com o H... S.A. (doravante “H...”), celebrado em 8 de Agosto de 2017, cujo objecto consiste na «implementação de Plataforma de Canais electrónicos – cfr. Anexo 4 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral;
 - ii. licenciamento e implementação, ao I..., S.A., da “plataforma de canais electrónicos, nomeadamente plataforma de canais (Internet Banking e Mobile Banking), SPS – Sistemas de pagamento de serviços e SyncServer” – cuja cópia da proposta “Apresentação Canais 2021 – Proposta ComercialV4” - cfr. Anexo 7 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral;
 - iii. quatro contratos com o J..., S.A.:
 - a) contrato celebrado em 29 de Março de 2016, com início a 1 de Janeiro desse ano, cujo objecto consiste no “licenciamento da plataforma de Canais Electrónicos, nomeadamente plataforma de Portal Transaccional, Portal Institucional, Mobile Banking, Tablet Premium, Portal de Balcões, Software de Quiosques para pagamentos, Balcão Móvel e Middleware Multicanal integrado com o core bancário” - cfr. Anexo 8 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral;
 - b) contrato celebrado em 1 de Janeiro de 2019, com início a 1 de Janeiro desse ano, cujo objecto consiste no “licenciamento da plataforma de Canais Electrónicos, nomeadamente plataforma de Portal Transaccional, Portal Institucional, Mobile Banking, Tablet Banking, Portal de Balcão,

- Software de Quiosques, Porta Moedas Eletrónico (Core Wallet), Sistema de aceitação Virtual, Plataforma Multicanal (PMC), SyncServer, SMS Gateway, SAF, SPS, H2H Broker, Insurance Broker” - cfr. Anexo 8 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral;
- c) contrato celebrado em 6 de Setembro de 2022, com início a 1 de Janeiro desse ano, cujo objecto consiste no “licenciamento da plataforma de Canais Electrónicos” - cfr. Anexo 14 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral;
- d) contrato celebrado em 1 de Junho de 2022, com início nessa data, cujo objecto consiste no “licenciamento da plataforma de Canais Electrónicos, nomeadamente plataforma de Portal Transaccional, Mobile Banking, Portal de Balcão, Software de Quiosques, Porta Moedas Electrónico (Core Wallet), Sistema de Aceitação Virtual, Plataforma Multicanal (PMC), SyncServer, SMS Gateway, SAF, SPS, H2H Broker, Insurance Broker” - cfr. Anexo 15 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral;
- iv. contrato com K... – Sucursal em Angola, celebrado em 19 de Setembro de 2019, cujo objecto consiste no fornecimento, pela Requerente, de «uma licença sobre uma plataforma de Mobile Money, nomeadamente plataforma de Core Wallet, Plataforma Multicanal, Aplicação Cliente Android, Gateway USSD, Portal de Agentes (o “Software” ou o “Software licenciado”))» - cfr. Anexo 9 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral;
- v. licenciamento ao Banco Comércio e Indústria da plataforma de canais electrónicos (Internet Banking e Mobile Banking) e Middleware de Integração - cfr. Anexo 16 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral.
- B) Contrato referente ao software “Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento Automático”, celebrado com a L..., Lda. em 1 de Janeiro de 2021, nos termos do qual a Requerente fornece à L..., Lda., o licenciamento do referido software, que será para disponibilizar unitariamente em equipamentos TPA - cfr. Anexo 10 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral.

- w) Com base no contrato celebrado com o H..., a Requerente emitiu as facturas FT 2017/68, FT 2020/9, FT 2020/10 e FT 2020/11, no montante total de € 315.775,00, conforme discriminação infra: (cfr. Anexo 3 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral)

Cliente Parceiro	Cliente Final	% a considerar (Lic.)	NIF do Cliente	País	Fatura	Data	Descritivo da Fatura	Valor	Valor do Licenciamento (sem serviço)
H...	H...	64,00%		MZ	2017/68	13/10/2017	Banc... Solution 30% Award (Software licence+ Deploy and Customization Service)	111 450,00 €	71 328,00 €
H...	H...	64,00%		MZ	2020/9	17/02/2020	Banc... Solution 25% a faturar com o início dos testes Funcionais da Fase 1	92 875,00 €	59 440,00 €
H...	H...	64,00%		MZ	2020/10	17/02/2020	Banc... Solution 15% a faturar com o início dos testes Funcionais da Fase 2	55 725,00 €	35 664,00 €
H...	H...	64,00%		MZ	2020/11	17/02/2020	Banc... Solution 15% a faturar com o início dos testes Funcionais da Fase 3	55 725,00 €	35 664,00 €
Sub-total -	H...							315 775,00 €	202 096,00 €

- x) Com base no licenciamento da “plataforma de canais electrónicos” ao Banco I..., S.A., a Requerente emitiu a factura FT 2021/127, no montante total de € 89.250,00, conforme indicado infra: (cfr. Anexo 3 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral)

I...	I...	100,00%		PT	2021/127	31/12/2021	MCS360 Plataforma Software (Fase 1)	- Licenciamento de	89 250,00 €	89 250,00 €
------	------	---------	--	----	----------	------------	-------------------------------------	--------------------	-------------	-------------

- y) Com base nos contratos celebrados em 2016 e 2019 com o J..., S.A., a Requerente emitiu as facturas FT 2018/11, FT 2018/12, FT 2018/13, FT 2018/14, FT 2018/62, FT 2018/63, FT 2019/29, FT 2019/30, FT 2019/31, FT 2019/32, FT 2019/33, FT 2019/82, FT 2019/83, FT 2020/13, FT 2020/20, FT 2020/21, FT 2020/31, FT 2020/32, FT 2020/33, FT 2020/48, FT 2020/49, FT 2020/50, FT 2020/51, FT 2021/36, FT 2021/37, FT 2021/38, FT 2021/39, FT 2021/40, FT 2021/91, FT 2021/92, FT 2021/93, FT 2021/94 e FT 2021/95, no montante total de € 4.773.675,00, conforme discriminação infra: (cfr. Anexo 3 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral)

L... Lda.	J...	40,00%	AO	2018/11	08/05/2018	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (5º Semestre) 1ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2018/12	08/05/2018	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (5º Semestre) 2ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2018/13	08/05/2018	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (5º Semestre) 3ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2018/14	08/05/2018	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (5º Semestre) 4ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2018/62	31/12/2018	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (6º Semestre) 1ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2018/63	31/12/2018	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (6º Semestre) 2ª Tranche	130 000,00 €	52 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2019/29	18/08/2019	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (1º Semestre) 1ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2019/30	18/08/2019	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (1º Semestre) 2ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2019/31	18/08/2019	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (1º Semestre) 3ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2019/32	18/08/2019	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (1º Semestre) 4ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2019/33	18/08/2019	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (1º Semestre) 5ª Tranche	90 000,00 €	36 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2019/82	31/12/2019	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (2º Semestre) 1ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2019/83	31/12/2019	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (2º Semestre) 2ª Tranche	100 000,00 €	40 000,00 €
J... J...	J...	40,00%	AO	2020/13	11/03/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (1º Semestre) 3ª Tranche	378 675,00 €	151 470,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2020/20	21/04/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (3º Semestre) 1ª Tranche	125 000,00 €	50 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2020/21	21/04/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (3º Semestre) 2ª Tranche	125 000,00 €	50 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2020/31	26/05/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (3º Semestre) 3ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2020/32	26/05/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (3º Semestre) 4ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2020/33	26/05/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (3º Semestre) 5ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2020/48	08/09/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (4º Semestre) 1ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2020/49	08/09/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (4º Semestre) 2ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2020/50	08/09/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (4º Semestre) 3ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2020/51	08/09/2020	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (4º Semestre) 4ª Tranche	25 000,00 €	10 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/36	11/05/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (5º Semestre) 1ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €

L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/37	11/05/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (5º Semestre) 2ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/38	11/05/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (5º Semestre) 3ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/39	11/05/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (5º Semestre) 4ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/40	11/05/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (5º Semestre) 5ª Tranche	100 000,00 €	40 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/91	13/12/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (6º Semestre) 1ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/92	13/12/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (6º Semestre) 2ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/93	13/12/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (6º Semestre) 3ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/94	13/12/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (6º Semestre) 4ª Tranche	150 000,00 €	60 000,00 €
L... Lda.	J...	40,00%	AO	2021/95	13/12/2021	licenciamento Plataforma de Canais Eletrónicos (6º Semestre) 5ª Tranche	100 000,00 €	40 000,00 €
Sub-total - J...							4 773 675,00 €	1 909 470,00 €

- z) Com base no contrato celebrado com K... Inc. – Sucursal em Angola, a Requerente emitiu as facturas FT 2019/88, FT 2019/91, FT 2021/110 e FT 2021/111, no montante total de € 523.750,00, conforme discriminação infra: (cfr. Anexo 3 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral)

K... Sucursal Angola	Ministério da Economia e Planeamento	60,00%		AO	2019/88	31/12/2019	Tranche - licenciamento Plataforma Wallet (45% - 1ª)	115 785,00 €	69 471,00 €
K... Sucursal Angola	Ministério da Economia e Planeamento	60,00%		AO	2019/91	31/12/2019	Tranche - licenciamento Plataforma Wallet (45% - 1ª)	119 902,50 €	71 941,50 €
K... Sucursal Angola	Ministério da Economia e Planeamento	91,00%		AO	2021/110	28/12/2021	Tranche - licenciamento Plataforma Wallet (35%)	183 312,50 €	166 782,96 €
K... Sucursal Angola	Ministério da Economia e Planeamento	91,00%		AO	2021/111	28/12/2021	Tranche - licenciamento Plataforma Wallet (20%)	104 750,00 €	95 304,55 €
Sub-total - Ministéri								523 750,00 €	403 500,01 €

- aa) Tendo por base o licenciamento do software “Plataforma Multicanal – Canais Bancários não presenciais” ao Banco Comércio e Indústria, a Requerente emitiu a factura FT 2018/36, no montante total de € 310.000,00, conforme se indica infra: (cfr. Anexo 3 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral)

Banco	Banco	91,00%		AO	2018/36	03/08/2018	Produto Multichannel Banking Solutions; Serviços Multichannel Solution	310 000,00 €	282 100,00 €
-------	-------	--------	--	----	---------	------------	--	--------------	--------------

- bb) Ao abrigo do contrato celebrado com a L..., Lda., a Requerente emitiu as facturas FT 2021/119, FT 2021/120, FT 2021/121 e FT 2021/122, no montante total de € 640.000,00, conforme discriminação infra: (cfr. Anexo 3 ao Documento n.º 1 do pedido Arbitral)

