

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 431/2020-T

Tema: IRC. Dedutibilidade de perdas por imparidade em créditos. Especialização dos exercícios. Artigos 18.º, n.º 1, 23.º, n.ºs 1 e 2, alínea h) 28.º-A e 28.º-B do CIRC. Princípio da justiça.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral constituído em 23 de novembro de 2020, Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Ricardo Marques Candeias e Jónatas Machado (co-árbitros), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., doravante “Requerente”, pessoa coletiva número..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-..., Lisboa, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 95.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), 97.º, n.º 1, alínea c), 99.º, alínea a) e 102.º, n.º 1, alínea b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“Código do IRC”) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente, na sequência da notificação do indeferimento da Reclamação Graciosa referente ao **IRC do período de tributação de 2016**.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de IRC referente a 2016, emitida sob o n.º 2019... e da inerente liquidação

de juros compensatórios n.º 2019... aí incluída, ambas com data de 8 de agosto de 2019, perfazendo **o valor global a pagar de € 324.179,73** (€ 298.349,98 referentes a IRC e e € 25.829,75 a juros compensatórios) e, bem assim, do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa que manteve tais atos. Peticiona ainda a condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

Neste âmbito, a Requerente opõe-se à correção à matéria coletável de € 1.169.999,98, que subjaz à liquidação de IRC em crise, relacionada com a não aceitação da dedução, para efeitos fiscais, de perdas por imparidade em créditos, com fundamento no não preenchimento dos requisitos previstos no artigo 28.º-B do Código do IRC, conjugado com o disposto no artigo 18.º, n.º 1 do mesmo diploma, por violação do princípio da especialização dos exercícios.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante também designada por “Requerida” ou “AT”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 2 de setembro de 2020 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto do artigo 5.º, n.º 3, do artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo.

Em 22 de outubro de 2020, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 23 de novembro de 2020.

Em 7 de janeiro de 2021, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação, em linha com os argumentos do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), que

mantém serem válidos.

Conclui pela improcedência da ação, com as legais consequências, por entender que a Requerente não logrou contraditar a legalidade das correções controvertidas e cumprir o ónus da prova a que se encontra adstrita, nos termos dos artigos 74.º, n.º 1, da LGT e 342.º do Código Civil.

A Requerida juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 13 de janeiro de 2021, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por desnecessidade, dado não ter sido suscitada ou identificada matéria de exceção, nem requerida a produção de prova testemunhal.

Por despacho de 1 de fevereiro de 2021, o Tribunal notificou Requerente e Requerida para, por esta ordem e sucessivamente, apresentarem alegações escritas facultativas no prazo de 10 dias, e fixou o prazo para prolação da decisão até à data limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, advertindo a Requerente da necessidade de, até essa data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

Em 17 de março de 2021, a Requerente apresentou as suas alegações e reiterou o já por si alegado no pedido de pronúncia arbitral (“ppa”).

Em 12 de abril de 2021, a Requerida contra-alegou e manteve o pedido de improcedência, em conformidade com a posição assumida na Resposta.

Por despacho de 17 de maio de 2021, determinou-se a prorrogação por dois meses do prazo de prolação da decisão arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, derivada da interposição de períodos de férias judiciais e da situação pandémica (Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro).

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das liquidações de IRC e juros compensatórios inerentes (com as legais consequências no ato de segundo grau que sobre aquelas recaiu), à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

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

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 1 de setembro de 2020, dentro do prazo de 90 dias a contar da notificação do indeferimento da Reclamação Graciosa, por ofício datado de 20 de agosto de 2020, conforme previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, com remissão para o artigo 102.º, n.º 1 do CPPT.

Não existem exceções a apreciar. O processo não enferma de nulidades.

III. QUESTÕES A APRECIAR

Discute-se nesta ação o vício substantivo de erro nos pressupostos de facto e de direito relativo à aplicação do regime de dedução de perdas por imparidade, previsto nos artigos 23.º, n.ºs 1 e 2 alínea h), 28.º-A e 28.º-B do Código do IRC, conjugado com o princípio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 18.º, n.º 1 do referido Código.

Suscita-se, ainda, a apreciação da violação princípio da justiça (v. artigos 266.º, n.º 2 da Constituição e 55.º da LGT) e de vício autónomo em relação aos juros compensatórios, arguindo a Requerente, neste âmbito, não lhe ser imputável qualquer conduta culposa que esteja na origem do eventual atraso na liquidação de IRC.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

1. DE FACTO

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

- A.** **A..., LDA.**, aqui Requerente, é uma sociedade comercial por quotas, com sede em Portugal, enquadrada no regime geral de tributação para efeitos de IRC, e tem por objeto a prestação de consultoria empresarial, que exerce como atividade principal – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) junto como documento 4 e constante do PA.
- B.** Ao longo do ano 2013, a Requerente prestou serviços de consultoria às sociedades de direito angolano B... e C..., não tendo estas pago a respetiva contraprestação – cf. RIT e anexos.
- C.** Em março de 2015, era do conhecimento da Requerente e do seu advogado local (angolano) que o responsável pelas sociedades B... e C... havia falecido, existindo divergências entre os seus herdeiros – cf. RIT, anexo 3.
- D.** Perante a situação de mora, em 2015 a Requerente desenvolveu diligências de cobrança junto das sociedades B... e C..., através do seu advogado local, designadamente – cf. RIT e anexos:
 - a) Tentativas de contactos telefónicos e via correio eletrónico com as referidas sociedades;
 - b) Envio de cartas de cobrança dos referidos créditos, em agosto e em setembro de 2015;
 - c) Alerta, em novembro de 2015, junto das referidas sociedades de que, perante a situação de mora, a ora Requerente encetaria diligências judiciais com vista à recuperação dos valores em dívida;
 - d) Reunião em 17 de novembro de 2015 com um representante das referidas

sociedades e reuniões em 21 de março de 2016 e 26 de abril de 2016, às quais aquele representante, apesar de solicitado, não compareceu.

