

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 580/2024-T

Tema: IRC – Perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa. Art.º 18.º do CIRC. Princípio da especialização dos exercícios. Princípio da Justiça.

SUMÁRIO

- 1. O princípio da especialização dos exercícios (previsto no artigo 18.º do CIRC) determina que não podem ser constituídas imparidades num determinado período de tributação tendo por base créditos cujo risco de incobrabilidade já existia e era manifestamente conhecido do sujeito passivo em períodos anteriores.**
- 2. O sujeito passivo não pode, arbitrariamente, qualificar o risco de incobrabilidade dos créditos de modo a utilizar essa qualificação em período à sua escolha.**
- 3. O princípio da especialização de exercícios não pode ser interpretado e aplicado à margem de uma interpretação sistemática do direito constitucional e do quadro legal vigente, nem desconsiderar os princípios fundamentais de direito, como seja o princípio da justiça. No entanto, a aplicação deste princípio exige uma ponderação de direitos e interesses e deve ser efetuada com o propósito de corrigir situações excecionais de manifesta injustiça.**

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Rita Correia da Cunha (Presidente), Manuel Lopes da Silva Faustino e Ana Catarina Guerra Rodrigues Breia (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) no processo identificado em epígrafe, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA, sociedade comercial por quotas registada na Conservatória do Registo Civil da Maia sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva ... (Requerente), veio, em 22 de abril de 2024, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º n.º 3, alínea a), 6.º n.º 2 alínea a), 10.º, n.º 1, alínea a), todos Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), e do artigo 102.º, n.º 1, alínea b), do Código do Processo e Procedimento Tributário (CPPT), requerer a constituição deste TAC e apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (AT ou Requerida).

I.1. Pedido

A Requerente pretende a anulação do ato de liquidação adicional de IRC com o n.º 2023 ... e dos atos de liquidação de juros compensatórios com os n.ºs 2023... e 2023..., bem como da demonstração de acerto de contas n.º 2023..., no montante de € 64.407,73, referentes ao ano de 2019.

I.2. Tramitação

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 das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD, designou, a 17 de junho de 2024, os árbitros signatários desta decisão. Os árbitros nomeados aceitaram tempestivamente as designações. As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros.

A Requerida apresentou resposta ao PPA a 27 de setembro de 2024, tendo, por impugnação, defendido que o pedido formulado pela Requerente deverá ser julgado improcedente. Na mesma data, a Requerida juntou o Processo Administrativo (PA).

A 2 de dezembro de 2024 foi realizada da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a audição de declarantes, em concreto a Dra. B... (sócio-gerente) e o Dr. C... (sócio minoritário, contabilista e casado com a sócio-gerente).

A Requerente e a Requerida apresentaram alegações escritas simultâneas, respetivamente, nos dias 12 e 13 de dezembro de 2024.

Por despacho de 30 de dezembro de 2024, foi decidida a prorrogação, por um mês, do prazo para ser proferida a decisão arbitral,

II. SANEAMENTO

O TAC foi regularmente constituído à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, e é materialmente competente.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, e têm legitimidade.

Não foram invocadas exceções suscetíveis de determinarem o não conhecimento do mérito da causa. O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

Com relevância para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente exerce, desde 2008, a atividade principal de *“Comércio a retalho de mobiliário e artigos de iluminação, em estabelecimentos especializados”*, a que corresponde o CAE 47591, exercendo, ainda, desde 2019, a atividade secundária de

“*Construção de Edifícios (Residenciais e não residenciais)*”, a que corresponde o CAE 41200 (*cf.* pág. 5 do Relatório de Inspeção Tributária - RIT junto ao PA).

- b.** Para efeitos de determinação dos rendimentos sujeitos a IRC, a Requerente encontra-se enquadrada, desde 1 de janeiro de 2001, no Regime Geral de Tributação (*cf.* pág. 5 do RIT).
- c.** A Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção interna, de âmbito parcial, com incidência temporal no exercício de 2019, que teve por objetivo o controlo dos sujeitos passivos com perdas por imparidade (*cf.* pág. 4 RIT).
- d.** Nesse período de tributação (2019), a Requerente relevou na conta SNC 217 (clientes de cobrança duvidosa), o valor dos créditos que foram considerados em mora, e na conta SNC 65 (perdas por imparidade), o montante de € 254.429,19, com referência a faturas emitidas a vários clientes em 2005 e 2015 (*cf.* RIT).
- e.** Adicionalmente, a Requerente declarou também na IES/DA, relativa ao mesmo período, no campo A510 do quadro 003, uma imparidade relativa a dívidas a receber (perdas/reversões), no valor de € 254.429,19.
- f.** Os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) notificaram a Requerente, solicitando-lhe a apresentação dos seguintes elementos/documentos: “*1. Justificar documentalmente, o valor inscrito na declaração Informação Empresarial Simplificada / Declaração Anual (IES/DA) no campo A5010 do QUADRO 003 (Imparidade de dividas a receber (perdas/reversões), tendo em consideração o disposto nos artigos 28º-A e 28º-B do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. 2. Balancete analítico antes e após apuramento de resultados; 3. Ficheiros SAFT-T da contabilidade.*” (*cf.* pág. 6 do RIT).
- g.** Em resposta ao solicitado, a Requerente apresentou: (i) um mapa que menciona as dívidas dos clientes, respetiva antiguidade, e bem assim, o conseqüente apuramento da imparidade, e (ii) o balancete analítico antes e após apuramento de resultados (*cf.* pág. 6 do RIT).

- h.** Para fundamentar as imparidades constituídas no período de tributação de 2019, a Requerente disponibilizou ainda alguns documentos (não só em sede de inspeção, como também em sede de direito de audição), que podem ser sistematizados da seguinte forma:

1. D... Unipessoal, Lda.	
Data da fatura:	Várias faturas relativas aos períodos de tributação de 2005 a 2007.
Montante:	€ 56.295,28
Prova aduzida:	Classificado como crédito em contencioso. E-mail enviado a 25-01-2007 a solicitar o pagamento da dívida. Extrato de conta corrente datado de 16-01-2008 e correspondência a solicitar o pagamento da dívida. Certidão permanente da empresa na qual se verifica que esta se encontra dissolvida e liquidada desde 2013, estando cessada em sede de IRC oficiosamente desde 31-12-2013.
2. E... Lda.	
Data da fatura:	Várias faturas relativas aos períodos de tributação de 2007 e 2008.
Montante:	€ 30.604,53
Prova aduzida:	Classificado como crédito em mora. Extrato de conta corrente datado de 18-06-2008 e correspondência a solicitar o pagamento da dívida.