Cliente	NIF do Cliente	País	Fatura	Data	Descritivo da Fatura	Valor
L..., Lda.		AO	2021/119	31/12/2021	Licença de utilização de Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento	160 000,00 €
L..., Lda.		AO	2021/120	31/12/2021	Licença de utilização de Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento	160 000,00 €
L..., Lda.		AO	2021/121	31/12/2021	Licença de utilização de Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento	160 000,00 €
L..., Lda.		AO	2021/122	31/12/2021	Licença de utilização de Monitorização Centralizada de Terminais de Pagamento	160 000,00 €
Total						640 000,00 €

- cc) No exercício de 2021, a Requerente emitiu as notas de crédito seguintes: (cfr. Documento n.º 1 do pedido Arbitral)

Conta	Data	Movimento	Descrição	Débito	Cliente	Fatura anulada*
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120039	NC 2021/12	58 695,20 €	L... a, Lda	FT 2017/41
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120040	NC 2021/13	3 612,50 €	L... a, Lda	FT 2017/45
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120041	NC 2021/14	5 580,00 €	L... Lda	FT 2018/59
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120042	NC 2021/15	15 000,00 €	L... Lda	FT 2018/65
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120043	NC 2021/16	680,00 €	L... i, Lda	FT 2019/16
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120044	NC 2021/17	100,00 €	L... Lda	FT 2019/36
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120045	NC 2021/18	185,00 €	L... Lda	FT 2019/79
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120046	NC 2021/19	359,00 €	L... Lda	FT 2020/53
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120047	NC 2021/20	25,00 €	L... Lda	FT 2020/56
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120048	NC 2021/21	450,00 €	L... Lda	FT 2020/57
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120049	NC 2021/22	18 000,00 €	L... Lda	FT 2020/60
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120050	NC 2021/23	16 000,00 €	L... Lda	FT 2020/62
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	29-12-2021	2021-12-29 00051 120051	NC 2021/24	16 000,00 €	L... Lda	FT 2020/63
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	31-12-2021	2021-12-31 00051 120052	NC 2021/25	410 000,00 €	L... ja	FT 2019/64
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	31-12-2021	2021-12-31 00051 120053	NC 2021/28	33 006,40 €	M...	FT 2015/315
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	31-12-2021	2021-12-31 00051 120054	NC 2021/29	3 380,00 €	M...	FT 2015/317
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	31-12-2021	2021-12-31 00051 120055	NC 2021/30	35 280,00 €	M...	FT 2015/319
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	31-12-2021	2021-12-31 00051 120056	NC 2021/31	5 760,00 €	M...	FT 2015/320
71713-Dev. vnd-merc.outros mercados	31-12-2021	2021-12-31 00051 120057	NC 2021/32	11 480,00 €	M...	FT 3454182/14 e FT 3454183/14
7281-Prest. serv.-desc. abatimentos-merc. nacional	19-08-2021	2021-08-19 00051 80004	NC 2021/6	9 598,50 €	H... S.A.	FT 2018/61

- dd) Em 25 de novembro de 2019, a Requerente encomendou ao seu fornecedor P..., S.A., uma quantidade de 3.000 (três mil) terminais de pagamento automático (Spire Spg7), para revender à cliente L..., Lda., no valor total de € 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil euros), conforme “Pedido de Aquisição n.º 90/2019”;
- ee) Estando prevista uma entrega inicial de um lote de 2.500 (dois mil e quinhentos) terminais de pagamento (Spire SPg7), a Requerente emitiu, em 4 de dezembro de 2019, à cliente L..., Lda., a fatura n.º 2019/64, no valor de € 410.000,00 (quatrocentos e dez mil euros), referente aos 2.500 (dois mil e quinhentos) terminais de pagamento (Spire SPg7) previstos;
- ff) O fornecedor P..., S.A. não fez a entrega à Requerente do lote de 2.500 (dois mil e quinhentos) terminais de pagamento (Spire SPg7) e a Requerente não tinha em inventário os equipamentos em causa para revender à cliente L..., Lda.;

- gg) A quantidade de 2.500 (dois mil e quinhentos) terminais de pagamento (Spire SPg7) não foi colocada à disposição da cliente L... Lda., pelo que a venda subjacente à fatura n.º 2019/64 não foi efetuada;
- hh) A transação dos terminais de pagamento (Spire SPg7) foi efetuada, posteriormente, através da emissão das faturas n.ºs 2019/72, 2019/81, 2019/87, 2020/1, 2020/4 e 2020/5, no valor total de 589.568,00 € (quinhentos e oitenta e nove mil quinhentos e sessenta e oito euros);
- ii) A Requerente, em 31 de dezembro de 2021, emitiu a nota de crédito n.º 2021/25, no montante de 410.000,00 € (quatrocentos e dez mil euros), a qual veio anular a fatura n.º 2019/64, emitida em 4 de dezembro de 2019. A nota de crédito n.º 2021/25 foi considerada pela Requerente, para efeitos fiscais, no exercício de 2021;
- jj) A Requerente emitiu, também, as notas de crédito n.ºs 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32, no montante total de € 88.906,40 (oitenta e oito mil novecentos e seis euros e quarenta centavos), ao cliente Banco M...;
- kk) As notas de crédito n.ºs 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32 foram emitidas para anular as faturas n.ºs 2015/315, 2015/317, 2015/319, 2015/320, 3454182/14 e 3454183/14, dado que, em 21 de setembro de 2017, o cliente Banco M... manifestou oposição à faturação dos montantes constantes nas faturas mencionadas;
- ll) A Requerente concordou com a posição do cliente Banco M..., assentindo na anulação das faturas, que titulavam prestações de serviços não efetuadas;
- mm) As notas de crédito n.ºs 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32 foram emitidas em 31 de dezembro de 2021. As notas de crédito n.ºs 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32 foram consideradas pela Requerente, para efeitos fiscais, no exercício de 2021;
- nn) Por referência ao exercício de 2021, a Requerente deduziu à coleta o valor total de € 10.602,32 (dez mil seiscentos e dois euros e trinta e dois centavos), por dupla tributação internacional;
- oo) O montante de € 10.602,32 (dez mil seiscentos e dois euros e trinta e dois centavos) corresponde à soma dos valores de € 3.750,00 (três mil setecentos e cinquenta euros), € 452,32 (quatrocentos e cinquenta e dois euros e trinta e dois centavos), € 2.100,00

(dois mil e cem euros) e € 4.300,00 (quatro mil e trezentos euros), os quais dizem respeito a montantes retidos na fonte pelos clientes N..., Lda., e Q..., S.A., aquando do pagamento, à Requerente, das faturas n.ºs 2020/29, 2020/67, 2021/12 e 2021/24:

Faturas	Data de emissão	Data de pagamento	Valor de imposto pago	Taxa de retenção aplicada nos países terceiros	Cliente	Descrição Fatura
FT 2020/29	20/05/2020	03/08/2021	3 750,00 €	15%	N... LDA	INM - Serviços Profissionais
FT 2020/67	15/10/2020	03/08/2021	452,32 €	15%	N... LDA	Amazon Server+Fee Gestão: Julho 2020 a Outubro 2020
Ft 2021/12	10/03/2021	03/08/2021	2 100,00 €	15%	N... LDA	DSTV - PRT BackOffice.
Total	N...	LDA	6 302,32 €			
FT 2021/24	21/04/2021		4 300,00 €	20%	Q... SA	Q... - Quiosques
Total	Q...		4 300,00 €			
Total			10 602,32 €			

- pp) A fatura n.º 2020/29, no valor de € 25.000,00 (vinte e cinco mil euros), emitida em 20 de maio de 2020, a fatura n.º 2020/67, no valor de € 3.015,49 € (três mil e quinze euros e quarenta e nove centésimos), emitida em 15 de outubro de 2020, e a fatura n.º 2021/12, no valor de € 14.000,00 € (catorze mil euros), emitida em 10 de março de 2021, respeitam a serviços técnicos e de gestão prestados pela Requerente ao cliente N..., Lda., ao abrigo dos contratos e respetivas adendas celebrados entre ambas as partes;
- qq) A descrição da fatura n.º 2020/29 refere “INM - Serviços Profissionais”, a descrição da fatura n.º 2020/67 refere “Amazon Server + Fee Gestão: Julho 2020 a Outubro 2020” e a descrição da fatura n.º 2021/12 refere “DSTV – PRT BackOffice” (cf. Relatório de Inspeção Tributária);
- rr) O contrato para fornecimento de serviços celebrado, em 1 de setembro de 2017, entre a Requerente e o cliente N..., Lda., sociedade de direito angolano, com sede em Luanda, Angola, que foi objeto de adenda, em 1 de setembro de 2019, estipula a prestação de serviços de “implementação da plataforma de canais eletrónicos e respetivos serviços de suporte”;
- ss) O contrato para fornecimento de serviços celebrado, em 15 de março de 2018, entre a Requerente e o cliente N..., Lda., que foi objeto de adenda, em 1 de janeiro de 2020, estipula a prestação de serviços de “implementação da plataforma de canais eletrónicos e respetivos serviços de suporte”;

- tt) O contrato para fornecimento de serviços celebrado, em 1 de janeiro de 2020, entre a Requerente e o cliente N..., Lda., estipula a prestação de serviços pela Requerente de “desenvolvimento e implementação de uma solução de monitorização dos sistemas críticos”;
- uu) As faturas n.ºs 2020/29 e 2020/67 foram contabilizadas pela Requerente na conta “7213” – “Serviço” – “outros mercados” e a fatura n.º 2021/12 foi contabilizada pela Requerente, por lapso, na conta “7113” – “Vendas de mercadorias” – “outros mercados”.
- vv) O “Recibo de Pagamento” de “Imposto Industrial – Retenção na Fonte”, no valor de 4.784.227,00 kwanzas, emitido pela Administração Geral Tributária de Angola, em 16 de setembro de 2021, em nome da sociedade N..., Lda., não menciona a origem da retenção, nem quaisquer faturas ou rendimentos da Requerente;
- ww) O imposto alegadamente retido e pago em Angola foi considerando pela Requerente, para efeitos fiscais, no exercício de 2021;
- xx) O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 03 de julho de 2025.