- E.** No que respeita aos serviços prestados à sociedade B..., no termo do exercício de 2016, a dívida decorrente da falta de pagamento do respetivo preço ascendia ao total de € 684.999,98, nos seguintes termos – cf. RIT e anexos:

Fatura	Data Vencimento da Fatura	Valor (em €)
4088	29.07.2013	285.000,00
4089	29.07.2013	100.000,01
4110	26.08.2013	100.000,01
4143	30.09.2013	99.999,98
4174	21.10.2013	99.999,98
Total		684.999,98

- F.** No que respeita aos serviços prestados à sociedade C..., no termo do exercício de 2016, a dívida decorrente da falta de pagamento do respetivo preço ascendia ao total de € 485.000,00, nos seguintes termos – cf. RIT e anexos:

Fatura	Data Vencimento da Fatura	Valor (em €)
4140	26.09.2013	205.000,00
4173	21.10.2013	280.000,00
Total		485.000,00

- G.** No exercício de 2016, a Requerente reconheceu na sua contabilidade, a título de perdas por imparidade nos créditos sobre a B... e a C..., gastos no montante total de € 1.169.999,98, abrangendo a totalidade das importâncias devidas por estas entidades, os quais foram deduzidos no cômputo da matéria coletável para efeitos de IRC – cf. RIT e documento n.º 5 junto pela Requerente (cópia do parecer emitido pela sociedade revisora oficial de contas).

- H. Em 2019, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019..., a AT encetou um procedimento inspetivo interno e de âmbito parcial, relativamente ao IRC do exercício de 2016 da Requerente – cf. RIT.
- I. Após notificação da Requerente para exercício do respetivo direito de audição prévia, que optou por não exercer, esta foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), através do Ofício n.º..., de 5 de agosto de 2019, do qual resultou uma correção ao seu lucro tributável de IRC, relativo ao período de tributação de 2016, no montante de € 1.169.999,98, por ter sido desconsiderada a dedução de perdas por imparidade em dívidas a receber – cf. RIT.
- J. Em síntese, a AT fundamentou a referida correção nos seguintes termos – cf. RIT:
“III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1 - IRC

III.1.1 – Perdas por imparidade em créditos

Da análise efetuada à contabilidade do sujeito passivo, constatou-se que o sujeito passivo reconheceu como gastos o valor de 1.169.999,98, na conta SNC #651 – «Perdas por imparidade – Em dívidas a receber».

Para esclarecimento daquele valor, foi apresentado pelo sujeito passivo o mapa das perdas por imparidade detalhadas (Anexo 1), do qual se destaca que contribuíram para a formação daquele gasto, os créditos sobre os clientes angolanos B... e C..., nos montantes globais de 684.999,98€ e 485.000,00€, decorrentes das faturas vencidas que a seguir se discriminam:

[...]

Pela observação das faturas 4088, 4089, 4140 e 4173 (Anexo 2), confirma-se, por amostragem, que os créditos acima mencionados estão relacionados com a atividade de consultoria empresarial realizada pela D..., pelo que os mesmos cumprem o disposto na alínea a) do n.º 1 do Art.º 28.º-A do CIRC, que refere que as perdas de imparidade para serem consideradas devem respeitar à atividade normal do sujeito passivo.

Além da natureza normal dos créditos que suportam perdas por imparidade constituídas, a dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade requer o cumprimento conjugado dos Art.º 28.º B e 18.º, ambos do CIRC. Dispõe o Art.º 28.º-B do CIRC, na alínea c) do seu n.º 1, que tendo sido realizadas efetivas diligências de cobrança e obtidas provas de imparidade dos créditos (ou seja, que a quantia recuperável é inferior à escriturada), é concedida a possibilidade da dedução fiscal dos créditos, de acordo com as percentagens estipuladas no n.º 2 do referido artigo, conforme o período de mora das faturas seja superior a 6, 12, 18 ou 24 meses. O Art.º 18º do CIRC, determina que a dedutibilidade fiscal dos gastos está subordinada ao princípio da especialização dos exercícios ou «periodização económica», o que significa que os gastos por perdas por imparidade concorrem para o lucro tributável, no momento em que são suportados, in casu, no período económico em que são obtidas as provas de imparidade dos créditos.

Verifica-se que a D... constituiu em 2016 gastos por perdas de imparidade, pelo montante total dos créditos correspondentes às faturas supra referidas, cujo vencimento ocorreu entre agosto a novembro de 2013. Na informação apresentada no procedimento, nada é referido quanto a diligências de cobrança efetuadas pela D... no final de 2013 ou durante 2014. Caso tivessem sido empreendidos esforços de cobrança ao longo deste período e obtidas as respetivas provas de imparidade, teria sido possível à D... deduzir o gasto de 50% da perda por imparidade no

exercício de 2014 e os remanescentes 50%, no exercício de 2015, atendendo às percentagens de dedução previstas no n.º 2 do Art.º 28.º-B do CIRC.