	<p>Carta enviada ao administrador de insolvência a discordar do facto de este não reconhecer qualquer crédito.</p> <p>Cliente declarado insolvente desde 04-05-2010 (processo n.º .../10...TJCBR, conforme anúncio 8205/2010, publicado no DR 2ª série n.º 161 de 19/8/2010), cessado em IRC em 31/12/2013.</p>
3. F... Lda.	
Data da fatura:	Várias faturas relativas aos períodos de tributação de 2009 e 2010.
Montante:	€ 16.874,08
Prova aduzida:	<p>Classificado como crédito em mora.</p> <p>Extrato de conta corrente datado de 30-07-2010, com diversas faturas, a solicitar o pagamento da dívida.</p> <p>Publicação de atos societários de dissolução e liquidação em 09-08-2011. Empresa cessada em IRC em 09-08-2011.</p>
4. G..., Lda.	
Data da fatura:	Indefinida, mas anterior a 2012.
Montante:	€ 100.433,48
Prova aduzida:	<p>Classificado como crédito em contencioso.</p> <p>Correspondência enviada ao administrador de insolvência em 29-11-2012, a discordar do valor reconhecido como crédito (€ 92.559,30).</p>

	Empresa declarada insolvente em 15-07-2014 (processo n.º .../...TYVNG) e cessada nos termos do artigo 65º do CIRE em 06-10-2014.
5. H... Lda	
Data da fatura:	2014
Montante:	€ 14.000,00
Prova aduzida:	Classificado como crédito em mora. Extrato de conta corrente, com data de 14-11-2014. Cópia de e-mail de 14-11-2014 solicitando intervenção jurídica e cobrança.

6. I... Lda	
Data da fatura:	2015
Montante:	€ 10.453,60
Prova aduzida:	Classificado como crédito em mora. E-mail enviado em 03-05-2016 ao sócio-gerente solicitando pagamento de uma dívida de € 7.000, quando a imparidade constituída tem valor de € 10.453,60.

7. J... Unipessoal, Lda	
Data da fatura:	2015
Montante:	€ 5.499,00
Prova aduzida:	Classificado como crédito em mora. E-mail enviado em 22-06-2016 ao sócio-gerente solicitando pagamento da dívida. Empresa cessada em sede de IRC nos termos do artigo 65.º do CIRE desde 03-03-2020 e declarada insolvente em 08-04-2021.
8. K..., Lda	
Data da fatura:	2015
Montante:	€ 20.268,23
Prova aduzida:	Classificado como crédito em mora. E-mail enviado em 03-05-2016 solicitando pagamento da dívida.

- i. Por Ofício de 23 de novembro de 2023, foi a Requerente notificada do RIT, de onde constam as correções efetuadas pelos SIT ao seu lucro tributável, correções estas fundadas no entendimento dos SIT de que as imparidades consideradas em 2019 foram indevidamente constituídas, ou (a) porque relativamente aos clientes que já estavam insolventes ou dissolvidos a Requerente era conhecedora dos factos, ou (b) porque as imparidades já deveriam ter sido consideradas em exercícios anteriores, ou (c) porque não existem provas

objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento, conforme previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC (*cf.* RIT).

- j. Com base na documentação junta no decorrer do procedimento inspetivo, entendendo os SIT que o risco de incobrabilidade não se encontrava devidamente justificado, nem em sede de inspeção, nem em sede de audição prévia, foram efetuadas correções de natureza aritmética ao lucro tributável da Requerente, não tendo sido aceite como gasto do exercício de 2019 - *atento o princípio da especialização de exercícios presente no artigo 18.º do CIRC* – uma imparidade no montante de € 254.429,19 (*cf.* pág. 6 e 7 do PA), o que resultou no apuramento do lucro tributável corrigido no valor de € 261.182,02 (*cf.* pág. 3 do RIT).
- k. Na sequência do procedimento inspetivo, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2023..., o ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2023... e n.º 2023..., e a demonstração de acerto de contas n.º 2023... (Compensação n.º 2023...), referentes ao exercício de 2019, no montante total de € 64.407,73 (*cf.* doc.1 do PA).
- l. O PPA que deu origem aos presentes autos foi apresentado em 22 de abril de 2024.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se deu como provado que (i) o risco de incobrabilidade dos créditos relativos às várias faturas em dívida (com datas de 2005 e 2015) fosse, por si, manifestamente desconhecido até 2019, e que (ii) a Requerente não obteve qualquer vantagem fiscal ao relevar a imparidade na sua contabilidade apenas em 2019.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes e com interesse para a boa decisão da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em face das várias e plausíveis soluções para o objeto do litígio à luz do direito aplicável, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1, e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, não tendo o TAC que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, cabendo-lhe o dever de selecionar

as questões de facto que interessam à decisão, bem como discriminar a matéria que julga provada e a que considera não provada.

A convicção deste TAC fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados, e no teor e resultado da prova produzida nos autos.

Note-se que, para além do alegado e dos documentos juntos no decorrer do procedimento inspetivo, a Requerente veio, já em sede arbitral, alegar que sempre teve a expectativa de receber os montantes em dívida, tendo, nesta fase, alegado ter efetuado as seguintes diligências:

- i) I..., Lda. – a Requerente apresentou uma injunção (a qual correu sob o processo n.º .../23...YIPRT) em 24 de janeiro de 2023 (*cfr.* doc. 6 do PPA), que culminou em acordo de pagamento de parte da dívida em 2 de novembro de 2023;
- ii) K..., Lda. – a Requerente apresentou uma ação de processo comum (a qual correu sob o processo n.º .../23...YIPRT), a qual, por Sentença proferida em 2 de novembro de 2023, foi julgada procedente, resultando na condenação da sociedade ao pagamento (*cfr.* doc. 7 do PPA);
- iii) H..., Lda. – a Requerente apresentou uma ação de injunção (a qual correu sob o processo n.º .../23...YIPRT) em 24 de janeiro de 2023 (*cfr.* doc. 8 do PPA).

Também em sede de ação arbitral, quer a Requerente, quer os SIT, forneceram a seguinte informação financeira e fiscal, relativa ao período 2013 a 2019:

	Volume de negócios	Resultado Líquido do Exercício	Estimativa IRC	Resultado Fiscal
2013	1 856 866 €	8 159 €	2 500 €	10 913 €
2014	1 427 607 €	710 €	3 702 €	4 341 €
2015	1 359 524 €	4 907 €	0 €	6 906 €
2016	1 573 238 €	1 715 €	0 €	-3 107 €
2017	2 076 445 €	7 820 €	0 €	7 484 €
2018	1 318 765 €	3 168 €	1 815 €	8 888 €
2019	1 007 722 €	2 945 €	995 €	6 753 €
	<i>Fonte: IES</i>			<i>Fonte: Alegações da AT</i>

Na reunião do artigo 18.º do RJAT que teve lugar em 2 de dezembro de 2024, foram tidos em conta as declarações de parte da Dra. B... (sócio-gerente), e do Dr. C... (sócio minoritário, contabilista e casado com a sócio-gerente), que o Tribunal deliberou ouvir como parte e não, como tinha sido apresentado, como testemunha.

