

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 425/2025-T

Tema: Desreconhecimento de ativo intangível em curso - Dissolução e liquidação de sociedade - Afetação de bens da sociedade à esfera patrimonial dos sócios

SUMÁRIO: **I** - Um ativo fixo intangível (software) deve registar-se no balanço social como “em curso” ao longo do correspondente período de desenvolvimento. **II** - Concluindo-se, no momento da dissolução com partilha imediata da sociedade, que o ativo não está concluído nem foi entregue com as especificações contratuais acordadas com o fornecedor, o mesmo deve ser desreconhecido do balanço social. **III** - Desse desreconhecimento decorre a inexistência de um ativo (software) com valor económico e suscetível de apropriação na esfera patrimonial dos sócios.

DECISÃO ARBITRAL

A..., com o número de identificação fiscal ... e **B...**, com o numero de identificação fiscal..., ambos residentes na Rua ..., ..., ...-...Charneca, solicitaram a constituição de Tribunal Arbitral e deduziram pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).

I. RELATÓRIO

O pedido formulado pelos Requerentes consiste na declaração de ilegalidade, e consequente anulação, do ato de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2024 ... no valor de € 49.520,76 € e o pagamento de juros indemnizatórios. O valor do pedido de pronúncia arbitral de € 54.224,42 correspondente a uma correção decorrente de uma ação inspetiva externa, tendo o valor de € 4.703,66 sido pago por compensação com um crédito de IVA.

Os Requerentes foram notificados do relatório de inspeção e da liquidação controvertida de IVA na qualidade de representantes legais da sociedade comercial «C..., Lda» (doravante «C...»), extinta em 19.12.2023.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante referida por “AT” ou “Requerida”).

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 14.07.2025.

Em 29.09.2025 a Requerida apresentou a sua Resposta, sem suscitar matéria de exceção, e remeteu o processo administrativo.

Em 24.11.2025 foi realizada a inquirição das testemunhadas indicadas pelos Requerentes e a prestação de declarações de parte do 1º Requerente, Sr. A... .

Em 27.11.2025 a Requerida solicitou a suspensão dos autos, o que foi indeferido pelo tribunal arbitral.

Em 15.12.2025 as Partes apresentaram alegações finais.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

No pedido de pronúncia arbitral os Requerentes alegam que:

- i) Foram sócios da sociedade C... até à sua extinção com o encerramento da liquidação que ocorreu 19.12.2023;
- ii) Entende a AT que, em resultado da liquidação da sociedade, e no contexto da partilha de bens aos sócios, houve a transmissão de um software para a esfera jurídica do 1.º Requerente, na qualidade de sócio-gerente da sociedade, pelo que deveria ter sido liquidado IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA;
- iii) A C... foi constituída em 04.04.2017, tendo como sócios o 1.º Requerente, numa

percentagem de 90% e a 2.^a Requerente, numa percentagem de 10%;

- iv) A C... tinha como objeto social “*o comércio online de marketing online blog*”, destinando-se à prestação de serviços direcionados a *startups* de *e-commerce*, encontrando-se inscrita para o exercício da atividade principal de “*Portais Web*” (atualmente ...);
- v) Em 2021, a C... contava já com uma base de clientes significativa e, face ao sucesso das operações em Portugal e à contínua evolução do comércio eletrónico e das principais plataformas (como o Facebook, Google e Microsoft), sentiu a necessidade de adquirir um software para o desenvolvimento da sua atividade;
- vi) Solicitou à sociedade «D... (doravante «D... », com o VAT ...) o desenvolvimento de um software sofisticado e abrangente de uso externo (*webapplication - internal vs open*) destinado à criação de uma plataforma de gestão e marketing automatizado para lojas de comércio eletrónico (o «HeyCMO», doravante designado o “Software” ou “HeyCMO”);
- vii) Não obstante os termos e condições acordados para o desenvolvimento do Software não terem sido reduzidos a escrito, entre a C... e a D... ficou acordado um prazo de 6 meses para desenvolvimento do software, por “sprints” com datas definidas e mediante uma contrapartida de € 80.000,00;
- viii) Volvidos 18 meses do início do desenvolvimento do Software, mesmo após diversos contactos e insistências, por razões única e exclusivamente imputáveis à D..., o Software não havia ainda sido entregue à C...;
- ix) A estimativa de custos inicial (€ 80.000,00) foi largamente ultrapassada, conforme se pode confirmar nas diversas faturas emitidas pela D... até maio de 2022 e pagas pela Sociedade, no montante total de € 115.463,25;
- x) Perante os factos acima descritos, mantendo-se a «D...» sem conseguir entregar o Software em plenas condições de funcionamento e com as funcionalidades acordadas, a C... transmitiu, expressa e inequivocamente, à «D...» em reunião realizada por meios

telemáticos no dia 15 de junho de 2022 que: a «D...» deveria suspender todo e qualquer trabalho de desenvolvimento do Software e a partir da referida data não seriam pagos quaisquer valores adicionais por conta do desenvolvimento do Software;

- xi) A «D...» resolveu por sua conta e risco continuar o desenvolvimento do Software, decisão à qual a C... não se opôs, especialmente atendendo aos já avultados montantes pagos a esta, mas também à «E... GmbH» («E...») na contratação de serviços para design de um aplicativo móvel associado ao Software;
- xii) A C... procurou avaliar o trabalho desenvolvido pela D..., o que conduziu à realização de uma auditoria em setembro de 2022 com o objetivo de apurar se o grau de desenvolvimento efetivo dos trabalhos correspondia aos montantes pagos à referida sociedade. Para efeitos de realização da auditoria ao Software, a C... contratou a «F...» («F...»);
- xiii) A «F...», no seu relatório emitido no último trimestre de 2022, concluiu que o Software apresentava deficiências estruturais e substanciais (erros técnicos e falha de arquitetura), sendo necessária uma reconstrução total para atender aos objetivos pretendidos;
- xiv) Em novembro de 2022, apesar da «D...» ter falhado o prazo de entrega do Software e não obstante a Sociedade já ter suportado custos com o seu desenvolvimento em montante bastante superior ao orçamento inicial de € 80.000, o 1.º Requerente transmitiu à D... que a C... estaria disponível para pagar um valor adicional de € 10.000,00 se o Software fosse entregue (incluindo a respetiva documentação de suporte e código fonte) em plenas condições de funcionamento e com as funcionalidades solicitadas. Sucede que a «D...» nunca resolveu os erros técnicos e as falhas na arquitetura do Software, razão pela qual o mesmo nunca foi apresentado em condições funcionais;
- xv) Contra as indicações e o acordado com a C..., entre junho e dezembro de 2022, a «D...» não deixou de emitir faturas adicionais relativas ao desenvolvimento do Software, as quais totalizaram o montante € 101.995,11. Estas faturas não foram pagas;

- xvi) Durante o período de desenvolvimento do Software, os valores faturados à C... respeitantes a esse desenvolvimento (€ 235.758,36) foram sendo contabilisticamente registados como ativo intangível em curso (por débito na conta SNC 45401). No final de 2023, a C... decidiu cessar a sua atividade, sendo que com o encerramento de projeto de desenvolvimento do Software - e pela inexistência de qualquer software funcional na sua propriedade ou posse -, procedeu ao desreconhecimento contabilístico do ativo intangível em curso;
- xvii) No que respeita às faturas emitidas pela «D...» no montante de € 217.458,36, a C... registou o montante de € 115.463,25 em gastos (na conta SNC 622103 por contrapartida do crédito da conta SNC 45401) e o remanescente € 101.995,11, que correspondia ao valor das faturas não pagas ao prestador de serviços, a débito da conta 22;
- xviii) No que respeita às faturas emitidas pela «F... » e «E...», respetivamente nos montantes de € 3.300 e € 15.000, a C... registou os montantes em gastos mediante o registo a débito na conta SNC 622103 - “Serviço de Informática e Telecomunicações” por contrapartida do crédito da conta 45401;
- xix) A C... viria a cessar a sua atividade empresarial em sede de IVA com efeitos a 14.12.2023, tendo cessado a atividade para efeitos de IRC a 19.12.2023, data em que se verificou o encerramento da liquidação, ficando nomeado como Representante Legal da Sociedade o 1.º Requerente. Por inexistência de ativo e passivo, não dispondo a Sociedade de quaisquer bens a partilhar, foi deliberado pelos Requerentes a dissolução da sociedade com liquidação simultânea;
- xx) Uma vez que a C... se encontrava permanentemente em situação de crédito de imposto para efeitos de IVA, na última declaração periódica referente ao período 2023-12, solicitou o reembolso da totalidade do crédito no montante de € 22.107,90, o que originou um procedimento de inspeção externa que se iniciou em 28.06.2024;
- xxi) No que ao pedido de pronúncia arbitral importa, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) relataram, no projeto de relatório, a falta de liquidação de IVA no montante de €

54.224,42 no período 2023-12 respeitante à alienação de ativos fixos intangíveis, porquanto consideram que, não sendo possível o desreconhecimento contabilístico do Software nos moldes realizados pela Sociedade, na data da cessação da atividade da C... ocorreu a afetação do mesmo a uso próprio do 1.º Requerente enquanto sócio-gerente da C...;

