

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 199/2024-T

Tema: IRS – Perdas por Imparidades/Reversão de Perdas por Imparidades – Dupla Tributação -.

SUMÁRIO:

I – O princípio da justiça impede as situações em que um atropelo constitucional de tributação do lucro real se reconduza à tributação do mesmo rendimento duas vezes.

II – A tributação em IRS dos mesmos rendimentos que se pretende efetuar na esfera do Requerente é ilegal, uma vez que consubstancia uma dupla tributação sem arrimo legal.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra, Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“**CAAD**”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído a 23.04.2024, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, contribuinte n.º..., residente na Rua ..., ..., ...-... Porto (“**o Requerente**”), veio, em 12.02.2024, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “**Requerida**”), com vista (1) à declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“**IRS**”) n.º 2022 ..., referente ao ano

1.

de 2021, bem como da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., que teve como objeto o dito ato.

2. O Requerente juntou 10 (dez) documentos.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 14.02.2024 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. O Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a ora signatária como árbitra do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. A 03.04.2024 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 23.04.2024.
7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 23.04.2024 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
8. No dia 27.05.2024, a Requerida apresentou a sua resposta – na qual invocou, a título de questão prévia, a existência de uma relação de prejudicialidade ou dependência entre a decisão arbitral a proferir no âmbito do processo n.º 198/2024-T e a presente ação arbitral e, nessa medida, requereu a suspensão da instância até ao trânsito em julgado da decisão arbitral (a proferir no âmbito do processo n.º 198/2024-T), nos termos do n.º 1, do artigo 272.º, do Código de Processo Civil (“CPC”), bem como, se defendeu por impugnação –, e juntou aos autos o PA.

9. Por despacho de 31.05.2024, foi o Requerente notificado para se pronunciar, querendo, no prazo de 10 (dez) dias, sobre a suspensão da instância peticionada pela Requerida na resposta por si apresentada.

10. O Requerente nada disse.

11. Em 15.07.2024, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a ordenar, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 272.º, do CPC, a suspensão da instância até ao trânsito em julgado da decisão arbitral a proferir no âmbito do Processo n.º 198/2024-T.

12. Em 12.12.2024, foi proferido despacho, nos seguintes termos:

Este Tribunal, por despacho de 15.07.2024, ordenou, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 272.º, do CPC, a suspensão da instância até ao trânsito em julgado da decisão arbitral a proferir no Processo n.º 198/2024-T.

Transitada em julgado a decisão proferida no âmbito do aludido processo, impõe-se declarar a cessação da instância e a prossecução dos presentes autos nos seus ulteriores termos.

Nesta medida:

- (i)** não sendo requerida prova testemunhal, dispensa-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT;
- (ii)** Faculta-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas, no prazo simultâneo de 10 dias contados da data da notificação do

presente despacho. Em idêntico prazo deverá o Requerente proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente e à junção aos autos do respetivo comprovativo;

(iii) A decisão final será proferida até ao dia 15 de janeiro de 2025.

13. A Requerida apresentou alegações finais, em 08.01.2025.

14. O Requerente não apresentou alegações finais.

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

15. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação parcial do ato de liquidação de IRS aqui em crise, invoca o Requerente, de entre o mais, o seguinte:

- a) Em virtude da correção efetuada ao IRS de 2019, por via da desconsideração do gasto reconhecido pela sociedade B...– Sociedade de Advogados, SP, RL¹ (da qual o Requerente é sócio na percentagem de 1%), relativo à imparidade do crédito que detinha sobre o cliente C..., Lda., impõe-se a anulação parcial da Liquidação de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2021, por manifesta duplicação de coleta;
- b) Com efeito, não tendo sido aceite, para efeitos fiscais, a perda por imparidade constituída sobre o crédito, que a sociedade B..., SP, RL detinha sobre o cliente C..., Lda., impõe-se, em sentido inverso, a desconsideração da reversão dessa perda por imparidade, contabilizada pela sociedade, no exercício de 2021;
- c) Pois, a consideração fiscal do rendimento decorrente da reversão da perda por imparidade apenas se impõe no caso de a perda com a imparidade ter sido aceite fiscalmente;

¹ Tal sociedade é uma sociedade de profissionais, enquadrada no denominado regime da transparência fiscal.

- d) E, conseqüentemente, impõe-se também a anulação parcial, nessa exata medida, da liquidação de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2021, sob pena do Requerente estar a ser chamado a pagar o imposto (IRS) sobre a mesma realidade factual, em dois anos diferentes (2019 e 2021);
- e) É, por isso, manifestamente ilegal, por duplicação de coleta, a liquidação controvertida, impondo-se a sua inexorável anulação parcial.

