

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 210/2018-T

Tema: IRC – Dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A contribuinte A..., S.A., com o n.º de identificação fiscal ... (doravante designado por “Requerente”), com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ..., apresentou, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de Tribunal Arbitral de forma a ser declarado ilegal o indeferimento do Recurso Hierárquico deduzido com vista à anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) referente ao exercício de 2012, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. 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 RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro do tribunal singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 14 de junho de 2018.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 4 de julho de 2018.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticiona a ilegalidade do indeferimento do Recurso Hierárquico, deduzido com vista à anulação da liquidação de IRC n.º 2016..., juntamente com a respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e a demonstração de acerto de contas n.º 2016..., as quais acrescem ao montante de Euro 469.503,12, emitidas por respeito ao exercício de 2012,

5. Sendo igualmente peticionado o reembolso do montante pago a título de imposto, relativo aos créditos considerados incobráveis, bem como o pagamento, por parte da AT, de juros indemnizatórios.

6. A AT apresentou resposta, peticionando, por sua vez, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não se verificar qualquer vício de violação de lei, solicitando que o ato tributário em análise, por não violar qualquer preceito legal ou constitucional, seja mantido na ordem jurídica.

7. Por despacho de 23 de novembro de 2018, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

8. Tendo ambas as partes, no contexto do exercício do direito do contraditório, optado por, tempestivamente, apresentarem as suas alegações adicionais, às quais não cabe, contudo, referência, por se limitarem a reforçar a posição já sufragada nas já peças apostas e sob apreciação do Presente Tribunal Arbitral (*i.e.*, o Pedido de Pronúncia Arbitral e a Resposta).

9. Decidiu o presente Tribunal Arbitral, em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente definidas as posições das partes nos respetivos articulados, tendo igualmente dispensado, pelo mesmo motivo, a audição das testemunhas citadas pela Requerente.

10. Tendo em consideração o *supra* exposto, o presente Tribunal Arbitral fixou como prazo limite para a decisão arbitral o dia 21 de dezembro de 2018.

11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

12. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

II. Questão a decidir

13. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a de saber se, à luz do disposto no artigo 41.º do Código do IRC, estarão verificados os pressupostos de dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis pela ora Requerente e que não foram reconhecidos pela AT.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

14. Examinada a prova documental produzida, o presente tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

- I. A Requerente é uma sociedade comercial anónima cuja atividade se prende com o comércio e reparação de viaturas e equipamentos de veículos pesados da marca H..., sendo a sociedade detida a 100% pela sociedade B..., com sede na Suécia.
- II. A Requerente é sujeito passivo do regime normal de IRC e sujeito passivo de IVA, enquadrada no regime de periodicidade mensal.
- III. No exercício fiscal de 2012, a ora Requerente procedeu ao reconhecimento de gastos fiscais, montante de Euro 808.830,07, relativamente a créditos incobráveis, respeitantes, em parte, a créditos que se encontravam em mora há mais de 24 meses e,

na parte remanescente, a créditos com processos de insolvência ou execução subjacentes.

- IV. A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo interno, de âmbito parcial, em sede de IRC, abrangendo os exercícios de 2012 e 2013, instaurado com o objetivo de validar a dedutibilidade fiscal dos gastos com créditos incobráveis declarados naqueles exercícios e, bem assim, corrigir os prejuízos fiscais deduzidos na sequência das correções efetuadas a exercícios anteriores.
- V. Na sequência do referido procedimento inspetivo, a Requerente foi notificada do Projeto de Correções do Relatório de Inspeção, tendo reagido tempestivamente, através de Direito de Audição Prévia, contra as correções aí expostas.
- VI. Desconsiderando os argumentos apresentados pela ora Requerente em sede de Audição Prévia, a AT procedeu à emissão do Relatório Final de Inspeção, de onde resultaram correções que originaram a Liquidação nº 2016..., a liquidação de juros compensatórios nº 2016..., assim como a demonstração de acerto de contas nº 2016..., todos com referência a 2012.
- VII. Como fundamento para as referidas correções, a AT alegou, em suma, que, relativamente aos créditos incobráveis com processos de insolvência ou de execução subjacentes, a Requerente teria erroneamente desreconhecido o gasto fiscal a eles associado, visto não se encontrarem findos os processos judiciais subjacentes e, por conseguinte, haver ainda a possibilidade de a ora Requerente ver esse crédito devidamente pago pelo devedor.
- VIII. Adicionalmente, a AT considerou ainda que, em alguns dos créditos reconhecidos pela ora Requerente, se encontravam em falta determinados requisitos para a sua dedutibilidade, nomeadamente, a comunicação ao devedor e a identidade entre o devedor e o executado.
- IX. Em paralelo, arguiu ainda a AT que a ora Requerente havia deduzido gastos fiscais em desrespeito pelo princípio da especialização dos exercícios, uma vez que foram,

alegadamente, declarados como incobráveis créditos no exercício de 2012 que já se encontrariam nessa situação em exercícios anteriores.

