

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 441/2022-T**

**Tema: IRC – Créditos incobráveis – Prova da comunicação aos devedores insolventes para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC (na versão em vigor em 2011).**

## **SUMÁRIO**

I - O n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC, na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, determinava que a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis *“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”*.

II – Assim, os custos com créditos incobráveis e perdas por imparidade em créditos registados em 2011, em relação aos quais o sujeito passivo não tenha prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, não são aceites como gasto para efeitos de determinação do lucro tributável daquele período de tributação.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Fernando Araújo (Presidente), João Gonçalves da Silva e Jorge Carita (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **I – RELATÓRIO**

1. A **A..., LDA.**, sociedade por quotas de direito português, titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na ..., n.º..., ...-... ..., doravante abreviadamente designada por Requerente ou A..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º e artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por RJAT), visando a declaração de ilegalidade do Despacho da Chefe da Divisão da Administração da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, por subdelegação de competência, que indeferiu o Pedido de Revisão Oficiosa deduzido para apreciação da legalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2014..., referente ao ano de 2011, na parte a que respeita às correções técnicas realizadas em sede de inspeção, no valor de € 564.652,53, resultantes da desconsideração como gasto para efeitos fiscais das perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes, registadas naquele período.

2. Em síntese, a Requerente alega que o incumprimento do requisito de comunicação aos devedores do reconhecimento de créditos como incobráveis, conforme previa, à data, o n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC, não obsta à dedução do gasto para efeitos fiscais, nos casos em que os devedores estejam insolventes.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite no dia 25 de julho de 2022 pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”) nos termos regulamentares.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, 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 Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído no dia 3 de outubro de 2022, na sede do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme comunicação que se encontra junta aos presentes autos.

7. No dia 7 de novembro de 2022, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação, procedendo ainda à junção do processo administrativo:

Em sede de defesa por exceção alegou sucintamente que:

- a. Incompetência material do CAAD para decidir sobre o litígio, invocando para tal que *“(…) o pedido de revisão oficiosa deduzido pela Autora sempre careceria de fundamento por não preencher os pressupostos legais que lhe são subjacentes, neste caso, o fundamento em erro imputável aos serviços, sendo este inexistente, como se comprova.”*, concluindo que *“(…) o tribunal arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se estão reunidos os pressupostos de aplicação do mecanismo de revisão oficiosa. A incompetência do Tribunal constitui uma exceção dilatória que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa e que determina nos termos da alínea e) do n.º 1 do 278.º do Código de Processo Civil (CPC) aplicável ex vi artigo 2.º do RJAT a absolvição da instância, o que desde já se requer”* e, como tal, entende que o CAAD é incompetente para dirimir o litígio em causa nos presentes autos.

---

Quando à defesa por impugnação, a Requerida argumenta em síntese que:

- b. A Requerente não apresentou qualquer prova de comunicação aos devedores do reconhecimento no exercício do gasto com perdas por imparidade de dívidas dos clientes B..., S.A. e C..., Lda., no montante global de €564.652,53, conforme exigido pelo n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC (na redação em vigor à data dos factos), dado que a revogação deste preceito só se verificou com as alterações introduzidas pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro. A Requerida alega ainda que está em causa uma exigência de cariz formal que tem em vista permitir à AT o controlo dos pressupostos para o desreconhecimento do crédito, e considerado o gasto para efeitos fiscais, razão pela qual a natureza dessa prova deverá ser inequívoca, aquando da contabilização do gasto.

8. Notificada da Resposta, a Requerente veio, em 22 de novembro de 2022, apresentar resposta relativamente à matéria de exceção suscitada pela Requerida, alegando além do mais que *“é, de resto, hoje pacífico que um ato de indeferimento expresso (ou mesmo tácito) de um pedido de revisão oficiosa – no qual a AT se tenha pronunciado sobre a legalidade do tributo, como se sucedeu in casu – é um ato passível de apreciação pelo Tribunal Arbitral”*, requerendo, por conseguinte, que a exceção de incompetência invocada pela Requerida seja julgada totalmente improcedente e que os autos prossigam seus termos até à decisão de mérito.

9. Em 5 de dezembro de 2022, foi proferido despacho no qual se dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais, previstos nos artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2, ambos do RJAT. Facultou-se ainda às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas, direito que a Requerente e a

Requerida exerceram, respetivamente, em 20 de dezembro de 2022 e 16 de janeiro de 2023, embora sem apresentar argumentos de diferente teor face aos anteriormente expostos.

10. Em face de um conjunto de circunstâncias que se prende com as tarefas dos árbitros, não foi possível concluir a decisão no prazo de seis meses contados da constituição do Tribunal, pelo que, nos termos do n.º 2 artigo 21.º do RJAT, o tribunal arbitral prorrogou o prazo da arbitragem por dois meses e designou até ao dia 3 de junho de 2023 para efeito de prolação da decisão arbitral.

## **II – SANEAMENTO**

11. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

12. O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º n.º 1 alínea a), 5.º e 6.º n.º 2 alínea a), do RJAT.

13. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

14. O processo não enferma de nulidades.

## **III – FUNDAMENTAÇÃO**

15. Importa apreciar prioritariamente a exceção suscitada pela Requerida, porém, para a sua apreciação é conveniente fixar a matéria de facto.