§2.º Factos dados como não provados

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

§3.º Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos que poderão interessar à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável, conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

As testemunhas ouvidas em audiência limitaram-se, em geral, a reproduzir de forma vaga e genérica os factos articulados no Pedido Arbitral. A testemunha O... reiterou os contactos havidos com Angola, bem como a expectativa da manutenção do negócio, mas apenas fundado na convicção da sua parte bem como do lado da Requerente.

III-2- DO DIREITO

Como vimos, a Requerente suscita as seguintes ilegalidades:

Correções à matéria coletável:

- I. Créditos incobráveis no valor de € 130.712,00, referente à dívida do B... Limited;
- II. Direitos de propriedade industrial (artigo 50.º-A do CIRC), no valor de € 442.252,74;
- III. Notas de crédito no valor total de € 508.504,90 (notas de crédito n.ºs: 2021/25, 2021/6, 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32);
- IV. Correção ao imposto: Crédito por dupla tributação internacional no valor de € 2.100,00.

III-2-1- Quanto aos alegados créditos incobráveis no valor de € 130.712,00, referente à dívida do B... Limited

A Autoridade Tributária considerou, relativamente à dívida do B..., no montante de € 130.712,00, indevidamente reconhecida e deduzida fiscalmente pela Requerente como crédito incobrável, porque o respetivo valor não poderia ser considerado como uma perda por imparidade aceite fiscalmente, por duas ordens de razões: (i) por um lado, porque a Requerente não registou contabilisticamente qualquer perda por imparidade relativa a este crédito e, ii) por outro lado, porque, alegadamente, “não foram apresentados quaisquer documentos que demonstrassem diligências no sentido de recuperação da dívida”.

Em suma, para a Requerida não se encontram reunidos os pressupostos para que, no exercício de 2021, seja reconhecida e deduzida, para efeitos fiscais, a respetiva perda por imparidade em 100% do valor do crédito.

Alega a Requerente que, por mero e lamentável lapso não constituiu, no ano de 2021, uma perda por imparidade em 100% do valor do crédito que detinha sobre o B..., tendo, ao invés, considerado este crédito como crédito incobrável, ao abrigo do regime do artigo 41.º do Código do IRC. No entanto, não obstante o exposto vem a Requerente defender que não tendo enquadramento no artigo 41.º do CIRC, o que reconhece, ainda assim tal gasto deveria ser convolado em gasto tipificado como perdas por imparidade em dívidas a receber, com uma “imparidade em 100% do valor do crédito (cfr. art.os 18.º, n.os 1 e 2, 28.º-A, n.º 1, alínea a), e 28.º-B, n.os 1, alínea c) e 2, alínea d), todos do Código do IRC).

A seu favor a Requerente invoca a necessidade de compatibilizar o princípio da periodização dos exercícios com os princípios da tributação pelo lucro real (cfr. art.º 104.º, n.º 2 da CRP), da prevalência da substância sobre a forma e da justiça material (cfr. art.os 266.º, n.º 2 da CRP, 5.º, n.º 2 e 55.º, ambos da LGT).

A questão central a decidir gira em torno da temporalidade da imputação da imparidade: a aferição do momento em que se verificou a circunstância da previsível incobrabilidade e a concomitante obtenção de provas objetivas de imparidade e diligências dirigidas à cobrança do crédito em dívida.

§1.º Análise dos principais normativos convocados

Artigo 23.º

Gastos e perdas

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

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

[...]

h) Perdas por imparidade;

Artigo 28.º-A

Perdas por imparidade em dívidas a receber

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

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

3 - As perdas por imparidade e outras correções de valor referidas nos números anteriores que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objetivas que as determinaram, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação.

Artigo 28.º-B

Perdas por imparidade em créditos

1 - Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto;

b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;

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

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

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

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

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

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

Artigo 18.º

Periodização do lucro tributável

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

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

Como consignado na Decisão Arbitral proferida no proc n.º 388/2024-T “Quando os arts. 28.º-A e 28.º-B do CIRC se referem a perdas por imparidade, permitindo a sua dedução, para efeitos fiscais, em determinadas condições neles estipuladas, estão a operar uma remissão para os conceitos contabilísticos, nomeadamente o de imparidade, sem prejuízo de adicionarem requisitos jurídicos que legitimamente sejam aditados, para que aquelas perdas possam ser fiscalmente dedutíveis.

“Compulsando as normas contabilísticas, uma perda por imparidade corresponde à diferença, para menos, entre o valor escriturado de um activo e o seu valor real (a quantia recuperável

através do uso ou da venda do activo), impondo-se o seu reconhecimento sempre que tal circunstância se constate *objectivamente*.

“Tal definição de imparidade consta dos *International Accounting Standards* (IAS) 36, que regulam a imparidade de activos em geral, e constituem a fonte da *Norma Contabilística e de Relato Financeiro* (NCRF) 12. Esta última, no seu § 4 (*Definições*), classifica como “*perda por imparidade*” o “*excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável*”. De acordo com o § 25 da NCRF 12, uma perda por imparidade deve ser *imediatamente* reconhecida; e as perdas por imparidade referentes a créditos de cobrança duvidosa devem obedecer às regras estabelecidas pela NCRF 27.

“As perdas por imparidade, por serem de reconhecimento *imediato*, devem ser imputadas ao período em que ocorram, o que decorre também do princípio estruturante da periodização económica inerente ao regime do acréscimo, adoptado pelo CIRC (§ 5 do preâmbulo, e art. 18.º, 1) e do Sistema de Normalização Contabilística (§ 22 da Estrutura Conceptual [EC], que estabelece que os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram).

“E as perdas por imparidade podem ser deduzidas para efeitos fiscais: a) Quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores (art. 28.º-A, 1 do CIRC); b) Se os créditos estiverem em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento (art. 28.º-B, 1, c) do CIRC); c) Se existirem provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento (art. 28.º-B, 1, c) do CIRC); d) Com os limites estipulados de percentagens dos créditos em mora, em função do tempo de mora decorrido; que, no caso de créditos em mora há mais de 24 meses corresponde à sua dedução integral (100%) (art. 28.º-B, 2 do CIRC).

Mais adiante pode ler-se :

“(…) Utilizando a linguagem das Normas Internacionais de Contabilidade, a constituição de imparidades tem por finalidade fazer face a *contingências negativas* (que, neste caso, resultem da eventual incobrábilidade), cuja probabilidade de ocorrência seja discernível, gerando o risco de perda para a empresa – caso em que se torna prudente reconhecer *de imediato* essa perda potencial nas demonstrações financeiras, constituindo-se ou reforçando-se a imparidade.

A regulamentação estrita dos requisitos das imparidades só pode significar que foi objetivo do legislador não deixar a constituição das imparidades/provisões ao livre-arbítrio dos contribuintes.

Sobre a prova objetiva da imparidade pode ler-se na Decisão arbitral que estamos a seguir:

“(…) Como o art. 28.º-B, 1, c) do CIRC não define o que seja “prova objectiva de imparidade”, apesar de a impor como requisito necessário à aceitação da perda por imparidade de créditos de cobrança duvidosa, devemos recorrer ao §24 da NCRF 27 e ao seu conceito de “evidência objectiva”: “*Evidência objectiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos está em*

imparidade 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 do juro ou amortização da dívida; c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria; d) Torne -se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira; e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor; ou f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.”

“Transpondo esta norma para as contas a receber de clientes, as empresas devem aferir se os valores que esperam vir a receber diferem da quantia escriturada em contas ou subcontas de clientes; e, em caso afirmativo, devem reconhecer imediatamente uma imparidade.

“A mensuração das perdas por imparidade das dívidas a receber de clientes deve ser determinada pela diferença entre a quantia escriturada e o valor actualizado dos fluxos de caixa estimados, descontado à taxa de juro efectiva original, sempre que o activo tenha sido relevado no relato financeiro ao custo amortizado, conforme definido na alínea a) do § 28 da NCRF 27.

“(…)”.

§2.º Análise do caso dos autos

A Requerente, como vimos, em 2021 registou na contabilidade o valor de € 130.712,00 relativamente ao crédito que detinha sobre o seu cliente “B... Limited”, como incobrável, tendo por base o artigo 41.º do CIRC, mas pretende que seja reconhecido como uma perda por imparidade em 100% do valor do crédito .

Não tendo a Requerente enquadrado contabilisticamente, no período de 2021, nem períodos anteriores, qualquer perda por imparidade, decorrente do crédito em análise, como determinado no citado n.º 1 do artigo 28.º-A, no valor de € 130.712,00 não se vê como possa obter a convolação para perda por imparidade aceite fiscalmente.

Vejamos.

Um primeiro problema reside na diferença estrutural que existe entre os pressupostos e regime jurídico de imparidade e de crédito incobrável.

Como ficou dito supra, o crédito incobrável, cujo regime jurídico específico consta do artigo 41.º do CIRC, significa, verificados os respetivos pressupostos, o abate definitivo de um dado ativo. Ao reconhecer-se que a dívida é incobrável, a mesma é retirada do balanço por significar uma impossibilidade definitiva de cobrança.

Diferentemente as dívidas por imparidade assentam no pressuposto de que o crédito continua a existir, correspondendo a custos estimados e atuais do exercício, cujo montante ainda não é certo, ou que são de eventual ocorrência futura. Dito por outras palavras, as contas de provisões e imparidades são aquelas nas quais se inscrevem as verbas destinadas a contrabalançar encargos ou prejuízos estimados e atuais, de provável processamento futuro; ou de encargos que, sendo inevitáveis, são ainda (atualmente) de montante incerto.

Segundo o regime previsto nos art.ºs 28.º-A e 28.º-B do CIRC as perdas por imparidade obedecem ao princípio do reconhecimento imediato na contabilidade e imputadas ao período em que ocorram, de acordo com o princípio da periodização económica, mantendo-se o ativo reconhecido, mas acompanhado de uma conta corretiva que vai traduzindo a estimativa da não recuperação total ou parcial do crédito.

Por outro lado, as perdas por imparidade podem ser deduzidas para efeitos fiscais verificados os seguintes requisitos: a) Quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores (art. 28.º-A, 1 do CIRC); b) Se os créditos estiverem em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento (art. 28.º-B, 1, c) do CIRC); c) Se existirem provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento (art. 28.º-B, 1, c) do CIRC); d) Com os limites estipulados de percentagens dos créditos em mora, em função do tempo de mora decorrido que, no caso de créditos em mora há mais de 24 meses corresponde à sua dedução integral (100%) (art. 28.º-B, 2 do CIRC).