- xxii) Exercido o direito de audição prévia, os SIT não modificaram a sua conclusão;
- xxiii) O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que o item satisfaz (cfr. §18 da NCRF 6): a definição de ativo intangível e os critérios de reconhecimento de ativos, designadamente a probabilidade que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade e o custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado (cfr. §21 da NCRF 6). Enquanto o ativo intangível estiver em desenvolvimento, o mesmo deverá ser reconhecido como “ativo intangível em curso”;
- xxiv) Um ativo fixo intangível deve ser desreconhecido sempre que (i) o mesmo é alienado; ou (ii) quando não se esperam benefícios económicos no futuro (cfr. §108 da NCRF 6);
- xxv) Em contraposição ao que sucede com o IRC, nem o Código do IVA, nem a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (“Diretiva do IVA”), consagram uma relação de dependência ou subordinação do IVA em relação à contabilidade dos sujeitos passivos. A contabilidade não é critério determinante da sujeição a IVA, tendo uma função meramente acessória e documental, podendo e devendo ser afastada sempre que não reflita a realidade económica subjacente às operações;
- xxvi) O Software nunca foi concluído. A NCRF 6 é bastante clara quando estabelece que, para além da necessidade de ser gerador de benefícios futuros, o reconhecimento de um ativo fixo intangível está dependente de este ser identificável e estar sob controlo de uma entidade, no sentido de que o ativo é capaz de ser transferido por esta, independentemente de ser sua intenção, e esta deve ter o poder de obter os benefícios económicos futuros

relacionados diretamente com esse ativo intangível (cfr. §10, 12 e 13 da NCRF 6);

- xxvii) Embora a C... fosse registando os dispêndios como ativo intangível em curso, nunca chegou a ter a posse de qualquer elemento (incluindo qualquer documentação e código fonte) respeitante ao Software em desenvolvimento. E mesmo que tivesse, os elementos existentes sempre seriam destituídos de qualquer valor em si mesmos, porquanto não consubstanciam qualquer realidade utilizável, não havendo qualquer ativo potencialmente transmissível;
- xxviii) A C... até à presente data não tem qualquer direito de propriedade sobre o Software ou o código desenvolvido, pelo que não poderá deixar de se concluir que em momento algum poderia o Software ser transferido pela C... (mesmo que fosse essa a sua intenção), sendo consequentemente impossível à Sociedade obter quaisquer benefícios económicos relacionados com o Software;
- xxix) O Software nunca cumpriu com os objetivos para o qual foi projetado, sendo por demais evidente que não se esperava que fosse trazer quaisquer benefícios económicos futuros, dada a sua infuncionalidade;
- xxx) É evidente que o valor considerado pela AT para efeitos da Liquidação de IVA (€ 235.758,34), que corresponde ao valor pelo qual o Software se encontrava registado contabilisticamente enquanto ativo intangível em curso com base nas faturas emitidas, não corresponde ao valor normal. A própria AT terá de concordar que um adquirente em condições normais de concorrência nunca pagaria € 235.758,34 por um Software que nunca foi concluído e que é totalmente disfuncional;
- xxxi) O ato tributário não está devidamente fundamentado, porquanto competia à AT recolher indicadores unívocos de que o Software existe e que foi transmitido para o 1.º Requerente;
- xxxii) Termos em que o ato tributário controvertido deve ser anulado, restituindo-se aos Requerentes o valor indevidamente pago e compensado, a par do pagamento de juros indemnizatórios.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida apresentou contestação, tendo alegado que:

- i) No decurso do referido procedimento inspetivo, verificou-se que nos períodos de 2022 e 2023, pela aquisição de projetos de desenvolvimento de Software e Aplicações, a C... reconheceu na conta SNC 45401 - "*Investimentos em curso - Ativos intangíveis em curso - Desenvolvimento de Software*", ativos intangíveis no montante de € 235.758,36, e que antes da dissolução e liquidação os desreconheceu na totalidade:
 - Ativo intangível no montante de € 217.458,36, fornecido pela sociedade polaca D... (VAT ...), contratada para desenvolver um Software informático;
 - Ativo intangível no montante de € 15.000,00, referente a um design para aplicativos móveis adquirido à sociedade E... GmbH;
 - Ativo intangível no montante de € 3.300,00, referente a serviços no desenvolvimento de um aplicativo, adquiridos à sociedade F... .
- ii) Alegam os Requerentes que em face do sucesso que as suas operações estavam a ter em 2021, a C... contava já com uma base de clientes significativa e "*sentiu a necessidade de adquirir um software para o desenvolvimento da sua atividade*". A C... contratou a sociedade polaca «D...» para desenvolver um software informático no que se refere ao CRM "Customer Relationship Management" (gestão de relacionamento com o cliente);
- iii) Alega que o "*Software enquanto plataforma de gestão e marketing seria uma ferramenta fundamental para a atividade a desenvolver pela C...*". O contrato ter-se-á revestido de forma verbal;
- iv) Os Requerentes alegam ainda que na sequência do incumprimento dos prazos para o

desenvolvimento do Software por parte da «D...», contrataram uma auditoria ao referido programa, que foi realizada pela «F...», da qual resultou o relatório de auditoria que juntam como documento n.º 9 do PPA. E desse relatório de auditoria procuram extrair a conclusão de que o programa informático carecia de uma reconstrução total;

- v) Apesar de todos os “*percalços*” no desenvolvimento do almejado programa informático e ainda na alegada pendência da entrega do referido Software, a C... decidiu contratar à «E...» serviços para “*design de um aplicativo móvel que estaria associado ao Software*”;
- vi) Não só a «E...» conseguiu realizar os serviços para design de um aplicativo móvel que estaria associado ao Software, e, portanto - dizemos nós - absolutamente dependente da configuração, capacidades, arquitetura e demais características técnicas e específicas do Software onde iria ser “incorporado, como a C... o pagou. E, desse modo, dúvidas não haverá de que este aplicativo em concreto existe;
- vii) Não tendo a «D...», alegadamente, conseguido produzir e entregar o Software pretendido pela C..., na sequência da auditoria realizada pela «F...», e tendo adquirido o design para o aplicativo móvel a incorporar no Software à «E...» - decidiu a C... contratar a «F...» para implementar as alterações resultantes das recomendações que esta faz no seu relatório de auditoria;
- viii) Contudo, alegadamente, o referido programa informático não existe e nenhum Software foi entregue à C..., e, portanto, esta não detinha qualquer ativo intangível à data da sua dissolução e posterior liquidação, que pudesse ser, por esse efeito, transmitido para os sócios;
- ix) Temos que, em suma, a questão a decidir é se aquando da extinção da C..., com o encerramento da liquidação que ocorreu 19.12.2023, existia ou não o ativo fixo intangível, que é o software chamado HeyCMO, que na mesma data a Requerente tinha reconhecido na sua contabilidade, com o valor constante dos autos. E, por outro lado, se o valor desse ativo era o reconhecido na contabilidade (que correspondia ao valor da totalidade das faturas emitidas pelo prestador dos serviços, as pagas e as não pagas), ou

se, pelo contrário, o valor daquele ativo correspondia apenas ao valor das faturas pagas, desconsiderando-se o valor das faturas não pagas;

- x) Apesar de a auditoria realizada pela «F...» concluir pela existência de alguns problemas com o software, está longe de concluir que se trata de um programa informático que não funciona e, muito menos algo inexistente. Ou seja, apesar de não funcionar a 100% dentro do que seriam as pretensões da Requerente, funcionava e, tinha uma base, a partir da qual se poderia desenvolver o resultado pretendido. Ou seja, de acordo com o resultado da auditoria, não só o software HeyCMO existia, como tinha potencial para, com algumas alterações, vir a corresponder às necessidades da Requerente;
- xi) Do que existe evidência é que a entidade polaca foi quem procurou, judicialmente, ver cumprido o contrato com a C..., tendo intentado para o efeito um procedimento de Injunção, procurando obter o pagamento pela totalidade das faturas que emitiu à C.... Asseverando que cumpriu a sua parte do acordo e que os serviços foram “*cabalmente prestados e sem defeitos*” e reivindicando o pagamento das faturas não pagas pela C..., Lda. (cfr. Anexo 7 do RIT - Oposição à Injunção, a fls. 90 e ss do PA);
- xii) A C..., sem qualquer facto que o justifique, efetuou lançamentos na sua contabilidade, como gastos, desreconhecendo os ativos fixos intangíveis que constavam da sua contabilidade e, no encerramento da liquidação da empresa, afirmou não ter ativos nem passivos;
- xiii) Ora, não só não é verdade que não tivesse ativos (atento o supra exposto), como não parece provável que não existissem passivos (atenta a injunção trazida aos autos);
- xiv) Remetendo-se antes de mais para a fundamentação que subjaz no RIT, a questão em discussão nos presentes autos consiste em saber se houve, ou não, a transmissão de um ativo fixo intangível - Software - para a esfera jurídica do 1.º Requerente, na qualidade de sócio-gerente da Sociedade, daqui resultando a liquidação de IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA.

-
- xv) Sendo imprescindível, para o efeito, verificar se existem, ou não, Ativos Fixos Intangíveis, ainda que integrados por um Software que não corresponda totalmente ao desejado e pretendido pela C... e que porventura não realize tudo o que foi idealizado e, quiçá, contratualizado;
- xvi) Os Requerentes alegam que o contrato que fizeram com a entidade «D...», para o desenvolvimento do aludido Software foi verbal. O que sabemos dos seus objetivos e respetiva execução é o resultado da informação prestada aos SIT, e que se encontra vertido no RIT, bem como do descrito no pedido de pronúncia arbitral;
- xvii) Não se afigura como minimamente verosímil que a C..., Lda., pagasse mais de 115 mil euros em faturas emitidas pela D..., durante cerca de 1 ano, sem ter verificado e validado a existência de um qualquer conteúdo de Software, ou parte de Software em desenvolvimento/construção. O que só permite concluir que o Software terá de existir;
- xviii) Acresce que a C... adquiriu à entidade E... GmbH, por 15 mil euros, um “*design para o aplicativo móvel a incorporar no Software*” que esta entregou em junho de 2022. Ou seja, foi adquirido um componente específico para incorporar no Software - aplicativo móvel - que por certo implicaria respeitar as características “técnico-informáticas” do Software em questão. O que não se configura possível realizar sem a existência e conhecimento do Software que os Requerentes alegam não existir;
- xix) Se foram feitos testes ao programa - na falta de melhor informação, assumimos que pela própria C... - então o programa informático tinha que existir, ainda que, eventualmente, com falhas, com erros e com atrasos no seu desenvolvimento;
- xx) Depois de realizada a auditoria informática, a C... contratou a entidade auditora para implementar as alterações/melhorias que sugeriu na auditoria que realizou. O que só confirma a existência do programa informático, cerne dos presentes autos;
- xxi) Em conclusão, o que é facto é que existe um programa informático. Que constitui um ativo intangível, que não podia ser simplesmente desreconhecido pela C..., e que por

efeito da respetiva dissolução, liquidação e extinção, foi transmitido para a esfera dos Requerentes. E que esta transmissão tem impacto fiscal, designadamente em sede de IVA;

