

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 809/2023-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

SUMÁRIO:

- 1- A prova da realização de diligências para o recebimento dos montantes em dívida, conforme exigido pela alínea c), do n.º 1, do artigo 28.º-B do CIRC, pode ser feita por qualquer dos meios admitidos por lei, incluindo prova testemunhal.
- 2- As diligências efetuadas para o recebimento dos créditos, às quais se refere a alínea c), do n.º 1, do artigo 28.º-B do CIRC, podem ser realizadas por qualquer meio idóneo, incluindo, designadamente, comunicações por carta, por correio eletrónico ou por telefone.
- 3- O princípio da especialização dos exercícios deve ser interpretado em conformidade com o princípio da justiça, consagrado no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e no artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rui Duarte Morais (Presidente), João Taborda da Gama e Paulo Nogueira da Costa (relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. A..., S.A. (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), titular do número de identificação de pessoa coletiva ... e matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o mesmo número, com sede social no ..., Rua ... -... Lisboa, veio, nos termos

e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral.

2. A Requerente peticiona a anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa com o número de processo ...2022..., proferida pelo Diretor da Direção de Finanças de Lisboa, e a anulação do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2021 ..., de 19 de julho de 2021, respetiva liquidação de juros compensatórios com o n.º 2021 ... e consequente demonstração de acerto de contas n.º 2021..., de 21 de julho de 2021, emitidas por referência ao período de tributação de 2017, com a consequente declaração da ilegalidade e anulação das correções subjacentes às referidas liquidações, e requer, ainda, o pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia bancária, até ao respetivo cancelamento.

3. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”).

4. Em causa estão as seguintes correções, feitas na sequência de uma inspeção tributária externa de âmbito parcial ao IRC e Retenções na Fonte de IRC da Requerente, ambos tendo por referência o período de tributação de 2017:

a) correção de € 575.672,59 ao seu lucro tributável, relativo ao reconhecimento de perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa, consideradas não dedutíveis fiscalmente por alegado incumprimento dos requisitos constantes dos artigos 28.º-A e 28.º-B do Código do IRC;

b) ajustamento de € 1.205.396,78 aos prejuízos fiscais disponíveis para dedução no período de 2017, decorrente de correções determinadas no contexto de ações inspetivas a períodos de tributação anteriores, conforme dados alegadamente atualizados na conta corrente dos sistemas de informação da AT;

c) imposto em falta de € 17.270,18, correspondente à Derrama Estadual do período, como decorrência da correção determinada na alínea a) *supra*;

d) imposto em falta de € 315.114,18, correspondente ao ajustamento do resultado da liquidação previsto no artigo 92.º do Código do IRC, em resultado das correções aritméticas determinadas nas alíneas a) e b) *supra*.

2.

-
5. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 15-11-2023.
 6. A Requerida foi notificada da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 20-11-2023.
 7. Os signatários foram designados como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, nos termos dos números 2, alínea a), e 3 do artigo 6.º do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e nos termos legalmente previstos.
 8. Em 08-01-2024 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
 9. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 26-01-2024.
 10. Em 29-01-2024 foi a Requerida notificada para apresentar Resposta.
 11. A Requerida apresentou Resposta, na qual apresenta defesa por exceção e por impugnação, e juntou o processo administrativo.
 12. Na defesa por exceção, a Requerida invoca a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide na parte dos prejuízos fiscalmente dedutíveis bem como, na parte proporcional, do direito ao ressarcimento dos custos comprovadamente incorridos com a prestação e manutenção de garantia bancária, nos termos do artigo 53.º da LGT.
 13. Em 18-04-2024, realizou-se a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, na qual se procedeu à inquirição das duas testemunhas arroladas pela Requerente e da testemunha arrolada pela Requerida, tendo o tribunal determinado que o processo prosseguisse com a produção de alegações escritas, concedendo às partes o prazo sucessivo de 15 dias para o efeito.
 14. A Requerente apresentou as suas alegações em 06-05-2024, mantendo, no essencial, os argumentos contidos no pedido de pronúncia arbitral, manifestando o entendimento de que foi feita prova testemunhal e documental dos factos por si aduzidos no PPA, e referindo, ainda, relativamente à dedução dos prejuízos fiscais, que, na sequência da revogação parcial efetuada

pela Requerida, “a Requerente tem estado em contacto por forma a esclarecer os valores apurados”.