Da análise à documentação de suporte às diligências de cobrança efetuadas pela D... (Anexo 3), verifica-se que foram desenvolvidos reiterados esforços através do seu advogado no local, para recebimento daqueles créditos junto do representante daqueles dois clientes, Dr. E..., de que se destacam, os seguintes:

- A realização de diversos telefonemas sem sucesso e o envio de emails sem resposta («Em Junho de 2015 tentou marcar-se reunião com o Dr. E..., mas sem sucesso, os telemóveis estavam sempre desligados e não respondeu aos emails enviados»);*
- A decisão de se enviar cartas de cobrança em agosto de 2015;*
- Aviso efetuado pelo advogado à D... de que «face à impossibilidade de cobrança extrajudicial, informámos que a via judicial parecia ser a única via viável»*
- O envio de cartas de cobrança para o Dr. E... em setembro de 2015;*
- Novo alerta do advogado à D... sugerindo «avançar para Tribunal», em novembro de 2015»;*
- A reunião com o Dr. E... em 17-11-2015, onde este reconheceu o recebimento das cartas de interpelação, questionou a efetiva e plena realização dos serviços faturados e apresentou uma «postura muito agressiva e era visível que muito dificilmente estaria disposto a pagar qualquer valor à D... pelo trabalho efetuado», culminando no final da reunião com nova sugestão à D... de que «a solução só passaria por acções judiciais»;*
- Após esta reunião e durante o ano de 2016, o Dr. E..., manteve-se incontactável, rejeitando todas tentativas de reunião com ele pelos representantes da D... .*

O resultado das diversas diligências efetuadas em 2015 foi a obtenção de respostas sucessivas e invariavelmente, em sendo negativo, frustrando quaisquer perspetivas de cobrança dos créditos relativos à B... e C... existentes, sem recurso à via judicial. Merece realce que a impossibilidade da cobrança da dívida extrajudicialmente foi

expressamente comunicada pelo advogado mandatado para as diligências de cobrança à D..., em três momentos distintos ao longo de 2015: em agosto, no momento da decisão de envio de carta de cobrança; em novembro, após envio das mesmas; e, novamente, em novembro, no terminus da reunião com o representante legal dos clientes.

Verifica-se assim, que o sujeito passivo apresenta documentos comprovativos das diligências efetuadas relativas ao exercício de 2015, não facultando, nem justificando, porque motivo não efetuou diligências para cobrança dos créditos após a data do respetivo vencimento.

Ao constituir no exercício de 2016, um gasto de perdas por imparidade – Em dívidas a receber, pelo montante total da dívida de 1.169.999,98€, cujo reconhecimento na contabilidade deveria ter ocorrido no exercício de 2015, a D... infringiu, o disposto nos artigos 28.º-B n.º 2, alínea d) e 18.º n.º 1, ambos do CIRC, porquanto existia, em 2015, uma mora superior a 24 meses a que corresponde a aceitação integral dos créditos em mora e foi neste período que, em resposta às diligências efetuadas, foram obtidas provas objetivas de imparidade destes créditos.

Deste modo, o gasto inscrito na conta SNC #651 – «Perdas por imparidade – Em dívidas a receber» no exercício de 2016, no valor de 1.169.999,98€, não verifica os requisitos legais necessários para a sua dedutibilidade fiscal.

Face ao exposto, propõe-se que o resultado fiscal declarado de 2016 pela D... seja corrigido, sendo acrescido o montante de 1.169.999,98€ no campo 718, do Quadro 07 da Declaração Mod.22 de IRC de 2016.”

- K.** Na sequência da correção à matéria coletável da Requerente determinada no RIT, foram emitidas, em 8 de agosto de 2019, as liquidações adicionais de IRC e de

juros compensatórios n.ºs 2019... e 2019..., nos valores de € 298.349,98 e 25.829,75, respetivamente, reportadas ao período de tributação de 2016, resultando no **montante global a pagar de € 324.179,73** – cf. documentos 2 e 3 juntos pela Requerente.

- L. Em 18 de setembro de 2019, a Requerente efetuou o pagamento voluntário da importância de € 324.179,73 – cf. documento 6 (comprovativo de pagamento) junto pela Requerente.
- M. Por não concordar com as liquidações em apreço, a Requerente apresentou junto do Serviço de Finanças de Lisboa ..., em 9 de janeiro de 2020, Reclamação Graciosa, com fundamentos idênticos aos do presente pedido arbitral – cf. documento 7 junto pela Requerente.
- N. Através do Ofício n.º..., de 23 de junho de 2020, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento da Reclamação, tendo a AT sustentado a legalidade dos atos tributários impugnados, nos seguintes termos – cf. documento 8 junto pela Requerente e PA:

“Como já mencionado, no âmbito de uma ação inspetiva ao ano de 2016, foi corrigido o resultado fiscal no montante de €1.169.999,98, passando a reclamante de um lucro tributável declarado de €4.189.821,78 para €5.359.851,76, tendo por base, gastos reconhecidos na contabilidade e não dedutíveis fiscalmente, nomeadamente perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes, de acordo com as normas dos artigos n.º 18º, 28º-A e 28º-A, todos, do CIRC o que deu origem à liquidação adicional e IRC, aqui em crise.