- xxii) A C... ao desreconhecer o Software do seu ativo “desobrigou” o fornecedor da devolução daquele valor e decidiu ser o Estado a suportar a alegada desvalorização do Software;
- xxiii) Quando a contabilidade da C... reflete o reconhecimento de um ativo intangível (como o Software), tal implica, em termos fiscais: a disponibilização efetiva do bem ou serviço, a sua integração no património da sociedade e a expectativa de obtenção de benefícios económicos futuros, pressupostos sem os quais o ativo não poderia ter sido validamente reconhecido, nos termos da NCRF 6 - Ativos Intangíveis;
- xxiv) A eventual alegação de que o ativo não foi disponibilizado, quando o mesmo foi reconhecido contabilisticamente como ativo, descredibiliza a posição dos Requerentes e é contraditória com os próprios registos da C..., não tendo sido feita qualquer demonstração de que os montantes pagos corresponderiam a adiantamentos, os quais, aliás, se fosse esse o caso, deveriam ter sido reconhecidos em contas apropriadas, como a conta SNC 22x2 - “*Adiantamentos a Fornecedores*”, se não houvesse entrega efetiva;
- xxv) Ora, o reconhecimento contabilístico do Software, mesmo antes do pagamento integral, evidencia que a C... teve controlo sobre o bem, o Software foi entregue ou posto à disposição da empresa e existiu transferência de riscos e vantagens da posse do ativo intangível;
- xxvi) Por outro lado, a existência de um processo de injunção interposto pela «D... » para cobrança das faturas em dívida e no qual esta sociedade assevera que os serviços foram “*cabalmente prestados e sem defeitos*”, constitui prova documental objetiva de que: o contrato de fornecimento foi celebrado e aceite pela C..., o fornecedor considera ter cumprido a sua obrigação de entrega e o crédito do fornecedor decorre de um fornecimento efetivo, não apenas de um adiantamento por conta de um fornecimento futuro;

- xxvii) No Código do IVA não existe um artigo específico que trate de forma expressa e direta a presunção de transmissão de ativos fixos intangíveis. No entanto, a jurisprudência do TJUE, bem com a AT, através de informações vinculativas, equipara a transmissão de certos ativos intangíveis (como o Software) à transmissão de bens para efeitos de IVA, desde que a operação envolva a transferência do poder de dispor do ativo de forma semelhante à de um bem corpóreo;
- xxviii) Nos termos do artigo 16.º n.º 1, do Código do IVA, "o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro", ou seja, o IVA incide sobre o valor total da contraprestação contratada, ainda que o seu pagamento se concretize posteriormente ou em parcelas.
- xxix) Refira-se que o ativo intangível, cuja transmissão se presume, se encontrava reconhecido na contabilidade da C... pelo valor total da operação (ou seja, pela totalidade das faturas emitidas pela «D...»), refletindo este valor: a totalidade da contraprestação devida pelo adquirente e a existência de um direito de crédito exequível, mesmo que de cobrança diferida;
- xxx) Aqui chegados, refira-se que a decisão ora colocada em crise pelos Requerentes encontra-se plenamente fundamentada e espelhada no procedimento administrativo (inspetivo) que a antecede. A AT não se limitou a inferências contabilísticas, pois considerou diversos elementos objetivos, convergentes e economicamente relevantes, que conduziram à qualificação da operação como tributável em sede de IVA.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação do ato de liquidação de IVA.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo. As partes gozam de personalidade e capacidade

judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

Não foram identificadas nulidades ou irregularidades.

III. PROVA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- a) Os Requerentes foram sócios da sociedade C..., detendo a totalidade do respetivo capital social, até à sua extinção com o encerramento da liquidação que ocorreu 19.12.2023 (facto não controvertido e suportado em certidão permanente junta aos autos);
- b) A C... tinha como objeto social “*o comércio online de marketing online blog*”, destinando-se à prestação de serviços direcionados a *startups* de *e-commerce*, encontrando-se inscrita para o exercício da atividade principal de “*Portais Web*” (facto não controvertido e suportado em certidão permanente);
- c) A gerência da C... esteve, desde a sua constituição até à sua dissolução, a cargo do Sr. A... (facto não controvertido);
- d) Em sede de IVA e de IRC, a sociedade cessou actividade em, respetivamente, 14.12.2023 e 19.12.2023 (facto não controvertido);
- e) Na declaração periódica de IVA relativa ao mês de dezembro de 2023, a C... solicitou a devolução do crédito de imposto apurado no montante de € 22.107,90 (facto não controvertido);
- f) Foi iniciado procedimento externo de inspeção a coberto das ordens de serviço n.º OI2024... e OI2024...de âmbito parcial, respetivamente, em sede de IVA e de IRC (conforme processo administrativo junto aos autos);
- g) A C... foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção, do qual constaram as seguintes

correções:

I.1.2	Correções à Matéria Tributável	IRC	133.763,25	V.1
De natureza meramente aritmética resultante de imposição legal	Imposto em falta	IVA	67.474,31	V.2

- h) Em 11.11.2024 a C... exerceu o direito de audição prévia, tendo a AT mantido as correções anteriormente propostas e, por Ofício n.º ... de 29.11.2024, notificou a C... do Relatório de Inspeção;
- i) Cingindo o Relatório de Inspeção Tributária (doravante, RIT) à matéria controvertida no pedido de pronúncia arbitral, são apresentados os seguintes fundamentos:

Da análise efetuada verificou-se que, no período em análise, a C... Lda. contratou a sociedade polaca D... (VAT ...) para desenvolver um software informático no âmbito do CRM "Customer Relationship Managment":

Pela prestação dos serviços inerentes a esse projeto de desenvolvimento do software, a sociedade D... emitiu, no período de 2022, as dez faturas⁴ abaixo referenciadas, que totalizam o montante de € 217.458.36.

Quadro 6: Faturas emitidas pela sociedade

D...

Fatura	Data	Montante
09/01/2022	31/01/2022	15 818,75
09/02/2022	28/02/2022	26 039,00
10/03/2022	31/03/2022	32 850,75
12/04/2022	30/04/2022	21 580,25
12/05/2022	31/05/2022	19 174,50
10/06/2022	30/06/2022	20 744,25
09/07/2022	31/07/2022	29 701,50
15/08/2022	31/08/2022	33 397,28
23/10/2022	31/10/2022	9 017,08
24/10/2022	31/10/2022	9 135,00
Total		217 458,36

Este software foi contabilisticamente registado a débito da conta SNC 45401 – “Investimentos em curso – Ativos intangíveis em curso – Desenvolvimento de Software”¹⁵ por contrapartida do crédito da conta 221120029 – “

D...

Conforme consulta ao extrato da conta bancária titulada pelo sujeito passivo junto do Novo Banco (PT), verificou-se que no decorrer do período de 2022, verificou-se que a C... Lda. efetuou diversos pagamentos, referentes às faturas acima identificadas, que totalizam o montante de € 115.463,25.

Quadro 7: Faturas pagas pela C... Lda

Fatura	Data Pagamento	Montante
09/01/2022	09/03/2022	15 818,75
09/02/2022	06/04/2022	26 039,00
10/03/2022	09/05/2022	17 850,75
	23/05/2022	15 000,00
12/04/2022	30/05/2022	21 580,25
12/05/2022	21/06/2022	19 174,50
Total		115 463,25

Estes pagamentos encontram-se refletidos na contabilidade, mediante o seu registo a débito da conta SNC 221120029 – “D...” em contrapartida do crédito da conta 120101 – “Depósitos à Ordem - Novo Banco”, apresentando a conta corrente do fornecedor, a 31-12-2022, um saldo devedor de € 101.995,11.

No final do período de 2023, no momento da cessação da atividade da sociedade, o sujeito passivo desreconheceu o ativo intangível registado na conta SNC 45401, no montante de € 217.458,36, da seguinte

forma:

- o montante de € 115.463,25 foi reconhecido em gastos, através do débito deste montante na conta SNC 622103 – “Serviço de Informática e Telecomunicações”⁶ por contrapartida do crédito da conta 45401;
- o montante de € 101.995,11, que corresponde ao valor das faturas não pagas ao prestador de serviços, foi registado a débito da conta 221120029 – “D...” por contrapartida do crédito na conta SNC 45401.

De acordo com esclarecimentos prestados pelo Contabilista Certificado da sociedade, estes movimentos contabilísticos resultaram do facto de, alegadamente, o projeto de desenvolvimento do software informático não ter sido concluído pela sociedade D...

De acordo com esclarecimentos prestados pelo Contabilista Certificado da sociedade, estes movimentos contabilísticos resultaram do facto de, alegadamente, o projeto de desenvolvimento do software informático não ter sido concluído pela sociedade D...

O tratamento contabilístico dos ativos intangíveis encontra-se preconizado na Norma Contabilística e Relato Financeiro (NCRF) n.º 6 – “Ativos Intangíveis”.

Esta norma contabilística define ativo intangível como sendo um ativo não monetário identificável sem substância física e, para que possa ser reconhecido como tal, é necessário que obedeça aos critérios de reconhecimento, ou seja, é necessário que o seu custo seja fiavelmente mensurado e que seja provável que benefícios económicos futuros esperados atribuíveis ao ativo fluam para a entidade.

