

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 388/2024-T

Tema: IRC. Dedutibilidade de perdas por imparidades de créditos de cobrança duvidosa. Especialização dos exercícios e princípio da justiça.

SUMÁRIO

- I. *Do princípio da especialização de exercícios, consagrado no artigo 18.º do CIRC, decorre que não possam ser constituídas imparidades num dado período de tributação relativamente a créditos cujo risco de incobrabilidade já existia e era manifestamente conhecido em períodos anteriores.*
- II. *A qualificação do risco de incobrabilidade dos créditos não é arbitrariamente fixada pelos sujeitos passivos.*
- III. *O princípio da justiça pode e deve operar como “válvula de segurança do sistema”, numa óptica de ponderação de direitos e interesses ao nível dos princípios, para corrigir situações excepcionais de grave e manifesta injustiça que possam ser provocadas por situações externas incontroláveis.*
- IV. *Fora de situações excepcionais de grave e manifesta injustiça, a derrogação do princípio da especialização dos exercícios pode constituir uma injusta discriminação dos contribuintes que cumpram as normas legais que consagram tal princípio, e um desincentivo ao cumprimento dessas normas.*
- V. *Está vedado a um Tribunal Arbitral a funcionar no CAAD o recurso à equidade.*

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., S.A., NIF..., apresentou, no dia 19 de Março de 2024, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de

1.

-
- 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC, na importância total a pagar de € 75.361,46, incluindo juros compensatórios, relativo ao ano de 2019. Pede ainda a indemnização dos encargos incorridos com a garantia prestada no PEF, nos termos dos arts. 53.º, 2 e 3 da LGT e 171.º do CPPT.
 3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
 4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
 5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
 6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 28 de Maio de 2024; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
 7. Por Despacho de 29 de Maio de 2024, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17.º do RJAT, apresentar resposta.
 8. A AT apresentou a sua Resposta em 28 de Junho de 2024, juntamente com o Processo Administrativo.
 9. Por Despacho de 2 de Julho de 2024, a Requerente foi notificada para indicar se mantinha interesse na prova testemunhal – aproveitando o Tribunal para definir em que termos aceitaria a produção dessa prova testemunhal:

“Cumpre, desde já, esclarecer que só por razões ponderosas e excepcionalíssimas se admitirá o recurso a uma medida tão excepcional e inconveniente como seria a da prestação de depoimentos testemunhais fora das instalações do CAAD.

Com efeito, a presença das testemunhas nas instalações do CAAD é imprescindível para, entre outras finalidades, se proceder à sua identificação, se garantir que as testemunhas não ouvem o depoimento umas das outras, se assegurar que as

testemunhas têm perto de si todo o processo, para poderem ser confrontadas com algum documento, se isso vier a revelar-se necessário.

Para todos os efeitos, os funcionários do CAAD asseguram, presencialmente, nas instalações do CAAD, a veracidade e genuinidade dos depoimentos prestados – aplicando-se analogicamente o estabelecido no art. 119º, 4 do CPPT (“As testemunhas (...) são ouvidas por teleconferência gravada a partir do tribunal tributário da área da sua residência, devendo ser identificadas perante funcionário judicial do tribunal onde o depoimento é prestado”) e no art. 502º do CPC, norma na qual se estabelece que o depoimento da testemunha deve ser prestado em “edifício público” (nº 3), que a testemunha se identifica “perante o funcionário judicial do tribunal ou do juízo ou perante o funcionário do serviço público onde o depoimento é prestado” (nº 4). Excluindo-se, assim, qualquer depoimento prestado num outro qualquer lugar.

Só uma circunstância excepcionalíssima permitiria a derrogação destes princípios de salvaguarda da idoneidade da prova testemunhal, uma derrogação só admissível por ponderação com valores que eventualmente sobrelevassem àqueles.”

10. A Requerente pronunciou-se sobre a produção de prova testemunhal em requerimento de 11 de Julho de 2024, especificando os pontos sobre que essa prova incidiria e apelando para uma definição alternativa dos termos de produção de prova testemunhal por parte de residentes no estrangeiro.
11. Dada a posição assumida pela Requerente, o Tribunal, por Despacho de 18 de Julho de 2024, admitiu três soluções: 1) a prestação de depoimentos em consulado português dotado de meios técnicos; 2) por acordo entre as partes, o recurso a depoimentos por escrito; 3) por acordo entre as partes, a inquirição em videoconferência em local convencionado entre as partes e o tribunal.
12. Em requerimento de 9 de Agosto de 2024, a Requerida manifestou a sua preferência pela solução n.º 1) (“as testemunhas arroladas residentes em Angola devem ser inquiridas por videoconferência a ter lugar num Consulado Português naquele país, como resulta á

contrário do artigo 500º al.b) do CPC”)), implicitamente rejeitando as outras, que dependiam do seu acordo.

13. Por Despacho de 3 de Setembro de 2024 o Tribunal, verificando a impossibilidade de organização, em tempo útil, da solução n.º 1), determinou a realização em termos puramente presenciais da reunião prevista no art. 18.º do RJAT.
14. Em requerimento de 17 de Setembro de 2024, a Requerente manifestou a sua discordância quanto à oposição da Requerida, e quanto à posição do Tribunal, que teria convertido essa oposição num verdadeiro “direito de veto” às pretensões que a Requerente já veiculara em requerimento de 11 de Julho de 2024.
15. Por Despacho de 30 de Setembro de 2024, o Tribunal, além de aceitar a alteração do rol de testemunhas requerido pela Requerente, determinou o seguinte:

“Indefere-se o requerimento da Requerente de 17 de Setembro de 2024 que respeita à reclamação contra o disposto no Despacho de 3 de Setembro de 2024:

- seja pelas razões já expostas no Despacho de 2 de Julho de 2024, relativas à segurança, viabilidade e idoneidade da obtenção dos depoimentos testemunhais;

- seja porque o Tribunal, no estrito cumprimento das disposições legais aplicáveis, não poderia dispensar o acordo da Requerida para encontrar soluções sucedâneas, como fundamentou nos seus Despachos de 18 de Julho e 3 de Setembro de 2024.