- X. Refira-se que, no que concerne aos créditos incobráveis em mora há mais de 24 meses, a AT, em conformidade com as suas orientações e após análise aos documentos exibidos, verificou estarem cumpridas as condições para o seu reconhecimento como gasto fiscal, determinando, em consonância, não haver em consequência qualquer correção ao gasto fiscal decorrente da declaração da incobrabilidade daqueles créditos.
- XI. Por não se conformar com as referidas liquidações a ora Requerente reclamou graciosamente, tendo-se sido indeferida a referida reclamação e, subsequentemente, recorreu hierarquicamente não obtendo, igualmente, ganho de causa.
- XII. Optando por regularizar a sua situação face à AT, a Requerente efetuou o pagamento integral do imposto em falta, sem prejuízo de se encontrar, presentemente, a solicitar ao presente Tribunal Arbitral que se decida pela ilegalidade do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico interposto com vista à anulação da liquidação adicional de IRC *supra* referida.
- XIII. Refira-se, para efeitos de clareza, que, no entendimento do presente Tribunal Arbitral, a ora Requerente apenas se encontra a impugnar a liquidação no que se refere às correções no montante de Euro 34.417,39, na sua parte referente à não dedutibilidade fiscal dos créditos incobráveis, resultando, assim, num montante de imposto a pagar (acrescido de juros compensatórios) de Euro 25.200,42 (calculado tendo por base uma regra de três simples).
15. A convicção do presente tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.
16. No que concerne à factualidade dada como não provada pela Requerente, e chamada à colação pela Requerente, o presente Tribunal constata que, tendo em consideração as provas documentais disponibilizadas e devidamente analisadas, a Requerente não logrou

demonstrar que os processos de insolvência e de execução aqui em causa tenham obtido sentença de trânsito em julgado.

17. Não obstante, e como veremos adiante, não se afigura ao presente Tribunal Arbitral que a própria Requerente tenha alegado ou pretendido demonstrar, com as provas apresentadas, que tenha ocorrido o trânsito em julgado das sentenças subjacentes aos créditos em causa,

18. Não obstante, assim, esta factualidade à apreciação do mérito da causa, *i.e.*, se os créditos poderão ser considerados incobráveis, à luz das disposições legais em vigor.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

19. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interpretem os textos legais pertinentes, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos.

20. Neste sentido, a atentando à temática do presente caso, cumpre atentar na redação do artigo 41.º do Código do IRC, o qual dispunha, à data dos factos, o 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 (euro) 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.”*

21. Efetivamente, a questão controvertida do presente caso, conforme disporemos adiante, prender-se-á, sobretudo, com a interpretação do referido preceito normativo, no sentido de aferir se os créditos aqui alvo de contestação cumprem, ou não, os requisitos do artigo 41.º do Código do IRC por forma a serem considerados “incobráveis” e, assim, o seu gasto fiscal ser dedutível.

22. Mantendo este enquadramento legislativo em mente, debruçar-nos-emos agora sobre os argumentos apresentados pelas Partes.

B) Argumentos das Partes

23. No presente Pedido de Pronúncia Arbitral vem a Requerente alegar, em suma, que a liquidação de IRC que se pretende agora anular padece de ilegalidade, por incorrer em erro sobre os pressupostos de facto e de direito ao não considerar dedutíveis parte dos créditos considerados incobráveis pela Requerente no exercício de 2012.

24. Sustentando a sua posição, a Requerente propugna que a lei estatui como requisitos para o reconhecimento da incobrabilidade do crédito, que (1) tal resulte de processo de insolvência ou de execução, (2) não tendo sido admitida perda por imparidade e (3) exista comunicação do reconhecimento como gasto do exercício ao devedor.