Tendo considerado reunidos estes critérios, o sujeito passivo reconheceu como ativo intangível o software informático em causa.

No que respeita ao desreconhecimento, nos termos dos parágrafos 108 a 113 da NCRF n.º 6, um ativo intangível deve ser desreconhecido:

- a) no momento da alienação; ou
- b) quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso.

j) Do RIT resulta o entendimento que “no caso em apreço, a C..., Lda. não alienou o software informático em causa nem se esperava que o mesmo não traga benefícios económicos no futuro”, porque:

No final de 2023, a sociedade D... Sp. apresentou um processo de injunção no qual é requerido à C... Lda. o pagamento das restantes faturas.

Na resposta, em oposição a esta injunção⁷, a C... Lda. afirma que, a sociedade D... não só prestou os “referidos serviços de forma defeituosa e, até à data, ainda não entregou qualquer software (incluindo a respetiva documentação e código fonte) que funcione e /ou que tenha as funcionalidades conforme solicitado”, protestando juntar, posteriormente, um relatório de uma auditoria efetuada ao software já desenvolvido.

Notificada da junção da oposição, a sociedade D...⁸ assevera que os serviços foram “cabalmente prestados e sem defeitos”, observando que nunca se opôs à realização de uma auditoria aos trabalhos por si prestados, insinuando que o motivo para que o relatório dessa auditoria não tivesse sido anexado pela C... Lda, na sua oposição, seria que no mesmo se encontrava “validado a qualidade do código do software por si desenvolvido e outros parâmetros dos trabalhos correlacionados”.

Perante este enquadramento, no âmbito do presente procedimento inspetivo, foi solicitado ao sujeito passivo o referido relatório de auditoria, tendo o mesmo sido apresentado.

- k) Da leitura do relatório de auditoria realizado pela «F...» consta do RIT que: “*não se concluindo, em ponto algum, pela infuncionalidade do software informático em causa*”;
- l) Do RIT resulta a convicção da existência do software, sob pena de impossibilidade de realização de uma auditoria. Motivo pelo qual no RIT se conclui que o software foi fornecido pela D...:

Saliente-se que se encontra afastado o argumento da inexistência de qualquer software pois apenas na posse do software informático seria possível a realização da auditoria solicitada pela C... Lda. e da qual resultou o relatório apresentado.

Pelo exposto, afigura-se que, não obstante os constrangimentos verificados, o software informático foi fornecido pela D... à C... Lda., e reconhecido contabilisticamente por esta como ativo intangível em 2022, não se verificando qualquer uma das situações referidas no Sistema de Normalização Contabilística que justifiquem o seu desreconhecimento no final de 2023, uma vez que não foi alienado e, de acordo com o relatório de auditoria, podem esperar-se futuros benefícios económicos do seu uso.

Sendo assim, de acordo com a normalização contabilística em vigor, no caso em apreço não se verificou nenhuma das situações que justifique o desreconhecimento do ativo intangível em causa.

- m) A AT considerou que o desreconhecimento do activo intangível não configura um custo dedutível em IRC, porque:

Assim, não tendo o sujeito passivo logrado comprovar que o software informático, no montante de € 217.458.36, se encontrava com defeitos e inapto para funcionamento, a parte reconhecida em gastos, em 2023, no montante de € 115.463,25, associados ao seu desreconhecimento, não seriam dedutíveis fiscalmente, pelo não cumprimento dos formalismos exigidos pelo artigo 31.º-B do Código do IRC e no artigo 4.º do D.R. n.º 25/2009.

Por outro lado, se de facto existisse essa diferença entre o valor faturado pelo fornecedor e o valor do bem por este disponibilizado, o sujeito passivo poderia ter-se socorrido dos meios judiciais ao seu dispor para ser ressarcido pelo fornecedor mas nunca, desreconhecer o ativo sem uma comprovante da sua desvalorização efetiva.

- n) O desreconhecimento do activo intangível em curso, consiste, segundo o RIT, numa liberalidade:

Nesta perspetiva, a [C...] Lda. ao desreconhecer o software do seu ativo e, como contrapartida ter reconhecido um gasto no montante de € 115.463,25 (faturas pagas ao fornecedor), "desonerou" o fornecedor da devolução daquele valor e decidiu ser a Autoridade Tributária a suportar a alegada desvalorização do software.

Ora, uma desoneração/perdão constitui uma verdadeira liberalidade, pois trata-se de uma decisão de gestão cuja repercussão no lucro tributável deve ser inócua, pois não tem enquadramento no artigo 23.º do Código do IRC, conforme se depreende da exclusão prevista na alínea a) do n. 1.º do artigo 24.º do Código do IRC.

Sublinhe-se que, caso a [C...] Lda. não tivesse reconhecido, na data da sua cessação, gastos associados ao desreconhecimento no seu balanço deste ativo intangível, a quantia auferida pelo seu sócio gerente em resultado da partilha seria superior e poderia configurar um rendimento tributado, no âmbito da categoria G, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC.

De facto, ao desreconhecer o ativo intangível através do seu reconhecimento em gastos, a [C...] Lda. influenciou negativamente o resultado líquido do período, não sendo tributado em sede de IRC na sua esfera, ficando, em simultâneo, com menos ativos para distribuir no momento da partilha, não sendo igualmente tributado em sede de IRS na esfera do sócio da sociedade.

- o) No que respeita ao fornecedor «E...», do RIT consta a não aceitação do custo por desreconhecimento do activo em curso:

Da análise efetuada verificou-se que a [C...] Lda. adquiriu à sociedade [E...] GmbH, pelo montante de € 15.000,00, um design para aplicativos móveis, tendo esta sociedade emitido a fatura n.º 0142.22 datada de 15-07-2022¹⁰.

O sujeito passivo reconheceu-o contabilisticamente como ativo fixo intangível, através do registo do montante de € 15.000,00 a débito da conta SNC 45401 – “Investimentos em curso – Ativos intangíveis em curso – Desenvolvimento de Software” por contrapartida do crédito da conta 221120145 – [E...] ¹¹.

No final de 2023, o sujeito passivo efetuou o desreconhecimento deste ativo fixo intangível pelo registo em gastos do montante de € 15.000,00, mediante o registo a débito na conta SNC 622103 – “Serviço de Informática e Telecomunicações” por contrapartida do crédito da conta 45401.

Ora, tal como referido no ponto anterior do relatório, de acordo com o descrito nos parágrafos 108 a 113 da NCRF n.º 6, um ativo intangível deve ser desreconhecido aquando da sua alienação ou aquando do seu abate.

Por sua vez, a legislação fiscal preconiza que, ocorrendo a alienação do ativo, haverá lugar ao apuramento de mais ou menos valias, sujeitas ao disposto nos artigos nos artigos 46.º a 48.º do Código do IRC.

Por outro lado, se estivermos perante um desreconhecimento por abate contabilístico ou amortização excecional do ativo, o mesmo deve obedecer aos requisitos previstos no artigo 31.º-B do Código do IRC e no artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009.

Não tendo ocorrido nenhuma das situações acima referidas e, afastado que está o enquadramento do gasto em apreço como perda por imparidade, nos termos do artigo 31.º-B do Código do IRC, ou uma amortização excecional nos termos do artigo 4.º do D.R. n.º 25/2009, por não reunir os requisitos previstos nestes normativos legais, o reconhecimento em gastos do montante de € 15.000,00 não é dedutível fiscalmente, pelo que se vai proceder ao seu acréscimo para efeitos de apuramento do Lucro Tributável.

- p) Quanto ao fornecedor «F...», o RIT formula idêntico entendimento quanto às consequências do desreconhecimento do activo em curso:

Da análise efetuada verificou-se que a [C...] Lda. adquiriu à sociedade a [F...] pelo montante de € 3.300,00, serviços no desenvolvimento de um aplicativo na área do CMO (Chief Marketing Office), tendo esta sociedade emitido a fatura n. 01/03/2023 datada de 16/03/2023 ¹².

O sujeito passivo reconheceu-o contabilisticamente, como ativo fixo intangível, através do registo do montante de € 3.300,00 a débito da conta SNC 45401 – “Investimentos em curso – Ativos intangíveis em curso – Desenvolvimento de Software” por contrapartida do crédito da conta 221120143 – [F...].

No final de 2023, o sujeito passivo efetuou o desreconhecimento deste ativo fixo intangível pelo registo em gastos do montante de € 3.300,00, mediante o registo a débito na conta SNC 622103 – “Serviço de Informática e Telecomunicações” por contrapartida do crédito da conta 45401.

Ora, tal como referido no ponto anterior do relatório, de acordo com o descrito nos parágrafos 108 a 113 da NCRF n.º 6, um ativo intangível deve ser desreconhecido aquando da sua alienação ou aquando do seu abate.

Por sua vez, a legislação fiscal preconiza que, ocorrendo a alienação do ativo, haverá lugar ao apuramento de mais ou menos valias, sujeitas ao disposto nos artigos nos artigos 46.º a 48.º do Código do IRC.

Por outro lado, se estivermos perante um desreconhecimento por abate contabilístico ou amortização excecional do ativo, o mesmo deve obedecer aos requisitos previstos no artigo 31.º-B do Código do IRC e no artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009.

Não tendo ocorrido nenhuma das situações acima referidas e, afastado que está o enquadramento do gasto em apreço como perda por imparidade, nos termos do artigo 31.º-B do Código do IRC, ou uma amortização excecional nos termos do artigo 4.º do D.R. n.º 25/2009, por não reunir os requisitos previstos nestes normativos legais, o reconhecimento em gastos do montante de € 3.300,00 não é dedutível fiscalmente, pelo que se vai proceder ao seu acréscimo para efeitos de apuramento do Lucro Tributável.

q) No que ao IVA diz respeito, do RIT consta que:

V.2.2.3. Alienação de Ativos Fixos Intangíveis

Nos períodos de 2022 e 2023, pela aquisição de projetos de desenvolvimento de Software e Aplicações, a [C...] Lda. reconheceu na conta SNC 45401 – “Investimentos em curso – Ativos intangíveis em curso – Desenvolvimento de Software”, ativos intangíveis no montante de € 235.758,36.