Faz-se notar que o art. 502º, 5 do CPC, com o qual a Requerente fundamenta a sua reclamação, tem de interpretar-se em conjugação com o que resulta, a contrario, do disposto no art. 500º, b) do CPC – sob pena de, na ausência de um enquadramento institucional adequado, se retirar toda a segurança e idoneidade aos depoimentos testemunhais prestados no estrangeiro, por parte de quem nem sequer goza das prerrogativas excepcionais enumeradas no art. 503º do CPC.

Quanto ao Acordo de Cooperação Jurídica e Judiciária entre a República Portuguesa e a República de Angola, assinado em Luanda, em 30 de Agosto de 1995, que a Requerente também invoca, ele estabelece somente, no seu art. 3º, 1, que não é obrigatória a comparência, em Portugal, de testemunhas que residam em Angola, e vice-versa. Nada prevê ou estabelece acerca da prestação de depoimentos por meios informáticos; pelo contrário, estabelece, em matéria cível,

o procedimento das cartas rogatórias (arts. 4º e 5º); o que, por sua vez, não respeita a tribunais arbitrais.”

16. No dia 22 de Outubro de 2024 realizou-se a reunião prevista no art. 18º do RJAT.

17. No início da reunião a Requerente apresentou o seguinte requerimento:

“A Requerente, esclarecida quanto à unanimidade da decisão que indeferiu o seu pedido de inquirição das testemunhas residentes no estrangeiro por meio tecnológico com fundamento nas disposições conjugadas na alínea b) do artigo 500º e nº 5 do artigo 502º, ambos do Código de Processo Civil, vem suscitar a inconstitucionalidade destas conforme interpretadas no despacho de 30-09-2024 antes referido, por violação do direito à prova enquanto parte essencial do direito fundamental de acesso ao direito na sua vertente da garantia constitucional de acesso ao processo justo e equitativo consagrado no artigo vigésimo da constituição.”

18. Foi prestada declaração de parte por B..., e prestada prova testemunhal por C..., D..., e E...; tendo a Requerente prescindido do depoimento da testemunha F... . Verificada a falta das restantes testemunhas e atento o teor do requerimento que acabara de apresentar, a Requerente optou por não exercer a faculdade de substituir as testemunhas faltosas.

19. No final da referida reunião, foram as partes convidadas a apresentar alegações escritas.

20. A Requerida apresentou alegações em 31 de Outubro de 2024.

21. A Requerente apresentou alegações em 7 de Novembro de 2024.

22. Em requerimento de 21 de Novembro de 2024, a Requerente juntou ainda alguma documentação, que foi admitida aos autos por Despacho de 11 de Dezembro de 2024.

23. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.

24. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

25. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

26. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

27. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade portuguesa, constituída em 2002, tendo por actividade principal “*outras atividades consultoria para os negócios e a gestão*”, e por actividades secundárias “*atividades de engenharia e técnicas afins*” e “*formação profissional*”.
2. A Requerente é um sujeito passivo de IRC, que apresenta lucro tributável desde o início da sua actividade.
3. A Requerente opera também no mercado angolano, mormente nas áreas da consultoria e da formação centradas nas actividades de transportes e logística, representando os negócios em Angola a parte maior da sua facturação.
4. A Requerente tem diversos clientes que são empresas ou entidades públicas controladas pelo Estado Angolano, mormente sob a tutela do Ministério dos Transportes de Angola, como a G..., E.P. (G...) [Doc. 3 anexo ao PPA], H... (H...), a I... (I...), a J..., E.P. (J...) [Docs. 5 e 6 anexos ao PPA], o L... (L...) [Doc. 8 anexo ao PPA], o L... (L...) [Doc. 9 anexo ao PPA] e o M... (M...) [Docs. 11 e 10 anexos ao PPA].
5. Em 2019, esgotados os prazos médios e razoáveis de pagamentos a fornecedores por empresas ou entidades públicas controladas pelo Estado Angolano, a Requerente reconheceu perdas / incobráveis de € 42.606,69 nas suas contas relativamente à G..., de € 9.435,41 relativamente à H..., de € 74.216,80 relativamente à I..., de € 24.681,29 relativamente à J..., de € 225.597,94 relativamente ao K..., de € 6.442,86 relativamente ao L... e de € 6.354,24 relativamente ao M..., assim distribuídos:

| Ciente | Serviços prestados | Valor da Fatura | Valor Euros Contabilidade | Valor Euros não pago | Nº Fatura | Data Emissão |
|--------|---|-----------------------------------|---------------------------|----------------------|-----------|--------------|
| G... | Prestação de Serviços de Formação Técnica na Parte Eléctrica, Electrónica e Mecânica de Pórticos de Cais STS - (POST-PANAMAX), Pórticos de Parque RTG e RMG, Máquinas Kalmar e Trailers | 2.247.054,00 AOA | 12.160,40 € | 12.160,40 € | 16364 | 30/06/2016 |
| | | 2.247.054,00 AOA | 12.160,40 € | 12.160,40 € | 16366 | 30/06/2016 |
| | | 6.812,23 USD | 5.993,99 € | 5.993,99 € | 16293 | 06/06/2016 |
| | | 6.812,23 USD | 6.145,95 € | 6.145,95 € | 16367 | 30/06/2016 |
| | | 6.812,23 USD | 6.145,95 € | 6.145,95 € | 16368 | 30/06/2016 |
| H... | Curso de Legislação, Regulamentação e Funcionamento de Centros de Inspecção (2ª acção). | 3.177.684,80 AOA | 23.522,40 € | 8.293,19 € | 20140072 | 03/03/2014 |
| | | 150.000,00 AOA | 1.142,22 € | 1.142,22 € | 20140223 | 21/07/2014 |
| I... | Diagnóstico e Avaliação das condições Técnica, Económica e Operativa d I... visando a posterior implementação do Sistema Integrado de Gestão Primavera | 3.825.000,00 AOA | 28.262,50 € | 28.262,50 € | 15425 | 30/06/2015 |
| | | 3.825.000,00 AOA | 25.016,20 € | 25.016,20 € | 15504 | 30/09/2015 |
| | | 3.825.000,00 AOA | 20.938,10 € | 20.938,10 € | 16161 | 31/03/2016 |
| J... | Prestação de Serviços para o Acompanhamento e Manutenção do Sistema Integrado de Gestão Primavera - Versão V7 Executive | Emitida em EUR | 12.500,00 € | 6.250,00 € | 20130119 | 08/03/2013 |
| | | Emitida em EUR | 12.500,00 € | 12.500,00 € | 20130120 | 08/03/2013 |
| | Formação de pessoal com funções relevantes na Segurança da Circulação dos Comboios | 742.500,00 AOA | 6.517,14 € | 479,24 € | 15052 | 12/03/2015 |
| | | 660.000,00 AOA | 5.452,05 € | 5.452,05 € | 15204 | 28/04/2015 |
| K... | Prestação de Serviços de Apoio Técnico à Inscrição dos Activos do K... , sujeitos a Registo em Conservatória de Registo Predial | 19.062,37 USD | 16.901,81 € | 16.901,81 € | 16311 | 23/06/2016 |
| | | 13.667.676,75 AOA | 72.692,00 € | 72.692,00 € | 16312 | 23/06/2016 |
| | | 44.478,87 USD | 39.437,60 € | 39.437,60 € | 16313 | 23/06/2016 |
| | | 11.715.151,50 AOA | 62.549,20 € | 62.549,20 € | 16443 | 28/09/2016 |
| L... | Organização da Área Administrativa e Financeira do Sistema Integrado de Gestão - Primavera V8 | 1.597.000,00 AOA | 11.836,80 € | 524,45 € | 20140095 | 31/03/2014 |
| | | 798.500,00 AOA | 5.918,41 € | 5.918,41 € | 20140096 | 31/03/2014 |
| | | 825.000,00 AOA | 6.172,50 € | 6.172,50 € | 20140037 | 28/02/2014 |
| M... | Assistência Técnica ao M... , Período de 10 de Fevereiro de 2014 a 9 de Maio de 2014) | 1.558.334,00 AOA | 11.658,70 € | 181,74 € | 20140080 | 30/04/2014 |
| | | Total de dívida incobrável | | 389.335,23 € | | |

6. A Requerente interpelou os devedores angolanos, no sentido de eles regularizarem a dívida. [Docs. 4, 7 e 12 anexos ao PPA]
7. A Requerente nunca demandou judicialmente esses clientes, por entender que isso seria incompatível com a manutenção das suas relações comerciais com empresas do sector público de Angola.
8. No exercício de 2014 a Requerente, por ter pago em Angola o Imposto Industrial, registou um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional de € 197.651,90, que deduziu integralmente à colecta de IRC desse período, nada havendo a transitar para os períodos de tributação seguintes [Doc. 13 anexo ao PPA].
9. Em 2015 esse crédito foi de € 112.220,09, novamente sem trânsito para períodos seguintes [Doc. 14 anexo ao PPA].
10. Em 2016 registou um crédito de € 96.858,97, tendo deduzido à colecta, por insuficiência desta, somente € 63.535,00, transitando € 33.323,97 para os períodos seguintes [Doc. 15 anexo ao PPA]. Deles, a Requerente dispõe de € 81.706,60 com cobrança certificada pelo Estado Angolano, extraindo-se a diferença remanescente do confronto das facturas

7.

mencionadas nos recibos de quitação e respectivas notas de crédito com o valor retido pelo cliente na fonte, para os quais não conseguiu obter DAR (Documento de Arrecadação de Receitas) [Docs. 19A e 19B anexos ao PPA].