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-A do CIRC: Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

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

- a) 25 % para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;*
- b) 50 % para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;*
- c) 75 % para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;*
- d) 100 % para créditos em mora há mais de 24 meses.*

Esta diferença estrutural de regimes e consequências jurídicas tornam à partida inviável a convalidação do registo como crédito incobrável em dívidas por imparidade.

O dissídio entre as partes reside também quanto ao momento em que se verificou a circunstância da previsível incobrabilidade e a obtenção de provas objetivas de imparidade.

A Requerente alega que o risco justificado de incobrabilidade apenas se verificou em 2021. A Requerida defende que a mora da dívida é datada de 30/04/2019 pelo que não poderia ser em caso algum aceite em 100% no período de 2021.

Recordemos, em resumo, os factos dados como provados.

O crédito da Requerente sobre o B..., no montante de € 130.712,00, tem origem na fatura n.º FT 2019/14, emitida na sequência da adjudicação (assente numa simples carta), em 2018, da implementação de determinado projeto.

No início do ano de 2019, a Requerente foi informada de que o projeto “... Solution” tinha sido suspenso em virtude de uma auditoria interna do Grupo C..., entidade financeira proprietária do Banco.

Ainda em agosto de 2019 a Requerente comunicou ao Banco que estava à espera de instruções para retomar o projeto, via email.

A este email terá respondido um contacto do Banco a comunicar que seria de reencaminhar o tema para outro colega da sua equipa.

Após o referido e-mail, a Requerente enviou três novos e-mails ao contacto junto do Banco com o propósito de retomar o projeto.

Mas não obteve resposta.

Em 17 de janeiro de 2020, Requerente, mais uma vez, enviou outro email ao ponto de contacto junto do Banco informando que gostaria de discutir a oportunidade de avançar com o projeto previamente adjudicado, remetendo também, para conhecimento, a fatura FT 2019/14 previamente enviada. Não obteve, porém, qualquer resposta.

Ante o exposto, alega a Requerente que, considerando o facto de os projetos terem estado suspensos, devido à doença COVID, só no final do ano de 2021, quando a maioria do capital social do B... foi adquirida pelo G... PLC, perdeu o seu ponto de contacto junto do cliente. Na

tese da Requerente só nesta data se tornaram infrutíferas todas as tentativas presenciais e telefónicas de cobrança da dívida e só então considera verificado o risco justificado de incobrabilidade do crédito.

Ora, não podemos deixar de sublinhar que, em 10 de agosto de 2019, a Requerente teve conhecimento de que o projeto havia sido suspenso pelo seu cliente, devido à realização de uma auditoria interna e enviou novo email referindo continuar à espera da retoma do projeto. A Requerente considera que nessa data não existia qualquer risco justificado de incobrabilidade do crédito, mas não há qualquer menção sobre a resposta do seu cliente. Há apenas um email de um ponto de contacto a reencaminhar a Requerente para outro contacto, mas não há uma resposta do cliente a confirmar o interesse na continuidade do projeto.

Repare-se que só em 13 de agosto de 2019 a um email da Requerente respondeu um contacto do Banco reencaminhando a Requerente para outra pessoa.

De seguida, ainda em agosto, a Requerente envia três emails ao novo contacto a reiterar o interesse na retoma do projeto e não obteve qualquer resposta.

Da análise dos emails trocados o que se retira é que pelo menos desde a suspensão do projeto (início de agosto de 2019), devido à realização de uma auditoria interna ao Banco, o interesse na concretização do negócio estava apenas do lado da Requerente. Dos autos não consta qualquer manifestação de vontade por parte do Banco na continuação do negócio.

Face ao exposto não se percebe a razão pela qual a Requete só em 2021 considerou verificado o risco justificado da incobrabilidade do crédito.

Repete-se, dos autos não consta menção a qualquer resposta do cliente não se sabendo, aliás, como até aí, se continuava ou não a ter interesse no negócio. Também não foi apresentado qualquer compromisso formalizado entre as partes, um qualquer documento que a Requerente pudesse fazer valer judicialmente, tendo apenas existido um compromisso relativo a um projeto de implementação de uma solução de mobile banking, uma fatura e cópias de emails trocados. Finalmente a Requerente não apresentou tão pouco quaisquer documentos que demonstrassem diligências no sentido da recuperação da dívida em causa.

Não assiste, assim, razão à Requerente, mas sim à Requerida.

Mais, a Requerente alega que “é ao sujeito passivo que cabe avaliar, ao decidir a constituição de imparidades, se o risco de incobrabilidade é normal, ou se, em determinado momento, se

tornou excessivo, citando jurisprudência do Acórdão proferido pelo CAAD, em 17 de Outubro 2018, no âmbito do processo n.º 582/2017-T.

Em sentido oposto pode ler-se no acórdão do CAAD, que vimos seguindo, que o SP não goza do poder de livre escolha do exercício em que pretende contabilizar os seus créditos de cobrança duvidosa, sobretudo quando há fatos nos autos que suportam objetivamente que o risco de incobrabilidade existia em momentos anteriores a 2021. No mesmo sentido, podemos ler na decisão do Proc. n.º 196/2024-T, “a qualificação dos créditos como sendo de cobrança duvidosa não está na livre disponibilidade dos sujeitos passivos, porquanto é o próprio legislador que, nos arts. 28.º-A e 28.º-B do CIRC, estabiliza as situações passíveis de se considerarem integrantes naquele conceito, densificado nos termos da NCRF.

“Embora o conceito de créditos de cobrança duvidosa tenha um sentido mais restrito em sede jurídico-fiscal, é, pois, evidente que a qualificação do risco de incobrabilidade não é arbitrariamente e indiscriminadamente fixada pelos sujeitos passivos, antes obedece a princípios legais e contabilísticos que visam estruturar e clarificar, de forma precisa e inteligível, o funcionamento de toda a actividade económica.”

Ainda que se admitisse o tratamento como imparidade à luz dos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, sempre seria de concluir não ter a Requerente demonstrado a realização de diligências idóneas de prova objetiva de imparidade para o recebimento do valor em mora, nos termos do disposto no artigo 28.º B, n.º1, alínea c), do CIRC.

Alega a Requerente que o princípio da periodização / especialização do lucro tributável deve ser compatibilizado com os princípios da tributação pelo lucro real (cfr. art.º 104.º, n.º 2 da CRP), da prevalência da substância sobre a forma e da justiça material (cfr. art.os 266.º, n.º 2 da CRP, 5.º, n.º 2 e 55.º, ambos da LGT).

Acontece que estes princípios não valem só por si sendo necessário proceder, em cada caso concreto, a uma ponderação entre eles e os bens jurídicos a proteger, e subjacentes quer ao regime jurídico das imparidades, quer ao princípio da periodização dos exercícios.

Importa recordar que o regime jurídico das imparidades se encontra ao serviço de interesses públicos relevantes ligados ao cumprimento de regras contabilísticas e fiscais que visam impedir infrações fiscais e assegurar a recolha de impostos.

A este propósito pode ler-se, na decisão arbitral que vimos seguindo que :

”A constituição de imparidades, no pressuposto de que a contingência negativa existe, articula-se com o princípio da especialização dos exercícios sempre que o risco de incobrabilidade se mostre já firmado, e até relevado contabilisticamente por transferência das respectivas contas de terceiros (211 – Clientes) para as contas de clientes de cobrança duvidosa (conta 218), aconselhando a que, por prudência, seja *imediatamente* constituída a correspondente imparidade, ou reforçada a imparidade já constituída em parte.

“O princípio de prudência traduz-se na necessidade de inserção nas contas de um determinado grau de precaução, para fazer face a situações de incerteza, de tal forma que os activos e os resultados não sejam sobredimensionados.

“Haverá, todavia, a considerar que a integração de um grau de precaução nas contas não pode conduzir à criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, ou à deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito, ou de passivos e custos por excesso.

“E é porque a constituição abusiva de imparidades para créditos de cobrança duvidosa poderia conduzir a uma distorção dos resultados duma empresa, para efeitos fiscais, que o legislador introduziu normas tipificando as situações que são passíveis de constituir custos para efeitos fiscais: e assim, à dedutibilidade estabelecida no art. 23.º, 1, h), contrapõem-se as limitações qualitativas e quantitativas dos arts. 28.º-A e 28.º-B do CIRC, enunciando-se, de forma taxativa, um elenco fechado de tipologias de provisões/imparidades com tal relevância. (...)”.

Ainda sobre a necessária periodização das imparidades ficou consignado naquele Decisão Arbitral que:

“(...) a necessidade de constituição de imparidades surge precisamente porque a tributação do rendimento se processa anualmente, obrigando as empresas a estabelecer balizas teóricas da sua actividade para a periodização do lucro tributável, concretizada de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

“Se se desconsiderar o princípio da especialização dos exercícios, total ou parcialmente, ou se se lhe sobrepuserem considerações tidas por superiores, como parece resultar de uma linha jurisprudencial a que já aludimos, então reduz-se, ou pode eliminar-se até, a própria justificação para a constituição de imparidades.”

A Jurisprudência do STA admite a invocação do princípio da justiça para atenuar a rigidez do princípio da especialização dos exercícios, numa lógica de ponderação proporcional de direitos

e interesses dos contribuintes e do Estado, indeferindo somente as omissões voluntárias e intencionais que visem operar a transferência de resultados entre exercícios, o que não se oferece ser o caso.

Contudo, entre outros requisitos, torna-se necessário que o sujeito passivo tenha sido prejudicado, ou não tenha tido qualquer vantagem, pelo atraso da relevância fiscal dos gastos por perdas por imparidade, por um lado e, por outro lado, que não haja prejuízo para o erário público, impondo-se sobretudo saber se a AT ainda poderia efetuar correções simétricas para determinação dos respetivos lucros tributáveis, imputando a cada um desses anos as perdas respetivas, que não sejam aceites em relação ao ano de que se trate, de forma a evitar situações de manifesta injustiça.

Com efeito, a invocação do princípio da justiça parece dever estar reservada para domínios de maior gravidade, sob pena de uma invocação mais trivializada, ou trivializadora, de “princípios” contra “regras” poder inviabilizar a aplicação da lei – qualquer lei –, ou constituir uma violação do princípio da separação de poderes, com a interpretação judicial a invadir os domínios do arbítrio legislativo (cfr. Decisão Arbitral proferida no proc n.º 196/2024-T. No mesmo sentido defende o Tribunal Constitucional que a invocação do princípio da justiça enquanto princípio aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas situações que conduzam a soluções normativas absolutamente inaceitáveis (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2001, de 23.10.2001). Dito por outras palavras, o princípio da justiça só pode e deve operar como válvula de segurança do sistema numa ótica de ponderação de direitos e interesse conflituantes para corrigir situações excecionais de manifesta injustiça.

