

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 390/2015-T

Tema: IRC – Artigo 41º-2, do CIRC; créditos incobráveis; dever de comunicação ao devedor

Decisão Arbitral

Os Árbitros José Poças Falcão, Ana Maria Rodrigues e Raquel Franco, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral coletivo constituído em 24.08.2015, decidem nos termos que se seguem:

I. RELATÓRIO

No dia 22-06-2015, a sociedade “A..., S. A.”, NIPC..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral coletivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Objeto do pedido

O pedido de pronúncia arbitral visa a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), referentes ao período de 2011, em concreto:

- o ato de liquidação adicional identificado com o n.º 2014..., de 20.08.2014, referente a IRC, no valor de € 1.861.847,45, que deu origem, de acordo com a demonstração de acerto de contas com o n.º 2014..., a imposto a pagar no valor de € 1.879.256,72;
- as Demonstrações de Liquidação de Juros, com o n.ºs 2014 ... e 2014..., da autoria da AT – Área da Cobrança, nos valores de € 797 e € 148.628,77.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 25-06-2015.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico:

I. Designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os aqui signatários José Poças Falcão e Ana Maria Rodrigues, bem como o Prof. Doutor Guilherme W. d'Oliveira Martins, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável; e

II. Notificou as partes dessa designação em 07-08-2015.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo ficou constituído em 24-08-2015.

Na sequência da apresentação de renúncia às funções de árbitro por parte do árbitro adjunto Prof. Doutor Guilherme d' Oliveira Martins, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, através de despacho de 04.12.2015, determinou a sua substituição pela Dra. Raquel Franco, que aceitou o correspondente encargo.

Através de despacho de 04.01.2016 do Árbitro Presidente do Tribunal Arbitral Coletivo foi determinado o seguinte:

“I – Substituição de árbitro

Verificando-se a substituição, no decurso da tramitação do processo, de árbitro vogal do coletivo, o Tribunal deve decidir se algum ato processual deve ser repetido em face dessa nova composição do Tribunal (artigo 9º-3, do RJAT).

Ora, no caso, o Tribunal entendeu, por unanimidade, que, tendo em conta o estado embrionário do processo no momento da substituição, não haver necessidade de repetição de qualquer ato processual.

Os autos prosseguirão assim a sua normal tramitação.

II - A reunião do Tribunal com as partes (artigo 18º, do RJAT)

Fica dispensada a reunião, considerando:

a) que se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos

processos arbitrais e b) que não há exceções a apreciar e decidir antes de conhecer do pedido nem necessidade aparente de correção de peças processuais.

III – Prova testemunhal e pericial

Analisadas as peças processuais de ambas as partes, considera o Tribunal inexistir controvérsia relativamente aos factos essenciais para o objeto do pedido e boa decisão da causa, sendo suficiente, para o efeito, a prova documental não impugnada.

Relativamente ao pedido de produção prova pericial formulado pela Requerente o objeto seria o esclarecimento das seguintes questões

- a) Tendo um crédito sido reconhecido a 100% como perda por imparidade, tal significa que o respetivo proveito acabou por ser, em termos contabilísticos, totalmente anulado?*
- b) Em que exercício se deve contabilizar, para efeitos contabilísticos e fiscais, o gasto decorrente do reconhecimento de uma perda por imparidade?*
- c) As operações contabilísticas realizadas em 2011, conforme explicitadas nos artigos 24.º e 39.º da petição inicial são contabilisticamente aceites?*
- d) As operações contabilísticas descritas nos artigos 24.º e 39.º da petição inicial pressupõem a incobrável dos créditos em causa?*
- e) Qual o resultado contabilístico resultante das operações descritas nos artigos 24.º e 39.º da petição inicial?*

Ora entende o Tribunal, ouvida no mesmo sentido a Autoridade Tributária e Aduaneira, que a razão da divergência e a motivação da correção controvertida não se prende com o tratamento ou o resultado dos lançamentos contabilísticos mas tão só com a verificação (ou não) dos requisitos exigidos pelo artigo 41.º do CIRC para que o crédito possa (ou não) ser considerado incobrável para efeitos fiscais.

Assim sendo, o objeto da perícia, embora dalgum modo adjacente às matérias objeto do pedido, não é determinante ou essencial para a solução a dar à questão essencial controvertida, que é a de saber se estão ou não verificados os requisitos de que o artigo 41.º do CIRC faz depender a classificação do crédito como incobrável para efeitos fiscais. Ou seja: não se trata, pois, duma situação de necessidade de recurso a peritos para suprir a incapacidade de perceção ou apreciação de factos essenciais não percionáveis ou suscetíveis de apreciação sem recurso a pessoas (peritos) com conhecimento especiais que os julgadores não possuam – Cfr artigo 388º, do Código Civil.

Deste modo e porque revelar-se-ia de bem escassa utilidade o recurso a este meio de prova, comprometendo, além do mais, a celeridade que deve enformar o processo arbitral, com a concordância unânime dos demais árbitros que integram este Tribunal, decide-se indeferir o pedido de produção de prova pericial com o objeto indicado (Cfr artigos 16º-c), do RJAT e 130º, do CPC, aplicável ex vi artigo 29º-1/e), o RJAT).

IV – Alegações finais

Ambas as partes apresentarão, no prazo sucessivo de 15 (quinze) dias (a começar pela Requerente), alegações escritas, de facto (elencando os factos essenciais considerados provados e não provados) e de direito.

V – Data para prolação e notificação da decisão final

Fixa-se o dia 20 de fevereiro de 2016, como data limite para a prolação e notificação da decisão final.

VI – Princípio da cooperação – Articulados em formato “Word”

Convidam-se ambas as partes a enviar ao CAAD, no prazo de 5 (cinco) dias, os seus respetivos articulados em formato editável (Word) com vista a facilitar e abreviar a tarefa do Tribunal na elaboração do acórdão

VII – Taxa de arbitragem remanescente

A Requerente deverá dar cumprimento ao disposto no artigo 4º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.”

As Partes apresentaram as respetivas alegações escritas concluindo, no essencial, pela forma que já o haviam feito anteriormente nos respetivos articulados.

O prazo para a decisão veio a ser prorrogado, nos termos do artigo 21º-2, do RJAT, por despacho de 19-2-2016.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.

III.FUNDAMENTAÇÃO

III.1 Matéria de facto

Antes de entrar na apreciação das questões de direito, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo (PA) junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

A) Factos provados

- A) A Requerente é a sociedade dominante do “Grupo B...”, o qual é tributado, em sede de IRC, de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), previsto no nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC (cfr. fls. 5 do RIT).
- B) Em 28.05.2013 a requerente entregou uma declaração de substituição referente ao ano de 2011, nos termos do n.º 2 do artigo 122.º do CIRC (cf. o referido pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral e que não foi impugnado pela Requerida).
- C) A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2014..., o qual incidiu sobre a sua situação tributária constante da declaração de substituição do ano de 2011 (cf. o relatório de inspeção, junto como documento 4 com o pedido de pronúncia arbitral, doravante designado por “RIT”).
- D) Da referida ação de inspeção resultaram correções ao lucro tributável da Requerente, a favor do Estado, no montante de € 6.425.761,25 (cf. o RIT).
- E) As referidas correções ao lucro tributável relacionam-se com (i) créditos incobráveis, (ii) majoração de donativos, e (iii) gastos, relativos a quotizações, não aceites fiscalmente (cf. o RIT).

F) Em exercícios anteriores a 2011, a Requerente tinha constituído perdas por imparidade relativamente aos créditos em causa na ação inspetiva.

G) Em 2011 a Requerente procedeu à anulação da contabilização dos referidos créditos como de cobrança duvidosa, considerando-os incobráveis, bem como à reversão das imparidades.

H) Para tal, a Requerente procedeu:

- Ao registo da reversão das imparidades constituídas em exercícios anteriores, através da contabilização “a débito da conta 219 Imparidades Clientes e a crédito numa conta de rendimentos/ganhos – 762 VER DE PER P/IMP EM”;

- Ao desreconhecimento dos créditos em causa, tendo, para tal, debitado “uma conta de gastos – 683 DÍVIDAS INCOBRÁVEIS por contrapartida da conta de clientes cobrança duvidosa”.