16. Por sua vez, a AT contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:

- a) A pretensão do Requerente apenas se justifica, como ele próprio o diz, no caso de a perda por imparidade ser aceite fiscalmente e, nessa medida, é evidente que o presente Tribunal Arbitral não reúne as condições para emitir um juízo decisório, estando amplamente dependente da decisão de mérito a proferir no processo n.º 198/2024-T (que tem como finalidade a apreciação do ato de liquidação n.º 2022 ... (sobre o sócio, aqui Requerente), fundamentado no Relatório de Inspeção OI2022... (sobre a sociedade de que o Requerente é sócio);
- b) Por outro lado, e ao contrário do que afirma o Requerente, não se apura qualquer duplicação da coleta no caso dos autos;
- c) Ocorre a duplicação da coleta quando se opere a reunião cumulativa dos seguintes requisitos: (i) O facto tributário ser o mesmo; (ii) Ser idêntica a natureza do imposto já pago e o que, de novo, se exige; (iii) Referirem-se ambos os impostos ao mesmo período temporal.
- d) Como se pode verificar, *in casu*, falha, desde logo, o pressuposto “facto tributário ser o mesmo”, porque estamos na presença de factos tributários distintos, sendo “a perda por imparidade”, reconhecida no exercício de 2019 (como facto tributário 1), um excedente da quantia escriturada de um ativo em relação à sua quantia recuperável,

- ao passo que “a reversão da perda por imparidade” (como facto tributário 2) corresponde, ao invés, às situações em que se deixam de verificar as condições objetivas que justificaram a constituição da imparidade;
- e) Não obstante as conexões contabilísticas necessárias, têm dinâmicas jurídico-tributárias distintas, pelo que, se cindindo, falha o pressuposto exigido por lei. Como também não se preenche o requisito relativo “ao mesmo período temporal” para efeitos de admissibilidade do regime em análise;
 - f) A “perda por imparidade” inscrita pelo sujeito passivo diz respeito ao exercício de 2019, ao passo que “a reversão por perda” corresponde ao exercício de 2021;
 - g) Ainda pedagogicamente, por sua vez, dir-se-á que o princípio do acréscimo vertido no artigo 18.º, n.º 1, do CIRC, saíria comprometido, caso a AT aceitasse que o gasto de um exercício pretérito (2019) servisse de fundamento para justificar (ou anular) o rendimento de exercício posterior (2021), negligenciado o melhor direito;
 - h) Diga-se, ainda, à cautela e academicamente, que o compromisso da AT será o de indagar o lucro tributável respeitante aos exercícios empresariais – e cada exercício empresarial em particular com base na informação recolhida, por exemplo em sede de RIT – sendo totalmente alheia aos timings – ou sentido de oportunidade/racionalidade estratégico-empresarial – inscritos pelos sujeitos passivos nos vários exercícios, relativamente a gastos/rendimentos;
 - i) Sendo que “perdas por imparidade” e/ou “reversões de perdas” são fenómenos contabilísticos, onde poderão existir períodos temporais dispersos (de que a AT, repise-se, é alheia) com consequências jurídico-tributárias necessárias.
 - j) Concluindo, não logrou o Requerente provar os pressupostos da invocada duplicação de coleta, sendo que, caso se determinasse a peticionada anulação parcial da

liquidação, com fundamento em tal vício, ir-se-ia colidir frontalmente com a taxatividade elencada no artigo 205.º, do CPPT, violando, *tout court*, uma norma legal injuntiva.

II. SANEAMENTO

- 17.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
- 18.** As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
- 19.** Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se. O processo não enferma de nulidades. Inexiste, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

- 20.** Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- A.** O Requerente encontra-se coletado, desde 11.07.2002, para a atividade de advocacia, a que corresponde o Código CIRS 6010, estando inscrito na ordem dos advogados sob o n.º 3261P (Cfr. página 28 do Relatório de Inspeção Tributária da OI2022..., junto ao PA).
- B.** O Requerente é sócio da Sociedade B... – Sociedade de Advogados, SP, RL, NIPC..., sociedade de profissionais, com sede na Rua ... n.º...,, freguesia de ..., Porto, que iniciou a sua atividade em 08.01.1985 – “atividades jurídicas” –, a que corresponde o CAE 69101 (Cfr. página 30 do Relatório de Inspeção Tributária da OI2022..., junto ao PA).
- C.** A sociedade mencionada em B. tem um capital social de €10.000,00 (dez mil euros), detido pelos sócios D... (NIF...) e pelo aqui Requerente, com as percentagens de participação

de 99% e 1% respetivamente (Cfr. página 30 do Relatório de Inspeção Tributária da OI2022..., junto ao PA).