15. A Requerida apresentou alegações, nas quais reitera os argumentos expendidos em sede de Resposta.

II – SANEAMENTO

16. A apresentação do pedido de pronúncia arbitral foi tempestiva.

17. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas.

18. A Requerida suscitou a inutilidade superveniente da lide na parte dos prejuízos fiscalmente dedutíveis bem como, na parte proporcional, do direito ao ressarcimento dos custos comprovadamente incorridos com a prestação e manutenção de garantia bancária nos termos do artigo 53.º da LGT, em virtude de ter sido proferido despacho da Subdiretora-Geral do IR, de 25/02/24, tendo por base a informação nº I2023... da DSIRC, a anular parcialmente o ato quanto aos prejuízos fiscalmente dedutíveis que a requerente alegava estarem incorretos, por incluírem o impacto de correções determinadas pela AT.

19. Consequentemente, a Requerida veio reconhecer que, no período de tributação de 2017, existem prejuízos fiscais, com origem no período de tributação de 2012, dedutíveis nos termos do art.º 52.º do CIRC, no montante de € 2.049.859,98, pelo que a Requerente poderá deduzir, para feitos de apuramento da matéria coletável de 2017, o valor correspondente a 70% do resultado corrigido apurado pelos SIT (€2.708.559,08), o que equivale a €1.895.991,35, resultando numa matéria coletável de € 812 567,72 e não na matéria coletável apurada pelos SIT de €2.442.572,46.

20. Nestes termos, foi proposta a “revogação” parcial do ato decisório de indeferimento proferido no âmbito da reclamação graciosa identificada no SICAT sob o n.º ...2022...e anulação parcial do ato liquidação adicional n.º 2020..., no valor de €799.673,87, na parte correspondente à atualização do montante dos prejuízos fiscais a deduzir em 2017.

21. A Requerida reconheceu, ainda, que, na parte que resultar favorável à Requerente após liquidação corretiva nos referidos termos, assiste à Requerente o direito a ser ressarcida dos custos comprovadamente incorridos com a prestação e manutenção da garantia bancária, desde a data da decisão de indeferimento da reclamação graciosa ora controvertida (31-07-2023) até à concretização da anulação parcial da liquidação.

22. Tendo sido anulado parcialmente [conforme terminologia adotada no artigo 165.º do CPA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT], pela Requerida, o ato impugnado, está satisfeita a pretensão da Requerente quanto a esta parte, verificando-se, quanto à mesma, a inutilidade superveniente da lide e, conseqüentemente, a absolvição da Requerida do correspondente pedido, conforme resulta dos artigos 277.º, alínea e), e 278.º, n.º 1, alínea e), do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

23. Com efeito, não pode este tribunal anular o ato na parte em que o mesmo já foi anulado administrativamente pela Requerida.

24. Não foram alegadas outras exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa, na parte em que não se verifica a inutilidade superveniente da lide.

25. Não se verificam nulidades.

III – FACTOS RELEVANTES

§1. Factos provados

26. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima de direito português que tem como principal atividade o transporte marítimo de mercadorias (CAE 50200);
- b) A Requerente é sujeito passivo de IRC e encontrava-se, por referência ao período de tributação de 2017, sujeita ao regime geral de tributação em sede deste imposto;