Analisada a reclamação graciosa apresentada pela reclamante o relatório do SIT podemos verificar que as correções efetuadas, ao ano de 2016, incidiram, essencialmente sobre gastos reconhecidos na contabilidade e não dedutíveis fiscalmente, cujas conclusões, assim, defendemos, e para o qual remetemos, competindo-nos referir essencialmente o seguinte:

[...]

O reconhecimento das imparidades em dívida a receber de clientes deverá ser avaliado em cada relato, ou seja, no final do período contabilístico. No entanto, este reconhecimento da imparidade apenas deverá ser efetuado, se existir evidência objetiva da mesma.

Em termos fiscais, o n.º 1 do artigo 17.º do CIRC, define que o resultado tributável das sociedades comerciais «(...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código».

Decorre do princípio enunciado, que o legislador aceita as classificações e registos feitos de acordo com o direito contabilístico a não ser nos casos expressos em que o CIRC afaste ou derogue a aplicação do normativo contabilístico.

Dispõe o n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, que «para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC». Este normativo veicula o princípio disposto no artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), de acordo com o qual «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real», devendo considerar-se do cômputo do lucro tributável todos os gastos incorridos na obtenção do rendimento.

Elenca, o normativo legal anterior, a título exemplificativo, alguns dos gastos que, cumprindo o requisito referido, são dedutíveis para efeitos fiscais, neles se incluindo as perdas por imparidade referidas na alínea h) do n.º 2 do art.º 23.º do CIRC:

«(...)

h) Perdas por imparidade;»

De referir que as perdas por imparidade consistem na materialização do pressuposto subjacente à elaboração das demonstrações financeiras patente no parágrafo 22 da Estrutura Concetual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), as quais devem ser preparadas de acordo com o regime de acréscimo (periodização económica) e nas características da informação financeira, nomeadamente a da prudência (parágrafo 37 da EC do SNC) que consiste em incluir «um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, e forma que os ativos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados.»

Dispõe, o artigo 28º-A – «Perdas por imparidade em dívidas a receber», que:

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

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

Refere, ainda, o nº 1 do artigo 28º-B do CIRC que, «consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei nº 178/2012, de 3 de agosto;

- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Por sua vez o nº 2 do mesmo artigo esclarece «que 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.

Desta forma, face ao disposto na legislação citada, para se aferir da dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade em créditos, deve ser avaliado e devidamente comprovado, o risco de incobrabilidade destes.

No entanto, para além dos demais condicionalismos, a constituição destas imparidades tem que ser efetuada com observância do princípio da periodização económica prescrito pelo artigo 18º do CIRC, pelo que as perdas por imparidade para dívidas de clientes, devem afetar negativamente o resultado do período de tributação a que respeitam e estar reconhecidas, contabilisticamente, no período económico em que esses riscos se consideram verificados.

Conforme se retira do ponto III.1.1. do RIT e se reitera em sede de reclamação, não se encontram reunidos os critérios de dedutibilidade fiscal para as dívidas das sociedades aí identificadas, uma vez que as dívidas remontam a anos anteriores, nos quais não foram constituídas quaisquer imparidades, conforme os normativos antes enunciados, nomeadamente:

- *constituição das imparidades no exercício de 2016, quando o vencimento dos créditos a reclamar ocorreram entre agosto e novembro de 2013;*
- *a falta de prova em como efetuou as diligências de cobrança dos créditos vencidos nos anos de 2013 e 2014, tendo-as iniciado apenas em 2015, após o falecimento do representante de ambas as clientes, sem sucesso.*

Assim, verifica-se que a reclamante reunia as condições para reconhecer estas perdas por imparidade em créditos, no exercício de 2015, uma vez que fica demonstrado que a prova objetiva de incobabilidade, para além de os outros pressupostos, ocorreu neste exercício de 2015 e, por forma a dar cumprimento às normas fiscais antes mencionadas, conjugadas entre si, de dedutibilidade destes gastos reconhecidos na contabilidade, eram de ser considerados neste exercício e não no exercício de 2016.

[...]

Deste modo, afigura-se-nos ser de manter a liquidação adicional de IRC n.º 2019 ... e juros compensatórios referente ao período de tributação de 2016”.

- O.** A Requerente optou por não exercer o direito de audiência prévia sobre o projeto de indeferimento da Reclamação Graciosa, que se convolou em definitivo, tendo sido notificada da decisão de indeferimento pelo Ofício n.º..., datado de 20 de agosto de 2020 – cf. documento 1 junto pela Requerente e PA.
- P.** Mantendo a discordância em relação aos atos tributários de liquidação de IRC e juros compensatórios referentes ao período de 2016, a Requerente apresentou no CAAD, em 1 de setembro de 2020, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do ppa no SGP do CAAD.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em meros juízos conclusivos, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, tendo em conta as posições assumidas pelas Partes em relação aos factos essenciais.

FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que em 2015 a Requerente tivesse a convicção de que a cobrança da dívida implicaria o recurso à via judicial e que o processo de cobrança em 2016 não teve mais desenvolvimentos (artigos 83.º e 84.º da Resposta), uma vez que se demonstrou a marcação e realização de duas reuniões em março e abril de 2016, sem prejuízo de não ter comparecido o representante das sociedades devedoras.