(...)

Ora, tal como já referido no presente relatório, o desreconhecimento do software não se enquadra em nenhuma das situações previstas nos parágrafos 108 a 113 da NCRF n.º 6. De facto, no período de 2023, não se verificou a alienação nem o abate deste ativo intangível.

De forma a justificar o desreconhecimento efetuado, a [C...] Lda. remeteu um processo de injunção apresentado pela sociedade [D...], onde esta requer o pagamento das restantes faturas.

Em oposição a esta injunção, é mencionado pela [C...] Lda. um relatório com as conclusões de uma auditoria realizada ao software, no qual foram identificadas algumas limitações e sugeridas alterações para a superação das mesmas.

r) Conclui o RIT que: “Não obstante os constrangimentos identificados, em momento algum se encontra comprovado o não funcionamento deste software informático, nem tão

pouco, que se procedeu ao seu abate. Deste modo, tendo o software sido fornecido pela D... Sp à C..., Lda. e, não tendo ocorrido nenhuma das situações que justifiquem o seu desreconhecimento, em 14-12-2023 (data da cessação da atividade), o mesmo fazia parte integrante do ativo fixo intangível da C..., Lda.”;

s) Quanto aos fornecedores «E... » e «F... », refere o RIT que:

Da análise à fatura emitida em 17-07-2022, pela E... GmbH, verificou-se que a C... Lda. adquiriu a esta sociedade um design para aplicativos móveis, tendo sido reconhecido, contabilisticamente, como ativo fixo intangível.

Apesar de contabilisticamente, no final de 2023, o sujeito passivo ter procedido ao desreconhecimento deste ativo intangível mediante sua consideração em gastos do período, tal como referido no ponto V.1.1.2 do relatório, não se verificou nenhuma das situações previstas nos parágrafos 108 a 113 da NCRF n.º 6 que justifique o seu desreconhecimento.

Deste modo, à data da cessação da atividade este aplicativo informático integrava os ativos intangíveis detidos pela C... Lda.

Da análise à fatura emitida em 16-03-2022, verificou-se que a F... prestou serviços no desenvolvimento de um aplicativo na área do CMO (Chief Marketing Office), o qual foi, nessa data, reconhecido como ativo fixo intangível.

Apesar de contabilisticamente, no final de 2023, o sujeito passivo ter procedido ao desreconhecimento deste ativo intangível mediante sua consideração em gastos do período, tal como referido no ponto V.1.1.2 do relatório, não se verificou nenhuma das situações previstas nos parágrafos 108 a 113 da NCRF n.º 6 que justifique o seu desreconhecimento.

Assim, à data da cessação da atividade, este aplicativo informático constava dos ativos intangíveis detidos pela C... Lda.

t) Conclui-se do RIT que o fundamento para a correção controvertida de IVA, no montante de € 54.224,24, consiste na afectação de um activo da C..., dado como existente e funcional, como produto da aplicação da taxa de IVA de 23% ao valor total das facturas emitidas pela «D...», «E...» e «F...» (incluindo as facturas emitidas pela «D... » e que não foram pagas pela C...):

Atendendo ao acima exposto, em sede de IVA, nos termos da alínea f) do n. 3 do artigo 3.º do Código do IVA, considera-se transmissão de bens

“a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;”

Deste modo, considera-se que se verificou, na data da cessação da atividade, a afetação permanente dos ativos fixos intangíveis acima referidos, fornecidos pelas sociedades D... E...

GmbH e F..., a uso próprio do sócio gerente da C... Lda.

Pelo que o valor tributável, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 16.º do Código do IVA, é "o preço de aquisição dos bens ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações;" sendo sujeito à taxa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

Face ao exposto, no período 2023-12, verifica-se a existência de falta de liquidação de IVA, nos termos alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA, no montante de € 54.224,42 (€ 235 758,36 * 23%).

- u) Foi emitida a liquidação de IVA n.º 2024 ... no valor de € 49.520,56, tendo o imposto sido pago (facto não controvertido). A diferença para a importância controvertida de € 54.224,42 foi compensada contra o crédito de IVA apurado na declaração de dezembro de 2023;
- v) No decurso da ação inspetiva, a C... informou os SIT da existência do processo de injunção (facto comprovado no RIT);
- w) A C... prestava serviços a empresas que vendiam eletronicamente produtos e serviços (*e-commerce*), que consistia na análise de dados dos consumidores finais com o propósito de incrementar as vendas nas plataformas digitais dos vendedores ("*online growth marketing*"). Na base dessa oferta de serviços estava um algoritmo criado pelo sócio-gerente Sr. A... (declarações de parte);
- x) A C... tinha diversos clientes, entre os quais a «Amazon», a «Google» e «Facebook». No início, a atividade cresceu continuamente e a C... chegou a empregar 12 trabalhadores. O algoritmo assentava em ficheiros Excel, para o qual eram extraídos os dados do tráfego diários das plataformas digitais (declarações de parte);
- y) Em 2019 a «D...», sociedade com sede na Polónia, foi contratada para a criação de um *software / website* de funcionamento do algoritmo (afastando a utilização de folhas de Excel). A «D...» prestou o serviço, que cumpriu a objetivo funcional solicitado pela C... . A C... atingiu aproximadamente 65 clientes em 7 mercados (declarações de parte);
- z) O *website* tinha a limitação de não apresentar ligação automática com as plataformas digitais (conectores). A C... pretendia desenvolver um "*software as a service*" (SaaS) com

comunicação bidirecional e que permitisse a realização dos serviços da C... diretamente na conta dos clientes. Esta última característica evitaria que os serviços fossem prestados na conta, suportando esta o correspondente custo e a necessidade de posterior apresentação desses custos aos clientes (declarações de parte e relatório de auditoria junto aos autos);

- aa) No final de 2021, a «D...» é contratada para a realização desse SaaS (denominado “HeyCMO”) por um valor de € 80.000 e prazo de entrega de 6 meses. O contrato não foi reduzido a escrito. Foi acordado que seria realizado por “sprints” com datas-limite definidas entre a C... e a D... e sujeitos a validações periódicas, sendo que a passagem para o “sprint” seguinte carecia sempre, por um lado, da prévia validação do trabalho desenvolvido no “sprint” anterior e, por outro lado, da solicitação expressa para iniciar o “sprint” seguinte, sob pena da C... não ser responsável pelo pagamento de qualquer quantia relativamente a “sprints” não solicitados (factos não controvertidos);
- bb) A C... não verificou o trabalho que foi sendo realizado pela «D...», i. e. não houve validação de “sprints” (declarações de parte);
- cc) Em Junho de 2022 o desenvolvimento do SaaS estava atrasado e com um custo superior ao contratado. Por acordo entre a C... e a «D...» foi realizada uma auditoria aos serviços prestados por esta última, com o objetivo de determinar o grau de desenvolvimento do trabalho prestado e a sua adequação ao âmbito solicitado. A auditoria foi realizada pela «F...», sociedade com sede na Polónia, em setembro de 2022;

O relatório de auditoria aos trabalhos realizados pela «D...» não se encontra assinado. Todavia, a realização dessa auditoria pela «F... », a pedido da C..., é um facto não controvertido assumido no RIT - constituindo um dos fundamentos de suporte ao ato tributário controvertido -, pela C... e a «D...» (no processo de injunção e documentação junta aos autos e no RIT);

- dd) Do relatório consta que o projeto (software solicitado pela C... à «D...») padeceu de “múltiplos erros de teste e atrasos” e a auditoria visa a “análise da arquitetura e

identificação de oportunidade de melhor distribuição do trabalho”. Após análise detalhada, foi determinado que a arquitetura (i) apresenta falhas graves, (ii) não suporta mais de 10 clientes em simultâneo e (iii) não permite ligação automática aos clientes da C... (documentação junta aos autos).

Pese embora o relatório se encontre redigido em inglês, sem que tenha sido apresentada uma tradução, o RIT, o pedido de pronúncia arbitral e a resposta da AT a esse pedido, aceitam a validade da língua inglesa, traduzindo livremente diversas secções do relatório e firmando conclusões.

We were hired to execute a review of the software architecture by C... The project has encountered multiple test failures and delays and therefore we were asked to analyse the software architecture and find opportunities to distribute the work better.

HeyCMO, a software designed to streamline marketing operations for Chief Marketing Officers, has been evaluated for its architectural robustness, scalability, and capability to integrate with paid media providers. Upon thorough analysis, it has been determined that the current architecture design is significantly flawed. The software will not be able to support more than 10 clients simultaneously, and it is also impossible to implement automated connectors to paid media providers, a critical functionality for its target users. This report details the architectural deficiencies, the potential impact on scalability and integrations, and provides recommendations for improvement.

- ee) O auditor salienta que a arquitetura do software não permite implementar conectores automáticos entre a C... e os seus clientes (documentação junta aos autos). Apresenta recomendações genéricas para melhorar as capacidades de integração e escala;

4.3.1. Lack of Automated Connectors

HeyCMO lacks the necessary architecture to implement automated connectors to paid media providers:

- Tightly Coupled Services: The monolithic design makes it difficult to add and maintain third-party integrations.
- No Integration Framework: There is no framework or middleware to facilitate seamless integration with external APIs and services.
- Manual Processes: Currently, integrations would require manual processes, which are not scalable or efficient.

6. Conclusion

The current architecture of HeyCMO is not suitable for handling a greater number of clients concurrently and lacks the capability to implement automated connectors to paid media providers. By transitioning to a microservices architecture, optimizing the database design, implementing load balancing, leveraging cloud infrastructure, and developing a robust integration framework, HeyCMO can significantly improve its scalability and integration capabilities, ensuring it meets the demands of a growing client base and integrates seamlessly with essential third-party services.