25. Neste contexto, a Requerente indica que a AT parece acrescentar um novo requisito para a aplicação do regime, exigindo o encerramento dos processos em causa (artigo 79.º do Pedido de Pronúncia Arbitral), o que a Requerente não entende que seja uma conclusão alcançável pela redação do texto legal.

26. Alega a Requerente que *“De facto, concordar-se-á que, quer a ação executiva singular, quer a universal visam “a satisfação dos credores”, uma vez que visam satisfazer*

prestações não cumpridas, logo, em abstrato, manter-se-á viva a esperança na cobrança do crédito enquanto tais processos subsistirem. Contudo, em concreto, a realidade diverge, uma vez que a efetiva cobrança do crédito não depende do credor, mas antes da existência de bens no património do devedor.” (artigos 96.º e 97.º do Pedido de Pronúncia Arbitral).

27. Com isto em mente, defende a Requerente que a constatação de uma eventual insuficiência de bens para satisfazer o crédito é, na maioria dos casos, simples de se observar, bastando analisar-se o processo subjacente.

28. Neste contexto, propugna a Requerente que, *“aferir-se que determinado crédito mantém a esperança de cumprimento em determinado processo de insolvência, não leva a que se conclua que tal aconteça sempre nos demais processos, ou que o crédito só será incobrável no momento do encerramento do processo de insolvência, uma vez que, ainda na pendência do processo, dele poderá resultar que determinado crédito nunca irá ser satisfeito por insuficiência da massa insolvente; e, na mesma medida que um processo de execução também nunca chegará a bom porto caso o património do executado não satisfaça o crédito do credor.”* (artigos 103.º e 104.º do Pedido de Pronúncia Arbitral).

29. Assim, conclui a ora Requerente que uma sociedade que queira desreconhecer um crédito incobrável, terá (1) de obter certidão judicial que ateste, ainda que de forma não expressa, que o crédito é incobrável nesse processo e (2) comunicar tal desreconhecimento ao devedor.

Pelo que,

30. Todos os gastos fiscais resultantes do desreconhecimento de créditos incobráveis se mostram corretamente deduzidos, por a incobrabilidade resultar de processo judicial, por se ter comunicado a consideração como gasto ao devedor e, bem assim, não se verificando a perda por imparidade, verificando-se a cumulação dos requisitos no exercício de 2012, nos termos do artigo 41.º do Código do IRC.

31. Refira-se, ainda, que, no sentido de conceder robustez à sua posição, a Requerente cita ainda múltipla jurisprudência, emanada pelo Douto Tribunal Central Administrativo, bem como pelo próprio Tribunal Arbitral, a qual se posiciona numa perspetiva favorável à Requerente, face a circunstâncias similares.

32. Por último, e por entender que se encontra perante um erro imputável aos serviços, solicita a ora Requerente que sejam exigidos à AT juros indemnizatórios sobre o montante de imposto pago em excesso relativamente ao eventual valor objeto de reembolso.

33. Por seu turno, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual, em síntese, sustentou a sua tese principal de que, para que a incobabilidade dos créditos seja reconhecida, nos termos do artigo 41.º do Código do IRC, a mesma deverá assentar no trânsito em julgado da sentença de insolvência ou de execução que está subjacente aos créditos em questão.

34. Propugna a Requerida que a tramitação dos processos de insolvência está regulamentada no Código de Insolvência e Recuperação de Empresas e que, de acordo com o artigo 1.º daquele diploma, o processo de insolvência tem por objetivo a satisfação dos credores da sociedade declarada insolvente.

35. *“Destarte, a declaração de insolvência não é sinónimo de extinção da entidade jurídica, uma vez que, entre a sentença que decreta a insolvência e o seu encerramento decorrem uma série de atos, nomeadamente convocação de credores, reclamação de créditos e graduação de créditos que podem conduzir à identificação de bens e satisfação das dívidas reclamadas”.* (Artigo 35.º da Resposta).

36. Neste contexto, a Requerida entende que *“decorre assim, inexoravelmente, que apenas com o encerramento da insolvência pode haver lugar ao reconhecimento da incobabilidade da dívida”*, visto que *“(…) a mera pendência de um processo de insolvência constitui, de acordo com o previsto na alínea a), do n.º 1, do art.º 36.º do CIRC, motivo para a constituição de imparidade em créditos e não motivo para o reconhecimento da incobabilidade do crédito.”* (Artigos 38.º e 39.º da Resposta).