Com relevo para a decisão, não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

4. DO MÉRITO

4.1. Perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa – regime legal

A questão que se discute nos presentes autos refere-se à não aceitação, pela Requerida,

da dedução fiscal do gasto relativo a perdas por imparidade em créditos, matéria regida pelos artigos 23.º, n.ºs 1 e 2 alínea h), 28.º-A e 28.º-B do Código do IRC, que *infra* se transcrevem, nos segmentos com relevância para o caso, na redação em vigor à data dos factos:

“Artigo 23.º

Gastos e perdas

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

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

[...]

h) Perdas por imparidade;”

“Artigo 28.º-A

Perdas por imparidade em dívidas a receber

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

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

“Artigo 28.º-B

Perdas por imparidade em créditos

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

a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via

extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto;

- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;*
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.*

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

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

Por outro lado, acresce referir, em relação ao momento em que os gastos devem ser considerados, o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º do Código do IRC:

“Artigo 18.º

Periodização do lucro tributável

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

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

4.2. O reconhecimento das perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa

Subjaz à presente ação uma situação de falta de pagamento de créditos, detidos pela Requerente sobre as sociedades angolanas a B... e a C..., a quem aquela prestou serviços, enquadrável no escopo do artigo 28.º-A, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, atendendo a que esses créditos resultam da atividade normal da Requerente (prestações de serviços de consultoria empresarial), podem ser considerados de cobrança duvidosa (não foram pagos e existem provas objetivas indiciadoras de incobrabilidade) e foram como tal evidenciados (reconhecidos) na contabilidade.

Uma vez que os créditos em causa se venceram em 2013 e que a perda relativa à sua incobrabilidade só foi reconhecida no final do período de tributação de 2016, suscitam-se duas questões fundamentais que importa resolver:

- a) A primeira, de carácter temporal, prende-se com a determinação do momento em que os sujeitos passivos devem, ou têm de, relevar como gasto fiscal as perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa;
- b) A segunda reside em saber se ocorrendo um desvio do princípio da periodização (v. artigo 18.º, n.º 1 do Código do IRC) o princípio da justiça constitui suporte legal para a dedução fiscal do gasto.

No que se refere à questão, suscitada no artigo 52.º da Resposta da Requerida, de saber se o artigo 28.º-B, n.º 2 do Código do IRC impõe “quotas” de perdas por imparidade, de acordo com a calendarização aí estabelecida, de tal sorte que, não sendo essas perdas reconhecidas

nesse calendário, resultam em “quotas perdidas”, trata-se de argumento novo, *a posteriori*, pois não consta do RIT, nem é contemporâneo da fundamentação dos atos tributários controvertidos, pelo que não irá ser objeto de apreciação por este Tribunal. Assim como o RIT não colocou em crise os procedimentos contabilísticos adotados pela Requerente, pelo que, sendo incontestada (pela AT) a contabilização das perdas, não pode atender-se ao argumento de que a Requerente não justificou tais procedimentos (artigo 106.º da Resposta).

Neste contexto, subscreve-se a posição consignada na decisão arbitral proferida no processo n.º 395/2020-T, de 18 de maio de 2021, “[o] processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos, designadamente invocados no âmbito da impugnação contenciosa.»

Antes de mais, importa notar que a determinação do lucro tributável para efeitos de IRC segue o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade¹, segundo o qual, como regra, a primeira segue a segunda, ressalvados alguns ajustamentos ao resultado líquido apurado pela contabilidade consagrados no Código do IRC, com particular incidência na matéria da dedutibilidade dos gastos e perdas. No que aqui releva, os requisitos para a dedução fiscal são os que constam dos artigos 28.º-A, 28.º-B, e 23.º do citado Código.

O preâmbulo do Código do IRC faz menção expressa ao tema em análise, afirmando que “[n]o domínio particularmente sensível das provisões para créditos de cobrança duvidosa e para depreciação das existências acolhem-se as regras contabilísticas geralmente adotadas,

¹ Como resulta do disposto no artigo 17.º, n.º 1 do Código do IRC, com referência ao apuramento do lucro fiscal, para efeitos deste imposto.

o que permite um alinhamento da legislação fiscal portuguesa com as soluções dominantes ao nível internacional.”

Deste modo, quando os artigos 28.º-A e 28.º-B do Código do IRC se referem a perdas por imparidade, permitindo a sua dedução para efeitos fiscais em determinadas condições neles estipuladas, estão a operar uma remissão para os conceitos contabilísticos (nomeadamente o de imparidade), sem prejuízo de adicionarem requisitos para que aquelas perdas sejam fiscalmente dedutíveis.

Compulsando as normas contabilísticas, uma perda por imparidade corresponde à diferença, para menos, entre o valor escriturado de um ativo e o seu valor real (a quantia recuperável através do uso ou da venda do ativo), impondo-se o seu reconhecimento sempre que tal circunstância se constate².

Com efeito, de acordo com o princípio estruturante da periodização económica que resulta do regime do acréscimo adotado pelo Código do IRC (v. a referência expressa à teoria do incremento patrimonial constante do § 5 do preâmbulo e o disposto no artigo 18.º, n.º 1) e do Sistema de Normalização Contabilística (v. § 22 da Estrutura Conceptual³), as perdas por imparidade **devem ser imputadas ao período em que ocorram** e podem ser deduzidas para efeitos fiscais:

- (a) Quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores (artigo 28.º-A, n.º 1 do Código do IRC);
- (b) Se os créditos estiverem em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento (artigo 28.º-B, n.º 1, alínea c) do Código do IRC);

² Retirou-se a definição de imparidade que consta da IAS 36 (*International Accounting Standards*) que regula a imparidade de ativos em geral e constitui a fonte da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (“NCRF”) 12. Esta última, no seu § 4 *Definições*, considera “*perda por imparidade*” o “*excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável*”. De acordo com o § 25 da NCRF 12, uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida. As perdas por imparidade referentes a créditos de cobrança duvidosa devem obedecer às regras estabelecidas pela NCRF 27, não tendo sido suscitado no RIT qualquer incumprimento em relação às mesmas.