## A. MATÉRIA DE FACTO

### A.1. Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

16. No exercício de 2011, os Serviços de Inspeção Tributária da AT (SIT) efetuaram correções na esfera da A... .

17. A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária da Direção de Finanças de Leiria, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2013..., que teve como âmbito a análise da sua situação tributária relativa a IRC e IVA, dos anos de 2010 e 2011, do qual resultou as seguintes correções aos valores declarados:

- a. a determinação de correções por métodos indiretos em sede de IRC, por omissão de vendas no mercado nacional de € 1.191.534,73 em 2010 e de € 1.035.630,17 em 2011; e, ainda
- b. a realização de correções meramente aritméticas, em 2011, no valor de € 564.652,53, referente às perdas por imparidade de dívidas de dois clientes, que foram declarados insolventes.

18. No presente processo é sindicada a legalidade da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa apresentado do ato de liquidação de IRC n.º 2014..., relativo ao período de tributação de 2011, na parte que respeita às correções técnicas realizadas em sede de inspeção, no valor de € 564.652,53 (aliena b. do parágrafo anterior).

19. Pelo que, com relevância para a decisão, quanto à matéria sindicada nos autos, do relatório de inspeção tributária consta, além do mais, o seguinte:

*“Para efeitos da determinação do resultado contabilístico e fiscal do período de 2011, o sujeito passivo registou na conta "65111- Perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes" a importância de € 564.652,53, relativamente às dívidas dos clientes:*

- a) B..., contribuinte n.º ..., no montante de € 520.471,01;

b) C..., Lda, contribuinte n.º..., no montante de € 44.181,52.

**B...**

*O cliente B... foi declarado insolvente em 2011-05-09, no âmbito do processo n.º .../11...TBTMR do Tribunal Judicial de Tomar (2.º Juízo).*

*Pela análise do “Extrato de Pendentes” verifica-se que os documentos pendentes de pagamento por parte do cliente B..., no montante de € 770.471,01, correspondem a notas de débito relativas à devolução de cheques sem provisão.*

*No entanto, de acordo com o extrato de conta corrente do referido cliente, e de acordo com o saldo da conta de clientes em cobrança duvidosa, o valor em dívida por parte do cliente B... ascende a € 520.471,01.*

*O TOC da A... justificou a diferença entre o valor pendente de pagamento por parte do cliente e o valor considerado como sendo de cobrança duvidosa, no montante de € 250.000,00 (€ 770.471,01 - € 520.471,01), com o facto de existir garantia bancária naquele montante, que foi recebido pela A... .*

*Desconhece-se a existência de outras garantias bancárias ou de garantias reais.*

*Apesar de solicitada, não foi exibida à administração tributária, certidão emitida pelo Tribunal onde conste a relação dos créditos reclamados e dos créditos reconhecidos.*

*Importa mencionar que a consulta efetuada ao sítio da Internet “www.citius.mj.pt” (na parte relativa a empresas insolventes) permitiu verificar que a A... não consta da lista de credores da sociedade B..., no âmbito do processo de insolvência n.º .../11...TBTMR do Tribunal Judicial de Tomar (2.º Juízo).*

*Do mesmo modo, e apesar de solicitada, também não foi exibida à administração tributária, prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, exigida pelo n.º 2 do art.º 41.º do CIRC.*

*De sublinhar que o n.º 2 do referido art.º 41.º do CIRC (redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro) impõe que a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do n.º 1 do art.º 41.º do CIRC ou ao abrigo do disposto no art.º 36.º do CIRC, fica dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante*

*como rendimento para efeitos de apuramento do lucro tributável.*

***C..., Lda***

*O cliente C..., Lda foi declarado insolvente em 2011-01-21, no âmbito do processo n.º .../10...TBLRA do Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia (2.º Juízo).*

*No que respeita a este cliente, o sujeito passivo registou na conta “65111- Perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes” a importância de € 44.181,52.*

*Apesar de solicitada, não foi exibida à administração tributária, certidão emitida pelo Tribunal onde conste a relação dos créditos reclamados e dos créditos reconhecidos.*

*Do mesmo modo, e apesar de solicitada, também não foi exibida à administração tributária, prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, exigida pelo n.º 2 do art.º 41.º do CIRC para efeitos de dedutibilidade fiscal do gasto.*

*Assim, relativamente ao gasto associado às perdas por imparidade em dívidas a receber dos clientes acima identificados, e atendendo ao facto de que não foram cumpridas as condições de dedutibilidade fiscal determinadas pelo n.º 2 do art.º 41.º do CIRC, será de acrescer ao lucro tributável do período de 2011 o montante de € 564.652,53 (€ 520 471,01 + € 44.181,52).”*

20. Ou seja, o único fundamento para a realização da correção ora sindicada decorre da falta de prova da comunicação aos devedores do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, em incumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC, em vigor à data dos factos.

21. Em resultado das sobreditas correções, os SIT corrigiram o resultado fiscal apurado pela Requerente, tendo sido emitida a demonstração de liquidação adicional de IRC n.º 2014 ... e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2014 ... da qual resultou uma liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 2011, no montante global €454.232,45

---

(incluindo juros compensatórios), cujo pagamento não foi efetuado, pela Requerente, no prazo estabelecido para o efeito.

22. Em 31 de outubro de 2014, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de Leiria ..., garantia bancária no valor de € 575.736,45, com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2014..., instaurado para cobrança coerciva do IRC titulado pela referida liquidação adicional de IRC n.º 2014... .

23. Em 4 de dezembro de 2014, a Requerente apresentou junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria impugnação judicial exclusivamente para discussão da legalidade das correções efetuadas pelos SIT com recurso a métodos indiretos.

24. Posteriormente, em 20 de novembro de 2020<sup>1</sup>, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da supra referida liquidação de IRC do ano de 2011, na parte referente às correções meramente aritméticas, nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), alegando ilegalidades enquadráveis no conceito de erro imputável aos Serviços.