Temos que as declarações de parte não ajudaram a esclarecer para além do que já havia sido evidenciado nos factos controvertidos, ou em termos de esclarecimentos de contexto, tendo até contribuído para demonstrar falta de conhecimento direto dos factos e congruência com os restantes elementos do processo. O TAC destaca algumas declarações que, de forma isolada ou conjunta, suportam esta conclusão:

- a) A sócio-gerente Dra. B... demonstra desconhecimento e falta de certeza sobre alguns aspetos relacionadas com sociedade (a Requerente) de que é sócia maioritária, designadamente: o período temporal em que assumiu funções de gerência; a percentagem de capital que nela detém; o período temporal em que foram prestados serviços às empresas devedoras (I... Lda., J... Unipessoal Lda., e K... Lda.), tendo afirmado “*Não sei precisar as datas, não me lembro*”; e o período temporal em que começou a sentir dificuldades no recebimento de valores. Acresce que não conseguiu precisar quais as medidas que tomou, na qualidade de sócio-gerente da Requerente, perante as dificuldades de cobrança, questão que, desde logo, remeteu para o seu contabilista, sócio minoritário da Requerente;
- b) Por seu turno, o sócio minoritário, Dr. C...:
 - i) não conseguiu precisar o ano em que efetivamente passou a assumir funções de contabilista da Requerente em *full-time*, referindo-se primeiro ao ano de 2015, e depois aos anos de 2016 e 2017;
 - ii) durante o período em que exerceu funções de contabilista em *part-time*, “*passava recibo de honorários, mas passavam-me a documentação pelas mãos*”, pelo que sempre será de concluir que não tem conhecimento direto dos factos relativos à vida comercial da Requerente neste período.

Inclusivamente, chegou mesmo a afirmar, relativamente à prova documental referente ao ano de 2007, *“Relativamente a essa questão (há questões que eu não me lembro com certeza), mas relativamente a essa questão, na altura, era a empresa que me dava essa informação (...)”*, acrescentando que, antes de 2015, o responsável pela parte comercial da Requerente era outra pessoa, o Sr. L... .

iii) Enunciou uma afirmação que não corresponde à verdade quando referiu que *“também em 2018 foram constituídas imparidades”*, visto que o que consta na IES relativa a 2018, não são imparidades, mas sim provisões.

c) Decorreu também das declarações do Dr. C... que o mesmo tem perfeito conhecimento dos normativos legais aplicáveis ao caso, e que sabe perfeitamente que: (i) numa situação em que sejam constituídas imparidades, caso se venham a recuperar parte ou a totalidades das dívidas, existem mecanismos ao seu dispor para poder corrigir a situação, nomeadamente através da reversão dessas mesmas imparidades; (ii) as regras de dedutibilidade dos prejuízos fiscais ao longo do tempo; bem como (iii) a propósito da constituição das imparidades em 2019: *“Porque foi um momento... tinha que ser algum dia (...) não temos como reaver o valor de forma alguma e estava ali espelhado o valor que já era um prejuízo para nós”*; *“Se porventura tivéssemos feito as imparidades nos anos anteriores, íamos ter prejuízo. Isso ia-se refletindo ao longo dos anos.” (...). E é nesse seguimento que eu afirmo que não houve prejuízo para o Estado de forma alguma relativamente da parte global dessas imparidades criadas”*.

Pelo exposto, no que se refere aos factos dados como provados, a convicção do TAC no presente processo, fundou-se essencialmente na análise crítica da prova documental junta aos autos, e nas posições assumidas pelas Partes em relação aos factos alegados nos respetivos articulados.

Em relação aos factos dados como não provados, cumpre referir que a Requerente não logrou demonstrar, e, conforme lhe competia, produzir e oferecer aos autos a necessária prova,

documental ou testemunhal (ainda que em sede de declarações de parte), que permitisse contraditar, por um lado, a legalidade das correções efetuadas pelos SIT (*em concreto, que o risco de incobrabilidade dos créditos relativos às várias faturas em dívida fosse, por si, manifestamente desconhecido até 2019*), e, por outro lado, a inexistência de vantagens fiscais de relevar a imparidade em apreço na sua contabilidade apenas em 2019.

Por último, note-se que a presunção do artigo 75.º da LGT da veracidade das declarações e contabilidade dos contribuintes cessa em caso de omissões, erros ou indícios de que estas não reflitam ou impeçam o conhecimento da realidade tributável (nos termos do n.º 2 do mesmo artigo), sendo que esta presunção não abrange os requisitos de dedutibilidade dos gastos, previstos no artigo 23.º, n.º 1, alínea h), do CIRC, pelo que não se aplica ao caso *sub judice* (perdas por imparidade).

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV.1. QUESTÕES A DECIDIR

A principal questão controvertida centra-se no regime fiscal dos gastos qualificados como perdas por imparidade de créditos a receber, em concreto, como é que estes são configurados e quando é que são periodicamente relevantes, importando também aferir se as correções efetuadas pela AT ao lucro tributável da Requerente incorrem em vício de falta de fundamentação.

Deverá ainda ser esclarecida, em face do caso em concreto, a relevância do princípio da justiça e do princípio da tributação fundamentalmente pelo rendimento real.

IV.2. POSIÇÃO DAS PARTES

IV.2.1. Requerente

A Requerente defende que o reconhecimento das perdas por imparidade no ano de 2019 foi justificado, fundamentando a sua posição com base nos seguintes argumentos:

1. *Cumprimento dos requisitos legais:*

As perdas por imparidade cumpriram os critérios do artigo 28.º-B do CIRC, incluindo: (i) créditos em mora há mais de 6 meses; (ii) provas objetivas de incobabilidade e diligências de cobrança.

A Requerente alega que o referido preceituado apenas estabelece critérios mínimos para caracterizar créditos como de cobrança duvidosa, e que a expectativa de cobrança pode justificar um adiamento no reconhecimento.

2. *Expectativa legítima de recuperação:*

A Requerente realizou diversas diligências para cobrança das dívidas ao longo dos anos, incluindo: (i) envio de e-mails e contactos telefónicos com os devedores; (ii) injunções e ações judiciais subsequentes a 2019, que resultaram em recuperação parcial dos créditos (em particular: E..., Lda. - apesar da insolvência em 2010, havia comunicações com o administrador de insolvência que indicavam a possibilidade de recuperação parcial; I..., Lda. e K..., Lda. - negociações posteriores levaram à recuperação de parte dos valores, o que validaria a expectativa mantida até 2019).

3. *Compatibilização do princípio da especialização dos exercícios com o princípio da justiça:*

A Requerente cita jurisprudência que reconhece a necessidade de compatibilizar o princípio da especialização dos exercícios com o princípio da justiça decorrente dos artigos 266.º da Constituição da República Portuguesa – CRP, e 55.º da LGT).

O princípio da justiça permite que custos de exercícios anteriores sejam reconhecidos posteriormente, desde que: (i) não tenham ocorrido omissões voluntárias e intencionais, e (ii) o atraso não tenha causado prejuízo ou manipulação deliberada de resultados.