³ Que refere que os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram.

- (c) Se existirem provas objetivas de imparidade e tiverem sido efetuadas diligências para o seu recebimento (artigo 28.º-B, n.º 1, alínea c) do Código do IRC);
- (d) Com os limites estipulados de percentagens dos créditos em mora em função do tempo de mora decorrido que, no caso de créditos em mora há mais de 24 meses corresponde à sua dedução integral (100%) (artigo 28.º-B, n.º 2 do Código do IRC).

É a respeito da temporalidade da imputação que reside a questão central do dissídio: a aferição do momento em que se verificou a circunstância da previsível incobrável e a concomitante obtenção de provas objetivas de imparidade⁴, sendo consensual que, no tocante aos demais requisitos, os mesmos se consideram plenamente preenchidos.

4.3. Imputação temporal das perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa – parâmetros e análise concreta

Na perspetiva da Requerida, a obtenção de provas objetivas de imparidade dos créditos reporta-se a 2015, uma vez que o *“resultado das diversas diligências efetuadas em 2015 foi a obtenção de respostas sucessivas e invariavelmente, em sentido negativo, frustrando qualquer perspetiva de cobrança dos créditos”*, existindo a essa data uma mora superior a 24 meses (pois os créditos tinham-se vencido em 2013) que permitia a aceitação da dedução integral desses créditos, à luz do artigo 28.º-B, n.º 2, alínea d) do Código do IRC.

Desta forma, para a Requerida, o reconhecimento das perdas por imparidade no período de tributação seguinte – 2016 – não preenche os requisitos legais para a sua dedutibilidade fiscal, por extemporaneidade, encontrando-se precludido o direito de considerar o gasto para efeitos fiscais.

⁴ O RIT assinala também que o sujeito passivo não justificou por que motivo não efetuou diligências para cobrança dos créditos logo após a data do respetivo vencimento em 2013 e 2014, porém, não retira consequências dessa afirmação, limitando-se a um juízo especulativo: *“[c]aso tivessem sido empreendidos esforços de cobrança ao longo deste período [final de 2013 ou durante 2014] e obtidas as respetivas provas de imparidade, teria sido possível à D... deduzir o gasto de 50% da perda por imparidade no exercício de 2014 e os remanescentes 50%, no exercício de 2015, atendendo às percentagens de dedução previstas no n.º 2 do Art.º 28.º-B do CIRC”*.

Convém, antes de mais, notar que o risco de incobrabilidade não se retira, sem mais, da mora. Pode ocorrer mora sem risco de incobrabilidade, ou com risco pouco significativo. Daí que o princípio da periodização do lucro tributável (antes designado princípio da especialização dos exercícios) não obrigue a que, para efeitos fiscais, a perda seja realizada no ano em que se verifica a mora dos créditos. Neste sentido se expressa o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de abril de 2003, proferido no processo n.º 0101/03⁵:

“Não se retira, nem do princípio da especialização dos exercícios, nem das disposições legais em apreço, que a simples mora do devedor de seis meses e um dia implique, só por si, o risco de incobrabilidade, e torne exigível ao credor a constituição da provisão logo no exercício seguinte, sob pena de não mais poder constituí-la.

[...] no regime do CIRC, a constituição de provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa é imputável, não ao exercício da constituição dos créditos, mas sim ao exercício em que se verifica o risco de incobrabilidade. Ou seja, não é a data da constituição dos créditos ou a verificação de certo prazo de mora que releva para o efeito, mas sim a data da verificação do risco de incobrabilidade.

[...] tudo está em saber em que exercício a incobrabilidade foi constatada e isso reflectido na contabilidade da recorrida. Sendo que tal exercício não tem, necessariamente, que coincidir com aquele em que os créditos entraram em mora, ou em que tal mora ultrapassou a duração de seis meses, pois a simples mora do devedor não é indício bastante de que o crédito não virá a obter cobrança”⁶

Por outro lado, não se pode ignorar neste domínio, entre outras, as circunstâncias económicas e culturais dos diversos países, dependendo das quais o significado de uma determinada mora pode ser diferente, num caso indiciador de risco de incobrabilidade e noutro

⁵ Este aresto reporta-se ao regime do Código do IRC anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho. Não obstante, a questão continua a equacionar-se nos mesmos termos.

⁶ De igual modo, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”), de 25 de abril de 2004, processo n.º 04778/01.

de mero atraso no pagamento, em particular em jurisdições com as características de Angola e sujeitas a controlos cambiais.

Sobre a questão temporal se pronuncia também a decisão arbitral n.º 666/2018-T, de 14 de maio de 2019⁷, nos seguintes moldes:

“O Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que a imputação de gastos aos exercícios, relativamente a créditos de cobrança duvidosa, está subordinada ao princípio da especialização dos exercícios (actualmente denominado «periodização do lucro tributável»). (3) Acórdão do STA de 28-01-2015, proferido no processo n.º 0652/14, citando RUI MORAIS, Apontamentos ao IRC, Almedina, 2009, págs. 119-120, e MARIA DOS PRAZERES LOUSA, Alguns contributos para a revisão fiscal das provisões, Ciência e Técnica Fiscal n.ºs 331/333, pág. 119.