37. Também relativamente ao processo de execução a Requerida expõe que, entre a apresentação do requerimento executivo, e a extinção da execução, decorrem uma série de diligências, com o objetivo de cobrança do crédito, sendo a execução declarada extinta, apenas quando se verifiquem as condições previstas no artigo 919.º do Código do Processo Civil.

38. Assim, constituindo o processo de execução um processo destinado à cobrança de créditos, também a mera e simples existência de um processo executivo para cobrança de um crédito não confere o direito ao titular do crédito de reconhecer o mesmo como incobrável, sendo este reconhecimento, no entendimento da Requerida, apenas possível com a extinção desse processo, por falta de pagamento ou por inexistência de bens.

39. Em suma, a Requerida propugna que, *“enquanto não ocorrer o encerramento do processo de insolvência ou o encerramento do processo de execução, o credor mantém o direito ao recebimento do crédito e pode vir a ser ressarcido do mesmo, não podendo em consequência o ativo financeiro ser desreconhecido”*. (Artigo 51.º da Resposta).

40. Assim, salienta a Requerida que, em sede de IRC, um reconhecimento por imparidade resulta de um risco de cobrabilidade de um crédito, já por seu turno, o conceito de incobrabilidade pressupõe uma impossibilidade, uma definitiva inexecuibilidade da cobrança de um crédito, pelo que, quando o legislador colocou na epígrafe do artigo 41.º do Código do IRC a expressão “créditos incobráveis”, outra interpretação não pode daqui resultar que não seja a de que se exige a definitividade desta impossibilidade de cobrança.

41. Neste contexto, conclui a ora Requerida que: *“i. sem trânsito em julgado temos um processo pendente, ii. tendo um processo pendente não há, intuitivamente, definitividade, iii. pelo que não havendo definitividade não há uma incobrabilidade e, iv. por conseguinte, não há um crédito incobrável, v. há sim um crédito de cobrança duvidosa passível de ser fiscalmente reconhecida como uma imparidade.”* (Artigo 75.º da Resposta).

42. Por conseguinte, não tendo a Requerente apresentado qualquer prova que atestasse a definitividade das decisões em causa e o seu consequente reconhecimento como crédito incobrável, os créditos não preenchem os pressupostos do artigo 41.º do CIRC.

43. Adicionalmente, entende a Requerida que, visto que os créditos resultaram da atividade normal da Requerente e o risco de incobabilidade estava devidamente justificado face à pendência de processo de insolvência e/ou execução, deveria ter sido constituída, e deduzida, uma perda por imparidade destes montantes.

44. Deste modo, e visto que os processos apontados pela Requerente foram reclamados em processo de execução e/ou insolvência que tiveram o seu início num hiato temporal compreendido entre 2002 e 2008, resulta que, face ao princípio da periodização dos exercícios, não poderia a Requerente deixar de reconhecer as imparidades sobre os créditos de cobrança duvidosa nos exercícios em que esse risco se verificou, nos termos do art.º 35.º do CIRC (na redação à data dos factos), o que não o fez,

45. *“Sendo certo que o deveria fazer, porquanto não está na sua disposição e livre arbítrio a escolha dos exercícios em que pretende ver fiscalmente imputados certos gastos fiscais, mormente as perdas com os valores em dívida dos seus clientes”*. (Artigo 91.º da Resposta).

46. Por fim, conclui a Requerida que o ato de liquidação adicional, em crise nestes autos, não enferma de qualquer vício que ponha em causa a sua legalidade e validade.

C) Apreciação do tribunal

47. A título preliminar, refira-se que, aos olhos deste Tribunal Arbitral, a questão decidenda prende-se com interpretação do artigo 41.º do Código do IRC à data dos factos, importando saber, designadamente, se do mesmo resulta que, para efeitos do reconhecimento de um gasto fiscal, importa que se encontrem, ou não, findos os processos de insolvência e execução que estão subjacentes aos créditos incobráveis.

48. Sendo uma questão sobretudo interpretativa, cumpre chamar à colação o número 1 do artigo 11.º da LGT, o qual dispõe o seguinte:

“1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

49. Por sua vez, e quanto às regras gerais de interpretação, o artigo 9.º do Código Civil prevê o seguinte:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.” (sublinhados nossos).