O que não se afigura ser o caso.

Sendo a Requerente operador sujeito a contabilidade organizada não pode ignorar as suas obrigações designadamente do artigo 18.º, 1, do CIRC decorre que as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com base no regime do acréscimo, ou periodização económica, que determina que os efeitos das transacções, e de outros acontecimentos, são reconhecidos no momento em que ocorrem, *de imediato*, e não quando caixa, ou equivalentes de caixa, sejam recebidos ou pagos – sendo que é assim que deve ser organizada a contabilidade, e assim que deve proceder quem tem contabilidade organizada, como resulta do artigo 123.º, 1 do CIRC. E do n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, quando restringe a imputação a um dado período de tributação

de componentes positivas ou negativas respeitantes a períodos anteriores aos casos em que as mesmas eram imprevisíveis, ou manifestamente desconhecidas, na data do encerramento das contas do período em que deviam ter sido imputadas, decorre que não podem ser constituídas imparidades num período de tributação relativamente a créditos cujo risco de incobrabilidade já existia e era conhecido, ou podia sê-lo (por ser previsível) em períodos anteriores.

Ora, no caso, a Requerente tinha elementos para em períodos anteriores (pelo menos desde 2019) ter inscrito a imparidade na sua contabilidade (note-se que a Requerente nem sequer fez registo de imparidade, mas sim de crédito incobrável).

Isto posto, quando haja, nos exercícios anteriores, indicadores objetivos claros do risco de incobrabilidade dos créditos, não se aceitará a localização temporal, em exercício posterior, do juízo de risco de incobrabilidade subjacente ao reconhecimento da correspondente perda, e a consequente perda por imparidade do lucro tributável, considerada com referência a esse exercício posterior.

Mesmo quando existam dúvidas sobre a cobrabilidade de uma dívida a receber de clientes, deve ser reconhecida uma perda por imparidade – logo no próprio exercício, sob pena de perdas por imparidade constituídas em violação do regime do acréscimo, e do inerente princípio da especialização de exercícios, não poderem ser aceites fiscalmente, à luz do disposto no n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, conjugado com o n.º 2 do artigo 18.º do mesmo Código, devendo, ao invés, acrescer ao lucro tributável declarado pelo sujeito passivo.

No caso em apreço a Requerente ao pretender o reconhecimento do risco de incobrabilidade apenas em 2021, sem adiantar justificação objetiva e argumentos plausíveis, conduz a uma solução que só a Requerente seria beneficiada e o Estado prejudicado. Ainda que se relevasse o erro de ter inscrito o crédito como incobrável em vez de crédito por imparidade e fosse possível obter a convalidação à Requerente nunca poderia ser aceite uma imparidade de 100%.

Em suma, a Requerente ao não atuar com a prudência exigida e não havendo registo do crédito como imparidade e respetiva periodização da mesma não poderia em caso algum ser aceite em 100% no período de 2021, quando a mora da dívida se reporta a períodos anteriores (pelo menos a 2019). Por força do princípio da periodização /especialização do lucro tributável, por acompanhamento do artigo 28.º B n.º 2 do CIRC, deveria ter sido reconhecida imparidade em

créditos de cobrança duvidosa, quando satisfeitos os demais requisitos e diligências, não podendo ao período de 2021 ser a imputação efetuada na totalidade.

Tudo visto e ponderado, julga-se que não assiste razão à Requerente, porquanto, além de a situação não se revelar imprevisível ou manifestamente desconhecida, não se vislumbram do seu lado razões ponderosas de injustiça, no confronto com os prejuízos que resultariam para o Estado.

Termos em que não se afigura possível operar a convolação solicitada pela Requerente. Além do mais, a solução da Requerida, com a qual o tribunal concorda, não implica a violação de quaisquer princípios constitucionais. Assim, o pedido da Requerente é improcedente.

III-2-2- Direitos de propriedade industrial (artigo 50.º-A do CIRC), no valor de € 442.252,74)

§1.º Análise dos principais normativos convocados

Artigo 50.º-A do CIRC , com redação à data dos factos Rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial

1. Concorrem para a determinação do lucro tributável em apenas metade do seu valor os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos seguintes direitos de propriedade industrial sujeitos a registo:
 - a) Patentes;
 - b) Desenhos ou modelos industriais.
 - c) Direitos de autor sobre programas de computador.
2. O disposto no número anterior é igualmente aplicável aos rendimentos decorrentes da violação dos direitos aí referidos.
3. O disposto no n.º 1 depende da verificação cumulativa das seguintes condições:
 - a) **[Revogada pelo Decreto-Lei n.º 47/2016, de 22 de agosto]**
 - b) O cessionário utilize os direitos na prossecução de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
 - c) Os resultados da utilização dos direitos pelo cessionário não se materializem na entrega de bens ou prestações de serviços que originem gastos fiscalmente dedutíveis na entidade cedente, ou em sociedade que com esta esteja integrada num grupo de sociedades ao qual

se aplique o regime especial previsto no artigo 69.º, sempre que entre uma ou outra e o cessionário existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;

d) O cessionário não seja uma entidade residente em país, território ou região onde se encontre sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

e) O sujeito passivo a cujos rendimentos seja aplicável o disposto no n.º 1 disponha de registos contabilísticos, organizados de modo a que esses rendimentos possam claramente distinguir-se dos restantes, que permitam identificar os gastos e perdas incorridos ou suportados para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento diretamente imputáveis ao direito objeto de cessão ou utilização temporária.

4. O disposto no presente artigo não se aplica aos rendimentos decorrentes de prestações acessórias de serviços incluídas nos contratos referidos no n.º 1, os quais, para o efeito, devem ser autonomizados dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária dos respetivos direitos.

5. Os rendimentos a que se aplique o disposto no n.º 1 são também considerados em apenas metade do seu valor para efeitos do cálculo da fração prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º

6. Para efeitos do presente artigo, considera-se rendimento proveniente de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos o saldo positivo entre os rendimentos e ganhos auferidos no período de tributação em causa e os gastos ou perdas incorridos ou suportados, nesse mesmo período de tributação, pelo sujeito passivo para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito ao qual é imputável o rendimento.

yy) 7. O disposto nos n.os 1 e 2 apenas é aplicável à parte do rendimento, calculado nos termos do número anterior, que exceda o saldo negativo acumulado entre os rendimentos e ganhos relativos a cada direito e os gastos e perdas incorridos com a realização das atividades de investigação para o respetivo desenvolvimento, registados nos períodos de tributação anteriores.

8. A dedução ao lucro tributável a que se referem os números anteriores não pode exceder o montante que resulte da aplicação da seguinte fórmula:

$$DQ / DT \times RT \times 50 \%$$

em que:

DQ = 'Despesas qualificáveis incorridas para desenvolver o ativo protegido', as quais correspondem aos gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com atividades de investigação e desenvolvimento por si realizadas de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito em causa, bem como os relativos à contratação de tais

atividades com qualquer outra entidade com a qual não esteja em situação de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;

DT = 'Despesas totais incorridas para desenvolver o ativo protegido', as quais correspondem a todos os gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito em causa, incluindo os contratados com entidades com as quais esteja em situação de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, bem como, quando aplicável, as despesas com a aquisição do direito; (**Redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março**)

RT = 'Rendimento total derivado do ativo', o qual corresponde ao montante apurado nos termos dos n. os 6 e 7.

9. Para efeitos da aplicação da fórmula prevista no número anterior:

- a) Apenas são considerados os gastos ou perdas incorridos ou suportados que estejam diretamente relacionados com as atividades de investigação e desenvolvimento, tal como definidas no artigo 36.º do Código Fiscal ao Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, alterado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, ficando excluídos, nomeadamente, os gastos e perdas de natureza financeira tais como juros, bem como os relativos à aquisição, construção ou depreciação de imóveis.
- b) O montante total das 'Despesas qualificáveis incorridas para desenvolver o ativo protegido' é majorado em 30 %, tendo como limite o montante das 'Despesas totais incorridas para desenvolver o ativo protegido'.

Alínea b) do n.º 14.º do artigo 14.º do Código do IRC

«Royalties», as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico e, bem assim, em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico;

Alínea b) do artigo 2.º da Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho de 03 de junho

«Royalties»: as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou

científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; serão considerados royalties os pagamentos efectuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico.

§2.º Análise do caso dos autos

O artigo 50.º-A do Código do IRC consagra um regime de incentivo à exploração económica de determinados ativos de propriedade intelectual, habitualmente designado por Patent Box. O seu objetivo é reduzir a tributação dos rendimentos líquidos obtidos com ativos protegidos que resultem de investigação e desenvolvimento (I&D), mas condicionando a vantagem fiscal à existência de substância económica: isto é, à efetiva realização ou contratação não relacionada das atividades de I&D pelo próprio beneficiário.

O regime abrange rendimentos provenientes de contratos de cessão ou de utilização temporária de: patentes; desenhos ou modelos industriais; direitos de autor sobre programas de computador, desde que os direitos estejam registados. A inclusão expressa do software ocorreu em 2020. Para este efeito, não basta que haja um programa informático comercialmente útil, deve estar em causa um programa com criação intelectual protegível por direito de autor e uma remuneração que corresponda à cedência ou ao licenciamento do respetivo direito de uso. Os direitos de autor, frequentemente designados por *royalties*, correspondem aos rendimentos obtidos pela utilização ou exploração de obras intelectuais, artísticas, científicas, literárias ou programas de computador. Estes rendimentos são pagos ao titular dos direitos em contrapartida pela autorização para utilizar, reproduzir, publicar ou comercializar a sua obra. Do ponto de vista fiscal, a tributação dos royalties varia consoante a legislação de cada país, a natureza do beneficiário (pessoa singular ou coletiva), a origem dos rendimentos e a existência de convenções para evitar a dupla tributação internacional.

A tributação dos royalties assume particular relevância no contexto da economia digital e da propriedade intelectual, uma vez que empresas multinacionais utilizam frequentemente ativos intangíveis, como marcas, patentes, software e direitos de autor, na sua atividade internacional.