I) Relativamente às correções relativas aos créditos incobráveis, a AT considera que, no exercício de 2011, a Requerente deveria ter inscrito no Quadro 7, campo 722, da sua declaração individual modelo 22, um montante relativo aos referidos créditos que ascende a € 6.415.021,25, valor este que corresponde à diferença entre o montante dos saldos constantes do balancete analítico antes do apuramento dos resultados (€ 7.324.238,04) e o montante que foi inscrito no campo 722 (créditos incobráveis não aceites como gastos (art. 41.º) da declaração de rendimentos de 2011 (€ 909.216,79) – (cf. o RIT).

J) No balancete analítico antes do apuramento de resultados, a 31.12.2011, as contas ... DIV INCOB – CLIENTES, ... DIV INCOB – DEVEDORES e ... DIV INCOB – CLIENTES-RIS apresentavam saldos de € 595.531,45, € 35,19 e € 6.728.671,40, respetivamente, totalizando o montante de € 7.324.238,04 (cfr. fls. 6 do Anexo 1 do RIT).

K) Da declaração modelo 22 do ano de 2011, consta acrescido no campo 722 do quadro 7 o valor de € 909.216,79, a título de créditos incobráveis não aceites como gastos (cf. fls. 6 do Anexo 1 do RIT).

L) Através de notificação datada de 29-04-2013, a Inspeção solicitou à Requerente que comprovasse a aceitação fiscal do valor de € 6.415.021,25, correspondente à diferença entre a regularização de saldos de clientes e outros devedores

- considerados incobráveis (contas ... DIV INCOB – CLIENTES, ... DIV INCOB – DEVEDORES e ... DIV INCOB – CLIENT-RIS), no montante de € 7.324.238,04 e o valor acrescido no C722 do Q07 da declaração de rendimentos modelo 22, de € 909.216,79 (cfr. fls. 6 do Anexo 1 do RIT).
- M) Em resposta, a Requerente facultou uma listagem com o detalhe dos créditos incobráveis em 2011 e uma listagem dos créditos incobráveis com imparidade aceite fiscalmente, sendo que o valor total desta última ascende a € 6.414.754,48, concluindo a Inspeção que existia uma diferença de € 266,77 não justificados (cfr. fls. 6 do Anexo 1 do RIT).
- N) A Requerente disponibilizou, ainda, os processos relativos aos clientes C..., D..., E...Lda., F..., G..., constantes da listagem dos créditos com imparidade aceite fiscalmente (cfr. fls. 6 do Anexo 1 do RIT).
- O) Dos processos individuais dos clientes consta uma carta com o seguinte teor:
“Vimos por este meio comunicar a V. Exas, de acordo com o exposto no nº 2 do Artigo 41º do Código do IRC, que a vossa dívida em contencioso, no valor de Euros (...) foi considerada como crédito incobrável” (cfr. fls. 6 do Anexo 1 do RIT).
- P) A Requerente foi ainda notificada para juntar a prova da comunicação da anulação do crédito ao devedor, conforme previsto no nº 2 do artigo 41.º do CIRC, bem para apresentar documentos comprovativos da incobrabilidade dos créditos no exercício de 2011 (cfr. fls. 6 do Anexo 1 do RIT).
- Q) Em resposta, a Requerente aduziu como justificação para o não cumprimento do disposto no nº 2 do artigo 41.º do CIRC o seguinte (cfr. fls. 10 do Anexo 1 do RIT):
- a) Os créditos em causa não foram diretamente considerados como gastos do exercício de 2011, pois efetuou em exercícios anteriores a 2011, perdas por imparidade (com o respetivo registo em gastos) que foram consideradas aceites fiscalmente nos termos dos artigos 35º e 36º do CIRC, tendo no exercício de 2011 procedido ao registo da reversão das imparidades constituídas em exercícios anteriores (contabilização a débito da conta 219 Imparidades Clientes e a crédito numa conta de rendimentos/ganhos – 762 VER DE PER P/IMP EM) e ao

desreconhecimento do crédito sobre o cliente (debitando uma conta de gastos – 683 DÍVIDAS INCOBRÁVEIS por contrapartida da conta de clientes cobrança duvidosa). Deste modo, entende que, contabilisticamente e fiscalmente o efeito, no exercício de 2011, foi nulo (mesmo valor registado a crédito em rendimentos/ganhos e a débito em gastos/perdas) uma vez que o impacto no resultado contabilístico (e fiscal) ocorreu aquando da constituição da perda por imparidade, em exercícios anteriores, tendo o gasto sido aceite fiscalmente.

- b) À luz da legislação civil e demais legislação aplicável estavam verificados os requisitos e condições para o desreconhecimento dos créditos em causa;
- c) Não têm tratamento no artigo 41º do CIRC (redação vigente no exercício de 2011), os créditos incobráveis em que o risco de incobrabilidade foi verificado em períodos anteriores tendo sido reconhecida a respetiva perda por imparidade até perfazer 100% do valor do crédito, e esta tenha sido fiscalmente aceite nos termos dos artigos 35º e 36º do CIRC;
- d) A aplicação do artigo 41º do CIRC (com a redação em vigor em 2011) só ocorre quando os créditos se tornam incobráveis sem que tenha sido reconhecida, contabilisticamente, a perda por imparidade por não se ter verificado antes o risco de incobrabilidade, ou tendo sido reconhecido não reunia as condições para a sua aceitação fiscal, ou ainda a perda por imparidade reconhecida e aceite fiscalmente não cubra a totalidade da dívida.”

R) Refere o Anexo 1 do RIT, a fls. 11:

«Segundo a empresa, em exercícios anteriores a 2011, reconheceu como perdas de imparidade o montante de € 6.414.754, 48 referente à totalidade do valor em dívida de determinados clientes elencados na listagem que constitui o Anexo 1 do presente documento. Isso implica que os créditos, que se encontravam por receber, já foram reconhecidos como gastos na sua totalidade em anos anteriores a 2011 (ou seja, os

clientes já estariam anulados, embora coexistindo os mesmos valores de sinal contrário nas contas de clientes de cobrança duvidosa (a débito) e perdas de imparidade em clientes (a crédito).

Em 2011, a empresa procedeu à anulação definitiva desses créditos de clientes, tendo nas suas movimentações contabilísticas, em distintos lançamentos, registado o mesmo valor (€ 6.414.754,48) quer como gasto (conta 683) quer como ganho (conta 762).»

S) Consta do Anexo 1 do RIT, a fls. 12:

«A A... entendeu, nas demonstrações financeiras do exercício de 2011, proceder ao desreconhecimento contabilístico dos créditos em causa, tendo movimentado não apenas contas de Balanço, mas também contas de Resultados sendo que, neste caso, o efeito no resultado líquido do exercício de 2011 da anulação destes créditos é nulo, atendendo que existiam perdas por imparidade para a totalidade desses créditos.

Se contabilisticamente é verdade ter-se apurado um resultado nulo com esse desreconhecimento (idêntico efeito seria obtido se fossem movimentadas apenas contas de Balanço, através de uma “compensação” direta entre as contas 219 Imparidades clientes (a débito) e 217 Clientes cobrança duvidosa (a crédito)), o mesmo não se pode dizer quanto ao efeito fiscal desse desreconhecimento.

Fiscalmente temos um “gasto” associado ao crédito que se pretendeu desreconhecer e, por outro lado, temos um rendimento associado à anulação da perda por imparidade acumulada, a qual tinha sido anteriormente aceite como gasto. E, regra geral, quando se procede à anulação de um crédito de cobrança duvidosa – sem que se verifiquem os requisitos exigidos no artigo 41º do CIRC para que o crédito possa ser considerado incobrável para efeitos fiscais – o gasto associado à incobrabilidade do crédito vai constituir uma componente positiva do lucro tributável, pelo que tem de ser acrescido ao lucro tributável, para efeitos fiscais.

Saliente-se que os requisitos exigidos no artigo 41º do CIRC abrangem quer o disposto no nº 1 quer no nº 2 dessa norma.

No entender do sujeito passivo, o gasto não constitui uma componente positiva do lucro tributável do exercício de 2011 (ou seja, não tem de ser acrescido) porque o gasto ocorreu em exercícios anteriores aquando da constituição da perda de imparidade tendo esta sido considerada aceite fiscalmente nos termos dos artigos 35º e 36º do CIRC.»