50. Neste contexto, não assume qualquer dúvida de que é com base nas regras de interpretação citadas que se procurará concretizar o sentido do conceito de “incobrável” utilizado pelo legislador no artigo 41.º do Código do IRC.

51. Atendendo aos preceitos normativos supracitados, o ponto de partida da interpretação tem de ser o próprio texto da norma.

52. A este respeito, cumpre tomar posição: o presente Tribunal Arbitral não aufere retirar da letra da lei qualquer menção que aponte para a necessidade de existir o trânsito em julgado da sentença de insolvência ou de execução subjacente aos créditos incobráveis, sendo, assim, meramente exigível que exista um processo de insolvência ou execução instaurado contra o devedor referente ao montante em dívida.

53. Neste contexto, afigura-se inevitável decidir aqui no sentido de decisões como, por exemplo, o aresto do STA de 10/10/2012 (proc. 782/12), segundo qual a norma do artigo 39.º do CIRC [artigo 41.º a partir de 1/1/2010] *“não exige que os créditos em cobrança coerciva mediante processo de execução só possam ser contabilizados como créditos*

incobráveis mediante sentença com trânsito em julgado que declare a sua incobrabilidade em processo executivo.”

54. Com efeito, assinala desenvolvidamente o referido arresto que: *“Se o legislador tivesse querido que apenas a sentença transitada em julgado servisse como meio de prova da incobrabilidade do crédito para efeitos da sua dedução como custo para efeitos de determinação da matéria tributável em sede de IRC por certo o teria dito de forma inequívoca; ao ter escolhido uma fórmula da qual não resulta, ainda que minimamente, essa exigência, havemos de concluir que não a quis erigir em requisito para a comprovação da incobrabilidade (cfr. art. 9.º, n.º 3, do Código Civil). Na verdade, nas situações em que o legislador entende que para a prova de certos factos é exigível um determinado meio de prova sempre o afirma de forma inequívoca.”*

55. No mesmo sentido, com o qual aqui se concorda, veja-se a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 279/2013-T: *“Não parece que a intenção do legislador fosse no sentido da exigência de sentença transitada em julgado como meio de prova de incobrabilidade por que se assim fosse teria sido expressa essa exigência de forma inequívoca. Ou, dito doutro modo: não há razões para que o não tivesse feito na medida em que a exigência de certo meio de prova é sempre feita inequivocamente pelo legislador. Assim é que o segmento do artigo 39.º do CIRC («os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processo especial de recuperação de empresa e proteção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência»), deve ser interpretado no sentido de que não é o resultado final formal do processo (recuperação de empresa, execução, falência ou insolvência) que releva mas antes esse resultado deve ser o que deriva dum conjunto de atos e factos espelhados nesse mesmo processo e reveladores inequívocos da incobrabilidade do crédito (por exemplo, foi elaborado auto de não apreensão de bens por inexistência absoluta de património ao falido ou insolvente, que sentido fará estar à espera duma decisão judicial transitada em julgado para considerar o crédito incobrável?). [...]. Pode-se afirmar então e em síntese que o que devem ser é captados sinais no processo de insolvência, de recuperação de empresa, de execução, que inequivocamente revelem a natureza incobrável de créditos.”*

56. Também a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 222/2018-T, mais recente e apresentada nos autos pela Requerente, vem no sentido das decisões a arrostos supramencionadas, considerando que o relevante para a incobrabilidade de um crédito, para efeitos do artigo 41.º do Código do IRC, não exige a extinção do processo subjacente, mas sim que o crédito seja considerado inequivocamente incobrável em sede de processo que se encontra a decorrer.

57. Assim sendo, entende o Presente Tribunal Arbitral, como já o entendeu a Douta Decisão supracitada, que cabe verificar, casuisticamente, se existem sinais que, inequivocamente, apontem para a natureza incobrável dos créditos ora em causa.

58. Assim sendo, atendendo à prova documental que foi trazida aos presentes autos, e aos factos que se consideram provados com suporte naquela prova, verificou-se que:

A. Cliente C..., Lda.

59. De acordo com a informação disponibilizada, em 2012, o saldo da Conta do Cliente C..., Lda. é de Euro 7.701,79, acrescido do valor de Euro 1.427,20, a título de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA").