*Porém, como resulta do teor expresso daquela alínea c), a possibilidade de relevância fiscal de perdas por imparidade aí prevista depende não só de os créditos estarem em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento, mas também de existirem «**provas objetivas de imparidade**» [...].*

*“A **avaliação das possibilidades de cobrança dos créditos incumbe, em primeira linha, aos sujeitos passivos**”.*

No caso concreto, se é inegável que em 2015 se desenhava um contexto de cobrança duvidosa, isso não exclui que a Requerente ainda considerasse a essa data que tinha a possibilidade de recuperação do crédito, tanto que no decurso de 2016 continuaram a ser marcadas reuniões para discussão do assunto relativo à cobrança das faturas, às quais o responsável das sociedades inadimplentes acabou por não comparecer.

Pode inferir-se que a formação da convicção da incobrabilidade na esfera da Requerente apenas se tenha verificado ou consolidado em 2016, sendo plausível e legítima a expectativa de

⁷ E em idêntico sentido, também a decisão arbitral n.º 553/2019-T, de 3 de fevereiro de 2020.

que a efetivação do pagamento poderia ser mais demorada do que o esperado/habitual, dado o falecimento do anterior acionista das sociedades devedoras, facto conhecido da Requerente e do seu advogado, pelo menos, desde março de 2015, sem implicar que deixasse de ocorrer o dito pagamento.

A Requerida alega que desde 2015 existiu sempre a convicção de que a cobrança da dívida seria difícil, mostrando-se necessário recorrer à via judicial. No entanto não logrou demonstrar que a Requerente tivesse essa convicção com referência a essa data, ou que a devesse ter, nem que a dificuldade da cobrança tivesse atingido em 2015 um patamar extremo, justificativo do reconhecimento de uma perda por imparidade nesse exercício, ónus que sobre si [Requerida] impendia, tendo em conta que a Requerente fez prova de iniciativas de cobrança em 2016 e dos demais pressupostos constitutivos do reconhecimento da perda por imparidade, beneficiando da presunção de veracidade consagrada no artigo 75.º, n.º 1 da LGT.

A Requerida afirma que o processo de cobrança em 2016 não teve mais desenvolvimentos quando, na verdade, se realizaram duas reuniões tentativas nesse ano, promovidas pelo escritório de advogados, embora não tenham sido bem sucedidas, uma vez que o representante das entidades devedoras não compareceu.

Por outro lado, não se identifica, por parte da Requerente, um procedimento de escolha arbitrária do momento em que foi reconhecida a imparidade.

Acresce, de forma similar à situação apreciada na decisão arbitral n.º 666/2018-T⁸, que *“não se vislumbra nos autos qualquer benefício da Requerente em atrasar a parcialmente a relevância fiscal da perda por imparidade, que objectivamente a prejudica”*. De facto, a dedução fiscal de um gasto em exercício anterior (*in casu*, 2015) é sempre desvantajosa para o erário público, a menos que estivéssemos perante um caso de prejuízos em risco de caducidade, circunstância que não se constata, nem sequer foi invocada.

⁸ Com a diferença (despicienda para a comparação) de que aí a incobrabilidade já tinha sido reconhecida parcialmente noutro exercício e no caso vertente tal não sucedeu.

E prossegue o aresto citado, em sentido que se acompanha, “[d]e qualquer forma, não se provando que a Requerente estivesse convencida da incobabilidade dos créditos [...], a dúvida sobre este ponto teria de ser valorada processualmente a favor da Requerente, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, que estabelece que «sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado».”

4.4. A título subsidiário – o princípio da justiça

A Requerente convoca a jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo que, sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, admite a imputação de custos a outros exercícios económicos, quando não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, como é o caso em que está prestes a acabar ou iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir prejuízos de determinado exercício ou retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributários. O mesmo princípio pode entender-se aplicável à imputação de ganhos (v. acórdão daquele Supremo Tribunal, de 13 de outubro de 1996, processo n.º 020404⁹).

É este o entendimento que se perfilha, sendo a violação do princípio da periodização económica superável por parametrização do princípio da justiça, nos moldes reiterados pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 14 de março de 2018, processo n.º 0716/13.

Desta forma, se fosse de prevalecer o entendimento da Requerida (o que, importa clarificar, não é o caso), isso representaria a impossibilidade prática de deduzir as expressivas perdas sofridas em qualquer dos exercícios: no de 2015 porque, à data, não estavam relevadas

⁹ V. a título ilustrativo também os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo nos processos n.ºs 01648/02, de 2 de maio de 2003; 0807/07, de 2 de abril de 2008; 0291/08, de 25 de junho de 2008; 0716/13, de 14 de março de 2018.

contabilisticamente essas perdas por imparidade (requisito constitutivo da dedução fiscal, de acordo com o disposto no artigo 28.º-A, n.º 1 do Código do IRC), e, no de 2016, por violação do princípio da especialização dos exercícios. Circunstância que se reconduz à violação do princípio da justiça como afirmado na citada decisão arbitral n.º 666/2018-T e na decisão arbitral n.º 588/2015-T, de 29 de abril de 2026.