D. Por se tratar de uma sociedade de profissionais, a mesma encontra-se sujeita ao regime de transparência fiscal, previsto no artigo 6.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“**CIRC**”), e como tal a matéria coletável por si apurada é imputável aos sócios na proporção das respetivas quotas, nos termos do artigo 20.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“**CIRS**”).

E. Em 21.06.2022, o Requerente procedeu à entrega da sua Declaração de IRS Modelo 3, referente ao ano de 2021.

F. No anexo D da respetiva declaração, o Requerente declarou um rendimento no valor de €314,82 (trezentos e catorze euros e oitenta e dois cêntimos), que lhe foi imputado pela Sociedade B...– Sociedade de Advogados, SP, RL, por aplicação do Regime de Transparência Fiscal.

G. Nesse mesmo anexo, foi também declarado pelo Requerente que a imputação acima referida, se realizou de acordo com uma taxa de 1,0%.

H. A Sociedade B...– Sociedade de Advogados, SP, RL, procedeu à entrega da declaração de Informação Empresarial Simplificada (“**IES**”), relativa ao exercício 2021, a qual integra um anexo G, que é dedicado aos regimes especiais, *in casu*, ao regime de transparência fiscal.

I. Na declaração referida em H., foi inscrita uma verba de €16.957,40 (dezasseis mil novecentos e cinquenta e sete euros e quarenta cêntimos), no quadro respeitante à Demonstração dos Resultados por Naturezas, com o título de “Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões).

J. Sendo que, no quadro referente às “Perdas por Imparidade em Activos Financeiros ao Custo ou ao Custo Amortizado”, foi discriminado que o valor antes referido resulta da

8.

diferença entre o montante de €52.460,46 (cinquenta e dois mil quatrocentos e sessenta euros e quarenta e seis cêntimos) – “Perdas por Imparidade” /componente que concorre negativamente para a determinação do resultado líquido do período – e a importância de €35.503,46 (trinta e cinco mil quinhentos e três euros e quarenta e seis cêntimos) – “Reversões de perdas por Imparidade”/ componente que concorre positivamente para a determinação do resultado líquido do período).

K. Do extrato da conta prevista para a reversão de perdas por imparidades (código 76211/ designação: Clientes), da contabilidade da Sociedade B...– Sociedade de Advogados, SP, RL, decorre que a verba de €35.503,46 (trinta e cinco mil quinhentos e três euros e quarenta e seis cêntimos), se subdividia em quatro parcelas, entre as quais, a importância de €24.393,06 (vinte e quatro mil trezentos e noventa e três euros e seis cêntimos, aqui em contenda, relativa a um crédito sobre a cliente C..., Lda. (Cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA).

L. Isto porque, no exercício de 2019, a Sociedade B... – Sociedade de Advogados, SP, RL tinha reconhecido uma perda por imparidade, relativa ao C...– Sociedade Imobiliária, Lda., no montante de €25.357,35 (vinte cinco mil trezentos e cinquenta e sete euros e trinta e cinco cêntimos) (Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

M. A Sociedade B...– Sociedade de Advogados, SP, RL recebeu, em 2021, do Cliente C..., Lda., a quase totalidade do montante em dívida – sobre o qual tinha constituído a imparidade – pelo que reconheceu, nesse ano de 2021, o ganho decorrente da reversão da perda por imparidade (Cfr. Documentos n.ºs 3, 4, 5, 6 e 7 juntos ao PPA).

N. Em 2022, a Sociedade B...– Sociedade de Advogados, SP, RL foi objeto de um procedimento inspetivo interno, de âmbito parcial, em sede de IRC, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2022..., emitida para o período de tributação de 2019 (Cfr. páginas 30 e 31 do Relatório de Inspeção Tributária da OI2022..., junto ao PA).

O. No âmbito do aludido procedimento inspetivo foram propostas correções meramente aritméticas, ao lucro tributável e matéria coletável declaradas pela sociedade no ano de 2019, em sede de IRC, no montante de €41.649,08 (quarenta e um mil seiscientos e quarenta e nove euros e oito cêntimos), devido a gastos não dedutíveis, relativos a imparidades em dívida a receber, nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 28.º-A e do n.º 2 do artigo 18.º todos do CIRC (Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

P. Com efeito, a Sociedade B...– Sociedade de Advogados, SP, RL havia reconhecido perdas por imparidade que não foram aceites fiscalmente.