- c) No que se reporta ao período de 2017, a Requerente considerou fiscalmente dedutíveis perdas por imparidade que ascenderam a € 575.672,59, referentes a créditos existentes em 31/12/2017 sobre as seguintes entidades:
- **B... S.A.**, residente, para efeitos fiscais, na Mauritânia, cuja perda por imparidade ascendia, à data, a € 350.701,73;
 - **C..., Lda.**, residente, para efeitos fiscais, em Portugal, cuja perda por imparidade ascendia a € 111.454,73;
 - **D..., S.A.**, residente, para efeitos fiscais, em Portugal, cuja perda por imparidade ascendia a € 33.821,03;
 - **E...**, residente, para efeitos fiscais, no Reino Unido, cuja perda por imparidade ascendia a € 44.472,94;
 - **F...**, residente, para efeitos fiscais, no Dubai, cuja perda por imparidade ascendia a € 35.222,16;
- d) Em cumprimento da ordem de serviço n.º OI2019..., emitida a 28 de maio de 2019, a Requerente foi objeto de uma inspeção tributária externa, de âmbito parcial ao IRC e Retenções na Fonte de IRC, ambos tendo por referência o período de tributação de 2017, com vista ao controlo declarativo no contexto do acompanhamento permanente por parte da Direção de Finanças de Lisboa, designadamente à confirmação do cumprimento adequado das normas contabilísticas e fiscais e verificação do apuramento das bases tributáveis e resultado fiscal em conformidade com os montantes declarados e respetivo imposto liquidado;
- e) Em resultado deste procedimento inspetivo, a Requerente foi notificada do respetivo Relatório de Inspeção Tributária, através do Ofício n.º..., de 28 de junho de 2021, o qual se dá por integralmente reproduzido, nos termos do qual foi determinado o seguinte:
- i) correção de € 575.672,59 ao seu lucro tributável, correspondente ao reconhecimento de perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa não dedutíveis fiscalmente, por alegado incumprimento dos requisitos constantes dos artigos 28.º-A e 28.º-B do Código do IRC;

- ii) ajustamento de € 1.205.396,78 aos prejuízos fiscais disponíveis para dedução no período de 2017, decorrente de correções determinadas no contexto de ações inspetivas a períodos de tributação anteriores e conforme dados alegadamente atualizados na conta corrente dos sistemas de informação da AT;
 - iii) imposto em falta de € 17.270,18, correspondente à Derrama Estadual do período, como decorrência da correção determinada na alínea i) supra;
 - iv) imposto em falta de € 315.114,18, correspondente ao ajustamento do resultado da liquidação previsto no artigo 92.º do Código do IRC, em resultado das correções aritméticas determinadas nas alíneas i) e ii) supra;
 - v) imposto em falta de € 477.260,64, correspondente a retenções na fonte de IRC alegadamente devidas sobre rendimentos decorrentes da locação de contentores efetuada por entidades não residentes em Portugal (cuja correspondente liquidação a Requerente pretende contestar de forma autónoma, não integrando o objeto dos presentes autos);
- f) Na sequência das correções explicitadas supra e que constituem o objeto do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2021..., de 19 de julho de 2021, respetiva liquidação de juros compensatórios com o n.º 2021... e consequente demonstração de acerto de contas n.º 2021..., de 21 de julho de 2021, nos termos das quais é alegadamente devido o montante total de € 799.673,87, por referência ao IRC do período de tributação de 2017;
- g) O valor alegadamente em dívida deveria ser pago voluntariamente até ao dia 7 de setembro de 2021;
- h) Não tendo esse valor sido pago no prazo determinado, foi instaurado processo de execução fiscal, o qual se encontra suspenso em resultado da prestação de garantia bancária no valor total do imposto devido e respetivos juros;
- i) Por entender que a liquidação de IRC em apreço se encontra ferida de ilegalidade, a Requerente apresentou, no dia 4 de janeiro de 2022, reclamação graciosa;

- j) A Requerente foi notificada da proposta de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, tendo sido notificada para exercer o direito de audição prévia, mas não exerceu esse direito;
- k) A reclamação foi objeto de decisão de indeferimento expreso por parte da AT, em 31 de julho de 2023, a qual foi notificada à Requerente a 16 de agosto de 2023;
- l) Não se conformando com essa decisão, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem aos presentes autos;
- m) A Requerente, através dos documentos juntos aos autos e do depoimento das testemunhas, fez prova de que os créditos sobre as entidades B... S.A., no valor de € 350.701,73, C..., Lda., no valor de €111.454,73, D..., S.A., no valor de € 33.821,03, e F..., no valor de € 35.222,16, estão relacionados com a sua atividade normal e de que os mesmos configuram créditos de cobrança duvidosa, tendo sido devidamente justificado o respetivo risco de incobrabilidade, em virtude de ter ficado demonstrado que esses créditos estavam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e de existirem provas objetivas de imparidade e, ainda, de terem sido efetuados pela Requerente diligências para o recebimento dos créditos.