Por essa razão, organizações internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), têm desenvolvido orientações destinadas a combater práticas de erosão da base tributável e transferência artificial de lucros (BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*). A tributação dos direitos de autor procura equilibrar dois objetivos fundamentais: assegurar a arrecadação de receitas fiscais pelo Estado e incentivar a criação intelectual e a inovação. Para garantir o correto cumprimento das obrigações tributárias, é essencial conhecer a legislação nacional aplicável, bem como os tratados internacionais que possam influenciar a tributação destes rendimentos.

Importa considerar que os componentes dos sistemas informáticos, incluem “hardware” (parte física dos computadores) e “software” (componente lógica). A noção de “software” refere-se a programas informáticos de tipo operacional ou de mera aplicação. Pode ser transferido material ou electronicamente, em banda magnética ou disco (laser ou CD-ROM), constituindo parte integral do “hardware” do computador ou parte autónoma para ser utilizado em diferentes computadores. Nestes casos, a caracterização dos pagamentos para efeitos fiscais depende da natureza dos direitos transmitidos nos contratos concluídos entre as partes. Na maioria das situações estamos perante direitos do autor, protegidos pelo Código de Direitos de Autor e Direitos Conexos. No entanto, um grande número de países autonomiza juridicamente o direito de autor relativo a programa informático, do seu suporte ou forma de transmissibilidade: o “software”, atribuindo-lhes consequências jurídico-fiscais diferentes. Dependendo dessa qualificação, podemos ter rendimentos de “royalties” ou, diferentemente, rendimentos comerciais ou empresariais.

As “royalties” devem configurar-se como remunerações de qualquer natureza que são recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, ou em contrapartida de informações relativas a experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico. Mais serão considerados “royalties” os pagamentos efectuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico (cfr.artº.2, al.b), da Directiva relativa aos pagamentos de juros e “royalties” 2003/49/CE, do Conselho, de 3/06/2003). Não configuram, porém, a noção de “royalties” os rendimentos resultantes da alienação de bens ou

direitos, as prestações que representam o preço de compra - cfr. Acórdão do TCAS, proferido no processo n.º 234/09.2BELRS, de 15.11.2018.

A jurisprudência arbitral tem reconhecido que o licenciamento de software original, diferenciado e adaptável pode enquadrar-se no regime Patent Box, desde que observados os respetivos pressupostos legais. O regime não se limita, portanto, às remunerações qualificadas formalmente como royalties. O ponto decisivo é a ligação económica e jurídica da receita à cessão ou utilização temporária do ativo protegido. O benefício opera através de uma dedução ao lucro tributável. Não incide sobre a receita bruta, mas sobre o rendimento líquido positivo atribuível a cada ativo: o saldo entre os rendimentos e ganhos obtidos e os gastos ou perdas incorridos em investigação e desenvolvimento no período que deram origem ao direito ou dele beneficiaram.

O artigo 50.º-A do Código do IRC não atribui o benefício fiscal ao contrato celebrado entre as partes, atribui-o exclusivamente aos rendimentos provenientes da exploração dos ativos de propriedade intelectual abrangidos pelo regime. Assim, nos contratos mistos coexistem, potencialmente, rendimentos elegíveis e rendimentos excluídos. A circunstância de o contrato não autonomizar expressamente essas componentes não significa, por si só, que o benefício fiscal fique automaticamente afastado. Apenas, significa que a identificação dos rendimentos elegíveis deixa de resultar imediatamente do contrato, passando a depender da demonstração factual efetuada pelo sujeito passivo.

O regime não abrange as prestações acessórias de serviços incluídas nos contratos de cessão ou licença. Esses rendimentos devem ser autonomizados dos rendimentos imputáveis à transmissão ou disponibilização do direito. Isto é, a receita respeitante à licença pode, em princípio, integrar o regime se os restantes pressupostos se verificarem; mas as receitas de implementação, suporte, formação e consultoria ou outros serviços não podem ser incluídas apenas por constarem do mesmo contrato.

Só têm cabal enquadramento no artigo 50.º-A do Código do IRC os rendimentos respeitantes a "royalties" e os pagamentos relativos a software ficam abrangidos pelo conceito de «royalties» quando apenas uma parte dos direitos respeitantes ao software são transferidos, independentemente de os pagamentos serem efetuados como retribuição pelo direito de

utilização de um direito de autor sobre software tendo em vista a sua exploração comercial (excetuados os pagamentos respeitantes ao direito de distribuir cópias normalizadas, excluindo o direito de as personalizar ou reproduzir) ou corresponderem a software adquirido pelo adquirente para utilização no âmbito da exploração de uma empresa, quando, neste último caso, o software não for inteiramente estandardizado, mas adaptado de algum modo ao adquirente.

A boa prática é prever contratualmente preços autónomos e manter critérios contabilísticos de imputação consistentes e demonstráveis. O sujeito passivo deve possuir registos contabilísticos que permitam: distinguir claramente os rendimentos abrangidos dos demais rendimentos; identificar os gastos e perdas diretamente imputáveis a cada direito objeto de cessão ou licença. Na prática, é prudente manter um dossiê individual por ativo protegido, contendo, entre outros elementos, prova de titularidade e registo, documentação do projeto ou dos contratos, identificação de relações especiais, contratos de licença, faturação discriminada e mapas de cálculo anuais. A insuficiência da segregação contabilística ou documental compromete a demonstração dos pressupostos do regime Patent Box.

As informações vinculativas são particularmente úteis neste regime porque a aplicação concreta depende de factos técnicos e contratuais, p.ex., a natureza e a titularidade do ativo, conteúdo do licenciamento, distinção face a serviços, qualificação das atividades de I&D, relações especiais e imputação de custos. Contudo, uma informação vinculativa vincula a AT perante o contribuinte e quanto à situação de facto concreta descrita no pedido, não constitui uma regra geral automaticamente invocável por outros sujeitos passivos ou para contratos materialmente diferentes (cfr. art. 68.º da LGT). Por isso, as orientações extraídas das informações vinculativas publicadas devem ser usadas como critérios interpretativos — designadamente quanto à necessidade de separar licença e serviços e de demonstrar a originalidade ou proteção do software, mas não dispensam a verificação autónoma dos pressupostos legais em cada caso, *in casu*, dos contratos.

O artigo 50.º-A do Código do IRC cria uma vantagem relevante para rendimentos líquidos provenientes da exploração de patentes, desenhos ou modelos industriais e software protegido. Porém, não é um benefício automático sobre toda a faturação tecnológica; o regime exige um direito protegido e registado, um verdadeiro contrato de cessão ou licença, segregação das receitas de serviços, rastreabilidade contabilística por ativo, ligação direta a despesas e

aplicação rigorosa. Em consequência, a robustez do enquadramento depende menos da designação contratual escolhida e mais da substância económica da operação, da prova da criação ou desenvolvimento do ativo e da capacidade de demonstrar, documentalmente, o apuramento do rendimento elegível.

Procedemos à análise dos diversos contratos e demais elementos apresentados conjuntamente com o Pedido Arbitral e, no essencial, a nossa conclusão é coincidente com a conclusão plasmada no relatório do procedimento de inspeção tributária no sentido de que i) não se encontram cabalmente cumpridas as condições inerentes ao acesso ao regime da Patent Box referidas no artigo 50.º-A, n.ºs 1, 3, alínea e) e n.º 4, pois, não existem nem registos contabilísticos, nem faturação separada do valor referente ao licenciamento da patente registada (...) não se percebe o valor extrapolado das faturas como inerentes a rendimentos do licenciamento elegível. ii) em relação às despesas inerentes à criação e desenvolvimento do software registado existem incongruências detetadas, existindo apenas no final do ano de 2021 o registo pelo “bolo” das despesas consideradas afetas (despesas incorridas de 2016 a 2021).

Por outro lado, em todos os contratos geradores dos rendimentos suscetíveis de aproveitar do benefício do Regime de Patent Box, verifica-se que os rendimentos gerados não se configuram como sendo “royalties”, não existindo cessão ou utilização temporária de um direito de propriedade intelectual, sendo os mesmos qualificados como rendimentos comerciais, pelo que não podem beneficiar do regime do artigo 50.º-A do Código do IRC. Na verdade, em síntese, dos diversos contratos podemos extrair conclusões no sentido de que: i) os preços contratuais não correspondem a uma contrapartida pela utilização temporária de direitos de autor, mas à adjudicação de prestações de serviços; ii) existem contratos que preveem expressamente a transmissão da propriedade do software ou a sua utilização por tempo indeterminado ou de forma irrevogável, perpetua e livre de royalties; e existem pagamentos respeitantes ao direito de distribuir cópias normalizadas.

É irrelevante que da letra da lei do n.º 1 do artigo 50.º-A do Código do IRC não conste a expressão “royalties”. Esta encerra um conceito devidamente explicitado no norma da alínea b) do n.º 14 do artigo 14.º do Código do IRC, bem como da norma da b) do artigo 2.º do Diretiva n.º 2003/49/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003, e ainda está devidamente explicitado em comentários no quadro da Convenção Modelo da OCDE.

Há que considerar que o regime previsto na norma do n.º 1 do artigo 50.º-A do Código do IRC constitui uma dedução de natureza excecional, aplicável apenas aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de patentes, desenhos ou modelos industriais ou direitos de autor sobre programas de computador, desde que registados e desde que estejam preenchidos todos os pressupostos legalmente exigidos.

Na verdade, não resulta demonstrado que os rendimentos considerados pelo sujeito passivo provenham, efetivamente, da cessão ou da utilização temporária de um direito abrangido pelo regime Patent Box. A mera comercialização, disponibilização, instalação, adaptação ou exploração económica de software não equivale, por si só, à cedência ou licenciamento de direitos de autor sobre programa de computador. Para efeitos do regime, deve ser demonstrada a existência de um ativo protegido, a titularidade do respetivo direito e a conexão direta entre a remuneração recebida e a cessão ou autorização de utilização desse direito.

Acresce que, quando os contratos abrangem componentes de prestação de serviços, tais como implementação, parametrização, desenvolvimento específico para clientes, manutenção, suporte técnico, formação e consultoria, os rendimentos correspondentes a essas prestações não são elegíveis. A lei determina expressamente que os rendimentos de prestações acessórias de serviços devem ser autonomizados dos rendimentos resultantes da cessão ou utilização temporária dos direitos. Não tendo o sujeito passivo efetuado essa autonomização de forma objetiva, contratual e contabilisticamente sustentada, não é possível determinar com fiabilidade a parcela de rendimento eventualmente elegível. Por outro lado, não se mostram comprovados os requisitos de organização contabilística exigidos pela lei, porquanto, o sujeito passivo deve dispor de registos que permitam distinguir claramente os rendimentos abrangidos dos restantes rendimentos e identificar os gastos e perdas de desenvolvimento de software diretamente imputáveis ao direito objeto de cessão ou utilização temporária.