A Requerente demonstrou que, entre 2013 e 2019, apresentou sempre resultados líquidos positivos, independentemente do reconhecimento das imparidades, e alega que não houve prejuízo ao Estado pela imputação das imparidades em 2019.

Em suma, o reconhecimento das imparidades no exercício de 2019: (i) foi legítimo, baseado na evidência objetiva disponível à data; (ii) não houve omissões ou

manipulações deliberadas, nem qualquer vantagem fiscal indevida; e (iii) o princípio da justiça deve prevalecer, permitindo o reconhecimento das perdas por imparidade em 2019.

IV.2.2. AT Requerida

A Requerida, na resposta ao PPA, começa por referir que a regra geral, atinente à repartição do ónus da prova (constante do n.º 1 do artigo 74.º da LGT), estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos [da AT, ou dos contribuintes] recai sobre quem os invoque. Entende a Requerida que a Requerente constituiu, erradamente, uma imparidade em 2019, tendo logrado os SIT provar que estão verificados os pressupostos legais que legitimam as correções aos elementos declarados pela Requerente e a emissão das liquidações ora sindicadas, e passando a incumbir à Requerente apresentar prova que ponha em causa, de acordo com o referido preceito, os montantes corrigidos e as liquidações emitidas, o que não logrou fazer.

Em concreto, a AT entendeu que:

1. Foi violado o princípio da especialização dos exercícios:

Devendo os rendimentos e gastos ser imputados ao período económico a que dizem respeito (*cf.* artigo 18.º do CIRC), ficou demonstrado que as dívidas em apreço tinham evidências de risco de incobrabilidade muito antes de 2019. Como tal, as imparidades deveriam ter sido registadas nos respetivos exercícios anteriores, da seguinte forma:

- a) como clientes insolventes ou dissolvidos: E..., Lda. (insolvência reconhecida em 2010); F..., Lda. (dissolução e liquidação em 2011); D..., Lda. (dissolução e liquidação em 2013); G..., Lda. (insolvência declarada em 2014); ou
- b) como clientes com atraso de pagamento, pois apresentavam dívidas de 2014 e 2015, com ações de cobrança realizadas em 2016 (*cf.* e-mails enviados).

Acresce referir que, de acordo com o parágrafo § 5 da NCRF 4, erros de períodos anteriores devem ser corrigidos nos exercícios em que ocorreram. Os SIT classificaram

o registo das imparidades em 2019 como um erro material e intencional, contrariando os princípios contabilísticos e fiscais.

2. Não houve comprovação de diligências suficientes:

Exigindo o artigo 28.º-B do CIRC provas objetivas de incobrabilidade, a AT considerou que as ações desenvolvidas pela Requerente (e-mails e processos judiciais) não foram suficientes para demonstrar as diligências adequadas, com relação ao período de tributação em questão. Em concreto, muitos dos documentos apresentados (e-mails de cobrança) tinham datas muito anteriores a 2019, o que reforça o argumento de que as imparidades deveriam ter sido reconhecidas previamente.

3. A existência de vantagens fiscais:

O reconhecimento tardio das imparidades proporcionou vantagens fiscais à Requerente, uma vez que:

- a) foi possível efetuar a dedução integral das perdas fiscais em 2019, evitando as limitações de dedução previstas para prejuízos reportados de exercícios anteriores (*cf.* artigo 52.º, n.º 2, do CIRC); e
- b) o registo das imparidades em 2019 permitiu também apresentar resultados mais favoráveis nos exercícios anteriores, melhorando a imagem económica da empresa perante a AT e outros operadores económicos (nomeadamente clientes, fornecedores e bancos).

4. Exclusão do princípio da justiça:

Neste âmbito, a AT argumenta que:

- a) a aplicação do princípio da especialização dos exercícios prevalece sobre o princípio da justiça; e
- b) não houve qualquer circunstância imprevisível ou desconhecida que justificasse o registo das imparidades fora dos períodos corretos.

Em suma, a AT não só considerou que os atos de liquidação foram devidamente fundamentados, permitindo à Requerente compreender e contestar as correções propostas, como também que as regras fiscais aplicáveis (artigos 18.º, 28.º-A, 28.º-B do CIRC) foram rigorosamente respeitadas.

E, como tal, não tendo a Requerente cumprido com os requisitos legais e contabilísticos para o registo das imparidades em 2019, as correções propostas pela AT (no valor de € 254.429,19) são legítimas e fundamentadas, visando assegurar a justiça fiscal e evitar a manipulação de resultados entre exercícios.

IV.3. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

No caso *sub judice*, importa começar por apreciar se a Requerente procedeu ao correto registo contabilístico e fiscal dos créditos de cobrança duvidosa, isto é, **(A)** se aferiu corretamente o risco de incobabilidade dos créditos, e **(B)** se o fez no período de tributação devido. As mesmas questões tópicas foram abordadas nos processos arbitrais n.ºs 196/2024-T e 198/2024-T. O Tribunal adere, na íntegra, à fundamentação aí aduzida, sem prejuízo da sua adaptação em conformidade com a factualidade relevante e dada por assente no presente caso.

A este propósito, importa recuperar, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 76.º da LGT, a argumentação e a conclusão do RIT:

13.º

Nesse sentido, os SIT verificaram que “O sujeito passivo, relativamente aos clientes que estavam insolventes, ou dissolvidos, era manifestamente conhecedor dos fatos (conforme os documentos enviados), e deveria ter constituído as imparidades para os clientes mencionados, nas respetivas datas pretéritas.”, nomeadamente no ano de 2010, face ao cliente E... LDA, no ano de 2011, em relação ao cliente F... LDA, no ano de 2013, relativamente ao cliente D... UNIPessoal LDA e no ano de 2014, em relação ao cliente G... LDA (cfr. págs. 10 e 11 do RIT).

14.º

Já relativamente aos clientes que apresentavam faturas em atraso, designadamente os clientes I... Lda, (faturas de 2015), J... Unipessoal Lda (faturas de 2015), K... (faturas de

2015) e H... Lda (faturas de 2014), entenderam os SIT que a Requerente deveria ter, em relação aos três primeiros, considerado as imparidades em 16/06/2016, data em que foi por aquela enviado um e-mail para o sócio gerente comum dos referidos clientes, a solicitar a liquidação das dívidas, que “com base na legislação completariam os 100%, o mais tardar no exercício de 2018.”. (cfr. pág. 11 do RIT).

Em suma, verificou-se que a Requerente havia emitido faturas a vários clientes, entre 2005 e 2015, relativas a serviços prestados, no montante total € 254.429,19, tendo reconhecido, em 2019, uma perda por imparidade em créditos de clientes com esse valor.

A) Noção de créditos de cobrança duvidosa e risco de incobrabilidade dos mesmos

A qualificação dos créditos como sendo de cobrança duvidosa não está na livre disponibilidade dos sujeitos passivos, porquanto é o próprio legislador que estabiliza as situações passíveis de se considerarem integrantes naquele conceito.