§2. Factos não provados

- 27. A Requerente não logrou provar ter realizado diligências tendentes à cobrança dos montantes em dívida pela E..., no valor de € 44.472,94.
- 28. Não ficou provado que a Requerente tenha imputado ao exercício de 2017, de forma deliberada, imparidades que devessem ser reconhecidas em exercícios anteriores com o intuito de operar a transferência de resultados entre exercícios.

§3. Motivação quanto à matéria de facto

29. Cabe ao Tribunal selecionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada [artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].

30. Os factos pertinentes para a decisão são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito [cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

31. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, a prova testemunhal e as posições assumidas pelas partes, e não contestadas, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

32. Em termos gerais, há que referir que as provas da realização de diligências para o recebimento dos montantes em dívida, conforme exigido pela alínea c), do n.º 1, do artigo 28.º-B do CIRC, podem ser feitas por qualquer dos meios admitidos por lei, incluindo prova testemunhal, em observância do princípio a verdade material (veja-se, neste sentido, entre outros, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo n.º 03976/10, de 15 de junho de 2010).

IV – MATÉRIA DE DIREITO

33. A questão a decidir prende-se com saber se as perdas por imparidade em créditos reconhecidas pela Requerente, no período de tributação de 2017, no valor de € 575.672,59, são, ou não, fiscalmente dedutíveis, e, assim, saber se são, ou não, ilegais o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... e o ato de liquidação adicional de IRC e de liquidação de juros compensatórios, decorrentes da correção ao resultado tributável do referido período e às consequentes correções à Derrama Estadual e ao ajustamento do resultado da liquidação.

34. Em caso de procedência do pedido de pronúncia arbitral, o tribunal deverá, ainda, apreciar e decidir o pedido, formulado pela Requerente, de pagamento de indemnização pela prestação e manutenção de garantia bancária por referência à alegada dívida de IRC do período de 2017.

**a) DAS PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITOS DE COBRANÇA
DUVIDOSA**

a.1) Enquadramento normativo

35. O enquadramento jurídico da questão referente às perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa remete-nos para o artigo 28.º-A do Código do IRC, o qual, na parte que releva para o caso ora em apreciação, determina o seguinte:

“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;

[...]”

36. Para efeitos de interpretação e aplicação do artigo 28.º-A, há que ter em consideração o artigo 28.º-B do Código do IRC, que, no que releva para o caso *sub judice*, estabelece o seguinte:

“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:

[...];

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.

[...]

4 - As percentagens previstas no n.º 2 aplicam-se, igualmente, aos juros pelo atraso no cumprimento das obrigações, em função da mora dos créditos a que correspondam.”

36. Resultam dos preceitos citados os seguintes requisitos para a dedutibilidade das perdas por imparidade de créditos de cobrança duvidosa:

(i) As imparidades contabilísticas devem ser “contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores” (artigo 28.º-A, n.º 1, do CIRC);

(ii) Devem estar “relacionadas com créditos resultantes da atividade normal da empresa, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento das obrigações” [artigo 28.º-A, n.º 1, al. a), do CIRC];

(iii) Devem ser consideradas de “cobrança duvidosa e sejam evidenciados, como tal, na contabilidade” [artigo 28.º-A, n.º 1, al. a), do CIRC], o que se verificará quando: estejam em mora há mais de seis meses; existam “provas objetivas de imparidade”; tenham sido efetuadas “diligências para o seu recebimento” [artigo 28.º-B, n.º 1, al. c) e n.º 2, do CIRC].

a.2) Quanto à alegada inobservância do princípio da especialização dos exercícios