T) Em desacordo com o entendimento da Requerente e chamando à colação os artigos 35.º, 36.º e 41.º do CIRC, concluiu a Inspeção Tributária (cfr. fls. 12 e 13 do Anexo 1 do RIT):

«Conforme resulta dos normativos indicados, os créditos incobráveis só podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que resultem de um dos processos, de procedimento ou de decisão de tribunal arbitral indicados na alínea a) do nº 1 do artigo 41º do CIRC e desde que não tenha sido admitida perda por imparidade, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 35º e do artigo 36º, ambos do CIRC, ou sendo-o, esta se mostre insuficiente.

Por sua vez o nº 2 do artigo 41º do CIRC dispõe que “(...) a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do número anterior ou ao abrigo do disposto no artigo 36º fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.”.

A referência nesta norma (nº 2 do artigo 41º do CIRC) aos créditos considerados incobráveis ao abrigo do disposto no artigo 36º do CIRC deve ser entendido no sentido de que se verifica a incobrabilidade dos créditos quando estes sejam desreconhecidos do ativo nas situações em que a perda por imparidade já foi considerada a 100% e a incobrabilidade se mostre justificada.»

U) Concluiu ainda a Inspeção Tributária que (cfr. fls. 12 e 13 do Anexo 1 do RIT):

«Deste modo, no período de tributação em que proceda ao desreconhecimento contabilístico do crédito deve o credor (neste caso, a A...) efetuar a comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, ainda que este tenha sido considerado em períodos de tributação anteriores por via das perdas por imparidade contabilizadas com base na mora e na existência de provas objetivas de imparidade. Se não estivesse abrangida pela norma ínsita no nº 2 do artigo 41º do CIRC as situações de desreconhecimento de ativos alvo de perdas por imparidade contabilizadas em períodos anteriores, nunca o devedor iria ter conhecimento de que o credor (neste caso, a A...) tinha anulado contabilisticamente os valores que se encontravam em dívida e, conseqüentemente, nunca, o devedor iria registar na sua contabilidade a anulação desse valor e proceder ao reconhecimento do respetivo proveito (ou em alternativa, proceder ao

acréscimo do mesmo para efeitos de apuramento do lucro tributável), com claro prejuízo para os cofres do Estado uma vez que o credor iria considerar um gasto fiscal sem que houvesse o correspondente reverso na esfera do devedor.»

V) A Inspeção Tributária procedeu à correção controvertida, mencionando o Anexo 1 do RIT, a fls. 14, que:

«Tendo em atenção o acima referido deverá a A... ter na sua posse a prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, não bastando apresentar à Autoridade Tributária os documentos que constituem o Anexo 3 ao presente relatório (a título exemplificativo), sem o comprovativo do efetivo envio dos mesmos aos devedores em questão.

Atendendo aos fundamentos acima expostos, o total de € 6.415.021,25 deverá ser acrescido ao lucro tributável, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 41.º do CIRC.»

W) Em consequência das correções efetuadas, no valor global de € 6.425.761,25, a AT apurou imposto a pagar no valor de € 1.879.256,72 (cf. documento 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

X) Em 02.01.2015, a Requerente apresentou reclamação graciosa dos atos de liquidação acima referidos (cf. documento 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Y) Através do Ofício n.º..., de 23.02.2015, a AT notificou a Requerente do projeto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada (cf. documento 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Z) Em 11.03.2015 a Requerente apresentou resposta em sede de audição prévia nos termos do disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (cf. documento 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

AA) Através do Ofício n.º..., de 20.03.2015, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa (cf. documento 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

BB) A 18.11.2014, foi apresentada junto do Serviço de Finanças de Lisboa-..., garantia bancária no valor de € 2.379.213,31 para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2014... instaurado para cobrança coerciva do montante

constante dos atos de liquidação contestados (cf. documento 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

B. Factos não provados

Não existem factos com relevância para a causa que tenham sido considerados não provados.

III.2 DO DIREITO

A questão controvertida na presente ação arbitral prende-se com a interpretação do disposto no artigo 41.º, n.º 2, do CIRC, mormente, no que concerne às situações a que é aplicável o dever de comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais dos créditos considerados incobráveis que aí é prescrito.

A) Momento do desreconhecimento dos créditos

Para melhor compreensão da questão que vem posta impõe-se fazer um breve enquadramento sobre o momento do desreconhecimento dos créditos.

Na verdade, para se poder entender a lógica do desreconhecimento dos créditos, importa atender ao conceito das perdas por imparidade em ativos financeiros (dívidas de clientes) do ponto de vista contabilístico, cfr. consta dos parágrafos 23 a 29 da NCRF 27. Assim, a perda por imparidade e o seu reconhecimento está condicionada pelas seguintes condições: *“À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração dos resultados”*. (§ 23 da NCRF 27).

Existe evidência objetiva nas seguintes situações:

“Evidência objetiva 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;*
- (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. (§ 24 da NCRF 27).*

O § 25 da NCRF 27 indica ainda que “*Outros fatores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere. Um declínio significativo ou prolongado no justo valor de um investimento num instrumento de capital próprio abaixo do seu custo, também constitui prova objetiva de imparidade*”.

Por sua vez, o § 26 da NCRF 27 adianta ainda que: “*Os ativos financeiros que sejam individualmente significativos e todos os instrumentos de capital próprio devem ser avaliados individualmente para efeitos de imparidade. Outros ativos financeiros devem ser avaliados quanto a imparidade, seja individualmente, seja agrupados com base em similares características de risco de crédito*”.

O legislador fiscal resolveu objetivar as condições em que as perdas por imparidades poderiam concorrer para efeitos fiscais, nos termos dos arts. 35.º e 36.º do CIRC, à data dos factos, que dispõe o seguinte:

Artigo 35.º - Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis

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

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

b) (...)

3 - As perdas por imparidade e outras correções de valor referidas nos números anteriores que não devem substituir, por deixarem de se verificar as condições objectivas que as determinaram, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respectivo período de tributação:

Artigo 36.º - 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 insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;

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.

3 - Não são considerados de cobrança duvidosa:

a) *Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;*

b) *Os créditos cobertos por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;*

c) *Os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham mais de 10 % do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;*

d) *Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10 % do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.*

As perdas por imparidade constituídas, mesmo que no montante total do crédito, não conduzem ao desreconhecimento desse crédito na contabilidade. Esse desreconhecimento dos créditos só ocorre quando: (§ 30 da NCRF 27): *“Uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro apenas quando:*

(a) Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro expiram; ou

(b) A entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro; ou

(c) A entidade, apesar de reter alguns riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro, tenha transferido o controlo do ativo para uma outra parte e esta tenha a capacidade prática de vender o ativo na sua totalidade a uma terceira parte não relacionada e a possibilidade de exercício dessa capacidade unilateralmente sem necessidade de impor restrições adicionais à transferência. Se tal for o caso a entidade deve:

(i) Desreconhecer o ativo; e

(ii) Reconhecer separadamente qualquer direito e obrigação criada ou retida na transferência. (§ 30 da NCRF 27).

Por outro lado, a entidade devedora só deve desreconhecer o seu passivo financeiro (ou parte dele) *“quando se extinguir, i.e, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire”* (§ 33 da NCRF 27).

No caso dos autos, atento o estabelecido na NCRF 27, pode concluir-se que a A... deveria desreconhecer o ativo financeiro (crédito sobre os seus clientes) quando os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro expirassem. E do ponto de vista contabilístico, os direitos não expiraram pelo facto de a Requerente ter constituído perdas por imparidade¹, mesmo que na totalidade do crédito. O desreconhecimento dos créditos não ocorre pela constituição das perdas por imparidade, mesmo que estas tenham sido constituídas a 100%.

Assim, a Requerente só pode desreconhecer um crédito de que seja titular se, e somente se²: i) For satisfeita a obrigação por qualquer dos motivos definidos na lei civil; ii) For cancelada a obrigação (total ou parcialmente); e iii) A obrigação expirar por efeitos do tempo (por caducidade e prescrição).