Nos termos do artigo 28.º-A, n.º 1, do CIRC, respeitante a perdas por imparidade em dívidas a receber, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade 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, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

Relativamente ao que sejam créditos de cobrança duvidosa, o artigo 28.º-B, n.º 1, do CIRC, esclarece que se tratam daqueles créditos em que o “risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado”, o que sucede quando:

“a) o devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto;

b) os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral, ou

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”, caso em que, de acordo com o artigo 28.º-B, n.º 2, do CIRC, se estabelecem montantes anuais acumulados por perdas de imparidade de crédito de acordo com percentagens dos créditos em mora (25% a 100%) variáveis de acordo com os meses em mora (6-24 meses).

Neste âmbito, importa também recuperar a argumentação e a conclusão do RIT:

15.º

Com efeito, os SIT concluíram que o risco de incobrabilidade não se encontrava devidamente justificado, por falta de “comprovativo de que o credor diligenciou no sentido de cobrança dos créditos e de que o devedor tomou conhecimento dessa diligência (...) dado que também não existem provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento, conforme o previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC. Como foi referido, os e-mails apresentados têm datas muito anteriores à data da constituição da imparidade e atendendo à antiguidade dos saldos (valor em dívida), não foi respeitado o princípio da periodização do lucro tributável previsto no artigo 18.º do mesmo diploma legal.”.

Em concreto:

- a) D... Unipessoal Lda (várias faturas relativas aos períodos de tributação de 2005 a 2007) – classificado como em crédito em contencioso em 2019, apesar de, tendo por base a prova realizada, ter existido ausência de comprovação de diligências para o recebimento desta dívida desde 2008;
- b) E..., Lda (várias faturas relativas aos períodos de tributação de 2007 a 2008) – classificado como em crédito em mora em 2019, apesar de em 29 de julho de 2010 ter sido efetuado o encerramento do processo de insolvência de pessoa coletiva desta empresa, por insuficiência da massa e de ter existido, tendo por base a prova realizada e a ausência de diligências para o recebimento desta dívida desde então;

-
- c) F..., Lda (várias faturas relativas aos períodos de tributação de 2009 a 2010) - classificado como em crédito em mora em 2019, apesar de, tendo por base a prova realizada, se comprovar existir ausência de diligências para o recebimento desta dívida desde 2010;
- d) G..., Lda, Lda (várias faturas de períodos anteriores a 2012) – classificado como em crédito em contencioso em 2019, apesar de em 15 de julho de 2014 ter sido declarada a insolvência de pessoa coletiva desta empresa e de ter existido, tendo por base a prova realizada, ausência de diligências para o recebimento desta dívida desde então;
- e) H..., Lda (2014) – classificado como em crédito em mora em 2019, apesar de se comprovar, tendo por base a prova realizada, existir ausência de diligências para o recebimento desta dívida desde 2014 e ter sido interposto uma injunção em 24 de janeiro de 2023;
- f) I..., Lda (2015) - classificado como em crédito em mora em 2019, tendo existido diligências para o seu recebimento em 2016 e ter sido interposto uma injunção em 24 de janeiro de 2023, culminando num acordo de pagamento em 2 de novembro de 2023;
- g) J..., Unipessoal, Lda (2015) - classificado como em crédito em mora em 2019, e terem existido diligências para o seu recebimento em 2016.
- h) K..., Lda (2015) - classificado como em crédito em mora em 2019, tendo existido diligências para o seu recebimento em 2016 e interposta ação de processo comum, tendo da sentença a 2 de novembro de 2023 resultado a condenação ao pagamento.

Estes factos adquirem relevância no desfecho do caso concreto, na medida em que indiciam que, já nesses anos (entre 2005 e 2015), a sociedade estava consciente das dificuldades de cobrança dos montantes em dívida em apreço.

Cumpram também salientar que, subjacente ao conceito legal de crédito de cobrança duvidosa, encontra-se a realidade contabilística e os deveres inerentes que impendem sobre as sociedades.

Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 123.º do CIRC, “*as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, indústria ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva em naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permite o controlo do lucro tributável*”.

A organização da contabilidade passa pelo cumprimento do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, sendo que o enquadramento contabilístico do conceito de perdas por imparidade em dívidas de clientes consta da Norma Contabilística de Relato financeiro (NCRF) 27 – “Instrumentos Financeiros”.

No respetivo parágrafo § 23 da NCRF 27 estabelece-se que à data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados.

Por seu turno, no respetivo parágrafo § 24 da NCRF 27 consta o conceito de “*Evidência objetiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do ativo para os seguintes eventos de perda:*”

- a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;*
- b) quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;*
- c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;*

- d) *Torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;*
- e) *O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor; ou*
- f) *Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.”*

Assim, embora o conceito de créditos de cobrança duvidosa tenha um sentido mais restrito em sede jurídico-fiscal, é evidente que a qualificação do risco de incobrabilidade não é arbitrária e indiscriminadamente fixada pelos sujeitos passivos, antes obedecendo a princípios legais e contabilísticos que visam estruturar e clarificar - *de forma precisa e inteligível* - o funcionamento de toda a atividade económica.

B) O momento de reconhecimento das perdas por imparidade, determinado de acordo princípio da especialização dos exercícios

Relativamente ao momento do reconhecimento das perdas por imparidade de créditos a receber, começaremos por analisar a questão a partir do princípio da especialização de exercícios, para verificar, em seguida, se o mesmo admite alguma flexibilização com base no princípio da justiça.

Assim, o artigo 18.º do CIRC, relativamente à periodização do lucro tributável, dispõe da seguinte forma:

“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.”*

Este preceito é particularmente relevante quanto se trata de interpretar e aplicar as normas e os procedimentos respeitantes à constituição das imparidades/incobabilidades verificadas um determinado período de tributação, dele decorrendo que as demonstrações financeiras devam ser elaboradas com base no regime do acréscimo, ou periodização económica, que determina que os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos no momento em que ocorrem e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos.

Adicionalmente, o n.º 2 do artigo 18.º do CIRC reveste-se de grande importância contabilística na medida em que restringe a imputação a um dado período de tributação de componentes positivas ou negativas respeitantes a períodos anteriores aos casos em que as mesmas eram imprevisíveis, ou manifestamente desconhecidas, na data do encerramento das contas do período em que deviam ter sido imputadas.

Daqui se conclui que não podem ser constituídas imparidades num período de tributação relativamente a créditos cujo risco de incobrabilidade já existia, e era manifestamente conhecido, em períodos anteriores.

Como tal, no caso concreto, interessa salientar que,

- a) existindo já nos exercícios anteriores ao de 2019 indicadores objetivos claros do risco de incobrabilidade dos créditos,
- b) não tendo a Requerente aduzido quaisquer razões que a tenham levado a localizar temporalmente, no concreto exercício de 2019, o juízo do risco de incobrabilidade subjacente ao reconhecimento da correspondente perda,
- c) mostra-se, por esta razão, destituída de fundamento essa concreta localização temporal e, em consequência, a justificação da perda por imparidade do lucro tributável ser considerada com referência ao exercício de 2019.