25. As correções aritméticas objeto do pedido de revisão oficiosa tiveram por base a desconsideração de imparidades em créditos a receber, no montante global de €564.652,53, registadas pela Requerente no exercício de 2011 na conta “65111 – Perdas por imparidade em dívidas a receber de cliente”, conforme se discrimina:

- a. B... S.A. (B...), no montante de € 520.471,01; e
- b. C..., Lda. (C...), montante de € 44.181,52.

26. No que respeita ao primeiro devedor (B...), no pedido de revisão oficiosa apresentado, a ora Requerente refere que o mesmo foi declarado insolvente em 9 de maio de 2011, no âmbito do processo n.º .../11...TBTMR, que correu termos junto do Tribunal Judicial de

---

<sup>1</sup> Nessa mesma data e de forma a obter a libertação da garantia bancária que prestou, a Requerente efetuou o pagamento da quantia exequenda no processo de execução fiscal n.º ...2014..., na parte referente às correções objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

Tomar (facto dado como provado em sede do RIT), tendo a Requerente efetuado a correspondente reclamação de créditos e tendo-lhe sido reconhecidos créditos no valor de € 771.471,94, do qual foi considerado de cobrança duvidosa o montante de € 520.471,01, uma vez que uma parte do valor em dívida foi recebido pela Requerente através da execução de uma garantia bancária.

27. No que se refere ao segundo devedor (C...), a Requerente refere que se trata de uma entidade que foi declarada insolvente em 21.01.2011, no âmbito do processo n.º .../10...TBLRA (facto dado como provado em sede do RIT), que correu termos junto do Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia, tendo a Requerente efetuado a correspondente reclamação de créditos e constando da lista de credores de insolvência. No que respeita a este devedor, a Requerente inscreveu na sua contabilidade a título de imparidade o montante de € 44.181,52.

28. Em 22 de fevereiro de 2022, a Requerente foi notificada do Ofício da Direção de Serviços do IRC, nos termos do qual se propunha o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, argumentando os SIT que, embora numa primeira análise, o pedido de revisão seja tempestivo ao abrigo do número 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão não seria admissível, uma vez que não se verifica qualquer “erro imputável aos serviços”.

29. Consta do Projeto de decisão proferido no âmbito do sobredito Pedido de Revisão Oficiosa, o que se segue:

*“(...) 5. Atenta a redação da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, que prevê a revisão do ato tributário a favor do contribuinte a todo o tempo se o tributo não estiver pago, deve considerar-se que o pedido é tempestivo;*

*6. Considerado o pedido tempestivo, importa analisar se nas correções propostas pelos SIT houve qualquer ilegalidade que permita concluir ter havido erro imputável aos serviços;*

*7. Relativamente a este período de tributação de 2011 a Requerente submeteu duas declarações Modelo 22, com datas de receção e 31/05/2012 e 19/11/2012*

*respetivamente, encontrando-se ambas liquidadas;*

*8. Foi sujeita a um procedimento de inspeção, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2013..., que teve como âmbito a análise da sua situação tributária em sede de IRC e IVA;*

*9. Observaram os SIT que o sujeito passivo registou na conta "65111- Perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes" a importância de € 564.652,53, relativamente às dívidas dos clientes:*

*- B..., contribuinte n.º 501 611 835, no montante de € 520.471,01; e*

*- C..., Lda, contribuinte n.º 501 336 931, no montante de € 44.181,52.*

*10. Referem também os SIT que não lhes foi exibida a "... prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, exigida pelo n.º 2 do art.º 41.º do CIRC";*

*11. E sublinham que "...o n.º 2 do referido art.º 41.º do CIRC (redação dada pela Lei n.º 55- A/2010, de 31 de Dezembro) impõe que a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do n.º 1 do art.º 41.º do CIRC **ou ao abrigo do disposto no art.º 36.º do CIRC**, (em vigor à data) fica dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como rendimento para efeitos de apuramento do lucro tributável";*

*12. Ora, estando o reconhecimento das perdas por imparidade, nos termos do artigo 36.º do CIRC (atual artigo 28.º-B), dependente da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, a não exibição dessa prova parece constituir razão suficiente para que as perdas por imparidade contabilizadas no exercício de 2011 não possam ser aceites para efeitos fiscais;*

*13. E, sendo assim, estando a correção suportada na falta dessa comunicação, parece poder concluir-se não ter havido qualquer erro que possa ser imputado aos Serviços e que justifique a revisão do ato tributário nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT;*

**14. Do n.º 4 desse artigo 78.º**

*Segundo o consagrado neste preceito, o dirigente máximo do serviço pode autorizar excepcionalmente nos três anos posteriores ao ato tributário, a revisão da matéria tributável apurada, com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente por parte do contribuinte;*

*15. Ora o ato tributário aqui em causa é a liquidação de IRC identificada com o n.º 2014..., relativa ao exercício de 2011 e efetuada em 30/06/2014;*

*16. Pelo que, tendo o presente pedido de revisão oficiosa apresentado no Serviço de Finanças de Leiria em 20/11/2020, o prazo de três anos mostra-se largamente ultrapassado, e a revisão da matéria tributável não pode ser efetuada ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da LGT;*

*17. Perante o exposto deverá concluir-se que o pedido de revisão é intempestivo, quer nos termos da primeira parte do n.º 1, quer do n.º 4, do artigo 78.º da LGT;*

*18. E, apesar do pedido ser tempestivo, nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, o ato tributário não pode ser revisto a favor do contribuinte por não se verificar qualquer erro imputável aos Serviços.”*

30. Por não concordar com a posição da AT, em 14 de março de 2022, a Requerente exerceu o correspondente direito de audição prévia, no qual defendeu a admissibilidade do pedido de revisão oficiosa apresentado e a existência de erro imputável aos Serviços, com base no entendimento que tem sido construído pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores.