- ff) À «F... » foi pago o valor de € 3.300, para a realização da auditoria e aconselhamento, junto da «D...» quanto às recomendações formuladas no relatório de auditoria (fatura de 16.03.2023 junta aos autos);
- gg) À «E...» foi adquirido um “*dashboard design Desktop and App*”, que, não constituindo um software, seria utilizado no Software SaaS (descrição constante da fatura de 15.07.2022 junta aos autos);
- hh) À «D...» foram pagas faturas no valor de € 115.463,25. Foram recebidas faturas no valor total de € 101.995,11, as quais foram registadas na conta de ativo em curso e que não foram pagas pela C..., tendo o passivo sido anulado aquando da dissolução da C... (facto não controvertido) ;
- ii) As faturas emitidas pela «D... », «F... » e «E...» foram registadas como ativo intangível em curso na conta SNC # 45401 - Ativos intangíveis em curso. Até à dissolução, o ativo nunca passou a firme, não tendo sido praticada qualquer amortização contabilística ou fiscal (factos não controvertidos);

Da análise efetuada verificou-se que a C... Lda. adquiriu à sociedade a F..., pelo montante de € 3.300,00, serviços no desenvolvimento de um aplicativo na área do CMO (Chief Marketing Office), tendo esta sociedade emitido a fatura n. 01/03/2023 datada de 16/03/2023 ¹².

O sujeito passivo reconheceu-o contabilisticamente, como ativo fixo intangível, através do registo do montante de € 3.300,00 a débito da conta SNC 45401 – “Investimentos em curso – Ativos intangíveis em curso – Desenvolvimento de Software” por contrapartida do crédito da conta 221120143 – F....

No final de 2023, o sujeito passivo efetuou o desreconhecimento deste ativo fixo intangível pelo registo em gastos do montante de € 3.300,00, mediante o registo a débito na conta SNC 622103 – “Serviço de Informática e Telecomunicações” por contrapartida do crédito da conta 45401.

Ora, tal como referido no ponto anterior do relatório, de acordo com o descrito nos parágrafos 108 a 113 da NCRF n.º 6, um ativo intangível deve ser desreconhecido aquando da sua alienação ou aquando do seu abate.

Por sua vez, a legislação fiscal preconiza que, ocorrendo a alienação do ativo, haverá lugar ao apuramento de mais ou menos valias, sujeitas ao disposto nos artigos nos artigos 46.º a 48.º do Código do IRC.

Por outro lado, se estivermos perante um desreconhecimento por abate contabilístico ou amortização excecional do ativo, o mesmo deve obedecer aos requisitos previstos no artigo 31.º-B do Código do IRC e no artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009.

Não tendo ocorrido nenhuma das situações acima referidas e, afastado que está o enquadramento do gasto em apreço como perda por imparidade, nos termos do artigo 31.º-B do Código do IRC, ou uma amortização excecional nos termos do artigo 4.º do D.R. n.º 25/2009, por não reunir os requisitos previstos nestes normativos legais, o reconhecimento em gastos do montante de € 3.300,00 não é dedutível fiscalmente, pelo que se vai proceder ao seu acréscimo para efeitos de apuramento do Lucro Tributável.

jj) O quadro infra resume o valor total das faturas emitidas pelos 3 fornecedores (incluindo os € 101.995,11 que a C... não pagou à D...):

Fatura	Data	Fornecedor	Montante
09/01/2022	31/01/2022	D...	15 818,75
09/02/2022	28/02/2022		26 039,00
10/03/2022	31/03/2022		32 850,75
12/04/2022	30/04/2022		21 580,25
12/05/2022	31/05/2022		19 174,50
10/06/2022	30/06/2022		20 744,25
09/07/2022	31/07/2022		29 701,50
15/08/2022	31/08/2022		33 397,28
23/10/2022	31/10/2022		9 017,08
24/10/2022	31/10/2022		9 135,00
Total		D...	217 458,36
0142.22	15/07/2022	E... GmbH	15 000,00
Total		E... GmbH	15 000,00
01/03/2023	16/03/2023	F...	3 300,00
Total		F...	3 300,00
Total			235 758,36

kk) À data do desreconhecimento contabilístico, o Software não se encontrava em condição de funcionalidade e operacionalidade;

Este elemento probatório, pela sua especial relevância para a decisão arbitral, está desenvolvido mais à frente em sede de apreciação da matéria de direito.

- II) O processo de injunção movido pela «D... » à «C...» não transitou em julgado (declarações de parte).

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO E FACTOS NÃO PROVADOS

Os factos relevantes para a apreciação do mérito foram recortados em função da respetiva relevância jurídica, em face das soluções plausíveis da questão de direito - a existência ou não de um ativo intangível recebido e em condição de funcionamento -, nos termos conjugados dos artigos 123.º n.º 2 do CPPT e dos artigos 596.º n.º 1 e 607.º n.º 3 do Código de Processo Civil, aplicáveis por remissão do artigo 29.º do RJAT.

O tribunal arbitral não carece de se pronunciar sobre todos os factos alegados pelas Partes, antes devendo identificar a matéria de facto relevante e necessária para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção do tribunal fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e na prova produzida pelo depoimento da testemunha inquirida, contabilista certificado da C..., e das declarações de parte do sócio-gerente Sr. A... .

As declarações de parte, atento o interesse material e direto da mesma no resultado do pedido de pronúncia arbitral, devem ser apreciadas de forma especialmente crítica, valorizando primeiramente a confissão que possa ser admitida.

Tratando-se de uma pequena empresa que utiliza na sua atividade um algoritmo desenvolvido pelo sócio-gerente, que é licenciado em ciência da computação, justifica-se a sua audição a título de declarações de parte.

Essas declarações permitiram esclarecer a atividade da Requerente, o motivo de negócio subjacente à contratação do software “HeyCMO”, a par das características que revestem um

software (programação, código e algoritmos) e que permitem dotar a apreciação da matéria de facto da tangibilidade mínima e essencial para a apreciação da matéria de direito.

O depoimento da testemunha foi limitado, na medida em que se centrou em elementos já trazidos aos autos, designadamente, o registo do software como ativo em curso, razão pela qual não foi realizado o procedimento de comunicação de abate junto da AT. Afirmou não ter sido realizado, no final do exercício de 2022, o teste de imparidade de ativos, isto é, perante as dúvidas e incertezas quanto à finalização de um software funcional, não foi verificada (conforme imposto pela Norma de Contabilidade e Relato Financeiro 12) a recuperabilidade, nos exercícios económicos futuros, dos valores já investidos no ativo em curso.

IV. DO MÉRITO

O pedido e a causa de pedir, que circunscrevem a apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral, centram-se no desenvolvimento do software HeyCMO, o qual foi contratado pela C... à «D... ».

Para a Requerente, a «D...» foi incapaz de concluir o desenvolvimento do software. A C... nunca recebeu código ou fonte de programação e, conforme demonstrado no relatório de auditoria, os testes realizados terminaram em fracasso devido à existência de erros conceptuais ao nível da arquitetura. A C... foi perdendo a carteira de clientes e encerrou a atividade, não lhe restando outra alternativa que não o desreconhecimento contabilístico do ativo que sempre esteve em curso. Na dissolução, os sócios-gerentes não receberam qualquer software com valor económico, dado que este não foi finalizado e não se encontrava em condição de funcionamento.

Já a Requerida contende que o relatório de auditoria conclui pela viabilidade do software, contanto que fossem implementadas as recomendações apresentadas pelo auditor. O fornecedor «D...» continuou a trabalhar no desenvolvimento do software, emitindo faturas adicionais à C..., tendo apresentado um processo de injunção tendente à sua cobrança coerciva, na qual atesta que os seus serviços foram cabalmente prestados. Consequentemente, a dissolução da C...

conduziu à afetação do software à esfera pessoal dos sócios-gerentes, pelo valor económico evidenciado na contabilidade.

É evidente que a apreciação do pedido de pronúncia arbitral se centra no software, mormente, na resposta a uma questão: a C... recebeu o software com as funcionalidades que contratou?

Colocada a questão de outra forma, a «D...» concluiu o processo de desenvolvimento do software, entregando-o à C... com as características funcionais por esta solicitadas, ainda que para além do prazo e acima dos valores contratualmente acordados?

O que nos conduz à apreciação da factualidade carreada para os autos, sabendo que é aplicável o princípio geral do ónus da prova: tendo a Requerida alegado - como fundamento do ato tributário de liquidação de IVA - que “*O software informático, apesar de possuir algumas limitações ao seu funcionamento, existe*” e que “*não obstante os constrangimentos identificados, em omento algum se encontra comprovado o não funcionamento deste Software informático*”, cabe-lhe o ónus probatório.

O qual deve ser satisfeito na base de um nexo de causalidade entre os factos identificados no RIT e a aptidão dos mesmos à demonstração da conclusão de existência do software.

A prova tem por função a demonstração da realidade dos factos (artigo 341.º do Código Civil). A dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita (artigo 414.º do Código de Processo Civil).

A valoração da prova pelo julgador obedecerá à idoneidade dos elementos probatórios à demonstração da verdade material, suportado em regras de experiência comum.

Naturalmente que a densidade dos elementos probatórios poderá assentar na junção de indícios que, individualmente ou no seu conjunto, permitem formular conclusões objetivas e fidedignas. O que é tanto ou mais relevante no caso em apreço, em que nos encontramos perante um bem intangível.

Acresce que o RIT constitui o fundamento do ato tributário controvertido, fixando, de forma contemporânea, a matéria factual e de direito que o suportam.