37. Os serviços da AT invocam, no RIT (p.23), a inobservância do princípio da periodização económica do lucro tributário, nos seguintes termos:

Quer as normas fiscais quer as contabilísticas, ambas visam restringir a subjetividade inerente ao período de reconhecimento das perdas por imparidade de créditos de cobrança duvidosa. Conforme princípio da periodização económica do lucro tributário, definido no artigo 18.º n.º 1 e n.º 2 do CIRC, a regra é a de que as componentes negativas do lucro tributável devem ser imputadas ao período de tributação em que são suportadas, sendo a imputação das mesmas a outros períodos de tributação excecional e limitada a componentes negativas imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, razão pela qual é fundamental a comprovação dos factos que conduziram à constituição da imparidade do crédito em determinado período em detrimento de outro.

No que respeita aos casos analisados, após apreciação a todos os elementos exibidos, designadamente aos comprovativos das diligências realizadas para reclamação dos créditos em mora, constata-se que estas, na sua maioria, com exceção do cliente B..., têm data bastante anterior à data do relato financeiro em que se verificou quer o reconhecimento do risco de incobrabilidade dos créditos, quer o da perda por imparidade, constatando-se assim um hiato temporal entre a data dos elementos de prova e a data do relato financeiro de reconhecimento das perdas por imparidade, motivo pelo qual não se considera validado o pressuposto alusivo ao *"risco de incobrabilidade devidamente justificado"*, conforme mencionado no n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC.

38. Os n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º do Código do IRC estabelecem o seguinte:

“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.

[...]”

39. O disposto no artigo 28.º-A, n.º 1, do CIRC deve ser conjugado com as normas contidas no artigo 18.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC, e também com o disposto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, que estabelece que “[p]ara 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”.
40. Assim, em princípio, as perdas por imparidade são consideradas componente negativa do lucro tributável do exercício em que devem ser reconhecidas.
41. Todavia, e conforme tem sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), o princípio da especialização dos exercícios deve ser interpretado em conformidade com o princípio da justiça, consagrado no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e também no artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT), ao qual a AT está vinculada (cfr., designadamente: Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 05-02-2003, processo n.º 01648/02; de 02-04-2008, processo n.º 0807/07; de 25-06-2008, processo n.º 0291/08; de 21-11-2012, processo n.º 0809/12; de 09-10-2019, processo n.º 01278/12.2BELRS 0574/18; de 28-04-2021, processo n.º 01540/13.7BELRS; de 27-10-2021, processo n.º 0610/15.1BELRA; de 07-09-2022, processo n.º 0304/15.8BELLE; de 08-02-2023, processo n.º 01292/20.4BEBRG; de 08-11-2023, processo n.º 0655/16.4BEBRG).
42. Conforme é afirmado pelo STA no acórdão proferido no processo n.º 0807/07, de 02-04-2008, o princípio da especialização dos exercícios “deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos (agora gastos) referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios”.
43. No caso *sub judice*, não está demonstrado que a Requerente tenha imputado, de forma deliberada, ao exercício de 2017 imparidades que devessem ser reconhecidas em exercícios anteriores com o intuito de operar a transferência de resultados entre exercícios.

44. Ou seja, não se identifica, no caso vertente, qualquer vantagem para a Requerente no diferimento do reconhecimento das perdas por imparidade.
45. Assim sendo, deve prevalecer, no caso em apreço, o princípio da justiça, admitindo-se a relevância fiscal das perdas por imparidade reconhecidas pela Requerente em 2017, desde que se verifiquem os demais requisitos definidos na lei.

a.3) Quanto à alegada não verificação de outros requisitos

i) Por referência ao cliente B... S.A.