Resulta do exposto que, in *casu*, não se pode considerar que, como pretende a Requerente, que os créditos se extinguiram pelo reconhecimento da perda por imparidade. Os direitos expirariam a partir do momento em que a Requerente tivesse na sua posse uma decisão judicial que declarasse que a entidade não tem direito a qualquer parte do património do seu cliente. Acresce que a mera decisão de insolvência não prova a impossibilidade de cobrar os seus créditos, pois o credor deve reclamar os mesmos à massa insolvente. E só da verificação da impossibilidade da massa insolvente fazer face aos créditos reclamados, deveria a A... desreconhecer esses créditos nas suas demonstrações financeiras. Pois, como ficou dito, um ativo só deve ser desreconhecido quando os direitos contratuais aos recebimentos deles resultantes se realizam, expiram ou são transferidos para outras entidades. Assim sendo, importaria verificar a prova objetiva da impossibilidade de se

¹ Do ponto de vista fiscal eram designadas até 2005 de provisões para clientes cobrança duvidosa. De 2006 a 2013, inclusive, designadas de ajustamentos em dívidas a receber.

² Importa atender a este respeito às normas do Código Civil, em que prevê como causas de extinção das obrigações as seguintes:

- Cumprimento;
- Dação em cumprimento (art. 837.º);
- Consignação em depósito (art. 841.º);
- Compensação (art. 847.º);
- Novação (art. 857.º);
- Remissão (art. 863.º);
- e, Confusão (art. 868.º).

apropriar dos fluxos de caixa resultantes dos diferentes ativos financeiros, ou seja, da sua extinção, por qualquer dos motivos previstos no ordenamento jurídico.

B) Sentido e alcance do n.º 2 do art. 41.º do CIRC

Em nossa opinião aplica-se ao caso *decidendi* o n.º 2 do artigo 41.º do CIRC, à data do desreconhecimento dos créditos, pelo facto de a Requerente ter decidido considerar os mesmos incobráveis em 2011. Os créditos considerados créditos de cobrança duvidosa, até 2010, são reclassificados, em 2011, para créditos incobráveis pela Requerente. Pelo disposto no n.º 3 do art. 35.º do CIRC “*As perdas por imparidade e outras correções de valor referidas nos números anteriores que não devem substituir, por deixarem de se verificar as condições objectivas que as determinaram, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respectivo período de tributação*”.

Logo há que desreconhecer os créditos incobráveis e as respetivas perdas por imparidade e reconhecer diretamente os créditos incobráveis ao abrigo do disposto no n.º 1 e 2 do art. 41.º do CIRC.

Até ao exercício de 2010, inclusive, o artigo 41.º do CIRC tinha a seguinte redação:

*“Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação na medida em que tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processos de execução ou de procedimento extrajudicial de conciliação pra viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento, **quando relativamente aos mesmos não tenha sido admitida perda por imparidade, ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.**”*

Realmente, a redação do preceito, até 2010, só admitia o reconhecimento fiscal dos créditos incobráveis para efeitos fiscais quando relativamente aos mesmos não tivesse sido admitido perda por imparidade, ou, sendo-o esta se mostrasse insuficiente. Todavia, com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado de 2010, veio

a alterar-se significativamente o regime dos créditos incobráveis³. A nova redação do art. 41.º do CIRC era a seguinte:

«1 — Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que:

a) Tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução, de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI — Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento, de decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou de créditos que se encontrem prescritos de acordo com o respetivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais e, neste caso, o seu valor não ultrapasse o montante de € 750; e

b) Não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.

2 — Sem prejuízo da manutenção da obrigação para efeitos civis, a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do número anterior ou ao abrigo do disposto no artigo 36.º fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.»

A norma é agora mais abrangente pois admite a incobrabilidade não só ao abrigo do n.º 1, como acrescenta a dedutibilidade fiscal dos créditos incobráveis ao abrigo do disposto no art. 36.º do CIRC. Em ambos os casos, n.ºs 1 e 2 do art. 41.º essa dedutibilidade fica dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais. Este último, por sua vez, deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do seu lucro tributável.

³ A principal alteração do regime teve um período de vida bastante curto, pois o n.º 2 foi revogado pela Lei n.º 2/2104. A opção da Comissão, cfr. consta do Relatório Final da Comissão, quanto à alteração ao regime dos créditos incobráveis, foi a de abandonar a obrigação acessória do dever de comunicação prevista no atual n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC, dados os elevados gastos que implicava, principalmente para as entidades que têm como clientes consumidores finais, onde essa comunicação não tem qualquer relevância do ponto de vista fiscal.

O art. 41.º do CIRC respeita ao reconhecimento do gasto fiscal com os créditos incobráveis previstos nos termos do n.º 1, bem como os créditos incobráveis que não constem do n.º 1, mas que tenham perdas por imparidade constituídas ao abrigo do art. 36.º do CIRC, qualquer que seja a percentagem de imparidade constituída sobre esse crédito, desde que a sua constituição cumpra com os requisitos previstos no art. 36.º do CIRC, à data dos factos.

Os créditos com perdas por imparidades constituídas ao abrigo do art. 36.º continuam a estar escriturados nas contas (denominadas por Demonstrações Financeiras) com um valor nulo, sempre que as perdas por imparidade tiverem atingido 100% do valor do crédito, classificado como clientes de cobrança duvidosa. Para desreconhecer estes créditos por via da sua consideração como créditos incobráveis, mesmo quando têm perdas por imparidades ao abrigo do art. 36.º do CIRC, o legislador fiscal adiciona um requisito adicional - comunicação ao devedor, para que o crédito incobrável seja dedutível para efeitos fiscais. Não cumprido esse requisito exigido no n.º 2, *in fine*, do art. 41.º do CIRC, não deve o valor do crédito concorrer para efeitos fiscais, devendo ser adicionado para efeitos de determinação do lucro tributável. Logo, e ainda que em termos contabilísticos não resulte nenhuma variação no resultado líquido do período, já igual solução não é aceite pelo legislador fiscal, pois se não se cumprirem as condições previstas no art. 41.º, o valor do crédito deve ser adicionado para efeitos da determinação do lucro tributável, ou seja, o valor do crédito incobrável não é dedutível do ponto de vista fiscal.

Quando é que esse desreconhecimento/anulação do crédito sobre clientes de cobrança duvidosa deve ser reconhecido como crédito incobrável de modo a concorrer para a determinação do lucro tributável?

- Sempre que estiver nas condições previstas no n.º 1 - alíneas a) e/ou b) do art. 41.º do CIRC;
- Quando não cumprindo as condições do n.º 1, este crédito tiver resultado de um crédito que cumpriu as condições para o reconhecimento fiscal das perdas por imparidade, cfr, disposto do art. 36.º do CIRC, e desde que a Requerente prove que comunicou ao devedor que considerou o seu crédito incobrável, com vista a que este último venha a considerar o mesmo como rendimento nas suas demonstrações financeiras.

Na redação em vigor até 2011 os créditos incobráveis desde que tivessem perdas por imparidade por imparidade constituídas não estavam abrangidos pelo artigo 41.º. Todavia, com a redação dada em 2011 os créditos incobráveis mesmo que tivessem sido considerados créditos de cobrança duvidosa e tivessem imparidades constituídas, seguem agora o regime fiscal previsto no referido artigo 41.º, por força do n.º 2 deste preceito.

A Requerente considera que, no caso em apreço, o n.º 2 do artigo 41.º do CIRC não é aplicável porque o n.º 1 do artigo 41.º do CIRC não é aplicável à situação dos créditos em discussão.

Assim, defende que da análise do referido preceito legal se retira que o mesmo se aplica aos casos em que os créditos se tornam incobráveis sem que a respetiva perda por imparidade tenha, ainda, em período de tributação anterior, sido reconhecida fiscal ou contabilisticamente, por nomeadamente (i) não se ter verificado até essa data o risco de incobrabilidade ou (ii) tendo sido reconhecida a respetiva perda por imparidade, por a mesma não reunir os requisitos para a sua aceitação fiscal, ou (iii) mesmo sendo admitida fiscalmente, por a mesma não se mostrar suficiente por não cobrir a totalidade da dívida.

Uma vez que a Requerente procedeu, em períodos de tributação anteriores a 2011, ao reconhecimento da respetiva perda por imparidade até perfazer a totalidade do valor do crédito em causa, o referido preceito legal não seria de aplicar ao caso em apreço porquanto os créditos em questão não foram diretamente considerados como gastos ou perdas do período de tributação de 2011.