Começando pelos pontos de união entre os argumentos apresentados pelas Partes, não é controvertido que, em Junho de 2022, a «D...» fora incapaz de desenvolver o Software de acordo com as especificações técnicas solicitadas pela C... . A «D... » já tinha prestado serviços à C..., conforme explicado nas declarações de parte, tendo desenvolvido um software que facilitava o funcionamento do algoritmo concebido pelo sócio-gerente.

Todavia, continuava em falta a ligação automática entre as plataformas digitais da C... e dos seus clientes (os sites de *e-commerce*). Um software capaz de assegurar a comunicação bidirecional entre ambas as plataformas, permitindo que a C... prestasse os seus serviços diretamente nas plataformas dos clientes.

O contrato não foi reduzido a escrito e do probatório resulta que a C... não acompanhou os trabalhos realizados pela «D...» o que terá, decisivamente, contribuído para que se ultrapassasse tanto o custo inicial de € 80.000,00, como o calendário de 6 meses de implementação. Ou seja, a C... não validou a decomposição dos trabalhos que a «D...» foi realizando (os “sprints”).

Certo é que a «D...» continuou vinculada ao âmbito dos trabalhos acordados: a entrega de um software funcional, capaz de assegurar conectores automáticos entre plataformas digitais, sendo sabido que a C... dispunha de dezenas de clientes. Clientes esses que, por sua vez, atuavam num mercado à escala global em múltiplas geografias, realizando milhões de transações. Na verdade, alguns desses clientes («Google», «Amazon» e «Facebook») eram (são) gigantes à escala mundial, sabendo-se que a atividade da C..., de aceleração dessas transações, consistia da análise de todos os dados gerados pelos clientes desses sites de *e-commerce*.

Do Software contratado pela C... pretendia-se que o mesmo assegurasse a capacidade de tratamento de dados em grande escala e, simultaneamente, para todo o universo dos seus clientes. Em 2022 a C... empregava 12 pessoas, prestando serviços a 65 clientes em 7 geografias distintas.

Sendo um facto não controvertido que, em Junho de 2022, o Software não tinha sido entregue pela «D...», é igualmente pacífico que a C... e a «D... » acordaram na realização de uma auditoria. Que foi realizada pela «F...».

Conforme resultado do probatório, o relatório não está assinado, nem contém qualquer insígnia ou referência à F... . E está redigido em inglês.

Todavia, o RIT transcreve o relatório de auditoria, traduzindo-o livremente, i. e. aceitando a sua existência e o respetivo teor. O mesmo sucede com a Requerente e a Requerida.

O que nos conduz à apreciação das conclusões do relatório de auditoria, que analisou o trabalho realizado pela «D... » tendo em vista o âmbito dos serviços contratados entre a C... e a «D...».

O âmbito do trabalho, segundo o referido relatório, consiste na “*revisão da arquitetura do Software*”, dado que este “*padeceu de várias falhas em múltiplas fases de teste*”, tendo em vista a sua finalidade: “*capacidade de integração com os sites de e-commerce*”.

“*Após uma análise rigorosa, foi determinado que a atual arquitetura está significativamente defeituosa*”, dado que “*não será capaz de suportar mais de 10 clientes simultaneamente e também é impossível implementar conectores automáticos*” com os clientes de e-commerce.

Esta descrição, contida em dois parágrafos no início do relatório, é clara e conclusiva: o software desenvolvido pela «D...» não tem a mínima correspondência com o âmbito dos serviços contratados. Mormente, por não assegurar a conectividade bidirecional e por não possuir a escala necessária para proporcionar serviço à carteira de clientes da C... .

Nas suas conclusões, o relatório considera que “*mediante a transição para micro serviços de arquitetura, otimização do desenho da base de dados, implementação de balanço de carga de dados, apoio em infraestrutura de nuvem e desenvolvimento de uma integração robusta*”, o Software HeyCMO pode “*melhorar significativamente as capacidades de escalabilidade e integração, assegurando que cumpre as exigências da crescente carteira de clientes e se integra nos serviços de terceiros*”.

A Requerida entende que a realização da auditoria, a par da realização de testes, confirma a existência do Software. Todavia, não está em causa a existência do Software *per se*, mas antes a existência do Software dotado das condições funcionais que estão na génese da contratação dos serviços atribuídos à «D... ». Tendo-se concluído, com base num relatório cuja existência e veracidade não constitui um elemento controvertido e se apresenta como um dos fundamentos do ato tributário decorrente do RIT, que o Software não está em condição de utilização por absoluta desconformidade com o solicitado: uma aplicação capaz de integrar dados

bidirecionais entre a C... e os seus clientes, assegurando-o simultaneamente para toda a carteira de clientes.

Contrariamente ao fundamento do RIT, a realização de uma auditoria ou a confirmação da realização de testes, não constituem um elemento probatório de existência do Software, mas tão somente do estado em que o mesmo se encontra para efeitos de aferição da correspondente aptidão funcional em face da finalidade contratual estabelecida entre a C... e a «D...».

Partindo da manifesta desadequação dos trabalhos desenvolvidos pela «D...», num quadro de ultrapassagem do valor e calendário contratuais, haverá que dar o passo seguinte, definindo e interpretando o enquadramento fáctico em que os serviços continuaram a ser prestados pela «D...», a par dos que foram realizados pela «E...» e «F... ».

Para a Requerida, o relatório aponta para “*algumas limitações*” e sugere “*alterações para a superação das mesmas*”, motivo pela qual a C... aceitou a continuidade dos trabalhos da «D...». A qual, no processo de injunção, considera ter realizado cabalmente todos os serviços que lhe foram solicitados.

Segundo o RIT, a C... adquiriu à «F...» - entidade que realizou a auditoria - “*serviços de desenvolvimento de um aplicativo na área do CMO*” pelo valor de € 3.300,00, conforme fatura datada de 16.03.2023.

Todavia, as declarações de parte do Sr. A... apontam uma finalidade diferente para os serviços por si contratados à «F...», a qual está em linha com o próprio relatório de auditoria emitida por esta última.

Note-se que, temporalmente, a fatura precede o relatório de auditoria. Pelo que, os serviços prestados poderão reconduzir-se à prestação desse serviço e, cumulativamente ou alternativamente, à identificação das medidas e procedimentos que deveriam ser adotadas pela «D...» de modo a ultrapassar os defeitos do Software que, como vimos, não cumpriam os requisitos funcionais que obedeceram à sua contratação. Ou seja, a «F... » foi remunerada com o propósito de apoiar a «D...» de forma a alcançar as sugestões indicadas no relatório de auditoria.

Assim, a «F...» não atuou no sentido de concluir ou desenvolver o Software. Tanto assim que o valor dos honorários faturados pela «F...» (€ 3.300,00) afigurar-se-ia incompatível com a prestação de serviços de desenvolvimento do Software.

Outrossim, aportou informação para alcançar as sugestões contidas no relatório. Na certeza que essas indicações eram absolutamente vagas, abstratas e imprecisas (*“transição para micro serviços de arquitetura, otimização do desenho da base de dados, implementação de balanço de carga de dados, apoio em infraestrutura de nuvem e desenvolvimento de uma integração robusta”*), não contendo qualquer garantia de resolução e não concretizando os meios pelos quais essa resolução poderia ser alcançada.

Do probatório resulta que, a partir de junho de 2022, a C... deixou de pagar as faturas emitidas pela «D... », atenta a sua convicção quanto à incapacidade desta em terminar o Software com as condições de funcionalidade (bidireccionalidade entre plataformas) e de escala (integração das dezenas de clientes da C...).

A «D...» continuou a emitir facturas. Que a C... registou no activo fixo intangível em curso, mas que não liquidou (no momento da dissolução da C..., este passivo foi simplesmente cancelado).

A Requerida contende que a «D... » continuou a desenvolver o Software, o qual terá sido entregue à C... conforme resulta do processo de injunção. Conforme resultado do RIT, *“notificada da junção da oposição [da C...], a sociedade D... assevera que os serviços foram cabalmente prestados e sem defeitos, insinuando que o motivo para que o relatório dessa auditoria não tivesse sido anexado pela C... na sua oposição, seria que no mesmo se encontrava validado a qualidade do código do software por si desenvolvido e outros parâmetros dos trabalhos correlacionados”*.

Já a Requerente afirma que não solicitou tais serviços tendo, pelo contrário, notificado a «D...», em junho de 2022, da sua perda de interesse no desenvolvimento do Software, fundada na convicção da incapacidade técnica da «D...» para a conclusão satisfatória do Software.

Chegados aqui, importa concluir a apreciação do probatório. Sendo manifesto que o RIT se apoiou numa apreciação parcial do relatório de auditoria.

Dando relevo às sugestões (insiste-se, vagas e imprecisas) das melhorias que a «D... » poderia adotar. E desvalorizando a componente do relatório que é concreta a precisa: os defeitos significativos, designadamente, a ausência de conectores automáticos e a incapacidade de integração de mais de 10 clientes simultaneamente. Tendo os testes de funcionalidade falhado. Também no processo de injunção, o RIT adere às alegações da «D...», desvalorizando as alegações da C... . Sendo que a argumentação da «D...», no processo de injunção, padece do mesmo vício de raciocínio, na medida em que imputa ao relatório de auditoria o que do mesmo não consta (em abono da verdade, consta o inverso, i. e. a falta de funcionalidade e escalabilidade do Software).

Igualmente resulta da documentação junta aos autos que os serviços prestados pela «E...» consistem no *design* para aplicativos móveis que foram adquiridos para utilização no Software em desenvolvimento pela «D...». Tal não permite provar a existência do Software, mas tão somente que o aplicativo foi concebido para utilização com o Software.

O mesmo sucedendo com os serviços de auditoria prestados pela «F... », os quais não se confundem com o desenvolvimento do Software a cargo da «D... ».

Passando para o registo dos trabalhos realizados pela «D...», «E...» e «F...» numa conta de ativo fixo intangível em curso, o RIT considera que a Requerente “*reconheceu como ativo intangível o software informático em causa*”, atento o registo dos trabalhos realizados pelos referidos fornecedores numa conta de ativos intangíveis (conta SNC 45401).