Neste âmbito, note-se também não houve qualquer esclarecimento adicional no decorrer do processo arbitral (ainda que em sede de declarações de parte), para além do que já havia sido evidenciado nos factos controvertidos, ou em termos de esclarecimentos de contexto. De facto, apesar de ambas as declarações de parte salientarem que a Requerente teve sempre a expectativa de receber as dívidas dos seus clientes, e que só em 2019 deixou de as ter (pelo que foi decidido constituir a imparidade em causa), o TAC destaca que as mesmas declarações de parte não permitiram concluir que o risco de incobrabilidade dos créditos em apreço era imprevisível ou manifestamente desconhecido em períodos tributários anteriores a 2019. Temos também que do RIT constam indícios claros e seguros de que o momento de cognoscibilidade do risco de incobrabilidade foi anterior a 2019.

Comprovando-se a existência de um risco de incobrabilidade dos créditos em causa em anos anteriores a 2019, as perdas por imparidade constituídas no período de tributação de 2019 não são aceites fiscalmente, por força do disposto no n.º 1 do artigo 28.º - B, do CIRC, conjugado com o n.º 2 do artigo 18.º do mesmo Código, e o respetivo valor (€ 254.428,19) deve ser acrescido ao lucro tributável declarado pela Requerente. Efetivamente, tratando-se de créditos cujos vencimentos ocorreram nos períodos de tributação entre 2005 e 2015, e comprovando-se a existência de um risco de incobrabilidade entre 2008-2016, as perdas por imparidade em causa deveriam ter sido contabilizadas e consideradas ao longo destes períodos e até 2016, conforme decorre dos referidos preceitos do CIRC.

Acresce referir que o facto de: (i) o montante em dívida, ou parte dele, poder vir a ser recuperado posteriormente, não invalida que sejam constituídas perdas por imparidade, procedendo-se nessa situação, a uma reversão da imparidade conforme disposto no parágrafo § 28 da NCRF 27; e (ii) mesmo que a Requerente não tivesse constituído as imparidades, nas percentagens dos prazos em mora previstos no artigo 28.º-B do CIRC, sempre poderia contabilizar créditos incobráveis, nos termos do artigo 41.º do CIRC, caso cumprisse as condições nele estabelecidas (mas ainda assim, nos exercícios anteriores ao de 2019).

C) O princípio da especialização dos exercícios admite flexibilização com base no princípio da justiça?

O princípio da especialização de exercícios previsto no artigo 18.º do CIRC não pode ser interpretado e aplicado à margem de uma interpretação sistemática do direito constitucional e legal relevante, que tenha em conta a relevância do princípio da justiça invocado pela Requerente, cuja observância é imposta à atuação da AT pelos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT. Este princípio significa que o dever de a AT aplicar o princípio da legalidade não se traduz numa mera subordinação formal às normas que especificamente regulam determinadas situações, antes impõe o dever de esta ter em conta as consequências da sua atividade e abster-se da aplicação estrita de normas quando dela decorra um resultado manifestamente injusto.¹

Da jurisprudência do STA resulta que o princípio da justiça pode ser convocado para atenuar a rigidez do princípio da especialização dos exercícios contido no artigo 18.º do CIRC, numa lógica de ponderação proporcional de direitos e interesses dos contribuintes e do Estado. Neste âmbito, a nossa suprema instância administrativa e tributária tem vindo a sustentar que o princípio da especialização de 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»*.²

À luz desta orientação jurisprudencial, seria de considerar-se violado pela AT o princípio da justiça quando se verifique que o sujeito passivo é prejudicado ou não tem qualquer vantagem pelo atraso da relevância fiscal dos gastos por perdas por

¹ Cfr., Decisão Arbitral prolatada no processo n.º 724/2023-T, de 23.02.2024.

² Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, proferidos nos processos n.º 0807/07, de 02.04.2008; n.º 01648/02, de 05.02.2003; n.º 0291/08, de 25.06.2008; n.º 0809/12, de 21.11.2012; n.º 01278/12.2BELRS 0574/18, de 09.10.2019; n.º 01540/13.7BELRS, de 28.04.2021; n.º 0610/15.1BELRA, de 27.10.2021; n.º 0304/15.8BELLE, de 07.22.2022; n.º 01292/20.4BEBRG, de 08.02.2023 e n.º 0655/16.4BEBRG, de 08.11.2023.

imparidade. A doutrina mais recente,³ justamente à luz da leitura feita pela jurisprudência superior, vem salientar que “*não será toda e qualquer situação que se poderá considerar ao abrigo do referido artigo 18.º, n.º 2, do CIRC, existindo vários casos em que, não tendo o sujeito passivo cumprido o ónus que lhe incumbe, relativamente à imprevisibilidade ou manifesto desconhecimento de uma componente negativa, como gastos ou perdas, acaba por materializar-se um acréscimo ao resultado líquido desse exercício, ou seja, tal princípio não pode colmatar as puras omissões por parte dos sujeitos passivos, nos casos em que as componentes em causa eram previsíveis ou ainda manifestamente conhecidas*”.

No caso em apreço, a Requerente não logrou provar em que o deferimento do reconhecimento da imparidade em causa não foi voluntário e intencional, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios, nem que não obteve quaisquer benefícios ao reconhecer as imparidades apenas no ano de 2019. A este propósito, considerando:

- a) a informação sobre a repartição do valor dos créditos em dívida ao longo do tempo e das imparidades registadas em 2019:

#	Nome	Data crédito	Data da última diligência	Valor do crédito em dívida	Valor das imparidades
1	D... Unipessoal, Lda	2005-2007	2008	56 295,28 €	
2	E... Lda	2007-2008	2010	30 604,53 €	
3	F... Lda	2009-2010	2010	16 874,08 €	
4	G... Lda	Anterior a 2012	2012	100 433,48 €	
			2013		
5	H... Lda	2014	2014	14 000,00 €	
6	I... Lda	2015		10 453,60 €	
7	J... Unipessoal, Lda	2015	2016	5 499,00 €	
8	K... Lda	2015		20 268,23 €	
			2019		254 428,20 €
Total				254 428,20 €	

³ FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *Rendimento Líquido e Dedutibilidade de Gastos em IRC*, AAFDL, Lisboa, 2024, p. 458.

b) bem como a informação presente nas alegações da AT (tendo sido assinalada a informação corroborada pela informação fornecida pela Requerente):

Ano	Resultado líquido	Resultado fiscal	Ano limite de reporte
2007	12 438,33 €	24 742,11 €	2013
2008	6 146,35 €	19 084,28 €	2014
2009	5 356,25 €	10 653,73 €	2015
2010	1 840,34 €	12 977,15 €	2014
2011	1 663,75 €	7 272,86 €	2015
2012	1 071,84 €	19 003,52 €	2017
2013	8 158,52 €	10 913,31 €	2018
2014	709,59 €	4 340,67 €	2028
2015	4 907,31 €	6 905,67 €	2029
2016	1 715,40 €	- 3 106,50 €	2030
2017	7 820,15 €	7 484,33 €	2031
2018	3 168,01 €	8 888,21 €	2032
2019	2 945,02 €	6 752,83 €	2033

conclui o TAC que a estratégia adotada pela Requerente (ou seja, o reconhecimento integral dos gastos com imparidades no exercício de 2019) demonstrou ser-lhe mais vantajosa, designadamente, permitindo a dedução total (a 100%) dos gastos em causa (e não apenas parcialmente, se os gastos tivessem sido distribuídos pelos períodos corretos),⁴ e apurar um lucro tributável baixo, evitando, assim, a limitação percentual de dedução (que ocorreria caso os gastos tivessem sido distribuídos pelos períodos corretos).