31. Por último, em 22 de abril de 2022, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.

32. Consta do Despacho de decisão final proferido no âmbito do sobredito Pedido de Revisão Oficiosa, o que se segue:

***“5. Análise da resposta ao exercício do direito de audição***

*A sociedade foi alvo de um procedimento inspetivo que teve como âmbito a análise da sua situação tributária relativa a IRC e IVA, dos anos de 2010 e 2011, e do qual*

*resultaram, entre outras, as correções meramente aritméticas, em 2011, no valor de € 564.652,53.*

*Apresentou o presente pedido de revisão oficiosa, da liquidação de IRC do ano de 2011, nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, alegando ilegalidades enquadráveis no conceito de erro imputável aos Serviços.*

*As correções em causa no presente pedido de revisão oficiosa são relativas a perdas por imparidade em dívidas a receber, no valor de € 564.652,53, distribuídas pelos dois clientes:*

- B..., contribuinte n.º..., no montante de € 520.471,01; e*
- C..., Lda., contribuinte n.º..., no montante de € 44.181,52.*

*Alega que estas perdas por imparidade registadas na contabilidade devem ser aceites para efeitos fiscais pois que ambos os devedores foram declarados insolventes, o primeiro em 09/05/2011 e o segundo em 21/01/2011;*

*Na informação/projeto de decisão foi o pedido de revisão oficiosa considerado tempestivo, atenta a redação da seguinte parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, que prevê a revisão do ato tributário a favor do contribuinte a todo o tempo se o tributo não estiver pago;*

*Contudo e apesar do pedido ter sido considerado tempestivo, a pretensão da Requerente não foi atendida porque se entendeu que nas correções propostas pelos SIT não houve qualquer ilegalidade que permita concluir ter havido erro imputável aos serviços;*

*Alega a Requerente, novamente, no exercício do direito de audição que as correções propostas têm como único fundamento o facto de não ter sido apresentada a prova da comunicação aos devedores (insolventes) do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, conforme determinava, à data dos factos, o n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC, e que isso não pode deixar de constituir um erro imputável aos serviços;*

*Ora, como já foi referido na informação/projeto de decisão, não podemos acompanhar este argumento, pois que no n.º 2 do artigo 41.º do CIRC, na redação à data, fazia depender o reconhecimento das perdas por imparidade, nos termos do artigo 36.º do*

*CIRC (atual artigo 28.º B), da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais,*

*O facto de os devedores serem insolventes não invalida que não seja feita a comunicação em causa, uma vez que a insolvência não determina, por si só, a extinção das sociedades, podendo, mesmo, continuarem a sua atividade nos mesmos termos, agora acompanhadas pelo Administrador Judicial, além de que a lei não o excecionava;*

*Assim, a não exibição dessa prova parece constituir razão suficiente para que as perdas por imparidade contabilizadas em 2011 não possam ser aceites para efeitos fiscais;*

*E, estando a correção suportada na falta dessa comunicação, parece poder concluir-se não ter havido qualquer erro que possa ser imputado aos Serviços e que justifique a revisão do ato tributário nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT;”*

33. Inconformada com o indeferimento, veio a Requerente, em 25 de julho de 2022, deduzir Pedido de Pronúncia Arbitral, o qual deu lugar à instauração dos presentes autos

## **A.2. Factos dados como não provados**

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

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT (Código do Procedimento e do Processo Tributário), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

O Tribunal não se pronunciou sobre o demais vertido nos articulados das partes por constituírem afirmações conclusivas e/ou juízos de direito – e que, por isso, não podem ser

objeto de uma pronúncia em termos de “provado” ou “não provado” – ou por se tratar de factualidade irrelevante à boa decisão da causa.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja adesão à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório carreado para os autos (incluindo o processo administrativo), o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

## **B. MATÉRIA DE DIREITO**

### **B.1. Da matéria de exceção: Da incompetência em razão da matéria do Tribunal Arbitral**

A competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que, independentemente da ordem de arguição das questões prévias, impõe-se a apreciação daquela previamente à verificação dos demais pressupostos processuais, conforme resulta do cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Neste âmbito, a Requerida invoca incompetência material do CAAD para conhecer do indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação adicional de IRC de 2011, invocando em sede de Resposta que *“os serviços da AT entenderam que o pedido de revisão oficiosa não seria admissível, por existência de erro imputável aos serviços. Tendo obviamente e como lhe compete, fundamentado a inexistência do alegado erro dos serviços, sem que isso signifique, como não significou, a apreciação do mérito da questão. Assim sendo, no presente p.p.a.. é inquestionável que o Tribunal Arbitral sempre teria que analisar, previamente, dos pressupostos de aplicação do mecanismo da revisão oficiosa. Ou seja, é evidente que o Tribunal vai ter que decidir, designadamente se se verificam os pressupostos da mesma, o erro de facto ou de direito imputável à AT. Assim, o conceito de “erro imputável*

*aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT não compreende todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro» - cf. Ac. STA, de 06.02.2013, proferido no processo 839/11 e disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)”(…) Com efeito, os erros que a Requerente imputa à AT resultam na alegada aplicação de uma norma que redundava numa violação direta de princípios constitucionais e do sistema fiscal considerado no seu todo cf. artigo 33.º do ppa. O que significa que o pedido de revisão oficiosa deduzido pela Autora sempre careceria de fundamento por não preencher os pressupostos legais que lhe são subjacentes, neste caso, o fundamento em erro imputável aos serviços, sendo este inexistente, como se comprova”. Em face do arguido, conclui que “(…) o tribunal arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se estão reunidos os pressupostos de aplicação do mecanismo de revisão oficiosa. A incompetência do Tribunal constitui uma excepção dilatória que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa e que determina nos termos da alínea e) do n.º 1 do 278.º do Código de Processo Civil (CPC) aplicável ex vi artigo 2.º do RJAT a absolvição da instância, o que desde já se requer”.*

Contudo, como assinala a Requerente, a Requerida, na apreciação do pedido de revisão oficiosa, não endereçou apenas a questão da tempestividade, tendo-se pronunciado também sobre o mérito, embora acabe por concluir pela rejeição liminar com base naquele fundamento. Concretamente, alude a Requerente na sua Resposta que “(…) de acordo com a jurisprudência consolidada do STA sobre esta matéria, verifica-se a existência de “erro imputável aos serviços” em caso de ocorrência de erro de direito ou de facto, incluindo sobre os pressupostos, independentemente da existência de culpa do agente da Administração Tributária, o que permite que, a todo o tempo e enquanto o imposto não esteja pago, ocorra a revisão de um ato tributário, nos termos da parte final do n.º 1 do art. 78.º da LGT (...) Conforme detalhado em sede do pedido de revisão oficiosa – e, posteriormente, em sede arbitral -, o único fundamento para a realização da correção sindicada foi o facto de a Requerente não ter juntado a prova da comunicação aos devedores do reconhecimento de um crédito incobrável, em incumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC,

*em vigor à data dos factos, devedores estes que, conforme prova apresentada, se encontravam insolventes à data. (...) Em face do exposto, é evidente a admissibilidade do meio procedimental com vista à revisão parcial da liquidação adicional de IRC do exercício de 2021, por vício de ilegalidade, por erro imputável aos serviços, devendo ser julgada improcedente a exceção aduzida pela AT”.*

*A Requerente acrescenta ainda que “Em segundo lugar, resulta da leitura da decisão proferida pela Direção de Serviços do IRC – apesar de não reconhecer a existência de erro imputável aos serviços – a expressa pronúncia sobre o mérito da presente questão, nomeadamente, sobre a legalidade do ato de liquidação de IRC ora sindicado e, mais concretamente, sobre a legalidade das correções aritméticas efetuadas à matéria coletável de IRC do exercício de 2011, tendo defendido que o n.º 2 do artigo 41.º do CIRC, na redação à data dos factos, fazia depender o reconhecimento das perdas por imparidade da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais. 19. Aliás, Concluindo que, não tendo a Requerente feito essa prova, tal “(...) a não exibição dessa prova parece constituir razão suficiente para que as perdas por imparidade contabilizadas no exercício de 2011 não possam ser aceites para efeitos fiscais”. 20. Trata-se de uma pronúncia expressa sobre o mérito do pedido e da prova produzida, sendo, pois falso, que a AT não tenha, no presente caso, apreciado o mérito da questão, conforme se pretende fazer crer nos pontos 13 e 14 da sua Resposta.(...) Conforme decorre da leitura da decisão sindicada, parece óbvio que a AT não se limita a uma decisão formal – pois que o pedido de revisão foi considerado tempestivo conforme se refere expressamente na página 3 – mas a uma decisão sobre o mérito do pedido, concluindo pela inexistência de erros dos serviços. 23. Ora, é precisamente esse entendimento que é passível de ser sindicado por este tribunal, assim como a própria interpretação do quadro legal aplicável formulado pela AT”.*

Importa, para este efeito, ter presente o âmbito de competência dos tribunais arbitrais, que é delimitado pelo disposto no artigo 2.º do RJAT e pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, compreendendo, exclusivamente, a apreciação das pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável que não deem origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de

fixação de valores patrimoniais. Este recorte da jurisdição arbitral em razão da matéria corresponde, de um modo geral, às pretensões que são sindicáveis nos Tribunais Tributários por via da impugnação judicial, conforme resulta do disposto no artigo 97.º, n.º 1 do CPPT.

A este respeito, importa ter em consideração a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo do Sul, vertida no Acórdão de 27 de abril de 2017, Processo n.º 08599/15, segundo a qual *“a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade. (...) Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do acto tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efectuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa.”*

A mesma interpretação tem sido acolhida pelos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD. A título de exemplo, veja-se a decisão arbitral do processo n.º 346/2017-T, segundo a qual *“Os actos que decidem reclamações graciosas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão de acto tributário constituem actos de segundo e terceiro grau na medida em que comportam a apreciação de legalidade de actos de primeiro grau, ou seja, actos de liquidação e, como tal, entende-se que cabe no escopo da competência dos tribunais arbitrais a apreciação daqueles actos.”*

No entanto, conforme aquela decisão arbitral esclarece *“Apenas nos casos em que o acto de segundo ou terceiro grau apreciou apenas e somente uma questão prévia cuja solução obstou à apreciação da legalidade do acto primário – como, por exemplo, intempestividade, ilegitimidade ou incompetência – estariam fora do âmbito material de competência dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD. Apenas não seria assim caso a AT*