46. A Requerida entende que sendo a empresa B... SA, simultaneamente, cliente e fornecedor, devem para efeitos de valor em dívida, ser comprovados e compensados os valores inscritos nas contas correntes de cliente com a de fornecedor, na conta #217 — créditos de cobrança duvidosa –, e invoca, ainda, a existência de litígios entre as partes quanto aos valores em dívida e aos contratos subjacentes. Entende, ainda, que não é possível reconciliar os valores dos créditos em mora na contabilidade com os documentos comprovativos da reclamação dos créditos, designadamente, com a “carta exibida, sem registo”.
47. Não tem, porém, razão a Requerida, atendendo a que a Requerente apresentou provas objetivas da imparidade dos créditos, evidenciada na quebra contratual por parte da B... e refletida na correspondência entre a Requerente e a B..., e também foi feita prova da realização de diligências para cobrança dos créditos (cfr. documentos n.ºs 9, 10, 11 e 12 juntos com o PPA e prova testemunhal).
48. Acrescente-se que, contrariamente ao que aparentemente é o entendimento da Requerida, a lei não exige, para que se possam reconhecer, para efeitos fiscais, as perdas por imparidade em créditos, que haja o reconhecimento desses créditos pelo devedor.
49. Para além disso, e no que se refere às diligências efetuadas para o recebimento dos créditos, entende-se, em termos gerais, que as mesmas podem ser realizadas por qualquer meio idóneo, incluindo, designadamente, as comunicações por carta, por correio eletrónico ou por telefone (veja-se, neste sentido, entre outros, os Acórdãos do Tribunal Central

Administrativo Sul proferidos no âmbito do processo n.º 01091/03, de 13 de janeiro de 2004, e no âmbito do processo n.º 2366/12.0BELRS, de 18 de maio de 2023).

50. Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correção no montante de €350.701,73.

ii) Por referência ao cliente C... LDA.

51. Quanto à empresa C... LDA, a Requerida entende que não existem provas objetivas de imparidade, nem de terem sido efetuadas diligências para o recebimento dos montantes em causa.

52. Também aqui não tem razão a Requerida, na medida em que a Requerente fez prova, quer da existência da imparidade, quer da realização de várias tentativas de cobrança dos valores em dívida após o fim do prazo de pagamento previamente acordado (cfr. documentos 13, 14 e 15 juntos com o PPA e prova testemunhal).

53. Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correção no montante de €111.454,73.

iii) Por referência ao cliente D..., S.A.

54. Quanto à empresa D..., S.A., a Requerida afirma que existe uma única fatura em mora, datada de 23-04-2014, e que da troca de e-mails entre as partes se verifica, também, a existência de um litígio já em 2015 quanto ao serviço faturado em 2014, acrescentando a Requerida que não houve relações comerciais entre as empresas em 2017, nem quaisquer outras diligências para recuperação ou negociação daquele crédito para além das ocorridas em 2015.

55. A Requerente entende ter demonstrado que efetuou as diligências possíveis e necessárias com vista à cobrança do crédito em referência sobre a D..., em 2017, em estrito cumprimento das regras fiscais aplicáveis, para efeitos da dedutibilidade fiscal da perda por imparidade associada neste período. E alega ter procedido ao registo de respetiva perda por

imparidade apenas em 2017 porque apenas nesta altura entendeu não existirem expectativas realistas de cobrabilidade.

56. Também quanto à empresa D... a Requerente fez prova da existência da imparidade e da realização de várias tentativas de cobrança dos valores em dívida (cfr. documentos 16, 17 e 18 juntos com o PPA e prova testemunhal), pelo que não tem razão a Requerida.
57. Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correção no montante de €33.821,03.

iv) Por referência ao cliente E...

58. Quanto à empresa E..., a Requerida entende não existir prova da realização de diligências para a reclamação dos créditos.
59. Tem razão a Requerida, uma vez que, apesar de se reconhecer a existência da imparidade, conforme resulta dos documentos n.ºs 19 e 20 juntos com o PPA, a Requerente não fez prova, nem documental nem testemunhal, de ter realizado diligências tendo em vista a cobrança do crédito em referência sobre a E... em 2017.
60. Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correção no montante de €44.472,94.