11. Em 2017 o crédito foi de € 135.583,35, deduzindo apenas € 40.446,98, transitando para períodos seguintes o valor de € 128.460,34 (= € 95.136,37 + € 33.323,97) [Doc. 16 anexo ao PPA]. Deles, a Requerente dispõe de € 81.469,51 com cobrança certificada pelo Estado Angolano, extraíndo-se a diferença remanescente do confronto das facturas mencionadas nos recibos de quitação e respectivas notas de crédito com o valor retido pelo cliente na fonte, para os quais não conseguiu obter DAR (Documento de Arrecadação de Receitas) [Docs. 20A e 20B anexos ao PPA].
12. Em 2018 o crédito foi de € 44.873,54, deduzindo € 38.053,94, e transitando para períodos seguintes o total de € 135.279,94 (= € 6.819,60 + € 95.136,37 + € 33.323,97) [Doc. 17 anexo ao PPA]. A Requerente dispõe de cobrança devidamente certificada pelo Estado Angolano para a totalidade desses € 44.873,54 [Doc. 21 anexo ao PPA].
13. A Requerente declarou em 2019 um lucro tributável de € 159.249,33, de que resultou o apuramento de IRC no montante de € 32.842,36. Como nesse exercício havia um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional de € 53.666,44, a Requerente deduziu € 32.842,36, resultando assim em inexistência de imposto a pagar, transitando € 20.935,82 em imposto a recuperar em períodos seguintes [Doc. 18 anexo ao PPA e RIT].
14. O total de € 135.279,94 que transitara de 2018 não foi para a sua modelo 22 de 2019, enquanto saldo não deduzido, como deveria – o que a Requerente atribuiu, logo no exercício do seu direito de audição prévia ao projecto de RIT, a lapso de um seu contabilista.
15. A inspecção tributária, parcial e externa (ordem de serviço n.º OI2022...), iniciada a 12 de Abril de 2023, culminou num relatório de 19 de Outubro de 2023 (RIT). [Doc. 2 anexo ao PPA]
16. Nesse RIT considera-se que a Requerente deduziu indevidamente custos, em violação da disciplina dos artigos 18.º e 28.º-B do CIRC, referentes à especialização de perdas em créditos incobráveis relativos aos seus clientes, essencialmente por não ter criado as devidas perdas por imparidade em dívidas a receber, dos seus clientes angolanos, antes de ter reconhecido contabilisticamente, em 2019, que tais dívidas eram incobráveis.

17. No RIT [secção V. *Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades*], depois de se invocar os arts. 18.º, 28.º-A, 28.º-B e 41.º do CIRC, referem-se as dívidas consideradas incobráveis na contabilidade da Requerente, remetendo para o documento interno n.º 36 [Anexo 1 do RIT], um email datado de 9/12/2019 com facturas anexas, no qual são dadas instruções para serem efectuadas as imparidades constantes no mapa, num mapa de imparidade a criar:

| c/c | Empresa | N.º Fatura | Data fatura | Valor em euros |
|------------------|-----------------------|-----------------|-------------|-------------------|
| 211131011 / 68.3 | G... S.A. (Angola) | 16293 | 06/06/2016 | 5 993,99 |
| | | 16364 | 30/06/2016 | 12 160,40 |
| | | 16366 | 30/06/2016 | 12 160,40 |
| | | 16367 | 30/06/2016 | 6 145,95 |
| | | 16368 | 30/06/2016 | 6 145,95 |
| Subtotal | | | | 42 606,69 |
| 211131071 / 68.3 | H... | 20140072 | 03/03/2014 | 8 293,19 |
| | | 20140223 | 21/08/2014 | 1 142,22 |
| | | Subtotal | | |
| 211131359 / 68.3 | I... (Angola) | 15425 | 30/06/2015 | 28 262,50 |
| | | 15504 | 30/09/2015 | 25 016,20 |
| | | 16161 | 31/03/2016 | 20 938,10 |
| | | Subtotal | | |
| 211131165 / 68.3 | J... i (Angola) | 20130119 | 08/03/2013 | 6 250,00 |
| | | 20130120 | 08/03/2013 | 12 500,00 |
| | | 15052 | 12/03/2015 | 479,24 |
| | | 15204 | 28/04/2015 | 5 452,05 |
| Subtotal | | | | 24 681,29 |
| 211132160 / 68.3 | K... | 16311 | 23/06/2016 | 16 901,81 |
| | | 16312 | 23/06/2016 | 72 692,00 |
| | | 16313 | 23/06/2016 | 39 437,60 |
| | | 16443 | 28/06/2016 | 62 549,20 |
| | | 16444 | 28/06/2016 | 34 017,33 |
| Subtotal | | | | 225 597,94 |
| 211132361 / 68.3 | L... | 20140095 | 29/04/2014 | 524,45 |
| | | 20140096 | 29/04/2014 | 5 918,41 |
| | | Subtotal | | |
| 211132304 / 68.3 | M... (Angola) | 20140037 | 28/02/2014 | 6 172,50 |
| | | 20140080 | 30/04/2014 | 181,74 |
| | | Subtotal | | |
| Total | | | | 389 335,23 |

18. O RIT lembrava que, para que as perdas por imparidade de dívidas a receber fossem aceites como gastos fiscais, para efeitos do art. 28.º-A do CIRC, seria necessário:

1. Cobrir dívidas a receber resultantes da actividade normal;
2. As dívidas serem consideradas de cobrança duvidosa;
3. Sejam evidenciadas como “de cobrança duvidosa” na contabilidade.

19. Quanto ao ponto 1, admite o RIT que as dívidas a receber correspondem aos saldos devedores das contas de clientes. Já quanto ao ponto 2, o RIT convoca os arts. 18.º e 28.º-B do CIRC para sublinhar que só são “créditos de cobrança duvidosa” aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, tendo de verificar-se uma das

situações enumeradas no art. 28.º-B do CIRC: 1) Pendência de um 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; 2) Reclamação, judicial ou em tribunal arbitral, dos créditos; 3) Existência de mora dos créditos, superior a 6 meses, e provas objectivas de imparidade, e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.”