Q. A propósito do crédito sobre a C..., Lda., aduz o Relatório de Inspeção n.º OI2022..., o seguinte:

“Relativamente ao cliente C... a sociedade reconheceu, no ano de 2019, perdas por imparidade no montante de €25.357,35, apresentando cartas remetidas para o cliente e sua mandatária em 2015, apresentando ainda reclamação de créditos, cuja petição inicial tem data de 11/06/2015, ficando provado que a sociedade teve conhecimento do risco de incobrabilidade daquele crédito em data anterior, isto é, em 2015, período em que deveria ter constituído a imparidade sobre o mesmo crédito, e não no período de tributação de 2019, após decorridos 4 anos, como aconteceu. Efetivamente, tratando-se de créditos cujos vencimentos ocorreram nos períodos de tributação entre 2013 a 2015, e comprovando-se a existência de um risco de incobrabilidade logo em 2015, não pode ser aceite como gasto fiscal as perdas por imparidade reconhecidas em 2019, e que deviam ter sido contabilizadas e consideradas nesse período de 2015, à luz do disposto no n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, conjugado com o artigo 18.º, n.º 2, do mesmo Código.

Face ao exposto, estas perdas por imparidade, no valor de €25.357,35 não são aceites fiscalmente no período de tributação de 2019, nos termos dos referidos normativos.”

(Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

R. A AT munida da Ordem de Serviço interna n.º OI2022..., emitida para análise do período de tributação de 2019 do aqui Requerente, em sede de IRS, procedeu à correção do

rendimento tributável do sujeito passivo, imputando-lhe um acréscimo, a integrar na categoria B de rendimentos, no montante de €416,49 (€41.649,08*1% - % de imputação) (Cfr. páginas 27 e 31 do Relatório de Inspeção Tributária da OI2022..., junto ao PA).

S. Nesta sequência, foi emitida a nota de liquidação n.º 2022..., cujo o ato foi contestado pelo Requerente, em sede administrativa (reclamação graciosa autuada com o n.º ...2021...) e arbitral (Processo n.º 198/2024-T) (Cfr. PA).

T. Por ofício n.º 2023..., de 06.11.2023, foi o Requerente notificado do despacho de indeferimento, datado de 30.10.2023, que manteve o projeto de indeferimento proferido no dia 01.08.2023 (Cfr. PA).

U. Também foi em virtude da *supra* mencionada correção efetuada em sede de IRS, referente ao ano de 2019, que o Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral, em 12.02.2024, alegando o seguinte: “(...) *Por via da desconsideração do gasto reconhecido pela Sociedade B... – Sociedade de Advogados, SP, RL, relativo à imparidade do crédito que detinha sobre o cliente C..., Lda, impõe-se a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2021, por manifesta duplicação de coleta.*

Com efeito, não tendo sido aceite, para efeitos fiscais, a perda por imparidade constituída sobre o crédito que a sociedade detinha sobre o cliente C..., Lda, impõe-se, em sentido inverso, a desconsideração da reversão dessa perda por imparidade, contabilizada pela sociedade, no exercício de 2021,

Pois, a consideração fiscal do rendimento decorrente da reversão da perda por imparidade apenas se impõe no caso de a perda com a imparidade ter sido aceite fiscalmente”.

V. Por decisão proferida no âmbito do processo arbitral n.º 198/2024-T, datada de 14.10.2024, não foi aceite, para efeitos fiscais, a perda por imparidade constituída, no exercício de 2019, sobre o crédito que a aludida Sociedade detinha sobre o Cliente C..., Lda., no valor total de €25.357,35 (vinte cinco mil trezentos e cinquenta e sete euros trinta e cinco cêntimos).

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

21. Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

22. Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante “CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

23. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

24. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

25. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

26. O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos

alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

27. Por fim, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

28. O *tema decidendum* no presente processo arbitral prende-se, pois, em determinar se assiste razão ao Requerente quando alega que não tendo sido aceite, no exercício de 2019, para efeitos fiscais, a perda por imparidade constituída sobre o crédito, que a sociedade B... – Sociedade de Advogados, SP, RL, detinha sobre o cliente C..., Lda, impõe-se, em sentido inverso, a desconsideração da reversão dessa perda por imparidade, contabilizada pela sociedade, no exercício de 2021, sob pena de o Sujeito Passivo estar a ser chamado a pagar imposto (IRS) sobre a mesma realidade factual, em dois anos diferentes, o que, no seu entender, consubstancia uma situação de duplicação de coleta.