A ausência dos adequados registos contabilísticos e de mapas de imputação individualizados por ativo impede o controlo da correspondência entre cada direito, as receitas que lhe são atribuídas e os gastos de investigação, conceção e desenvolvimento do software que contribuíram para a sua criação ou valorização.

Em face de todo o exposto, por não estar comprovado o preenchimento cumulativo dos pressupostos materiais, contratuais, contabilísticos e quantitativos de aplicação do regime do

n.º 1 do artigo 50.º-A do Código do IRC, deve ser mantida a correção ao lucro tributável do ano de 2021, sendo, outrossim, nesta parte, o pedido arbitral improcedente.

III-2-3- Notas de crédito no valor total de 508.504,90 € (notas de crédito n.ºs: 2021/25, 2021/6, 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32);

§1.º Análise do caso dos autos

Atento o enquadramento jurídico-fiscal relevante, quanto às notas crédito, importa considerar que, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do CIRC, o “lucro tributável” das pessoas coletivas é constituído pela “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos” nos termos do referido Código.

Para efeitos de determinação do lucro tributável, o artigo 18.º, n.º 1 do CIRC, que prevê o princípio da periodização do lucro tributável ou da especialização dos exercícios, determina que os “rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”.

Em particular, os “réditos relativos a vendas” consideram-se, em geral, realizados e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade; e, os “réditos relativos a prestações de serviços” consideram-se, em geral, realizados e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, exceto se os serviços consistirem na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, sendo imputáveis proporcionalmente à sua execução, por força do artigo 18.º, n.º 3, alíneas a) e b) do CIRC.

A consideração de notas de créditos emitidas em 2021, para efeitos fiscais, nesse mesmo exercício, por referência a anteriores faturas emitidas em 2014, 2015 e 2019, pode representar

uma efetiva violação do princípio da periodização do lucro tributável ou da especialização dos exercícios, como alega a Requerida nos autos.

Sucedem que, excecionalmente, conforme disposto no artigo 18.º, n.º 2 do CIRC, as “componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”.

Não obstante a ponderação do princípio da justiça, que é reconhecida pela jurisprudência neste âmbito, e que adiante se tratará, não se pode ignorar a exceção positivada no âmbito do princípio da periodização do lucro tributável constante no artigo 18.º, n.º 2 do CIRC, que prevê, recorde-se, circunstâncias “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas” pelo sujeito passivo.

Conforme o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de junho de 2008, no processo n.º 0291/08, acessível em www.dgsi.pt, expõe que “Não põe em causa tal princípio a imputação, a um exercício, de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios. Tal postulado é exigido pelo princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 50.º da LGT”, mas “as componentes positivas ou negativas não são “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas” quando a sua não consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro, do próprio contribuinte, já que tal norma há-de interpretar-se no sentido de que tais pressupostos, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que aquele não pode controlar.”

As causas justificativas da anulação das faturas invocadas pela Requerente nos autos já eram conhecidas da mesma noutros períodos de tributação antecedentes, conforme alegado pela Requerida e resulta dos presentes autos.

Quanto à fatura n.º 2019/64, emitida em 4 de dezembro de 2019, e anulada pela nota de crédito n.º 2021/25, emitida em 31 de dezembro de 2021, a Requerente alega, singelamente, “que se apercebeu do erro técnico em questão” nessa altura.

Mas, de facto, a Requerente já conhecia a causa justificativa da anulação daquela fatura desde o final do ano de 2019, na medida em que emitiu diversas outras faturas, que titularam a transação entre as partes, nesse mesmo exercício. Podia ter emitido a nota de crédito nesse mesmo exercício, mas só o fez em 2021.

Quanto às faturas n.ºs 2015/315, 2015/317, 2015/319, 2015/320, 3454182/14 e 3454183/14, emitidas em 2014 e 2015, e anuladas pelas notas de crédito n.ºs 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32, emitidas em 2021, a Requerente, também, alega que “só neste exercício é que a Requerente se apercebeu de que, por lapso, as facturas ainda continuavam em aberto”.

Conforme consta nos autos, a Requerente já conhecia o pedido de anulação das faturas pelo cliente no ano de 2017, tendo, conforme admitido no Pedido Arbitral, aceite proceder à anulação dessas faturas. Ou seja, podia ter emitido as notas de crédito nesse mesmo exercício, mas só o fez em 2021.

Não tendo sido alegada, nem comprovada qualquer situação de imprevisibilidade ou de manifesto desconhecimento pelo sujeito passivo, mas antes de descuido e imprudência do mesmo, com impacto a nível contabilístico e fiscal, não se afigura aplicável a exceção prevista no artigo 18.º, n.º 2 do CIRC, pelo que “sibi imputet”.

De onde resultaria, assim, a aplicação do princípio da periodização do lucro tributável ou da especialização dos exercícios, não podendo aquelas notas de crédito emitidas pela Requerente afetar o resultado fiscal do exercício de 2021, nos termos legais.

Todavia, “a predita rigidez ainda por outros caminhos deve ser atenuada. (...) Assim, sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, permite-se a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios (...). Nem, assim, se posterga o dito princípio da especialização dos exercícios, que ficaria na disponibilidade do contribuinte, pois se trata de uma evolução positiva e que exclui as referidas omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.

Tanto mais que, em princípio, do diferimento da contabilização dos custos só resultaram prejuízos para o contribuinte, pois só viu o lucro tributável desonerado de tais custos em momento posterior àquele em que tal deveria ter ocorrido”, conforme acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de junho de 2008, no processo n.º 0291/08, acessível em www.dgsi.pt. Ou seja, jurisprudencialmente, tem sido entendido que, no limite, o princípio da periodização do lucro tributável ou da especialização dos exercícios deve ser ponderado em articulação com o princípio da justiça.

Neste contexto, decorre do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de abril de 2008, no processo n.º 0807/07, bem como do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de março de 2008, no processo n.º 0716/13, ambos acessíveis em , que “O princípio da especialização dos exercícios visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram. Contudo, esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.”

Também o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14 de fevereiro de 2019, no processo n.º 74/01.7BTLRS, acessível em www.dgsi.pt , nos termos do qual “O princípio da especialização ou do acréscimo encontra-se consagrado no artigo 18.º do CIRC (...), o qual determina que os proveitos e os custos devem ser imputados ao período a que respeitam, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Por outras palavras, em determinado exercício, devem ser contabilizados os proveitos, e também os custos, que nele efectivamente tenham sido realizados. O princípio da justiça deve visualizar-se como limite ao abordado princípio da especialização ou do acréscimo, nomeadamente, quando confrontado com o imperativo da tributação pelo rendimento real ou de acordo com a capacidade contributiva demonstrada. Do referido artigo 18.º do CIRC, resulta uma vinculação para a A. Fiscal, a qual, em regra, deve aplicar o princípio da especialização dos exercícios na sua actividade de controle das declarações apresentadas pelos contribuintes. Mas, o exercício deste poder de controle, predominantemente vinculado, pode conduzir a uma situação flagrantemente injusta e, nessas situações, é de fazer operar o princípio da justiça, consagrado no artigo 266.º, n.º 2 da CRP e no artigo 55.º da LGT, para obstar a que se concretize essa situação de injustiça repudiada pela Constituição. Na ponderação dos valores em causa (por um lado o princípio da especialização dos exercícios que é uma regra legislativamente arbitrária de separação temporal, para efeitos fiscais, de um facto tributário que pode abarcar mais do que um ano fiscal e, por outro lado, o princípio da justiça, que reflecte uma das preocupações nucleares de um Estado de Direito), é

manifesto que, numa situação de conflito, se deve dar prevalência a este último princípio. Numa situação destas, em que não seja possível a “correção simétrica”, por razões de tempestividade, a doutrina e a jurisprudência vêm afirmando que o custo, ainda que indevidamente contabilizado, deve ser aceite, nomeadamente quando a respectiva imputação não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.”

No mesmo sentido, conforme decisão arbitral de 24 de outubro de 2017, no âmbito do processo n.º 233/2017-T, acessível em www.caad.pt, “Nas situações em que da imputação de gastos ou variações patrimoniais negativas a exercício diferente daquele a que devem serem imputados em face do princípio da especialização dos exercícios advêm vantagens fiscais para os sujeitos passivos, deverá presumir-se, com base nas regras da vida e da experiência comum, que a alteração da imputação correcta foi efectuada intencionalmente, por ser normal que os contribuintes procurem aliviar a sua carga fiscal. Pelo contrário, quando da alteração da imputação correcta de gastos não advêm qualquer vantagem, deverá presumir-se que a errada imputação aos exercícios não é intencional. Nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo tem admitido que deva prevalecer o princípio da justiça sobre a legalidade estrita relativa ao princípio da especialização dos exercícios são situações em que da não observância desse princípio não advêm qualquer prejuízo para o erário público, nomeadamente situações em que o sujeito passivo não obteve vantagens ou até foi prejudicado pelo erro que praticou na aplicação do princípio da especialização dos exercícios. Em situações desse tipo, não se pode justificar que seja infligida ao contribuinte uma maior oneração fiscal, em nome de um respeito fetichista e acrítico pela observância da legalidade e à margem de qualquer perspectiva de prossecução do interesse público, que é o dever primacial a observar pela Administração Pública, como decorre do n.º 1 do artigo 266.º da CRP.”

Bem como a decisão arbitral de 31 de dezembro de 2021, no processo n.º 790/2020-T, acessível em www.caad.pt, nos termos da qual “A imputação pelo sujeito ao exercício de 2015 de um gasto resultante da nota de crédito que se referia à anulação de factura emitida em 2014 (...) não viola o princípio da especialização dos exercícios, interpretado em articulação com o princípio da justiça, quando se constate que não ocorreu prejuízo para a Fazenda Pública”, sendo que “como tem sido entendimento jurisprudencial, que esse princípio não tem de ser

interpretado em sentido estritamente literal quando da imputação do proveito ou custo a um exercício diverso daquele a que respeitava não resultar prejuízo para a Fazenda Nacional e a correção poder vir a traduzir-se num agravamento fiscal do contribuinte.”