20. E conjuga esses requisitos com o estabelecido no art. 18.º do CIRC, nos termos do qual “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.*”.
21. Ora, relativamente a dívidas de clientes que já eram referidas em emails, ofícios e outros documentos anteriores a 2019, o RIT regista que elas, não obstante constituírem créditos em mora há mais de seis meses desde a data do seu vencimento (constituindo perdas por imparidade), não se encontram inscritas na contabilidade de 2019 de forma que permitisse concluir pelo seu reconhecimento em períodos anteriores (violando o art. 28.º-A, 1 do CIRC), não foram apresentados comprovativos de quaisquer processos / procedimentos para cobrança desses créditos (violando os arts. 28.º-B e 41.º do CIRC) e não respeitam a periodização do gasto (violando o art. 18.º do CIRC).
22. Assim, o RIT entendeu, nos termos dos arts. 28.º-A, 28.º-B, 41.º e também 18.º, todos do CIRC:
- Quanto à G... E.P. [anexo 2 do RIT], ser de não aceitar o gasto inscrito na c/c 68.3 (dividas incobráveis), no montante de € 42.606,69.
 - Quanto à H... [anexo 3 do RIT], ser de não aceitar o gasto inscrito na c/c 68.3 no montante de € 9.435,41.

- Quanto à I... [anexo 4 do RIT], ser de não aceitar o gasto inscrito na c/c 68.3 no montante de € 74.216,80.
 - Quanto à J... [anexo 5 do RIT], ser de não aceitar o gasto inscrito na c/c 68.3 no montante de € 24.681,29.
 - Quanto ao K... (K...) [anexo 6 do RIT], ser de não aceitar o gasto inscrito na c/c 68.3 no montante de € 225.597,94.
 - Quanto ao L... (L...) [anexo 7 do RIT], ser de não aceitar o gasto inscrito na c/c 68.3 no montante de € 6.442,86.
 - Quanto ao M... (M...) [anexo 8 do RIT], ser de não aceitar o gasto inscrito na c/c 68.3 no montante de € 6.354,24.
23. O RIT salienta que, nos documentos examinados e dirigidos às entidades angolanas anteriormente identificadas, a Requerente indica a forma de proceder ao respectivo pagamento, quer aquando do envio das facturas quer aquando dos pedidos de pagamentos efectuados – sendo que, para o sujeito passivo reconhecer contabilisticamente o crédito (tido como incobrável) imediatamente como gasto, teria de se verificar a existência dos processos previstos no art. 41.º do CIRC.
24. Por entender, em suma, que houve violação da disciplina dos artigos 18.º e 28.º-B do CIRC nos gastos inscritos em 2019, essencialmente porque em exercícios anteriores ao de 2019 já a Requerente demonstrara ter conhecimento da existência do risco de incobrabilidade de créditos, não tendo reconhecido nesses exercícios as eventuais perdas por imparidades desses créditos, manifestamente conhecidas e previsíveis (em especial porque, invocando a situação social e judicial em Angola, a Requerente não pode pretender obter a exoneração dos seus deveres contabilísticos e jurídicos, mais a mais porque a Requerente decerto não desconhecia a referida situação quando iniciou actividade ou quando começou a averbar perdas), e ainda por entender que a não-inscrição, no campo 3 do quadro 14 da Modelo 22 de 2019, do saldo referente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, não deduzido anteriormente (até 2018) no montante de € 135.279,94, o RIT propõe, nos termos dos arts. 16.º, 1 e 17.º, 1 do CIRC, conjugados com os arts. 81.º a 84.º da LGT, a correcção em € 389.335,23 do lucro tributável / matéria colectável do exercício de 2019 da

Requerente, para o valor total de € 548.584,56, de que resultou o apuramento de IRC no montante de € 114.602,75:

| IRC - Apuramento do Lucro Tributável | Campo | 2019 | | |
|--|----------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| | | Declarado | Correção | Corrigido |
| Resultado líquido do período | 701 | 43 673,13 | | 43 673,13 |
| A Acrescer: | | | | |
| Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2) | 710 | 15 705,70 | 0,00 | 15 705,70 |
| IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)] | 724 | 36 008,54 | 0,00 | 36 008,54 |
| Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)] | 728 | 10 195,52 | 0,00 | 10 195,52 |
| Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1) | 749 | 53 666,44 | 0,00 | 53 666,44 |
| Créditos incobráveis não aceites como gastos | 722 | 0,00 | 389 335,23 | 389 335,23 |
| Lucro Tributável / Prejuízo Fiscal | 778/777 | 159 249,33 | 389 335,23 | 548 584,56 |

25. O Projecto de RIT foi notificado à Requerente em 3/9/2023, tendo a Requerente exercido o seu direito de audição prévia [anexo 9 do RIT] – o que não foi de molde a modificar o sentido das conclusões a que já se chegava no Projecto de RIT.
26. Na sequência, foram notificadas à Requerente as demonstrações de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios relativas ao ano de 2019:
- Liquidação de total de acerto sem juros n.º 2023...;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2023 ...;
 - Liquidação de juros compensatórios de PPC n.º 2023...;
 - Liquidação de juros compensatórios de recebimento indevido n.º 2023...;
 - Liquidação de estorno n.º 2020... . [Doc. 1 anexo ao PPA]
27. Como no RIT se deduziu, a título de dupla tributação jurídica internacional, € 53.778,18, referentes a crédito de imposto relativo a 2019 que reconheceu como “comprovado pelo sujeito passivo”, a Requerente entendeu que se deveria ter deduzido, se não os € 135.279,94 cumulativamente transitados entre 2016 e 2018 e não contemplados na modelo 22 de 2019, pelo menos os € 66.013,73 comprovados pelas autoridades fiscais de Angola, de acordo com o seguinte quadro:

| Exercício | 2016 | 2017 | 2018 | Totais |
|---|-----------|-----------|-----------|------------------|
| Crédito de imposto do período (com DAR) | 81 706,60 | 81 469,51 | 44 873,54 | 208 049,65 |
| Dedução efetuada no período | 63 535,00 | 40 446,98 | 38 053,94 | 142 035,92 |
| SalDOS não deduzidos | 18 171,60 | 41 022,53 | 6 819,60 | 66 013,73 |