Em sintonia com esta orientação se manifesta a doutrina, nomeadamente DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, nos seguintes termos:

“Esta é uma situação em que o exercício de um poder vinculado (correção da matéria colectável em face da violação do princípio da especialização dos exercícios) conduz a uma situação flagrantemente injusta e em que, por isso, se coloca a questão de fazer operar o “princípio da justiça”, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2 da C.R.P. e 50.º da L.G.T., para obstar à possibilidade de efectuar a referida correção. Há, nesta situação, dois deveres a ponderar, ambos com cobertura legal: um é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria colectável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização, reposição essa que a administração fiscal deve efectuar mesmo que não

lhe traga vantagem; outro é o de evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça. Entre esses dois valores, designadamente nos casos em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte, deve optar-se por não efectuar a correção, limitando aquele dever de correção por força do princípio da justiça.” – v. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Lisboa 2012, Encontro da Escrita, a pp. 453-454.

Bem como, RUI DUARTE MORAIS, que apesar de começar por salientar que a lei fiscal consagra com grande rigidez o princípio da especialização dos exercícios, conclui que o mesmo tem que “*ser entendido com um mínimo de flexibilidade, especialmente quando a consideração do custo em questão no exercício a que, correctamente, deveria ter sido imputado não é mais possível. [...] há que não esquecer que, muitas vezes, a consideração de um custo ou proveito*

implica como que uma prognose sobre factos futuros, com o risco e, até, o subjectivismo que tal envolve: pense-se, p. ex., nos casos de avaliação da incobabilidade de um crédito em mora” – v. Apontamentos ao IRC, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 69-71.

Em sentido idêntico, dizem JOAQUIM MIRANDA SARMENTO, RICARDO NUNES e MARTA MORAIS PINTO:

“Nos casos [...] em que não tenham sido reconhecidas perdas por imparidade, ou ajustamentos até aos limites que seriam fiscalmente aceites, nada impede que o sejam mais tarde, sem prejuízo de a administração fiscal poder proceder às correções que entender adequadas, quando fundamentadamente demonstrar que tal procedimento visou apenas intenção de evasão fiscal. É neste sentido que aponta o Ofício n.º..., da Direção de Serviços do IRC, de 19 de janeiro de 1998, o qual poderá manter atualidade” – v. Manual Teórico-Prático de IRC, Lisboa, Almedina, 2021, p. 86 (nota de rodapé 50).

EM SÍNTESE,

À face do exposto, conclui-se que assiste razão à Requerente, enfermando a correção dos gastos fiscalmente deduzidos relativos a perdas por imparidade em créditos, no valor de € 1.169.999,98, de vício material de erro nos pressupostos, pelo que vão anulados os atos tributários de liquidação de IRC e juros compensatórios *supra* identificados.

No tocante aos juros compensatórios, cabe referir que não se verifica o respetivo requisito constitutivo – de retardamento da liquidação de imposto devido – atendendo a que a liquidação de IRC é inválida por vício substantivo de erro nos pressupostos, pelo que devem, nesta medida, ser também anulados (artigo 35.º, n.º 1 da LGT).

4.5. Juros indemnizatórios

A Requerente peticiona a condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, uma vez que, conforme ficou provado, procedeu ao pagamento da quantia liquidada que lhe foi indevidamente cobrada, atenta a invalidade dos atos tributários que a suportaram.

O direito a juros indemnizatórios alicerça-se no princípio da responsabilidade das entidades públicas (cf. artigo 22.º da Constituição)¹⁰ e depende, como dispõe o citado artigo 43.º, n.º 1 da LGT, da ocorrência de erro imputável aos serviços do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

Na situação vertente, está em causa a errada interpretação e aplicação pela Requerida de normas de incidência tributária e ficou demonstrado que a liquidação de IRC e juros compensatórios em discussão padece de erros substantivos imputáveis à AT, para os quais a Requerente em nada contribuiu.

A jurisprudência arbitral do CAAD tem reiteradamente afirmado a competência dos Tribunais Arbitrais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do preceituado nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT. Assim, havendo decisão a favor do sujeito passivo, postula-se o restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

Deste modo, a anulação da liquidação de IRC e juros compensatórios inerentes constitui na esfera da Requerente o direito ao recebimento de juros indemnizatórios que a visam ressarcir da ilegal privação desta quantia pelo período de tempo que perdurar, procedendo o pedido da Requerente também neste segmento.

¹⁰ Vide JORGE LOPES DE SOUSA, “*Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Atos Ilegais*”, Áreas Editora, outubro de 2010 e LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2000, pp. 204 a 206.

4.6. Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo *in totum* o pedido de pronúncia arbitral quanto ao fundamento de erro na aplicação dos artigos 23.º, n.º 1, alínea h), 18.º, n.º 1 e 28.º-B, todos do Código do IRC, fica prejudicada, por ser inútil, a apreciação das restantes questões colocadas, nomeadamente a que se refere ao vício autónomo imputado aos juros compensatórios, nos termos do disposto nos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

V. DECISÃO

À face do exposto, acordam os árbitros deste tribunal arbitral em:

- a) Julgar a ação procedente, com a consequente anulação dos atos tributários de liquidação de IRC e de juros compensatórios *supra* identificados, no valor de € **324.179,73**, relativos ao período de tributação de 2016, e, bem assim, da decisão da Reclamação Graciosa que confirmou tais atos;
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios,

tudo com as legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **324.179,73**, correspondente à liquidação de IRC e de juros compensatórios que a Requerente pretende anular e não impugnado pela Requerida – v.

artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **5.508,00**, a cargo da Requerida, em razão da sucumbência, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de outubro de 2021

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Ricardo Marques Candeias

Jónatas Machado