Vejamos,

29. A duplicação de coleta está consagrada no artigo 205.º, do CPPT, como fundamento de oposição à execução.

30. De harmonia com o n.º 1, do citado artigo, *“haverá duplicação de coleta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”*.

31. A duplicação de coleta pode configurar-se como o equivalente, no domínio do direito fiscal, ao princípio penal da proibição do *“non bis in idem”*, sendo causa de ilegalidade do ato tributário.

32. Tal instituto resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta,
33. a qual é considerada, doutrinal e jurisprudencialmente, uma “*heresia*” no nosso sistema fiscal², devendo ser conhecida oficiosamente, pela AT ou pelos Tribunais, nos termos do artigo 175.º, do CPPT.
34. Sendo proibida por lei a duplicação de coleta, quando ela deriva da emissão de uma nova liquidação e está pago por inteiro tributo liquidado, relativamente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, constitui ilegalidade dessa nova liquidação, suscetível de ser invocada em processo de impugnação judicial, que pode ter como fundamento “qualquer ilegalidade” (Cfr. artigo 99.º, do CPPT).
35. Em suma, e de acordo com a lei, a figura jurídico-tributária da duplicação de coleta caracteriza-se pelos seguintes vetores cumulativos: (i) Unicidade do facto tributário; (ii) Identidade da natureza entre o tributo pago e o que de novo se exige; (iii) Coincidência temporal do tributo pago e do que de novo se pretende cobrar.
36. Ora, no caso em análise, é manifesto que não ocorre duplicação de coleta, pois, falha, desde logo, o preenchimento do primeiro (Unicidade do facto tributário) e terceiro (Coincidência temporal do tributo pago e do que de novo se pretende cobrar) pressupostos, na medida em que, como refere a Administração Fiscal, “*estamos na presença de **factos tributários distintos, sendo a “perda por imparidade”, reconhecida no exercício de 2019 (como facto tributário 1), um excedente da quantia escriturada de um ativo em relação à sua quantia recuperável, ao passo que “a reversão da perda por imparidade” (como facto tributário 2), corresponde, ao invés, às situações em que se deixam de verificar condições objetivas que justificaram a constituição de imparidade”, e diz respeito ao exercício de 2021.***”

² TEIXEIRA RIBEIRO, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 120.º, página 278, e acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-11-1989, processo n.º 011877.

37. **Mas se não existe duplicação de coleta, parece existir ilegal dupla tributação**, vício que o Requerente, em função do teor da Petição Inicial (“PI”), não deixa de ter em vista, pois que, no fundo, sustenta que os mesmos rendimentos foram ilegalmente tributados duas vezes.

38. E de facto assim é, porquanto, num primeiro momento – nos exercícios de 2013 e 2015 – foram incluídos como componente positiva do lucro tributável os proveitos no montante total de €25.357,35 (vinte cinco mil trezentos e cinquenta e sete euros e trinta e cinco cêntimos) relativos aos serviços prestados à empresa C..., Lda. e, num segundo momento – no exercício de 2021 – ao tratar como “reversão de perda por imparidade” parte deste rendimento, refletiu-o novamente como componente positiva do lucro tributável, aumentando, desta forma, o valor do imposto apurado, com conseqüente diminuição do valor a reembolsar.

39. Nesta senda, **não poderá ser incluído no rendimento tributável do exercício de 2021, a reversão da perda por imparidade sob pena de violação do princípio da justiça que impede as situações em que um atropelo constitucional de tributação do lucro real se reconduza à tributação do mesmo rendimento duas vezes.**

40. Assim sendo, a tributação em IRS dos mesmos rendimentos que agora se pretende efetuar na esfera do Requerente é ilegal, uma vez que **consubstancia uma dupla tributação sem arrimo legal.**

41. Face a todo o exposto, é, a nosso ver, de anular parcialmente a liquidação de IRS aqui sindicada, nessa parte.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegal e anular parcialmente o ato de liquidação de IRS n.º 2022..., relativo ao ano de 2021;
- b) Declarar ilegal e anular a decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023...;

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€117,08 (cento e dezassete euros e oito cêntimos)**, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€306,00 (trezentos e seis euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.]

Lisboa, 10 de Janeiro de 2025

A Árbitra,

Susana Mercês de Carvalho