28. A ser assim, não haveria sequer IRC a pagar, por subtracção, aos € 114.602,75 apurados, de um total de € 119.791,91 a título de dupla tributação internacional (= € 53.778,18 + € 66.013,73).
29. Para garantia prestada no processo de execução fiscal contra ela instaurado para cobrança coerciva da liquidação em causa nos presentes autos, a Requerente pagou um total de € 3.454,48, repartido por sete facturas emitidas, entre Maio e Novembro de 2024, pelo Banco garante.
30. No dia 19 de Março de 2024, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.

II. B. Matéria não-provada

Com relevância para a questão a decidir, ficou por provar que só no exercício de 2019 se tenha conseguido a “evidência objectiva” da imparidade dos créditos, para efeitos da aplicação do art. 28.º-B, 1, c) do CIRC, conjugado com o §24 da NCRF 27 – quando a insusceptibilidade de cobrança dos créditos pela via judicial, mencionada pela Requerente, abundantemente ilustrada no depoimento de parte e na prova testemunhal, e sempre caracterizada como um problema permanente, estrutural, dado o ambiente jurídico e político e dada a natureza dos devedores, já se afigura constituir “evidência objectiva” da imparidade para toda a duração da relação contratual, abrangendo os exercícios anteriores a 2019.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA.

2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. 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 (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
4. 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 (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Nos termos do art. 396º do Código Civil, a força probatória da prova testemunhal é livremente apreciada pelo tribunal.
6. Nos termos do art. 393º do Código Civil, havendo documentos, a prova testemunhal cingir-se-á à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam.
7. A declaração de parte e a prova prestada pelas três testemunhas não-faltosas, ou de que a Requerente não prescindiu, corroboraram a factualidade básica que estava documentada, enriquecendo-a com informação relativa a iniciativas de cobrança dos créditos sobre os clientes angolanos, ao longo dos anos, e adensando as referências às peculiaridades do contexto político e jurídico de Angola, especificamente quanto à inoperabilidade da via judicial naquele país face à natureza pública dos devedores, e quanto à inexistência de reais opções coercivas a nível judicial e estatal para efectiva cobrança, junto de tais entidades,

dos créditos – um facto que deram como público e notório, e não carecido, portanto, de ulterior prova.

8. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição da Requerente

1. A Requerente começa por se pronunciar sobre o alegado incumprimento da disciplina legal dos artigos 18.º e 28.º-B do CIRC, ao só reconhecer as imparidades em 2019, e não antes, e sobre a alegada gravidade de tal conduta – contrapondo por um lado que, até 2019, ela mantinha a expectativa da cobrabilidade dos seus créditos; e, por outro lado, que o contexto económico-social e judiciário do país onde ela realizou os seus créditos incobráveis não pode ser desconsiderado, sob pena de violação do princípio da igualdade e da tributação das empresas sobre o lucro real.
2. Ora, entende a Requerente que o contexto económico-social e judiciário de Angola a impediu, por um lado, de se socorrer de qualquer um dos procedimentos ou mecanismos judiciais previstos no art. 28.º-B do CIRC; e, por outro lado, impunha ritmos de reconhecimento de imparidades muito mais lentos do que os implícitos nas percentagens desse art. 28.º-B do CIRC, sendo que os inadimplentes são, no caso, empresas ou entidades públicas controladas pelo Estado Angolano, aos quais não se aplica o grau de exigência que seria de aplicar a inadimplentes do sector público português, ou de qualquer outro Estado-membro da União Europeia – aquilo que a Requerente designa por “cânone europeu” (art. 108.º do PPA).
3. A Requerente afirma que o atraso nos pagamentos é tão normal em empresas e institutos do sector público angolano que não se justificava que estivesse constantemente a reconhecer

- imparidades e a revertê-las, consecutivamente – sobretudo quando continuava a acreditar na possibilidade de boa cobrança dos seus créditos.
4. E que apenas o fez quando, somente em 2019, veio a constatar o risco efectivo de incobrabilidade dos seus créditos, devidamente justificado na circunstância de os devedores lhe terem então expressado que definitivamente não dispunham de verbas para dar cumprimento aos contratos.
 5. Por outro lado, a Requerente não reconhece fundamento à invocação do princípio da especialização dos exercícios como meios para recusar provisões de passivos ou imparidades de créditos.
 6. E, além de criticar a “convenção” (art. 119.º do PPA) da periodização anual do lucro tributável, entende que no caso nem sequer esta foi respeitada quanto ao momento em que se verificou o esgotamento das tentativas de cobrança e o fim das expectativas razoáveis de recuperação de créditos – e que, pelo contrário, a Requerida se concentrou somente na indedutibilidade de imparidades efectivas, com fundamento em extemporaneidade ou inexistência de reconhecimento precedente; presumindo que as imparidades se imporiam como obrigatórias para a Requerente, para que esta pudesse deduzir as perdas efectivas em que veio a incorrer, e que teriam forçosamente de ser inscritas, como tal, em exercícios anteriores a 2019.
 7. Mas a Requerente insiste que isso assenta na presunção de que ela já sabia, antes de 2019, que nunca viria a cobrar os créditos em causa – quando, pelo contrário, existiam expectativas razoáveis na recuperação dos créditos, que faziam prever, à semelhança do que sucedeu com outros projetos realizados pela Requerente para estas ou outras entidades públicas angolanas, que, com maior ou menor atraso, os pagamentos seriam processados – como alguns o foram.
 8. Para concluir pela injustiça que seria a substituição do juízo de prognose da Requerente pelo juízo póstumo da Requerida, criando riscos empolados de incobrabilidade para, com base neles, proceder ao reconhecimento de imparidades – introduzindo, além disso, um elemento de desconfiança sistemática nas relações entre credores e devedores.
 9. A Requerente relembra que, desde a fase de procedimento, sempre insistiu que foi somente em 2019 que a incobrabilidade se consolidou – e que pretendia tê-lo comprovado por prova