A NCRF 6 consagra, entre outros, o regime contabilístico associado ao reconhecimento de ativos intangíveis, condicionando o mesmo - no que ao caso controvertido importa - à verificação de dois requisitos cumulativos: o controlo do ativo e a expectativa que do mesmo fluam benefícios económicos futuros.

Do RIT verifica-se que “*de acordo com o relatório de auditoria, podem esperar-se futuros benefícios económicos do seu uso*”. Precisamente o oposto do que consta desse relatório de auditoria.

Mas certo é que a Requerente não reconheceu os trabalhos como ativo intangível. Fê-lo tão somente como ativo intangível em curso. Enquadramento contabilístico este que o RIT não coloca em crise.

Atendendo à situação de que padecia o Software, conforme o relatório de auditoria, apenas se pode concluir que o mesmo não foi terminado. Não passou a firme, por não haver qualquer evidência, documental ou outra, de que as deficiências identificadas no relatório de auditoria foram ultrapassadas.

Sabe-se apenas que a «D...» continuou a emitir faturas, malgrado a indicação de que as mesmas não seriam pagas. O processo de injunção, enquanto litígio entre privados, também não fornece qualquer indicação para além das alegações da «D... » que, como vimos, imputa ao relatório de auditoria o que do mesmo não consta.

As conjecturas fundadas na suavização das conclusões do relatório de auditoria ou na bondade das alegações da «D... », esbarram na inexistência de evidência documental. Sendo que a prova não documental se cinge às declarações de parte, as quais - objetivamente - estão alinhadas com as conclusões da auditoria.

Não cabendo ao tribunal arbitral indagar sobre a maior ou menor bondade dos argumentos alegados pela «D...» e C... no procedimento de injunção, certo é que não existe qualquer evidência documental de entrega do Software pela «D...» à C... . Designadamente, a entrega de códigos fonte ou de programação ou manuais de utilização. Aceitando - como aceitam a AT e as Partes - a centralidade do relatório de auditoria, não existe qualquer evidência de terem sido ultrapassadas as limitações e os sérios defeitos apontados ao Software.

O que impõe a conclusão de que, para efeitos da NCRF 6, a C... não deteve o controlo do ativo (por este não lhe ter sido entregue) e o mesmo seria incapaz de gerar benefícios económicos em exercícios futuros (se porventura tivesse sido entregue, não estaria em situação funcional e operativa nos termos contratualizados).

É verdade que, no encerramento do exercício de 2022, a Requerente poderia (senão mesmo, deveria), em obediência ao normativo contabilístico aplicável (NCRF 12), ter reconhecimento uma imparidade sobre o ativo em curso. Ou seja, poderia ter refletido contabilisticamente a

elevada probabilidade de que deste ativo não fluiriam benefícios económicos futuros, na medida em que o valor já aplicado no desenvolvimento do Software não seria recuperado mediante a utilização futura do mesmo (atentas as evidências de que o Software dificilmente seria concluído satisfatoriamente face à finalidade contratual).

A imparidade seria registada em custo contra o valor líquido contabilístico do ativo (que passaria a apresentar um valor de zero euros no balanço), pelo que, no momento do desreconhecimento no exercício de 2023, do mesmo não resultaria qualquer custo adicional.

Ainda assim, a imparidade refletiria apenas um juízo de probabilidade quanto à recuperação do valor do ativo através da geração de rédito futuro. Nada impedindo a Requerente de, na ausência de um juízo prévio de imparidade, desreconhecer diretamente o ativo.

O encerramento da atividade societária impôs esse desreconhecimento, na medida em que o Software continuava incompleto. Não há dúvida que existia um Software. Mas, como vimos, tratava-se de um Software não funcional, por não dispor de conectores automáticos entre as plataformas dos clientes e da C... e pela ausência de operacionalidade em uso simultâneo para toda a carteira de clientes da C... .

Contrariamente à fundamentação do RIT, esse desreconhecimento é imposto na NCRF 6, no seu parágrafo 112: um ativo intangível deve ser desreconhecido no momento da sua alienação ou quando do mesmo não se esperam benefícios económicos futuros.

Tendo o Software sido desreconhecido nos termos do normativo contabilístico aplicável, certo é que à data da dissolução, o mesmo não integrava o ativo fixo intangível da Requerente.

Assim não se verificando o fundamento do RIT para a liquidação de IVA: a afetação permanente do Software, enquanto ativo fixo intangível fornecido pela «D...», «E... » e «F...», a uso próprio do sócio-gerente da C... .

E não existindo um Software - funcional e operativo, suscetível de utilização na atividade da C...- não é possível conceber um valor económico que pudesse transitar da Requerente para o sócio-gerente. Permitindo-lhe a apropriação de um bem com valor económico e, enquanto tal, capaz de aumentar o valor do seu património pessoal.

A verificação dos requisitos de que dependeria a dedutibilidade fiscal, em sede de IRC, do custo decorrente do desreconhecimento (abate) não é matéria controvertida. Não carecendo o tribunal

arbitral de se pronunciar sobre essa dedutibilidade, à luz do (in)cumprimento do disposto no artigo 31.º-B do Código do IRC e do Decreto-Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro.

Certo é que o fundamento do RIT - a existência, com base no normativo contabilístico vigente, de um ativo fixo intangível com valor económico à data da dissolução e consequente afetação do mesmo ao património pessoal dos sócios - é improcedente face ao probatório e ao enquadramento contabilístico.

Por fim, não será demais realçar que, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do Código de Processo e de Procedimento Tributário (CPPT), *“sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”*.

Como vimos, do probatório resulta a convicção do tribunal arbitral, suportada na valoração da prova documental junta aos autos, que o Software não foi entregue em conformidade com as especificações contratuais. De que resulta a inexistência de um ativo intangível concretizável, com valor económico e suscetível de agregação ao património pessoal dos sócios aquando da dissolução com partilha imediata dos ativos e passivos da C... .

Todavia, ainda que essa prova não se apresentasse com uma densificação que permitisse uma tal conclusão, seria inquestionável a existência de fundadas dúvidas sobre a existência de um Software funcional e operativo.

O elemento central do RIT - o relatório de auditoria e o processo de injunção - apenas permite constatar que, em junho de 2022, o Software apresentava sérias limitações e deficiências. Não existindo qualquer outra evidência documental de que estas houvessem sido ultrapassadas.

Já as alegações da «D...» no procedimento de injunção, de que teria realizado cabalmente os serviços solicitados pela C..., não são acompanhadas de evidência documental de entrega do Software (muito menos em condição funcional e operacional). Chegando ao ponto de atribuir conclusões opostas às que constam do relatório de auditoria. Até a alegação da «D...» de constantes alterações solicitadas pela C... nos requisitos do Software, não é apoiada no relatório de auditoria ou em qualquer outra evidência documental apresentada.

A disputa comercial entre a «D... » e a C... materializada no procedimento de injunção que o RIT acolhe como um dos fundamentos do ato tributário, exige a respetiva apreciação valorativa

em conjugação com os demais elementos probatórios. Concluindo o tribunal arbitral tratar-se de um diferendo entre privados que não lhe cabe dirimir, acolhendo uma ou outra posição. Constatando apenas que desse procedimento não resultam elementos probatórios adicionais e/ou relevantes. Na verdade, a injunção apenas permitiria adensar o estado de dúvida quanto à existência do facto tributário.

Todo este enquadramento probatório atesta, abundantemente, a existência de uma dúvida manifesta e fundada quanto à existência do facto tributário: um Software fornecido pela «D...» à C..., de acordo com as especificações técnicas acordadas contratualmente e, por esse motivo, dotado de valor económico transmissível para a esfera pessoas dos sócios-gerentes.

E constituindo a transmissibilidade do Software, por via da dissolução e liquidação do património social da C..., o elemento em que o RIT alicerça o facto tributário (afecção de bens à esfera patrimonial dos sócios), a dúvida quanto à existência desse ativo teria de ser resolvida em obediência ao aludido artigo 100.º do CPPT.

Face ao exposto, é integralmente procedente o pedido de anulação do ato tributário de IVA no valor de € 54.224,42.

A Requerente pagou o IVA liquidado pela AT (o que inclui a compensação do crédito de imposto apurado na declaração de dezembro de 2023) e pede a devolução do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do n.º 1 artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Fiscal a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, o que está alinhado com o princípio da reconstituição natural acolhido no artigo 100.º da Lei Geral Tributária (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

É pacífico que as competências dos tribunais arbitrais compreendem os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários. O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de mera anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Fiscal no pagamento de juros indemnizatórios nos termos e com o alcance fixado no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao fixar ser devido o pagamento de juros nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no CPPT, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios em processo arbitral.

Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previstos no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária são (i) a verificação de um erro no ato de liquidação controvertido imputável à AT, (ii) que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial e (iii) que do mesmo tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

In casu, verifica-se um erro de direito imputável à AT que, por sua iniciativa, emitiu a liquidação de IVA controvertida. Sendo devidos juros indemnizatórios, contados à taxa legal aplicável, desde as datas de compensação e de pagamento até à data de emissão das respetivas notas de crédito.

V. DECISÃO

Face ao exposto, decide o tribunal arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular o ato de liquidação de IVA n.º 2024... no valor de € 49.520,76 e a compensação de créditos contra o reembolso de IVA autoliquidado na declaração de dezembro de 2023 na importância de € 4.703,66, restituindo-se à Requerente o valor total de € 54.224,42;

- c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, contados à taxa legal aplicável desde as datas de compensação e de pagamento do IVA.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **54.224,42** indicado pela Requerente, respeitante ao montante da liquidação de IRC e juros compensatórios cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.142,00**, a cargo da Requerida.

Lisboa, 2 de janeiro de 2026

José Luís Ferreira