Naturalmente que o princípio da justiça pode e deve operar, como válvula de segurança do sistema, numa ótica de ponderação de direitos e interesses conflitantes, para corrigir situações excecionais de manifesta injustiça. Todavia, a Requerente, *in casu*, limita-se

⁴ Dos quais € 204.207,37 (correspondentes aos créditos sob análise até 2012), se - por mera hipótese de raciocínio - tivessem sido relevados nos períodos da última diligência, já não seriam reportáveis em 2019.

a argumentar que a não aceitação das perdas por imparidade contabilizadas é manifestamente ilegal, sendo frontalmente violadora do princípio da justiça consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição, e 55.º da LGT, e que caberia a essa sociedade, e só a ela, aferir o momento em que passa a existir um risco de incobrabilidade e, bem assim, qual o grau/probabilidade de incobrabilidade. Isso como se a fixação do momento de reconhecimento e dedução de perdas por imparidade estivesse na total disponibilidade dos contribuintes.

Ora, tanto o legislador fiscal como o legislador contabilístico não permitem, por via do princípio da periodização do lucro tributável, que aos sujeitos passivos seja deixada a discricionariedade de escolherem o momento para o reconhecimento de rendimentos e/ou de gastos, possibilitando, assim, a manipulação de resultados, seja ela por razões de mera economia fiscal, sejam quaisquer outras relacionadas com a imagem que se pretenda transmitir aos utilizadores das demonstrações financeiras.

Temos que, no caso *sub judice*, a Requerente pretende reconhecer e imputar as referidas imparidades ao período de tributação de 2019, quando as mesmas deveriam ter imputadas a exercícios anteriores em cumprimento do princípio – *vertido em norma legal imperativa e que não integra conceitos indeterminados ou qualquer outro elemento de discricionariedade* – da especialização dos exercícios (previsto no artigo 18.º do CIRC e demais normas aplicáveis), sem que tenha sido feita qualquer prova ou alegado razões, de natureza factual, que a sociedade pudesse ter tido para não proceder ao reconhecimento das perdas no exercício em que lhe era devido fazer em aplicação da lei.

Em face do exposto, este TAC conclui que:

- (A) a Requerente não observou integralmente os critérios objetivos de reconhecimento das perdas por imparidade previstos nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, nem respeitou o princípio da especialização dos exercícios estabelecido no artigo 18.º do CIRC;
- (B) a prevalência do princípio da justiça sobre o princípio da especialização dos exercícios não pode ser convocada *in casu*, uma vez que ficou provado que a Requerente tinha total conhecimento da imparidade dos créditos em anos anteriores ao de 2019, e que a

Requerente não demonstrou que o reconhecimento da imparidade em 2019 não resultou de uma omissão voluntária e intencional da sua parte, nem que não obteve qualquer vantagem fiscal.

D) Da relevância do princípio da tributação fundamentalmente pelo rendimento real

Quanto ao princípio da tributação fundamentalmente pelo rendimento real enunciado no n.º 2 do artigo 104.º da nossa Constituição (que dispõe que a “*tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”), o mesmo não institui um critério absoluto e rigoroso de tributação das empresas segundo o rendimento/lucro real, apontando antes para uma aproximação tendencial entre a matéria coletável e os lucros efetivamente auferidos, sem excluir o recurso à exclusão de gastos em certas e determinadas circunstâncias. Neste sentido, veja-se os Acórdãos n.ºs 753/14 e 42/2014 do Tribunal Constitucional.

Com relevância para o caso concreto, importa sublinhar que, tendo o legislador fiscal definido as circunstâncias em que as perdas por imparidade devem ser reconhecidas e deduzidas ao lucro fiscal, através de critérios objetivos previstos nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, e o momento em que tal reconhecimento e dedução devem ser efetuados, ao estabelecer o princípio da especialização dos exercícios no artigo 18.º do CIRC (ainda que atenuado, em certos casos, através do princípio da justiça), não se poderá considerar que as correções ao lucro tributável dos sujeitos passivos efetuadas com base nestes preceitos afronte o princípio constitucional contido no n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

E) Da alegada falta de fundamentação

Alega a Requerente (sem concretizar) que a fundamentação constante do RIT, e que serviu de base às liquidações ora impugnadas, é manifestamente insuficiente para as correções efetuadas.

A este propósito, cumpre notar que é inquestionável que a AT tem o dever de fundamentar os atos que afetem os direitos ou os legítimos interesses dos contribuintes, em conformidade com o princípio plasmado no n.º 3 do artigo 268.º da CRP e acolhido no artigo 77.º da LGT. De acordo com a CRP, “*os atos administrativos estão sujeitos a*

notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”. Segundo a LGT, “a decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária” (cf. artigo 77.º, n.º 1); “a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo” (cf. artigo 77.º, n.º 2).

Interessa também referir a jurisprudência do STA relativamente à questão da fundamentação dos atos tributários - a fundamentação tem de ser expressa, clara, suficiente e congruente: *“a doutrina e a jurisprudência têm vindo exhaustivamente a repetir que a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que através dos seus termos se apreendam os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do ato; e congruente, de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação”* (cf. Acórdão de 10-09-2014, processo n.º 01226/13).

Acresce que o Tribunal Arbitral deve atender à especificidade das circunstâncias concretas do caso, e à condição do destinatário da fundamentação, quanto ao conhecimento de facto que já possui sobre a situação em que se encontra (cf. Decisão Arbitral de 07-10-2016, processo n.º 109/2016-T). É que a fundamentação é um conceito relativo, devendo ser aferida caso a caso, tendo em conta as circunstâncias que levaram à prática do ato e o conhecimento que delas tem o seu destinatário que lhe permitem perceber ou apreender as razões que o determinaram.

In casu, temos que a fundamentação contida no RIT obedece às exigências constitucionais e legais, sendo possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pela AT para chegar às correções ora sindicadas. Da leitura dos

articulados resulta também claro e evidente que a Requerente percebeu e apreendeu as razões que determinaram as liquidações ora sindicadas.

Pelo exposto, improcede o vício de falta de fundamentação do RIT e das liquidações em apreço.