Entende a Requerente que considerar que os créditos cuja perda por imparidade já foi totalmente reconhecida devem ser abrangidos pelo disposto no artigo 41.º do CIRC retiraria todo e qualquer efeito útil ao termo “*diretamente*”, constante no n.º 1 daquela disposição legal. Neste sentido, a Requerente chama a atenção para a factualidade dada como provada no processo arbitral n.º 85/2012-T, decidido em 20.12.2012, onde se refere que: “*Numa informação vinculativa emitida em 2008 a requerimento da Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira adotou o seguinte entendimento:*

“Quanto à matéria controvertida, tem sido entendido pelos Serviços que, face ao disposto no art.º 35.º do CIRC, e não podendo determinado crédito ser considerado diretamente incobrável nos termos do art. 39.º do CIRC, por carecer de base legal, i.e., nos casos em que a incobrabilidade não resulte de processo especial de recuperação de empresa e proteção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência, os créditos em mora há mais de 2 anos e “provisionados” a 100%, de acordo com a lei fiscal, podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e proteção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência. Para o efeito deverá o sujeito passivo integrar no dossier fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos e, no caso de se concretizar o recebimento de valores referentes a créditos anulados, o respetivo proveito será relevado contabilisticamente e tributado no exercício em que tal se verifique”.

Para a Requerente, tendo o montante dos créditos de cobrança duvidosa sido provisionado na totalidade, apenas na eventualidade de os referidos valores serem pagos pelos devedores é que o referido proveito deve ser relevado contabilisticamente e, como tal, sujeito a tributação em sede de IRC.

Todavia, a letra do preceito em causa, art. 41.º, n.ºs 1 e 2, é completamente distinta daquele que respeita ao caso referido acima.

Em nossa opinião, o regime das perdas por imparidade para créditos de cobrança duvidosa não é alternativo ao regime dos créditos incobráveis, tendo por base a letra da lei, pois o que o legislador fiscal prevê é um regime de complementaridade, já que o regime dos créditos incobráveis é sequencial ao regime das perdas por imparidade, cfr. se prevê no art. 41.º do CIRC, nomeadamente na al. b), do n.º 1 e do n.º 2 do referido preceito, com a redação que lhe foi dada em 2011.

A orientação legal dos créditos incobráveis alterou-se, em 2010, pelo que qualquer crédito incobrável, depois da alteração de 2010, não se extingue verdadeiramente pelo facto de estar em mora há mais de 2 anos e de ter sido reconhecida uma perda por imparidade de

100%. Tal não significa de *per si*, que o direito contratual aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro se extingam. Em termos contabilísticos, o que está em causa é o desreconhecimento de um crédito que já tem uma perda por imparidade constituída a 100%, e esse desreconhecimento de um crédito sobre um cliente de cobrança duvidosa, ainda que não cumpra com as exigências previstas na NCRF 27, não vai influenciar o resultado contabilístico (Resultado líquido antes de imposto), pois tal como se prevê no ordenamento contabilístico esse desreconhecimento vai conduzir ao débito na conta 21.9 - Perdas por imparidade acumuladas, por contrapartida na conta 21.X⁴ - Clientes de cobrança duvidosa. Logo, apenas se movimentam contas de balanço, não tendo qualquer impacto nas contas de resultados (nem em rendimentos ou gastos). Não obstante, esse modo de contabilizar o desreconhecimento do crédito é-o do ponto de vista contabilístico. Contudo, e ainda assim entendemos que a melhor forma de contabilizar o desreconhecimento do crédito de cobrança duvidosa e o reconhecimento do crédito incobrável, com a reversão (por anulação ou utilização) da perda por imparidade é a adotada pela Requerente que implicou o reconhecimento do rendimento da reversão da perda por imparidade, pois esta perda por imparidade constituída em períodos anteriores torna-se desnecessária e deve por isso ser revertida/anulada. Simultaneamente, deve reconhecer o gasto por efeito do reconhecimento do crédito incobrável. Todavia, e porque a Requerente desejava desreconhecer o crédito em clientes de cobrança duvidosa, para o reconhecer como crédito incobrável, concordámos com a movimentação contabilística adotada pela Requerente, revertendo a perda por imparidade (reconhecendo um rendimento) pela desnecessidade da mesma, já que a Requerente decidiu desreconhecer o seu crédito sobre o cliente. A reversão da perda por imparidade é um rendimento fiscalmente aceite, pois visa anular um gasto anteriormente reconhecido do ponto de vista contabilístico e também do ponto de vista fiscal quando esse reconhecimento cumpriu com os pressupostos do art. 36.º do CIRC.

Mas para que possa anular o rendimento considerado em período anterior, mais concretamente no período em que reconheceu o rédito da venda/prestação de serviços, vai

⁴ Ainda que esta conta não esteja codificada no Código de Contas do SNC (Portaria 1011/2009, de 9 de setembro), a generalidade dos operadores opta por utilizar o código 21.7 - Clientes de cobrança duvidosa.

agora ter que reconhecer um gasto do ponto de vista contabilístico para anular o rédito da venda/prestação do serviço. Vai considerar, por isso, o reconhecimento de um gasto com os créditos agora considerados incobráveis. A Requerente reconheceu do ponto de vista contabilístico um gasto em clientes incobráveis. Os créditos em causa - créditos incobráveis - devem ser diretamente considerados como gastos no exercício de 2011, ainda que a entidade tenha efetuado perdas por imparidade em períodos/exercícios anteriores a 2011, que por desnecessárias ou pela utilização devem ser anuladas no período em que se reclassifica o crédito cujo risco de cobrabilidade as mesmas visavam acautelar. Para aferir o tratamento fiscal subjacente a este procedimento contabilístico, importa atender ao enunciado na lei fiscal.

Um crédito com imparidades constituídas (entre 25% e 100%), e desde que verificados os requisitos previstos no art. 36.º, para vir a ser considerado crédito incobrável e concorrer para efeitos fiscais, tem o contribuinte que provar que efetuou prova de comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.

De acordo com a Requerida, o dever de possuir prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, estatuído no n.º 2 do art.º 41.º do Código do IRC, é aplicável aos créditos cuja anulação ou desreconhecimento contabilístico não tem por contrapartida o reconhecimento de um gasto no mesmo período, em resultado de já se ter verificado, em períodos de tributação anteriores, o registo das perdas por imparidade relativamente à totalidade dos créditos.

A esse respeito, a AT salienta que, na resposta a pedidos de informação vinculativa, já teve oportunidade de esclarecer que a referência, no n.º 2 do art.º 41.º, ao reconhecimento como gasto para efeitos fiscais dos créditos considerados incobráveis ao abrigo do art.º 36.º do CIRC, deveria ser entendida (cfr. pontos 15 e 16 da informação vinculativa n.º 2797, de 31.10.2011) «no sentido de que se verifica a incobrabilidade dos créditos quando o credor abate ao ativo o crédito sobre o devedor, ou seja, em situações de incobrabilidade efetiva» e que as «perdas por imparidade de créditos reconhecidas nos termos do n.º 1 do art.º 36.º

do CIRC, indiciam um risco de cobrança de crédito e não a sua incobrabilidade.» Nas palavras da Requerida, “com o intuito de extrair um sentido útil do segmento do n.º 2 do art.º 41.º e de forma a distinguir os créditos incobráveis subsumidos no n.º 1 e os créditos considerados incobráveis ao abrigo do disposto no artigo 36.º, a AT procurou clarificar que, relativamente a estes últimos, o reconhecimento dos gastos para efeitos fiscais embora ocorra com a dedução das perdas por imparidade relativas aos créditos de cobrança duvidosa, nos termos previstos no art. 36.º do Código do IRC, aquelas perdas estão associadas à existência de um risco de incobrabilidade dos créditos e, enquanto tal, são qualificadas como perdas reversíveis até à concretização das condições que justifiquem o desreconhecimento contabilístico dos créditos.” Ou seja, só quando deixar de existir a incerteza quanto à ocorrência das situações ou factos que originam o risco de incobrabilidade dos créditos, passando a ser certa a impossibilidade de cobrança dos créditos é que as perdas, anteriormente registadas como “imparidades”, se tornam definitivas e, portanto, os créditos deixam de ser considerados como de cobrança duvidosa e passam a ser considerados como créditos incobráveis.