61. Por referência ao cliente F...

62. Quanto à empresa F..., a Requerida sustenta que, não obstante existir um valor em dívida a 31-12-2017, se desconhece a identificação dos documentos de faturação correspondentes ao valor reclamado, e que não houve relações comerciais com o cliente desde 2014/2015, ao que acresce o facto de os emails de reclamação dos créditos se reportarem a 2018 e não a 2017 e não existir coerência entre o valor reclamado e os créditos em mora, registados em imparidade no valor total de € 35.222,16.
63. A Requerente sustenta que sempre diligenciou no sentido de cobrar a dívida em referência, através de diversos contatos telefónicos mantidos com os responsáveis da F..., inclusivamente em 2017, mas que, em virtude da antiguidade de alguns créditos e com a

consequente deterioração das relações com os responsáveis da F..., decidiu reconhecer o risco da incobabilidade destes créditos através do registo da respetiva perda por imparidade em 2017 – conforme extrato da rubrica #217. Não obstante, a Requerente afirma que, já em 2018, decidiu manter os seus esforços no que respeita à cobrança da dívida em questão, através do envio de e-mails dirigidos à F...), data em que o valor em dívida era já inferior, correspondendo a USD 14.414,70 (cerca de € 12.700 à data).

64. No que se refere ao cliente F..., a Requerente fez prova da existência da imparidade e da realização de diligências para cobrar os montantes em dívida (cfr. documentos n.ºs 21, 22 e 23 juntos com o PPA e prova testemunhal).
65. O facto de a Requerente ter continuado com tais diligências em 2018 não invalida o facto de já anteriormente terem sido realizadas diligências para a cobrança dos créditos. Do mesmo modo, o facto de o valor da dívida em 2018 ser diferente do montante em dívida em 2017 não obsta ao registo deste valor como imparidade por crédito incobrável em 2017.
66. Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correção no montante de €35.222,16.

b) DA DERRAMA ESTADUAL

67. As correções feitas pela AT resultaram num aumento do lucro tributável da Requerente em €575.672,59 (passando o mesmo de €2.132.886,49 para €2.708.559,08), tendo, consequentemente, sido apurada Derrama Estadual alegadamente em falta no valor de €17.270,18, por aplicação do disposto no artigo 87.º-A do CIRC.
68. Todavia, não sendo devidas as correções referentes aos créditos sobre as entidades B... S.A., no valor de € 350.701,73, C..., Lda., no valor de €111.454,73, D..., S.A., no valor de € 33.821,03, e F..., no valor de € 35.222,16, mas sendo somente de admitir a correção referente à E..., no montante de €44.472,94, o apuramento da Derrama Estadual em falta será, consequentemente, afetado.

69. A Derrama Estadual em falta incidirá, portanto, somente sobre os €44.472,94 correspondentes à correção admitida, pelo que procede parcialmente o pedido de anulação da correção à Derrama Estadual, devendo ser parcialmente anulada a correção à Derrama Estadual.

c) DO AJUSTAMENTO DO RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO

70. As correções referidas supra determinaram igualmente a correção do ajustamento do resultado da liquidação, previsto no artigo 92.º do Código do IRC, que limita a utilização de benefícios fiscais até 10% do valor do IRC liquidado em certo período, ou seja, o IRC liquidado não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse dos benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do art.º 43.º do CIRC.
71. No caso *sub judice*, entenderam os SIT que, tendo a Requerente usufruído de benefícios fiscais que operam via dedução ao rendimento (a deduzir no campo 774 do Quadro 07 da Declaração) no montante total de €5.001.449,92 e atendendo a que apenas o benefício fiscal referente à criação líquida de emprego (€18.245,18) será de excluir do referido cálculo nos termos da d) do n.º 2 do art.º 92.º do CIRC, o montante dos benefícios fiscais a considerar para efeitos do cálculo do Resultado da liquidação ascende a € 4.983.204,74, ou seja, o valor resultando num lucro tributável sem benefícios fiscais a considerar para efeitos do referido cálculo ascende a €7.691.763,82 (lucro tributável corrigido pelos SIT €2.708.559,08 + benefícios fiscais não excluídos n.º 2 do art.º 92.º do CIRC).
72. Consequentemente, os SIT consideraram neste apuramento as correções à matéria coletável propostas no RIT, tendo apurado um Resultado da liquidação no montante de € 1.024.904,27, em vez do valor de €709.790,09 declarado pela Requerente, e efetuado a correção correspondente no montante de € 315.114,18.
73. Sucede que, em resultado da anulação administrativa parcial do ato, a AT aceita que deve ser efetuado o recálculo do referido resultado da liquidação atendendo à alteração nos prejuízos fiscais dedutíveis em 2017.