V. DECISÃO

Pelo exposto, este Tribunal Arbitral julga totalmente improcedente o PPA e absolve a Requerida do pedido de anulação do ato de liquidação adicional de IRC com o n.º 2023 ... e do ato de liquidação de juros compensatórios com os n.ºs 2023... e 2023..., bem como da demonstração de acerto de contas n.º 2023..., no montante de € 64.407,73, referentes ao ano de 2019.

VALOR DO PROCESSO: Fixa-se em € **64.407,73** o valor do processo, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

CUSTAS: Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT e Tabela I anexa a este Regulamento, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, cujo pagamento fica a cargo da Requerente, em razão do decaimento.

CAAD, 21 de janeiro de 2025

O Tribunal Arbitral,

Rita Correia da Cunha (Presidente), com declaração de voto em anexo

Manuel Faustino

Ana Catarina Guerra Rodrigues Breia (Relatora)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Não obstante concordar com a decisão de improcedência do PPA, tenho reservas quando à aplicação do princípio da justiça por Tribunais Arbitrais constituídos sob a égide do CAAD.

A Decisão do Tribunal Arbitral segue a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo relativamente à aplicação do princípio da periodização económica, ou especialização dos exercícios, contido no artigo 18.º do Código do IRC (os ganhos e os gastos são contabilizados no exercício em que são obtidos ou suportados), à luz do princípio da justiça insito no artigo 266.º, n.º 1, da nossa Constituição. Não há, assim, dúvida quanto à correção da Decisão Arbitral neste sentido, à luz do disposto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil (*“Nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”*). Parece-me, no entanto, uma abordagem problemática à luz da proibição do recurso à equidade expressamente contida no artigo 2.º, n.º 2, do RJAT (*“Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade”*).

A definição de equidade como “justiça do caso concreto” remota à obra de Aristóteles intitulada *Nichomachean Ethics*. Sem entrar em considerações de natureza mais filosófica, é, no entanto, importante salientar que, no contexto judicial, recorrer a equidade significa resolver um litígio não com base na aplicação de normas gerais e abstratas ao caso concreto (direito constituído), mas com base na aplicação, ao caso concreto, de critérios de justiça.

Para além da vantagem óbvia do uso de equidade (i.e., a resolução de litígios da forma mais adequada às especificidades do caso concreto), o mesmo levanta questões importantes relativamente (a) ao princípio da certeza e segurança jurídicas (quando o juiz afasta a aplicação de normas gerais e abstratas, perde-se a previsibilidade decorrente da aplicação silogística das mesmas), (b) princípio da igualdade (já que situações semelhantes poderão acabar por receber uma resolução jurídica bastante diferente), e (c) à legitimidade dos juízes (não eleitos democraticamente) para desaplicarem a lei aprovada pelo legislador (eleito democraticamente).

Quanto a este último ponto, é importante salientar que o uso da equidade, necessariamente assente num princípio de justiça (do caso concreto), não se confunde com a interpretação de normas jurídicas. O Professor Castanheira Neves definiu interpretação jurídica como “*o acto metodológico de determinação do sentido jurídico-normativo de uma fonte jurídica em ordem a obter dele um critério jurídico (um critério normativo de direito) no âmbito de uma problemática realização do direito e enquanto momento normativo-metodológico dessa mesma realização*” (A. Castanheira Neves, *Metodologia Jurídica: Problemas fundamentais*, Coimbra Editora 1993, p. 83).

Interessa também distinguir o uso de equidade e a interpretação corretiva, correspondendo (i) o uso de equidade à aplicação ao caso concreto de critérios de justiça (implicando um afastamento do direito constituído), e (ii) a interpretação corretiva a uma interpretação de preceitos legais em face da respetiva *ratio legis*, interpretação esta que tem de ter um mínimo de correspondência verbal na letra da lei, conforme estabelece o artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil: “*Não pode (...) ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*”. Das regras

interpretativas constantes deste dispositivo do Código Civil resulta que a letra da lei constitui simultaneamente o ponto de partida e um limite à atividade interpretativa.

Feitas as necessárias distinções, interessa referir que, não obstante as desvantagens associadas à equidade enunciadas *supra*, a verdade é que o legislador português admite o uso de equidade em certas circunstâncias. Nos termos do artigo 4.º do Código Civil, os tribunais podem resolver segundo a equidade (a) quando haja disposição legal que o permita, (b) quando haja acordo das partes e a relação jurídica não seja indisponível, e (c) quando as partes tenham previamente convencionado o recurso à equidade, nos termos aplicáveis à cláusula compromissória. Para efeitos fiscais, dada a natureza não contratual da relação jurídico-tributária, a equidade apenas é admissível quando haja disposição legal que o permita.

Da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e arbitral sobre a questão em análise resulta claro que o recurso à equidade nos casos referentes ao princípio da especialização de exercícios assenta no artigo 266.º, n.º 1, da CRP (“*Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé*”).

Poderia questionar-se se o legislador constitucional, ao aprovar esta norma, pretendeu conferir à administração tributária o poder de se afastar do direito constituído, especialmente face ao princípio da legalidade fiscal constitucionalmente consagrado no artigo 103.º da CRP?

Todavia, parece ser esta a resposta a que se chega pela análise da jurisprudência *supra* transcrita, o que levanta outra questão: não obstante a permissão do recurso à equidade contida no artigo 266.º, n.º 1, da CRP, podem os Tribunais Arbitrais recorrer à equidade em face do disposto no artigo 2.º, n.º 2, do RJAT?

O artigo 2.º, n.º 2, do RJAT dispõe que “*Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade*”. A propósito do conceito de equidade e da sua admissibilidade no processo arbitral, esclareceu o Tribunal Central Administrativo Sul no Acórdão de 25-02-2021, processo n.º 49/17.4BCLSB: “*O julgamento segundo critérios de*

equidade é aquele que confere ao tribunal a possibilidade de dar uma resolução ao litígio fundada em critérios de justiça, ao invés de recorrer às normas legais aplicáveis. É expressamente proibida pelo RJAT.”

A letra do artigo 2.º, n.º 2, do RJAT é clara. E é essa clareza que levanta dúvidas:

Qual o sentido útil da proibição do recurso à equidade pelos tribunais arbitrais, se o recurso à equidade é permitido pelo artigo 266.º, n.º 1, da CRP?

Estamos perante um problema de conflito de normas que se resolve através a hierarquia das leis, reconhecendo à norma constitucional primazia sobre a norma de lei ordinária?

Estamos perante um problema de conflito de normas que se resolve através das regras de aplicação da lei no tempo, reconhecendo à norma mais recente (RJAT) preferência relativamente à norma mais antiga (CRP)?

Será razoável interpretar o artigo 266.º, n.º 1, da CRP como permitindo aos Tribunais Arbitrais o recurso à equidade para além dos casos referentes ao princípio da especialização dos exercícios, ou estão os tribunais arbitrais limitados a recorrer à equidade apenas nos casos e nos termos em que a mesma é exercida pelos Tribunais Superiores?