60. Em 2006, aquando da apresentação em juízo pela ora Requerente do Requerimento Executivo que deu origem à execução que visava a cobrança coerciva do crédito sobre a C..., Lda. (n.º de processo .../06...TCLRS-A), o montante total em dívida ascendia à quantia de Euro 15.808,83, composto por capital e juros de mora calculados até à data de entrada da ação executiva em Tribunal.

61. Durante a pendência da execução, a C..., Lda. entregou à Requerente, em retoma, uma viatura automóvel, à qual foi atribuído, pelas partes, o valor de Euro 5.000, excluindo IVA, tendo tal montante, em conformidade, sido descontado ao valor da dívida.

62. Para além da retoma da referida viatura, Requerente não recebeu qualquer quantia para pagamento da dívida exequenda, pelo que foi emitida certidão, na qual se certifica que a Exequente (a ora Requerente) não recebeu qualquer importância para pagamento total ou

parcial da quantia em dívida pela Executada, mais se certificando a execução foi extinta por inutilidade superveniente da lide, por inexistência de bens penhoráveis da Executada.

63. Adicionalmente, verifica-se, dos factos provados, que a ora Requerente efetuou a comunicação exigida pelo artigo 41.º do Código do IRC ao devedor.

Pelo que,

64. Conclui o presente Tribunal Arbitral que, relativamente a este crédito, existem os sinais necessários que, inequivocamente, apontam para a natureza incobrável do mesmo, estando, portanto, verificados os pressupostos de dedutibilidade do referido crédito, por se considerar incobrável, à luz do disposto no artigo 41.º do Código de IRC.

B. Cliente D..., Lda.

65. De acordo com a informação disponibilizada, o saldo da Cliente D..., Lda. é de Euro 1.696,07.

66. No concernente a este cliente, a Requerente intentou ação executiva com vista à cobrança coerciva do seu crédito, que correu sob o n.º de processo .../08...T....

67. Posteriormente, a D..., Lda. foi declarada insolvente por sentença proferida em 16 de novembro de 2011, no âmbito do processo n.º .../11... T....

68. Nessa sequência, por Despacho da Juiz responsável pelos autos de execução, datado de 28 de fevereiro de 2012, os mesmos foram suspensos, em virtude do decretamento da insolvência da Executada, podendo ler-se no Despacho que "*uma vez que a suspensão de um processo não pode «durar ad eternum» (art. 1284.º do CPC), parece-nos que a solução passa por determinar o arquivamento da mesma, a aguardar o decurso do prazo de deserção (visto estarem asseguradas as custas do processo).*"

69. Assim, não tendo a Requerente recebido qualquer quantia a título de pagamento da dívida exequenda, foi emitida certidão relativa ao processo executivo n.º .../08...T..., na qual se certifica que a Exequente (a ora Requerente) não recebeu qualquer importância para pagamento total ou parcial da quantia em dívida pela Executada.

70. No seguimento, e perante o teor do Despacho e da mencionada certidão, a ora Requerente comunicou a anulação do gasto ao devedor, nos termos do n.º 2 do artigo 41.º Código do IRC.

Pelo que,

71. Relativamente a este crédito, conclui o presente Tribunal Arbitral que também aqui se verificam os sinais que, inequivocamente, apontam para a natureza incobrável do mesmo, estando, assim, cumpridos os pressupostos de dedutibilidade do referido crédito, por este se considerar incobrável, à luz do disposto no artigo 41.º do Código de IRC.

C. Cliente E..., Lda.

72. De acordo com a informação disponibilizada, o saldo da Cliente E..., Lda. é de Euro 19.368,26, tendo este montante sido contabilizado após a retoma de duas viaturas com o valor comercial total de Euro 17.500.

73. Para a cobrança coerciva do crédito, a ora Requerente apresentou a competente ação executiva, que correu sob o número de processo .../05...TBABT-N, a qual foi subsequentemente extinta por não se terem encontrado bens da Executada suscetíveis de penhora, conforme certidão emitida.

74. Foi efetuada a comunicação pela ora Requerente, em 3 de setembro de 2012, da anulação do gasto ao devedor, nos termos do n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC. Contudo, a carta registada foi devolvida com a menção de "*Objeto não reclamado*".

Ora,

75. Tendo concluído que a comunicação ao devedor foi devidamente efetuada, não tendo sido rececionada pelo mesmo por causa não imputável à ora Requerente, é o entendimento do presente Tribunal Arbitral que, relativamente a este crédito, se encontram verificados os sinais que, inequivocamente, apontam para a natureza incobrável do mesmo, estando, assim, cumpridos os pressupostos de dedutibilidade do referido crédito, por se considerar incobrável, à luz do disposto no artigo 41.º do Código de IRC.