74. Mas, não sendo devidas as correções que lhe serviram de base, com exceção da correção referente à E..., conforme explicitado *supra*, a correção do ajustamento ao resultado da liquidação deverá também ter isso em conta.
75. Ou seja, as correções consideradas ilegais, com os fundamentos mencionados *supra*, não podem determinar o ajustamento do resultado da liquidação, devendo ser anulado parcialmente o ajustamento do resultado da liquidação.
76. Tudo o exposto *supra* em conformidade, também, com os princípios constitucionais da legalidade e da tributação do rendimento real, consagrados, respetivamente, nos artigos 103.º e 104.º, n.º 1, alínea b), da Constituição da República Portuguesa (CRP).

d) DO PEDIDO DE INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DE GARANTIA

77. O artigo 172.º, n.º 1, do CPA determina que “... a anulação administrativa constitui a Administração no dever de reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado ...”.
78. A Requerente pede a condenação da AT no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, ao abrigo do disposto no artigo 53.º da LGT, tendo em vista a restituição dos custos suportados com a constituição e manutenção da garantia bancária.
79. O artigo 171.º do CPPT estabelece que “a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda” e que “a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência”.
80. O processo de impugnação judicial abrange, assim, a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por razões de economia processual, pois o direito a

indenização por prestação de garantia indevida depende da decisão sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

81. Deste modo, e conforme resulta do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, é o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indenização por garantia indevida.

82. O regime do direito a indenização por prestação de garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, cujo texto é o seguinte:

“Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”

83. No caso *sub judice*, ocorreu a anulação administrativa parcial do ato de liquidação impugnado, o que tem ínsito o reconhecimento de um vício de violação de lei, que tem de

considerar-se imputável aos serviços, pois foram estes que emitiram a liquidação objeto de anulação administrativa.

84. Acresce que é entendimento deste tribunal não existirem fundamentos para as correções efetuadas pela Requerida, exceto quanto à correção referente à E..., daí resultando a anulação das referidas correções, bem como a anulação parcial da consequente correção à derrama estadual e do ajustamento do resultado da liquidação, nas partes respetivas.
85. A Requerente tem, por isso, direito a indemnização pela garantia indevidamente prestada, na proporção do vencimento no presente processo.
86. O montante exato da indemnização deverá ser apurado em sede de execução do presente acórdão arbitral, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

V – DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- i) Julgar procedente a exceção dilatória de inutilidade superveniente da lide na parte do pedido referente à correção do montante dos prejuízos fiscais a deduzir em 2017, e absolver parcialmente a Requerida da instância;
- ii) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar ilegal e anular a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa melhor descrita *supra*, e anular parcialmente o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2021..., de 19 de julho de 2021, respetiva liquidação de juros compensatórios com o n.º 2021 ... e consequente demonstração de acerto de contas n.º 2021..., de 21 de julho de 2021, emitidas por referência ao período de tributação de 2017, na parte respeitante às correções feitas às perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa referentes às entidades B... S.A., C..., D..., S.A., e F..., e à consequente correção à derrama estadual e ao ajustamento ao resultado da liquidação, bem como declarar ilegais e anular estas correções, com os fundamentos expostos *supra* e com todas as consequências legais;

- iii) Condenar a Requerida ao pagamento de indemnização, na proporção do decaimento, pela prestação indevida de garantia, desde a constituição desta até ao respetivo cancelamento, devendo o montante exato da mesma ser apurado em sede de execução do presente acórdão arbitral.

VI- VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 799.673,87**.

VI – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 11.322,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, na proporção de 97,5% a cargo da Requerida e de 2,5% a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de junho de 2024

Os árbitros,

Rui Duarte Morais

(Presidente)

João Taborda da Gama

Paulo Nogueira da Costa

(Relator)