Compulsando os autos, verifica-se que as notas de crédito emitidas em 2021 procederam à anulação de faturas emitidas e referentes a períodos anteriores, tendo sido consideradas pela Requerente, fiscalmente, nesse mesmo exercício. Verifica-se, também, que, no exercício em que a fatura n.º 2019/64 foi emitida e deveria ter sido anulada e no exercício em que as faturas n.º 2015/315, 2015/317, 2015/319, 2015/320, 3454182/14 e 3454183/14 deveriam ter sido anuladas, i.e. 2019 e 2017, respetivamente, a ora Requerente apresentou lucros tributáveis, os quais foram sujeitos a imposto, que foi liquidado e pago. E, no exercício de 2021, em que a Requerente considerou as notas de crédito que anularam as referidas faturas anteriormente emitidas, também se apurou lucro tributável, o qual foi sujeito a imposto, que foi liquidado e pago.

Ou seja, a consideração destas notas de crédito no exercício de 2021, ao invés de ajustamento nos exercícios em que as faturas foram emitidas e/ou deveriam ter sido anuladas, através da emissão das correspondentes notas de crédito, não representa uma efetiva vantagem para a Requerente, que não apurou prejuízos fiscais, nem uma desvantagem para o erário público. De facto, não existirá prejuízo para o erário público resultante da violação do princípio da especialização dos exercícios, visto que, nos anos de emissão das faturas e/ou nos anos em que as mesmas deveriam ter sido anuladas, foi cobrado imposto sem que fossem tidos em consideração os custos fiscais que determinariam um decréscimo dos respetivos lucros tributáveis por efeito da anulação daquelas faturas.

Não se afigura, assim, que a emissão destas notas de crédito no exercício de 2021 resulte de “omissões voluntárias e intencionais”, com carácter abusivo, para transferência de resultados entre exercícios, em detrimento do princípio da periodização do lucro tributável ou da especialização dos exercícios, atento o princípio da justiça.

Nesta conformidade, no que respeita às notas de crédito supra identificadas, o pedido da Requerente é procedente.

III-2-4- Correção ao imposto: Crédito por dupla tributação internacional no valor de € 2.100,00.

§1.º Análise do caso dos autos

Em relação ao crédito por dupla tributação jurídica internacional, atento o enquadramento jurídico-fiscal relevante e aplicável, importa considerar que, nos termos do artigo 90.º, n.º 2, alínea a) do CIRC, ao montante apurado nos termos da liquidação de IRC são efetuadas diversas “deduções”, incluindo, nomeadamente, a “correspondente à dupla tributação jurídica internacional”.

Por força do artigo 91.º, n.º 1 do CIRC, a dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º do mesmo Código é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; ou,
- b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do artigo 68.º do CIRC, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção, conforme artigo 91.º, n.º 2 do CIRC.

De acordo com o artigo 7.º, n.ºs 1 e 2 da Convenção celebrada entre Portugal e Angola, os “lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis: a) A esse estabelecimento estável; ou, b) A vendas nesse outro Estado de bens ou mercadorias do mesmo género, ou similar, àqueles vendidos através desse estabelecimento estável”, sendo que “quando uma empresa de um Estado Contratante exercer

a sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável."

Por outro lado, os "honorários relativos aos serviços técnicos provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado", nos termos do artigo 14.º, n.º 1 da Convenção. No entanto, "os honorários de serviços técnicos provenientes de um Estado Contratante podem também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Contudo, se o beneficiário efetivo dos honorários for um residente do outro Estado Contratante, o imposto não pode exceder 5 % do montante bruto dos honorários", nos termos do disposto no artigo 14.º, n.º 2 da Convenção.

A expressão "honorários por serviços técnicos" significa "qualquer pagamento relativo a qualquer serviço de natureza técnica, de gestão ou de consultoria", conforme disposto no artigo 14.º, n.º 3 da Convenção.

Por sua vez, o artigo 23.º, n.º 1 da Convenção dispõe que "Sem prejuízo das disposições das legislações internas dos Estados Contratantes relativas à eliminação da dupla tributação internacional (que não afetam o princípio geral aqui estabelecido), quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos, de acordo com o disposto na presente Convenção (salvo na medida em que estas disposições permitam a tributação no outro Estado Contratante unicamente pelo facto de os rendimentos serem igualmente rendimentos obtidos por um residente desse outro Estado), o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado."

Atendendo à factualidade, as faturas emitidas pela Requerente à sociedade N..., Lda., no período de 2020, foram consideradas como rendimento nesse mesmo período. A fatura emitida pela Requerente no período de 2021 foi considerada como rendimento nesse período. No entanto,

a retenção na fonte em Angola relativa a todas essas faturas foi alegadamente efetuada no período de 2021 e considerada pela Requerente nesse mesmo período, como dedução por dupla tributação internacional.

Atento o princípio da periodização do lucro tributável ou da especialização dos exercícios, a consideração da retenção na fonte, enquanto dedução por dupla tributação internacional, num único exercício, poderia suscitar dúvidas, mas neste quesito evocamos o exposto anteriormente quanto ao princípio da justiça.

De resto, para que o crédito de imposto possa ocorrer, em sede de IRC, não basta que os rendimentos obtidos no estrangeiro tenham sido incluídos na base tributável do período, estando dependente do pagamento efetivo do imposto nesse Estado, o qual deverá ter competência tributária para o efeito.

No ordenamento jurídico-fiscal português, não vigora nenhum regime de prova vinculada para efeitos de comprovação de retenções na fonte efetuadas no estrangeiro, não relevando juridicamente qualquer instrução administrativa que imponha determinado tipo específico de prova.

A prova do imposto retido no estrangeiro, para efeitos do apuramento do crédito por dupla tributação jurídica internacional, pode ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito. Para além de documentos emitidos por autoridades fiscais estrangeiras, quaisquer outros elementos de prova, incluindo faturas, recibos, comprovativos de pagamento, declarações e/ou correspondência de clientes estrangeiros, bem como, em complemento, documentos internos dos sujeitos passivos, poderão ser relevantes para comprovação das retenções na fonte de imposto efetuadas no estrangeiro, em conformidade com o declarado pelo sujeito passivo em sede de IRC na respetiva declaração anual de rendimentos.

Não obstante, ainda que se admita que os rendimentos possam corresponder a “honorários por serviços técnicos”, considerando, genericamente, o objeto contratual de prestação de serviços constante na documentação junta e as respetivas faturas em causa – embora não refiram “honorários” expressamente, como a Requerida alega –, cujos rendimentos poderiam ser tributados em Angola, nos termos da Convenção, certo é que a prova junta pela Requerente, nomeadamente um “Recibo de Pagamento” alegadamente emitido pela Administração Geral

Tributária (AGT) angolana, não permite concluir per si que o imposto retido em 2021 se refere aos rendimentos titulados pelas faturas emitidas nos anos de 2020 e 2021 aqui em causa.

O referido “Recibo de Pagamento” limita-se a indicar o “valor pago” de retenção na fonte pela sociedade N..., Lda., sem qualquer referência à ora Requerente e/ou aos respetivos rendimentos alegadamente objeto de retenção na fonte.

Não é exigida a apresentação de “documentos emitidos ou autenticados pelas autoridades fiscais do Estado de origem dos rendimentos, em nome da entidade em causa”, contrariamente ao alegado pela Requerida, mas também não foi junta qualquer outra prova adicional relevante a complementar aquele “Recibo de Pagamento”, para além de um mero documento avulso, sem identificação de emitente, origem ou data, que se limita a apresentar cálculos que associam as faturas à retenção na fonte, com valor a pagar não exatamente coincidente.

Com efeito, quanto ao crédito por dupla tributação internacional, não se mostram verificados os requisitos previstos nos artigos 90.º e 91.º do CIRC, inexistindo prova suficiente do imposto pago no estrangeiro relativamente aos rendimentos obtidos.

Deste modo, no que respeita à dedução por dupla tributação jurídica internacional, o pedido de pronúncia arbitral é improcedente.

Em face de todas as razões expostas, o presente pedido de pronúncia arbitral apenas é procedente em relação à correção do lucro tributável referente às Notas de crédito, no valor total de 508.504,90 € (notas de crédito n.ºs: 2021/25, 2021/6, 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32), com os subsequentes efeitos legais.

IV - JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente peticiona o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, ao abrigo dos artigos 43.º e 100.º da LGT, em consequência da anulação parcial dos atos tributários impugnados.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que ocorreu erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Por seu turno, o artigo 24.º, n.º 5, do RJAT impõe o reconhecimento desse direito quando da decisão arbitral resulte a restituição de prestação tributária indevidamente paga.

No caso, a anulação parcial da liquidação de IRC e da liquidação de juros compensatórios, na medida correspondente à correção relativa às notas de crédito, assenta em erro imputável aos serviços de inspeção tributária. São, por isso, devidos juros indemnizatórios sobre o montante de IRC e de juros compensatórios indevidamente pagos, a apurar pela Autoridade Tributária e Aduaneira em execução da presente decisão, mediante imputação da anulação parcial às componentes da dívida tributária objeto de pagamento.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal, desde 8 de abril de 2025, data do pagamento, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º, n.os 1 e 4, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT.

V – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- I) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, na parte respeitante à correção ao lucro tributável do período de tributação de 2021 relativa às notas de crédito n.os 2021/25, 2021/6, 2021/28, 2021/29, 2021/30, 2021/31 e 2021/32, no montante global de € 508.504,90;
- II) Anular parcialmente a liquidação de IRC n.º 2025..., a demonstração de acerto de contas n.º 2025... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., todas respeitantes ao período de tributação de 2021, na medida correspondente à correção referida no número anterior;
- III) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o imposto e os juros compensatórios indevidamente pagos em consequência da anulação parcial determinada;

IV) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, sobre o montante a restituir, contados desde 8 de abril de 2025 até à data do processamento da respetiva nota de crédito;

V) Julgar improcedente, quanto às demais correções impugnadas, o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se, nessa parte, os atos tributários impugnados.

VI - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 281.607,98 (duzentos e oitenta e um mil, seiscentos e sete euros e noventa e oito cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII - CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 5.202,00 (cinco mil duzentos e dois euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, e dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento, a suportar, proporcionalmente, pela Requerente e pela Requerida em razão do decaimento, isto é, a Requerente responde por 81,19% das custas processuais e a Requerida por 18,81%, conforme disposto na Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de julho de 2026

Os Árbitros,

Fernanda Maçãs, (Presidente)

Adelaide Moura, (Vogal)

Jesuíno Alcântara Martins, (Vogal)