Em concreto, quanto ao dever de comunicação prescrito no n.º 2 do artigo 41.º do CIRC, entende a AT, na linha do entendimento constante das informações vinculativas n.º ..., de 31.10.2011 e n.º ..., de 04.06.2013, sobre a aplicação do n.º 2 do art.º 41.º do Código do IRC aos créditos considerados incobráveis ao abrigo do disposto no artigo 36.º, que o credor, no período de tributação em que procede ao desreconhecimento dos créditos que se mostrem incobráveis, deve também efetuar a comunicação ao devedor sobre a anulação do crédito para permitir que este possa reconhecer um rendimento para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Ainda de acordo com a AT, não se retira do n.º 2 do art.º 41.º do Código do IRC qualquer exigência relativa à verificação de simultaneidade temporal na consideração do gasto decorrente da anulação do crédito – na esfera do credor – e dos rendimentos, na esfera do devedor, quando se trate de créditos cujas perdas por imparidade são dedutíveis para efeitos fiscais. Logo, no contexto do n.º 2 do art.º 41.º, o dever de comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais deve ser entendido como tendo de ser cumprido na sequência do desreconhecimento contabilístico ou anulação do próprio crédito

considerado incobrável, i.e. quando o gasto decorrente da sua incobrabilidade se torne definitivo e não, como defende a Requerente, à medida a que seja efetuado o registo das imparidades. Em consequência, a AT entende não assistir razão à Requerente quando esta defende que *“não se pode aplicar aos créditos cujos gastos foram reconhecidos antes de 2011, uma obrigação que, de acordo com a redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, apenas vigorou a partir de 1 de Janeiro de 2011”*.

No projeto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, a AT acaba por concluir que *“(…) é no período de tributação que se procede ao desreconhecimento contabilístico do crédito que o credor deve efetuar a comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, ainda que este tenha sido considerado em períodos de tributação anteriores por via das perdas por imparidade contabilizadas com base na mora (Conf. pt. 9, Inf. Vinculativa n.º ... de 2013 – 06 – 04)”*.

Para sustentar este entendimento, a AT invoca o disposto nas Informações Vinculativas n.ºs ..., de 31.10.2011 e ..., de 04.06.2013 – cfr. cópia de Documentos n.º 13 e 14 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente considera ainda que o disposto no n.º 2, do artigo 41.º, deve ser lido no sentido de que a dedutibilidade dos créditos ao abrigo do disposto no artigo 36.º – e não a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis ao abrigo do disposto no artigo 36.º – fica dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, a qual deve ser efetuada no momento do reconhecimento do gasto, tal como referido na própria redação do n.º 2, do artigo 41.º (prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais).

Assim, sendo o momento da constituição da perda por imparidade o momento relevante para a contabilização do custo inerente, e uma vez que as perdas por imparidade com os créditos em causa foram reconhecidas como gasto em exercícios anteriores a 2011, a Requerente considera que não se pode aplicar aos créditos cujos gastos foram reconhecidos

antes de 2011, uma obrigação que, de acordo com a redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, apenas vigorou a partir de 1 de Janeiro de 2011.

Deste modo, a Requerente considera forçoso concluir que a obrigação de comunicação contida no n.º 2, do artigo 41.º, do CIRC, não tem aplicação ao caso *sub judice*, uma vez que é inequívoco que as perdas por imparidade foram reconhecidas contabilística e fiscalmente a 100% em momento anterior a 2011 e que o gasto com os créditos posteriormente considerados incobráveis foi reconhecido em momento anterior à data de entrada em vigor da norma que impõe a obrigação de comunicação do respetivo reconhecimento como gasto.

Da não vinculação ao entendimento constante das Informações Vinculativas invocadas

Relativamente à invocação, por parte da AT, do entendimento constante em informações vinculativas por si emitidas, a Requerente refere que a posição definida pela AT nas informações vinculativas que emite apenas a vinculam relativamente à situação individual e concreta objeto do pedido de informação vinculativa por parte de determinado contribuinte.

Quanto a este ponto, assiste razão à Requerente, pois nos termos do disposto no n.º 14 do artigo 68.º, da LGT, as informações vinculativas emitidas pela AT apenas produzem efeitos na relação entre a AT e o contribuinte que as solicitou.

Importa a este respeito atender que não são as informações vinculativas emanadas pela AT que criam normas de incidência, mas é a própria lei, interpretada de acordo com os cânones da teoria geral da interpretação da lei e do quadro normativo que a conforma, que afasta a dedutibilidade direta dos créditos incobráveis se não forem cumpridos os requisitos previstos na lei fiscal.

Ora, conforme doutrina e jurisprudência amplamente citada, as orientações da administração fiscal só a ela vinculam, não dispendo de eficácia externa, sob pena de

violação do princípio da legalidade. Por isso, a AT não pode substituir-se ao legislador e adotar, por via administrativa, (seja através de circular ou informação vinculativa) um critério diferente para considerar os créditos incobráveis, ainda que o faça por uma razão atendível.

Pode invocar-se que à data dos factos existiam várias orientações de natureza administrativa, ainda que as mesmas não tenham carácter vinculativo para a Requerente, pois as informações vinculativas que a AT emite apenas a vinculam, como se deixou anteriormente dito, relativamente à situação individual e concreta objeto do pedido de informação vinculativa por parte de determinado contribuinte, cfr. disposto no n.º 14 do artigo 68.º. Todavia, recorrendo à análise das informações vinculativas sob o caso em análise, importa verificar que nenhuma das informações vinculativas se prende com o preceito fiscal em vigor à data dos factos. Todas as orientações administrativas existentes à data dos factos eram no contexto de um sistema contabilístico com uma filosofia completamente diferente daquele que vigorava *in casu* (POC e SNC, respetivamente). Também as regras fiscais eram substancialmente distintas da letra do art. 41.º vigente à data dos factos, pois cfr. referido supra com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, o legislador fiscal introduziu algumas alterações no n.º 1 do art. 41.º do CIRC, face à redação anterior, e foi aditado um n.º 2 à norma, que estabelece que a dedutibilidade dos créditos fica ainda dependente da existência de prova de comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais.

A posição da AT, todavia, veio a ser modificada no que respeita aos créditos incobráveis não abrangidos pelo art. 41.º - consequências fiscais do seu desreconhecimento, no âmbito do processo 2013..., Despacho de 2014-01-28, do Diretor Geral, afirma-se que:

*“por força do presente despacho **e com efeitos a partir da respetiva data**, fica prejudicado o entendimento que, ainda na vigência do Plano Oficial de Contabilidade foi sancionado e divulgado no segundo parágrafo da ficha doutrinária emitida sobre o assunto “Créditos Incobráveis” (Processo n.ºs .../93 e .../02), segundo o qual:*

“Os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não

processo especial de recuperação de empresas e proteção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência”

Tal como referimos supra, a redação em vigor até 2011 os créditos incobráveis desde que tivessem perdas por imparidade por imparidade constituídas não estavam abrangidos pelo artigo 41.º. Todavia, com a redação dada em 2011 os créditos incobráveis mesmo que tivessem sido considerados créditos de cobrança duvidosa e tivessem imparidades constituídas, seguiam agora o regime fiscal previsto no referido artigo 41.º, por força do n.º 2 deste preceito. Assim, sendo esta última informação vinculativa também não pode ser invocada por 2 razões principais. Primeira, o texto da lei sofreu uma alteração significativa, impondo a obrigação de os créditos com perda por imparidade se sujeitarem ao regime previsto no n.º2 do art. 41.º. Segunda, porque o conteúdo de qualquer informação vinculativa apenas obriga o contribuinte que solicitou o pedido de informação vinculativa (o que não foi o caso) e porque esta última informação vinculativa é posterior ao período em análise, mais concretamente refere-se a 2014. Atendendo à data da informação vinculativa, 28.01.2014, não pode a AT vir a invocar contra a Requerente uma informação vinculativa que se não lhe aplicava diretamente, atendendo à natureza desse tipo de informação, mas também atendendo à data da sua elaboração, pois esse entendimento vigora após 28 de janeiro de 2014 e não pode ter efeitos retroativos a 2011, quando efetivamente o Requerente não conhecia a nova posição da AT e não tinha que obrigatoriamente seguir o disposto pela AT nessa informação vinculativa. O contribuinte não conhecia à data dos factos esta orientação administrativa, e mesmo que a conhecesse só a teria que seguir se a mesma lhe fosse favorável.