76. Tal conclusão foi igualmente obtida pela Requerida em sede de inspeção, discutindo apenas o valor considerado como crédito incobrável. Neste contexto, face à prova produzida pela Requerente, reconhece-se o erro aritmético dos serviços de inspeção, dado a retoma das viaturas resultou numa diminuição em Euro 17.500 do valor em dívida (e não no dobro desse valor).

77. Desta forma, deverá considerar-se como dedutível o montante em Euro 17.500, erradamente acrescido ao resultado fiscal da Requerente pela Requerida.

D. Cliente F..., Lda.

78. De acordo com a informação disponibilizada, o saldo da conta do Cliente F... Lda. é de Euro 3.798,48.

79. Para a cobrança coerciva do referido crédito, a ora Requerente intentou a competente ação executiva, que correu sob o n.º de processo 1132-A/2002.

80. Não se tendo logrado apurar a existência de bens penhoráveis da Executada, o Tribunal julgou extinta a execução por inutilidade superveniente da lide, conforme Despacho que integra certidão datada de 15 de março de 2012, na qual se atesta, também, que a Requerente não havia recebido, até à data, qualquer importância para pagamento total ou parcial da dívida.

81. A Requerente comunicou a anulação do gasto ao devedor, nos termos do n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC, em 12 de julho de 2012. Contudo, a carta registada foi devolvida com a menção de "*Objeto não reclamado*".

Ora,

82. Tendo concluído que a comunicação ao devedor foi devidamente efetuada, não tendo sido rececionada pelo mesmo por causa não imputável à ora Requerente, é o entendimento do presente Tribunal Arbitral que, relativamente a este crédito, se encontram verificados os sinais que, inequivocamente, apontam para a natureza incobrável do mesmo, estando,

assim, cumpridos os pressupostos de dedutibilidade do referido crédito, por se considerar incobrável, à luz do disposto no artigo 41.º do Código de IRC.

83. Não obstante o *supra* exposto, e na medida em que o valor reconhecido por ambas as partes como incobrável associado a este cliente é de Euro 3.246,56, será esse o valor a considerar dedutível para efeitos fiscais.

E. Cliente G..., Lda.

84. De acordo com a informação disponibilizada, o saldo da conta do Cliente G..., Lda. é de Euro 4.273,37.

85. Para cobrança coerciva do referido crédito, a ora Requerente apresentou uma ação executiva, que correu sob o número de processo 1130/2002.

86. Na sequência da referida ação, foi emitida certidão, na qual se atesta "*que não foram encontrados bens suscetíveis de penhora e que após consulta do registo informático de execuções (..) constata-se existir pelo menos uma execução extinta por falta de bens.*"

87. Refira-se que, de acordo com os elementos apresentados pelas partes, em 30 de outubro de 2012, iniciou-se o processo de liquidação da G..., Lda..

88. A Requerente comunicou a anulação do gasto ao devedor, nos termos do n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC, em 19 de dezembro de 2012. Contudo, a carta registada foi devolvida com a menção de "*Objeto não reclamado*".

Ora,

89. Tendo concluído que a comunicação ao devedor foi devidamente efetuada, não tendo sido rececionada pelo mesmo por causa não imputável à ora Requerente, é o entendimento do presente Tribunal Arbitral que, relativamente a este crédito, se encontram verificados os sinais que, inequivocamente, apontam para a natureza incobrável do mesmo, estando, assim, cumpridos os pressupostos de dedutibilidade do referido crédito, por se considerar incobrável, à luz do disposto no artigo 41.º do Código de IRC.

90. Em conclusão, após a análise cuidada de todos os elementos apresentados concernentes aos os créditos aqui controvertidos, entende o presente Tribunal Arbitral que todos os gastos fiscais resultantes do desconhecimento de créditos incobráveis se mostram corretamente deduzidos, visto que:

- i. A incobrabilidade resulta de processo judicial (de insolvência ou execução, designadamente);
- ii. Foi comunicada a consideração do gasto ao devedor (apesar da comunicação não ter sido sempre bem-sucedida, por factos não imputáveis à Requerente); e, bem assim,
- iii. Não foi registada a perda por imparidade dos montantes em questão.