-
- testemunhal, que não terá sido recolhida por causa daquilo que a Requerente entende ser uma violação do dever de inquisitório por parte da Requerida, nessa fase procedimental.
10. Por outro lado, sublinha a Requerente que, não tendo as imparidades sido reconhecidas nos exercícios a que a Requerida as imputa, anteriores a 2019, fica irreversivelmente precluída a hipótese de a Requerente as reflectir em qualquer outro exercício – o que seria, por si só, violador do princípio da Justiça.
11. Lembra a Requerente que, no seu entender, lhe está vedado, igualmente, considerar as perdas em exercícios futuros, para subsumir os incobráveis a uma das alíneas alternativas – a) e b) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, ou a) a g) do n.º 1 do artigo 41.º do mesmo diploma –, pois isso implicaria demandar judicialmente, em Angola, os seus devedores; e lembra ainda que estão há muito ultrapassados os prazos para lançar mão da revisão das autoliquidações de IRC de 2013 a 2018.
12. E sustenta que a Fazenda Nacional não saiu prejudicada pelo reconhecimento das imparidades em 2019; pois que o que a Requerida alega é meramente uma violação do princípio da especialização dos exercícios, ou seja, uma imputação a anos errados de quantias que, não obstante, estão certas.
13. Sendo que, além disso, não há qualquer indício de que tenha ocorrido uma escolha deliberada da Requerente, para manipular intencionalmente resultados, ou transferi-los entre exercícios, de modo a contornar as finalidades visadas por lei com a consagração do princípio da especialização dos exercícios. Pelo contrário, sustenta a Requerente, ao diferir o reconhecimento para 2019, ela própria retardou a entrada na sua esfera da vantagem patrimonial em que se consubstancia a correspondente redução de imposto do ano respectivo, o que se reconduz a um auto-prejuízo efectivo – ou seja, “*teria sido fiscalmente muito mais apelativo*” (art. 156.º do PPA) para ela reconhecer as imparidades antes de 2019 (até porque, alega, os seus lucros foram mais elevados de 2013 a 2018 do que em 2019, o que lhe teria facultado uma adicional poupança fiscal).
14. Alega a Requerente que a jurisprudência tributária tem uniforme e reiteradamente afirmado que o princípio da especialização não é um princípio absoluto, e não pode ser interpretado e aplicado em prejuízo dos princípios da verdade material, capacidade contributiva e da justiça. Pelo que seria injusto optar pelo princípio da especialização, que beneficiaria a

Requerida em prejuízo da Requerente, quando existe uma solução em que não existe nem prejuízo nem benefício para qualquer das partes. E invoca o acórdão de 28.04.2022 do TCAS (Proc. n.º 1693/16.2BELRS), que estabelece que *“a aplicação do princípio da especialização dos exercícios não deve ser cega ou de molde a redundar numa ofensa da justiça material, seja em benefício do Estado, seja em benefício do sujeito passivo.”*. Invocando também, no mesmo sentido, o Ofício-Circular n.º C-1/84, de 8-6-84, e o respectivo parecer, que só impedem a consideração de custos e proveitos de exercícios anteriores quando se comprove que a violação do princípio da especialização resultou da intenção do contribuinte, dirigida à obtenção de qualquer vantagem fiscal.

15. Sustenta, por isso, que a correcção resultante do RIT enferma de violação de lei por erro de interpretação e aplicação do princípio da especialização dos exercícios, enunciado no art. 18.º do CIRC, limitado à luz do princípio da justiça.
16. Suplementarmente, entende que a liquidação adicional está igualmente ferida do vício de violação de lei, nesse caso por desconsideração do saldo de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, acumulado pela Requerente entre 2016 e 2018, e que só por lapso não foi incluído na declaração de rendimentos de 2019.
17. Sem que nenhum elemento adicional tivesse solicitado para o efeito, a AT não aceitou dar relevância ao referido saldo, alegando, para tanto, ausência de prova documental (al. d) do capítulo X do RIT) – o que, no seu entender, revela incumprimento, pela AT, do seu dever de inquisitório, até porque a declaração de IRC de 2018 goza de presunção legal de veracidade.
18. Admite a Requerente que não dispõe das denominadas DAR, emitidas pela Administração Geral Tributária de Angola, por culpa que não é minimamente imputável à própria Requerente.
19. Mas alega que a demonstração do pagamento de imposto no estrangeiro não está sujeita a nenhum tipo de formalidade (Acórdão do TCAS de 10.03.2022, Proc. n.º 1647/10.2BESNT), sendo que entende que há documentação suficiente para a totalidade do saldo de € 135.279,94 referente a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional acumulado entre 2016 e 2018. Ou, em alternativa, que há, quanto a cobrança certificada pelo Estado Angolano, um saldo de € 66.013,77 que não foi carreado para a