C) A prova exigida no art. 41.º, n.º2

*“Sem prejuízo da manutenção da obrigação para efeitos civis, a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do número anterior **ou ao abrigo do disposto no artigo 36.º** fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele*

montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.” Quando o legislador afirma que a dedutibilidade dos créditos pode ser ao abrigo do n.º 1 (alínea a) ou b) ou a) e b)) **ou ao abrigo do disposto no artigo 36.º**, este último preceito elenca as condições em que a entidade pode beneficiar da existência de um crédito de cobrança duvidosa com perdas por imparidade reconhecidas fiscalmente. Logo, um crédito com imparidades constituídas (entre 25% e 100%, cfr. previsto no art. 36.º do CIRC), e desde que verificados os requisitos previstos no art. 36.º, para vir a ser considerado crédito incobrável e a concorrer para efeitos fiscais, tem o contribuinte que provar que efetuou prova de comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, para que este possa considerar esse valor como um rendimento para efeitos fiscais.

O n.º 2 do art. 41.º limita-se a falar da prova da comunicação, mas não explicita em que consiste essa prova, nem refere quais os requisitos formais para essa prova.

O legislador fiscal não impõe, contrariamente ao previsto no Código do IVA, especiais deveres de comunicação e o preceito que a AT se socorre na Resposta, o art. 141.º do CIRC, tem um âmbito distinto daquele que pretende fazer valer *in casu*, pois o anterior preceito prevê que: “as declarações e outros documentos que, nos termos deste Código, **devam ser apresentados em qualquer serviço da administração fiscal**, podem ser remetidos pelo correio, sob registo postal, ou por telefax desde que, sendo necessário, possa confirmar-se o conteúdo da mensagem e o momento em que foi enviada” (n.º 1 do art. 141.º do CIRC).

Assim, a lei fiscal é clara neste último preceito, pois apenas dispõe sobre o envio de documentos que devem ser apresentados em qualquer serviço da administração fiscal, e não quaisquer documentos que sirvam de provas entre e os particulares (sujeitos passivos) e a AT, como é o caso previsto, *in fine*, no n.º 2 do art. 41.º do CIRC. Neste preceito não foi contemplada qualquer exigência de prova especialmente cuidada.

No presente caso, sobre o cumprimento do requisito de comunicação ao devedor previsto no n.º 2 do art.º 41.º, verificou a Inspeção Tributária a existência de cartas endereçadas a

cada cliente, mas não foi demonstrado pela Requerente o efetivo envio das cartas aos respetivos devedores.

De acordo com a Requerente, o artigo 41.º do CIRC só se aplicaria a casos em que os créditos se tornam incobráveis sem que a respetiva perda por imparidade tenha, em período de tributação anterior, sido reconhecida fiscal ou contabilisticamente, por (i) não se ter verificado até essa data o risco de incobrabilidade, por (ii) não ter sido reconhecida a respetiva perda por imparidade, por a mesma não reunir os requisitos para a sua aceitação fiscal, ou por (iii) mesmo sendo admitida fiscalmente, por a mesma não se mostrar suficiente por não cobrir a totalidade da dívida. No caso vertente, como a Requerente procedeu, em períodos de tributação anteriores a 2001, ao reconhecimento das perdas por imparidade até perfazer a totalidade do valor do crédito em causa, o preceito em causa não lhe seria aplicável.

Em suma, para a Requerente, é pressuposto de aplicação do artigo 41.º (e do dever de comunicação previsto no n.º 2), que os créditos sejam diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação, isto é, sem que antes tenham sido constituídas, relativamente aos mesmos, perdas por imparidade.

Não assiste razão à Requerente.

A Requerente devia ter vindo provar no processo que comunicou aos devedores esse desreconhecimento do crédito, para efeitos de ver reconhecidos os valores dos créditos considerados incobráveis como gasto fiscal do período em que ocorreu esse desreconhecimento dos clientes cobrança duvidosa e, simultâneo, reconhecimento de créditos incobráveis. Todavia, a Requerente não prova que realizou a comunicação exigida no n.º 2 do art. 41.º *in fine*, do CIRC, cfr. analisaremos *infra*.

Efetivamente, da leitura do artigo 41.º do CIRC resulta que o que o legislador quis foi permitir que o crédito considerado incobrável possa ser considerado gasto ou perda do período de tributação em que a incobrabilidade se torna certa, mesmo que o sujeito passivo não tenha sinalizado o risco de incobrabilidade através da constituição em períodos de

tributação anteriores de perdas por imparidade. Caso tenha sido constituída uma perda por imparidade em momento anterior, tendo a mesma sido admitida fiscalmente como perda, o sujeito passivo já não pode considerar diretamente como gasto do período de tributação em que o crédito passa a incobrável o mesmo valor. Nesse caso, terá que proceder à anulação dos créditos que tenham sofrido uma perda total por imparidade, operação essa que, tal como a consideração direta do crédito como gasto do período de tributação em que ocorre a incobrabilidade, deve ser acompanhada da comunicação ao devedor prescrita pelo n.º 2 do artigo 41.º do CIRC.

Com efeito, enquanto um crédito é considerado de cobrança duvidosa e, portanto, se permite a constituição de uma imparidade relativamente ao mesmo, a perda, embora aceite fiscalmente, fica a aguardar a evolução do risco de incobrabilidade do crédito até que este se torne definitivo. Nesse momento, verificadas as condições de que depende a qualificação de um crédito como incobrável [previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC], o crédito é desreconhecido e as perdas por imparidade anuladas. É nesse momento que o gasto associado à impossibilidade de cobrança do crédito se converte em definitivo e que, portanto, deve ser enviada comunicação ao devedor incumpridor para que este o considere, simetricamente, como rendimento. No fundo, a imparidade permite antecipar a perda, mas só quando se verifica a incobrabilidade é que a situação, fiscalmente, se torna definitiva. É, pois, nesse momento, que o devedor deve declarar o rendimento correspondente.

Recorde-se que o n.º 2 do artigo 41.º do CIRC, de onde decorre a obrigação de comunicação cujo cumprimento está em causa no presente processo, se aplica a duas situações: (i) a dos créditos que são considerados incobráveis ao abrigo do n.º 1 do mesmo artigo 41.º (ou seja, créditos reconhecidos *diretamente* como incobráveis) e (ii) a dos créditos considerados incobráveis ao abrigo do disposto no artigo 36.º do CIRC (ou seja, créditos reconhecidos *indiretamente* como incobráveis através do *desreconhecimento* do ativo por contrapartida da conta onde se encontram contabilizadas as perdas por imparidade anteriormente reconhecidas. Neste sentido, o n.º 2 autonomiza-se do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, não se aplicando apenas às situações previstas naquele n.º 1 (as de

reconhecimento *direto* da incobabilidade), mas também às situações de reconhecimento *indireto* da incobabilidade, depois de terem sido constituídas imparidades por os créditos se terem tornado de cobrança duvidosa. Consequentemente, a obrigação de comunicação aí prevista aplica-se a ambas as situações e é requisito quer do reconhecimento *direto* da incobabilidade, quer do reconhecimento *indireto* da incobabilidade.

Concluindo: assiste razão à AT ao exigir o cumprimento do dever de comunicação prescrito no n.º 2 do artigo 41.º do CIRC à situação dos autos e, consequentemente, que a violação desse dever de comunicação acarreta a não consideração do gasto no período de tributação em causa.

D) Da insolvência dos credores da Requerente

No caso dos autos, a Requerente não fundamentou o seu pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário com base na situação de insolvência declarada pelo Tribunal competente de grande parte ou da totalidade dos seus devedores.