88. Verificando-se, assim, a cumulação dos requisitos no exercício de 2012, nos termos do artigo 41.º do Código do IRC.

91. Note-se ainda, a este respeito, que a Requerida, apesar de alegar que considera impugnados “*os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com [a sua] defesa*” – conforme se pode ler na Resposta – certo é que não apresenta factos ou elementos que contrariem, de uma forma clara, os referidos e evidentes sinais de que os créditos ora em causa têm natureza incobrável.

Em síntese,

92. Da factualidade *supra* exposta conclui-se, de forma inequívoca, que a Requerente logrou provar a natureza incobrável dos créditos em causa, razão pela qual se impõe a anulação dos atos tributários cuja parte contestada diz respeito aos referidos créditos e que foi objeto de correção pela Administração Tributária.

93. Neste sentido, não corre o argumentado apresentado pela AT que o gasto com os referidos créditos deveria ter sido registado como uma imparidade, dedutível, assim, nos termos do princípio da especialização dos exercícios.

94. Até porque, caso a Requerente tivesse optado por registar uma imparidade, deixariam de se encontrar reunidos os requisitos para o reconhecimento do gasto nos termos do artigo 41.º do Código do IRC.

Posto isto,

95. Cabe, por último, apreciar, ao abrigo do disposto no artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente.

96. Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

97. É, por isso, condição necessária para a atribuição dos referidos juros a demonstração da existência de erro imputável aos serviços.

98. Neste contexto, como não poderá deixar de se concluir pelos factos apresentados pelas partes, considera o presente Tribunal Arbitral existir erro imputável à AT, dado que praticou o ato de liquidação parcialmente ilegal por sua iniciativa.

Pelo que,

99. Se conclui pela procedência do referido pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente.

100. Contudo, ressalve-se, estes juros apenas deverão ser contabilizados sobre a quantia a reembolsar à Requerente, em função do objeto concreto da presente decisão.

101. De facto, e de acordo com o detalhe *supra* exposto, a totalidade dos créditos cuja dedutibilidade deverá ser agora assegurada corresponde a Euro 34.417,79.

102. Neste sentido, considerando, por um lado, que o exercício de 2012 engloba diferentes realidades que não são objeto de pronúncia nesta sede e, por outro lado, que se revela possível determinar o quantitativo de imposto pago em excesso, deverá o mesmo ser

determinado para efeitos do valor a reembolsar à Requerente e, naturalmente, o valor da causa deste processo.

103. Com efeito, considerando a taxa de IRC aplicável à data (25%), a respetiva Derrama Municipal (1,5%) e Derrama Estadual (3% acima de Euro 1.500.000 de lucro tributável), o respetivo quantitativo de imposto é de Euro 10.153,25.

104. De igual forma, para efeitos de juros indemnizatórios, deverá ser calculado o respetivo quantitativo, considerando o período (1070 dias) e juros (4%) de forma idêntica à respetiva demonstração de liquidação de juros, resultando no valor de Euro 1.189,96.

Pelo que,

105. Assim, não subsistindo, para este Tribunal Arbitral, dúvidas que o gasto referente aos créditos incobráveis aqui controvertidos deverá ser aceite para efeitos fiscais no período de 2012, entende-se que:

A) O indeferimento do Recurso Hierárquico enferma de vício de violação de lei por erro sobre pressupostos de direito e de facto, devendo ser anulado e, conseqüentemente,

B) A liquidação de IRC n.º 2016..., juntamente com a respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e a demonstração de acerto de contas n.º 2016... que lhe estão subjacentes deverão ser anuladas, com as legais conseqüências.

V. Decisão

106. Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em conseqüência, declarar ilegal e anular o ato de liquidação de IRC mencionado *supra*, por referência a 2012,

B) Determinar o reembolso da quantia de Euro 10.153,25, acrescido de Euro 1.189,96 associado aos juros compensatórios indevidamente pagos (total de Euro 11.343,21);

C) Condenar a Requerida, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), no pagamento dos juros indemnizatórios, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, calculados sobre a quantia paga de Euro 11.343,21, desde o dia em que foram pagas as liquidações mencionadas *supra* e até ao dia do integral reembolso do montante referido; e

D) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. Valor do processo

107. Fixa-se o valor do processo em Euro 11.343,21, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

108. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em Euro 918,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 20 de dezembro de 2018

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)