*houvesse recusado a apreciação do pedido de revisão oficiosa com fundamento em qualquer questão prévia que obstasse ao conhecimento da legalidade do acto tributário pois, neste caso, o acto tributário teria de ser impugnado por via da acção administrativa especial e, conseqüentemente caberia fora da esfera de competência do tribunal arbitral.”*

Nos autos, a Requerida aprecia a legalidade da liquidação *sub judice*, quer no projeto de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, designadamente ao afirmar que “12. Ora, estando o reconhecimento das perdas por imparidade, nos termos do artigo 36.º do CIRC (atual artigo 28.º-B), dependente da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, a não exibição dessa prova parece constituir razão suficiente para que as perdas por imparidade contabilizadas no exercício de 2011 não possam ser aceites para efeitos fiscais;”, quer na decisão final de indeferimento, nomeadamente ao afirmar que “Ora, como já foi referido na informação/projeto de decisão, não podemos acompanhar este argumento, pois que o n.º 2 do artigo 41.º do CIRC, na redação à data, fazia depender o reconhecimento das perdas por imparidade, nos termos do artigo 36.º do CIRC (atual artigo 28.º-B), da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais (...) Assim, a não exibição dessa prova parece constituir razão suficiente para que as perdas por imparidade contabilizadas no exercício de 2021 não possam ser aceites para efeitos fiscais. E, estando a correção suportada na falta dessa comunicação, parece poder concluir-se não ter havido qualquer erro que possa ser imputado aos Serviços e que justifique a revisão do ato tributário nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT”.

Estamos assim perante considerações sobre as correções efetuadas pela AT, em sede de ação inspetiva, que estiveram na génese da demonstração de liquidação adicional de IRC em causa e, portanto, a Requerida não se limitou a apreciar apenas a questão prévia da eventual intempestividade/não admissão do pedido de revisão do ato tributário.

Neste sentido, veja-se também a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que se pronuncia no sentido, que se acompanha, de que, sendo o pedido do contribuinte dirigido à anulação por ilegalidade do ato tributário, está em causa a apreciação dessa mesma ilegalidade, qualquer que seja a razão ou o vício que conduziram à rejeição ou indeferimento

dessa pretensão, como se retira do seguinte excerto do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Maio de 2015, no processo n.º 01958/13:

*“Sucedem que a informação que precede o referido despacho de indeferimento, exarado como se disse em concordância com tal fundamentação, não faz apenas referência ao decurso de prazos para concluir pelo indeferimento do pedido.*

*Tal informação alicerça a proposta de indeferimento do pedido de revisão na seguinte fundamentação: por um lado considerou-se que o pedido de revisão apresentado com fundamento em ilegalidade não foi apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa referido na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT; por outro lado entendeu-se não ter havido erro imputável aos serviços na medida em que as liquidações de IRC foram emitidas em tempo oportuno com origem nos documentos de correcção elaborados - DC 22.*

*Mais se ponderou que a liquidação teve por base o relatório da inspecção tributária em que se concluiu que a não consideração como custos do conjunto de facturas nele elencadas resulta do facto de se ter apurado que as mesmas não correspondiam a serviços prestados ao sujeito passivo e, por isso, não podiam ser considerados como custos para efeitos de IRC nos termos do artigo 23º do Código de IRC.*

*E, com base nesta argumentação, a proposta de indeferimento do pedido de revisão concluiu que não se verificou qualquer ilegalidade nem a existência de qualquer erro imputável aos Serviços.*

***Em suma no caso vertente estava em causa a legalidade do acto tributário de liquidação, sendo que a decisão do director distrital de finanças ao indeferir o pedido de revisão com base na falta de pressupostos legais, nomeadamente por não se verificar erro imputável aos serviços, comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação.***

*Assim, é de concluir que no presente caso, ao atacar contenciosamente aquele despacho pela via da impugnação judicial, e não por via de acção administrativa especial, a recorrente utilizou o meio processual adequado.”.*

Acréscimo ainda referir que, conforme o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Maio de 2016, no processo n.º 0407/15,

*“Na verdade, é hoje pacífico que a revisão prevista no art. 78.º da LGT constitui um poder-dever da AT, à qual se impõe, por força dos princípios justiça, da igualdade e da legalidade dos impostos, que a AT está obrigada a observar na sua actividade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e art. 55.º da LGT), que não exija dos contribuintes senão o imposto resultante dos termos da lei; e é também jurisprudência consolidada, que, tal como a AT deve, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário (no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, como decorre do n.º 1 do art. 78.º da LGT), com fundamento em erro imputável aos serviços, também o contribuinte pode, dentro dos mesmos prazos, pedir que seja cumprido esse dever (Cfr. RUI DUARTE MORAIS, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012, 28.5, págs. 212 a 214.) (Por mais recente, e com indicação de numerosa jurisprudência, vide o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Junho de 2015, proferido no processo n.º 793/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/1ac7262259ee80ae80257e67003a5e89>).*

*Por outro lado, é hoje também jurisprudência consolidada que, em face do indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão oficiosa, mesmo que este seja formulado para além do prazo da reclamação administrativa (Seja este prazo o de dois anos, previsto no art. 132.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, seja o prazo de 15 dias, previsto no art. 162.º do Código do Procedimento Administrativo, na redacção em vigor à data.), mas dentro dos limites temporais em que a AT pode rever o acto, se abre a via contenciosa nos termos do art. 95.º, n.ºs 1, alínea d), e 2, da LGT (Vide, entre outros, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 1950/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Outubro de*

2015 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32230.pdf>), págs. 2517 a 2520, também disponível em [.](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c349445a1a25275480257d0f0056a073.)