Eventualmente, se a Requerente tivesse peticionado que a generalidade dos créditos em causa pertencia a empresas insolventes, poder-se-ia questionar a utilidade da comunicação exigida no n.º 2 do art. 41.º do CIRC. Na realidade, a utilidade dessa comunicação poderia, eventualmente, ser nula se a Requerente tivesse vindo a provar que os seus devedores estavam insolventes, e que essa era a razão válida para considerar os créditos incobáveis do ponto de vista fiscal, mesmo que não tivesse verificado a comunicação formal exigido no n.º 2 do art. 41.º, *in fine*, pois estando os devedores em insolvência o efeito útil dessa comunicação seria nulo para a coleta de receitas fiscais por parte administração fiscal, pois na generalidade das situações as empresas insolventes não apresentam informação contabilística e fiscal, não podendo vir a reconhecer esse crédito como rendimento fiscal tributável (só existiria efeito útil se a entidade declarada viesse a ser admitida para recuperação pela assembleia de credores). Em nosso entender, a prova requerida para se considerarem os créditos incobáveis poderia ser feita por meios mais credíveis, porque provenientes de instâncias oficiais, se a Requerente tivesse optado por invocar a particular situação dos seus devedores e juntasse: i) Declaração de insolvência do

tribunal onde correm termos o processo; bem como a fixação de prazo para a reclamação dos créditos; e posteriores: ii) Declaração de decisão de encerramento do processo por a massa insolvente ser manifestamente insuficiente para satisfazer as custas do processo e/ou as restantes dívidas da massa insolvente; ou iii) Declaração do tribunal reconhecendo a recuperação apenas parcial dos créditos. Não obstante a exigência da prova de comunicação ao devedor, poderia considerar-se que existia nos atos prova mais credível por assentar em declarações publicadas em Diário da República, não havendo possibilidade de recuperar os créditos e, conseqüentemente, o efeito útil da comunicação seria nulo. A prova, através de certidão do Tribunal Competente, poder-se-ia constituir e até ser mais fidedigna do que uma mera comunicação ao devedor para efeitos da dedutibilidade fiscal desses créditos incobráveis, nomeadamente através da disponibilização da sentença judicial comprovativa da impossibilidade de recuperar os seus créditos. Quando o devedor se encontra insolvente, e nesta circunstância não se encontra obrigado a apresentar contas para efeitos societários e fiscais, o efeito útil para a Administração Fiscal, em termos de receita seria nulo, pois o devedor não tem condições para vir a reconhecer o rendimento daí resultante, nem do ponto de vista contabilístico nem fiscal. Considerar-se-ia, nessas circunstâncias, completamente desproporcional não dar razão ao sujeito passivo com fundamento na omissão de um requisito formal de comunicação ao devedor, e contrário aos mais elementares princípios de justiça estar a restringir os meios de prova. A ter sido assim, outra poderia ter sido a decisão, mas para tal a Requerente teria que ter vindo ao processo provar que os titulares do dever de pagar não estavam em condições de fazer refletir no seu lucro tributável esse perdão de dívida, pois encontravam-se insolventes e sem património para partilhar e, por isso, o efeito útil da comunicação exigido no n.º 2 do art. 41.º seria nulo.

O certo é que a Recorrente não invocou esses factos e nem juntou ao processo aqui em causa quaisquer documentos/certidões que pudessem comprovar a verificação desses pressupostos, nomeadamente, a insolvência dos devedores, sendo certo que lhe cabia o ónus da prova, atento o estatuído no artigo 74.º da LGT.

Não peticionando essa causa, e atendendo à letra da lei fiscal, n.º 2 do art. 41.º do CIRC, a Requerente teria que provar que comunicou esse desreconhecimento dos seus créditos, ou seja, que transformou os seus créditos de cobrança duvidosa em créditos

incobráveis. Todavia, como ficou dito, a Requerente não apresentou prova da comunicação efetuada aos devedores, que decidiu desreconhecer, por os considerar créditos incobráveis e já não créditos de cobrança duvidosa.

Não apresentando a Requerente prova da impossibilidade de obter a satisfação dos seus créditos, havia o dever de comunicação imposto no n.º 2, *in fine*, do art. 41.º do CIRC. A este propósito a Requerente junta apenas 3 cartas, que tendem a fazer a prova do requisito previsto no n.º 2, *in fine*, do art. 41.º do CIRC, em três situações concretas, relativos aos clientes C..., D..., E...Lda., F..., G..., constantes da listagem dos créditos com imparidade aceite fiscalmente (cfr. fls. 6 do Anexo 1 do RIT). Instada, pela Requerida, a juntar prova do envio da comunicação a Requerente, não o fez.

Por sua vez, igualmente instada a Requerente a fazer prova a pedido do Tribunal, esta limitou-se a juntar um conjunto de 58 documentos, em que apenas em alguns casos se comprova que a Requerente não conseguiria recuperar os referidos créditos, já que houve declaração de encerramento do processo por insuficiência de bens da massa insolvente. Os documentos apresentados são variados e difíceis de classificar para efeitos de prova da impossibilidade de recuperação dos créditos. Na grande maioria dos documentos apresentados pela Requerente, esta limita-se a juntar a declaração do tribunal declarando o devedor insolvente, e definindo o prazo para a reclamação dos créditos para os credores da referida sociedade. Todavia, tais documentos não provam a impossibilidade de recuperação dos créditos, pelo que a decisão da Requerente foi tomada por expressa vontade dos seus órgãos de gestão, e não por declaração expressa do tribunal, declarando ser a massa insolvente manifestamente insuficiente para satisfazer as dívidas, motivo que o Tribunal poderia eventualmente considerar suficiente para não se exigir a obrigação formal da necessidade de comunicação referida no n.º 2 do art. 41.º, invocando para tal o efeito inútil da referida comunicação.

Cabia, por isso, à Requerente provar que havia suporte legal para a anulação dos créditos anteriormente classificados como créditos de cobrança duvidosa, por via do reconhecimento da sua incobrabilidade, considerando-os incobráveis, juntando para o

efeito ao processo as provas requeridas aos Tribunais onde decorreram essas ações de insolvência.

Assim sendo, e porque a Requerente não apresentou prova suficiente de cada um dos processos constantes da listagem entregues à AT com o detalhe dos créditos incobráveis em 2011 e uma listagem dos créditos incobráveis com imparidade aceite fiscalmente impunha-se o exposto dever de comunicação.

Em síntese, se a entidade decidiu desreconhecer os créditos sem a observância dos requisitos exigidos no artigo 41.º do CIRC para a sua consideração como crédito incobrável devem os mesmos ser acrescidos no quadro 7 da Declaração Modelo 22. Subscreve-se, por isso, o entendimento vertido no Acórdão Arbitral n.º 85/2012-T, de 20.12.1012, no qual se elucida que “com a eliminação contabilística dos créditos referidos [provisionados], eles deixarão definitivamente de ser incluídos no balanço e de ter relevância fiscal (...). Por isso, não tendo suporte legal a eliminação dos créditos do balanço justifica-se que seja efetuada a correção ao lucro tributável, considerando os valores desses créditos para efeitos de tributação em IRC, como se anulação não tivesse sido efetuada”.

IV. DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

a) Julgar totalmente improcedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e de anulação dos atos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), referentes ao período de 2011, em concreto:

- o ato de liquidação adicional identificado com o n.º 2014..., de 20.08.2014, referente a IRC, no valor de € 1.861.847,45, que deu origem, de acordo com a demonstração de acerto de contas com o n.º 2014..., a imposto a pagar no valor de € 1.879.256,72;

- as Demonstrações de Liquidação de Juros, com o n.ºs 2014 ... e 2014..., da autoria da AT – Área da Cobrança, nos valores de € 797,48 e € 148.628,77 e

b) Julgar prejudicada apreciação do pedido de “(...) *indenização legal por prestação de garantia indevida, nos termos dos artigos 171.º, do CPPT, e 53.º, da LGT* (...)”.

VALOR DO PROCESSO

De conformidade com o disposto no artigo 306º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 47/2013, de 26 de Junho, 97º - A), nº 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €1.879.256,72.

CUSTAS

Nos termos dos artigos 12º, nº 2, 22º nº 4 do RJAT e 2º e 4º, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em €24.786,00, a cargo da Requerente.

- **NOTIFIQUE-SE**

Lisboa, 18-4-2016

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

Ana Maria Rodrigues
(Vogal)

Raquel Franco
(Vogal)