No mesmo Acórdão é ainda mencionado que

*“Salvo o devido respeito, a sentença não faz a melhor interpretação do conceito de erro imputável aos serviços a que alude o n.º 1 do art. 78.º da LGT. Como tem vindo a decidir este Supremo Tribunal, «[e]mbora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro» (Vide, por todos e com numerosa indicação de jurisprudência, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Fevereiro de 2013, proferido no processo n.º 839/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Março de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32210.pdf>), págs. 587 a 601, também disponível em [.](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3e8a1d31268d9f0280257b21005698ad.)*

*No caso sub judice, foi a AT a efectuar a liquidação adicional na sequência da correcção do lucro tributável, após inspecção tributária, por desconsideração de custos declarados, que entendeu estarem suportados por facturas que não correspondem a operações efectivamente realizadas. **A alegação de que a AT incorreu em erro ao considerar que às referidas facturas não correspondem operações reais integra vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, ou seja, vício por divergência entre os pressupostos de que o autor do acto partiu para praticar o acto (liquidação adicional) e a sua efectiva verificação na situação em concreto, consistindo no facto de no acto praticado se terem***

*considerado factos não provados ou desconformes com a realidade. Ora, tendo presente que tais factos foram invocados pela AT para contrariar os factos declarados pela ora Recorrente (A questão poderia assumir contornos diversos caso a situação fosse de má aplicação da lei resultante de uma deficiente declaração dos factos. Neste sentido, vide RUI DUARTE MORAIS, ob. cit., pág. 205. ), não vemos motivo para excluir tal vício do âmbito do erro imputável aos serviços a que alude a 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT.”*

Ora, nos presentes autos, a demonstração da liquidação objeto do pedido de revisão oficiosa resultou da correção efetuada pela AT, em sede de ação inspetiva, pelo facto de entender que o reconhecimento das perdas por imparidade dos créditos de clientes dependia da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, ainda que os clientes se encontrassem insolventes, a qual não foi apresentada pela Requerente. Assim, a alegação da ora Requerente de que a AT incorreu em erro ao desconsiderar aquelas perdas por imparidade, com fundamento no não cumprimento do requisito formal de comunicação ao devedor, corresponde a um vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, considera-se que se encontram reunidos os pressupostos de aplicação do mecanismo da revisão oficiosa.

Adicionalmente, resultando, de forma clara e inequívoca, que na decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa é apreciada a legalidade do ato de liquidação de IRC de 2011 em apreço, poderá a mesma ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e do artigo 2.º do RJAT, enquadrando-se, por conseguinte, no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais.

Nestes termos, **improcede** a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, invocada pela Requerida.

## **B.2. Da questão da ilegalidade da anulação do gasto referente a perdas por imparidade**

A questão de fundo suscitada pela Requerente consiste em determinar se o cumprimento do requisito de comunicação aos devedores do reconhecimento de crédito, como incobráveis, conforme previa, à data, o n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC, obsta à dedução do gasto, ainda que se trate de devedores declarados insolventes.

Na análise da questão de fundo suscitada pela Requerente, impõe-se começar por proceder à análise dos normativos aplicáveis à situação em dissídio entre as partes nos presentes autos.

Nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, na versão em vigor à data dos factos, “1 – Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente: (...) h) Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;”.

Por sua vez, conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 35.º do Código do IRC, à data dos factos, “1 – Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores: a) As relacionadas com créditos resultantes da actividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;”.

Já o artigo 36.º do Código do IRC enumerava as situações em que os créditos eram considerados de cobrança duvidosa, nomeadamente “1 — Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos: a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;”.

Por fim, atente-se ao teor do n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC (na redação vigente à data dos factos): “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.” (sublinhado e destacado nosso).

Assim, à data dos factos, o Código do IRC estabelecia (ainda) como condição de dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade de créditos, que o sujeito passivo estivesse na posse de elementos que comprovassem que comunicou ao devedor ter reconhecido os créditos incobráveis como gasto fiscal, estabelecendo que em simultâneo o devedor reconheça simetricamente um rendimento para efeitos fiscais.

Resulta, portanto, que, para efeitos do n.º 2 do art.º 41.º do Código do IRC, a dedutibilidade definitiva da perda por imparidade de créditos considerados incobráveis, ao abrigo do disposto no art.º 36.º do mesmo Código, ficaria dependente (i) do registo contabilístico das perdas por imparidade, nos termos estabelecidos nesse normativo; (ii) da anulação ou desreconhecimento dos créditos no exercício em que a sua incobrabilidade se mostre justificada; e (iii) **de o credor possuir a prova de que foi efetuada a comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais** – o qual deve reconhecer simetricamente aquele montante para efeitos fiscais.

A argumentação da Requerente para alicerçar a inaplicabilidade deste último requisito aos créditos em causa não encontra sustentação, nem na letra, nem no espírito daquele normativo.

Desde modo, não resultando da factualidade assente que a Requerente tivesse cumprido o dever de comunicação prescrito no n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC, bem andou a Administração Tributária ao não aceitar os custos em causa como créditos incobráveis dedutíveis para efeitos fiscais.

Adicionalmente, alicerçada no facto de que as entidades aqui em causa estavam, à data dos factos, insolventes, a Requerente entende que, ainda que tivesse cumprido a obrigação prevista no n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC – envio de comunicação aos devedores –, nenhum resultado útil adviria de tal comunicação. Em abono da alegada inutilidade da comunicação, a Requerente refere que *“uma sociedade que tenha sido declarada insolvente, ainda que mantenha a sua capacidade tributária, a mesma entra em liquidação, - liquidação, essa sujeita a regras fiscais específicas – salvo, se entrar em mecanismo de recuperação, o que não ocorreu em nenhum dos casos em apreço.”*

Não se pode acompanhar, porém, tal conclusão, pois a insolvência consubstancia numa situação reversível até ao momento do registo do encerramento da liquidação de uma sociedade, com possibilidade de se verificarem ganhos fortuitos ou inesperados, deixando em

aberto a possibilidade de arrecadação de receita por parte da Administração Fiscal. A alegada inexistência de efeito útil da comunicação expressamente prevista no n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC (na redação em vigor à data dos factos) não pode, nem deve, ser afastada em razão de hipotética falta de utilidade da notificação devido à condição do devedor insolvente, pois nada impede que, em determinadas situações, este venha a apurar resultados positivos e a pagar os correspondentes impostos.

Acresce que o desconhecimento do Tribunal onde ocorre o processo de insolvência e do próprio administrador judicial da contabilização do gasto – registo da imparidade – pode vir a provocar alterações a vários níveis, nomeadamente na quantificação do resultado tributável e do conseqüente imposto que se mostre eventualmente devido.

Sobre esta matéria, reforçando a necessidade de cumprimento da obrigatoriedade legal de comunicação, o entendimento perfilhado pela jurisprudência maioritária é claro, designadamente a posição adotada no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de fevereiro de 2011, proferido no âmbito do processo n.º 01145/09, no sentido de que *“A sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.”*<sup>2</sup>

Em nenhuma das situações em causa nos autos foi exibido documento emitido pelo Tribunal competente em que lhe tivesse sido reconhecida a impossibilidade de recuperar os seus créditos, apenas foi apresentada declaração de insolvência emitida pelo Tribunal onde correm termos o processo em que foram reconhecidos os créditos à Requerida.

Em todo o caso, como se infere das razões supramencionadas, a condição de insolvente dos devedores não obsta à obrigatoriedade de comunicação prevista no n.º 2 do artigo 41.º do Código de IRC, não havendo razão para se considerar a respetiva inutilidade enquanto vigorou este dever de comunicação.

O entendimento aqui prosseguido por este Tribunal Arbitral, quanto à matéria sindicada

---

<sup>2</sup> Neste sentido, veja-se igualmente o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Novembro de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 01039/15, bem como o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Junho de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0816/11.

nos autos, está igualmente perfilhado no acórdão n.º 1569/14.8BELRA, datado de 25 de junho de 2019, do Tribunal Central Administrativo Sul, onde estavam em causa também devedores em condições idênticas aos que nos ocupam nestes autos. Citando:

*“Começemos por atentar ao teor do artigo 41.º, n.º 2 do CIRC (na redacção vigente à data dos factos): «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.» (sublinhado nosso). Da leitura do preceito legal transcrito decorre, com mediana clareza, que a aceitação fiscal das dívidas incobráveis está (ainda) dependente de existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos de apuramento do lucro tributável. Compulsado o probatório constata-se que a recorrente, relativamente à correcção do exercício de 2011, não apresentou quaisquer documentos que permitam aferir do cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 41.º do CIRC, exigível à data dos factos, para aceitação de gastos como créditos incobráveis. Desde modo, não resultando da factualidade assente que a recorrente tivesse cumprido o dever de comunicação prescrito no n.º 2 do artigo 41.º do CIRC, bem andou a Administração Tributária ao não aceitar os custos em causa como créditos incobráveis, como decidiu a sentença recorrida. Nem se alegue, como o faz a recorrente que esta interpretação viola o artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (o princípio constitucional da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento). Com efeito, e como bem evidencia o Mmº Juiz, os limites à dedutibilidade dos custos em causa não deixam de prosseguir objectivos de justiça material, com respeito pelo princípio da tributação do rendimento.”*

Por tudo quanto ficou exposto, e no sentido do que vem sendo decidido na jurisprudência

maioritária sobre a matéria que aqui nos ocupa<sup>3</sup>, conclui-se que assiste razão à Requerida ao exigir o cumprimento do dever de comunicação previsto no n.º 2 do artigo 41.º do Código do IRC à situação dos autos.

Assim, improcede a pretensão da Requerente de anulação do ato tributário de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa deduzido para apreciação da legalidade do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2014..., referente ao ano de 2011, na parte a que respeita às correções técnicas realizadas em sede de inspeção, no valor de € 564.652,53, resultantes da desconsideração das perdas por imparidade em dívidas de clientes, registadas naquele período.

### **B.3 Demais questões suscitadas nos autos**

As demais questões suscitadas incidentalmente nos autos pela Requerente, designadamente, quanto ao direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT, ficam prejudicadas pela improcedência quanto ao mérito do pedido, nos termos mencionados.

## **IV – DECISÃO**

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente a exceção invocada pela Requerida;
- b) Julgar integralmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

## **V – VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo. 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do CPPT, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, fixa-se ao processo o valor de € 210.248,24, que constitui a importância da liquidação cuja

---

<sup>3</sup> No sentido da posição adotada por este Tribunal Arbitral, veja-se as considerações tecidas nos Acórdãos do CAAD, proferidas no âmbito do Processo n.º 255/2015-T, de 22.10.2015; Processo n.º 284/2017-T, de 20.11.2017; Processo n.º 388/2018-T de 31.07.2019.

anulação foi objeto do pedido de pronúncia arbitral.

## **VI – CUSTAS**

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €4.284,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral.

Lisboa, 25 de maio de 2023

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Fernando Araújo (Presidente)

João Gonçalves da Silva (Relator)

Jorge Carita (Vogal)