-
- modelo 22 de 2019, enquanto saldo não deduzido, e que por si só seria suficiente para cobrir a totalidade do IRC a pagar nos termos da liquidação impugnada.
20. E que assim se verificou um erro que a Requerente não podia corrigir com a abertura da acção de inspecção, dado o disposto no art. 28.º, 3 do RCPITA – o que torna, no seu entender, grave a ausência de subordinação à legalidade e ao princípio do inquisitório, e a violação dos princípios recíprocos da colaboração e da cooperação, que, no seu entender, teriam ocorrido no RIT, levando a uma violação do disposto no art. 91.º, 4 do CIRC.
21. Em alegações, a Requerente sintetiza em 3 as questões subsistentes:
- a) Dado que, no seu entender, se manteve até 2019 a expectativa da cobrabilidade dos créditos, pode a liquidação apresentada pela Requerente ser contestada com base numa alegação de violação do princípio da especialização dos exercícios?
 - b) Mesmo que se entendesse ter havido essa violação do princípio da especialização dos exercícios, poderá manter-se uma correcção à liquidação que desconsidera o facto de não ter havido qualquer escolha deliberada, voluntária e intencional, com a intenção de manipular resultados entre exercícios?
 - c) Subsidiariamente, não estaria sempre a liquidação adicional ferida do vício de violação de lei, por desconsideração do saldo do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, acumulado pela Requerente entre 2016 e 2018?
22. A Requerente esclarece o sentido do Requerimento apresentado na reunião de 22/10/2024, que suscitou a inconstitucionalidade das disposições dos arts. 500.º, b) e 502.º, 5, ambas do CPC, conforme interpretadas no Despacho de 30.09.2024: fê-lo “*por comprimirem excessivamente o direito fundamental à prova, ínsito no n.º 4 do artigo 20.º da CRP e no artigo 6.º, n.º 3, al. d), da CEDH*”. Especificando que “*entende a impugnante que condicionar a aplicação do n.º 5 do artigo 502.º do CPC ao acordo da Fazenda ou à viabilidade da secretaria do tribunal se conseguir articular em tempo útil com os serviços consulares em Angola põe em causa a descoberta da verdade material, um dos pilares estruturantes da administração da justiça.*”
23. Além disso, mantém que concluir pela incobrabilidade dos créditos antes de 2019 seria desconhecer o ritmo de cumprimento de obrigações das empresas e entidades do sector público angolano, o seu “*recorrente atraso*” (ponto 31 das Alegações) – contrapondo que

em 2019 a situação em torno dos devedores angolanos se agravou tanto que ajudou à percepção de que estes, em definitivo, não cumpririam as suas obrigações.

24. E relembra que subsiste um saldo não deduzido de € 135.279,94, referente a CIDTJI acumulado entre 2016 e 2018, que, por lapso manifesto da nova contabilista da impugnante, não foi inscrito na coluna 3 do quadro 14 da sua modelo 22 de 2019, e que deveria ser considerada na correspondente liquidação de IRC.
25. Sustenta por fim que, tendo verificado a AT, em sede de inspecção tributária, que são legalmente devidas correções à matéria tributável, as mesmas deviam ter sido por ela efectuadas, ainda que isso resultasse em vantagem para o contribuinte. Não podendo, pelo contrário, abster-se, quedar-se inerte ou indiferente, optando deliberadamente por desconsiderar o saldo não deduzido de € 135.279,94, sob o pretexto de que não lhe competir o dever jurídico de colmatar ou corrigir actos ou omissões dos contribuintes. E acrescenta que admitir o contrário seria aceitar uma situação em que a actividade inspectiva conviveria bem com o resultado de a entidade inspeccionada vir a pagar imposto em montante reconhecidamente superior ao legalmente devido, o que seria manifestamente incompatível com os deveres de interesse público, legalidade e imparcialidade a que toda a actuação administrativa se subordina.

III. B. Posição da Requerida

1. Na sua resposta, a Requerida começa por enumerar as diversas situações entre a Requerente e as suas clientes angolanas, de dívidas contabilisticamente reconhecidas como incobráveis em 2019, assinalando que a Requerente não faz mais prova do que aquela que foi produzida em sede de direito de audição, e consta da versão final do RIT.
- a) No que respeita à G..., a Requerente alega que terá sido informada somente em 2019 que o Projecto não iria ter seguimento, mas não prova – nomeadamente fornecendo a informação através da qual obteve tal informação.
- b) No que respeita à H..., também não foi apresentada a documentação através da qual a Requerente terá sido informada de que não haveria verbas para assegurar o pagamento em falta – além de que isso é incompatível com os esforços de cobrança que

- prosseguiram em 2020, e estão documentados. Além disso, esses esforços de cobrança estão documentados desde 2014, pelo que, se as imparidades tivessem começado a ser registadas desde então, como deviam, elas já não existiriam em 2019.
- c) No que respeita à I..., a Requerente não contestou as correcções propostas dentro do prazo de exercício do direito de audição – além de se ter verificado que a correspondente dívida de cobrança duvidosa não se encontra reflectida na c/c 21.9. – perdas de imparidades acumuladas, não cumprindo, pois, o estabelecido no art. 28.º-A do CIRC. Por outro lado, não foi fornecida prova de terem sido efectuadas mais diligências, entre os exercícios de 2015 e 2019, para o recebimento da dívida inscrita na c/c 68.3 em 2019.
- d) No que respeita à J..., E.P., faz notar que o último documento relativo a esforços de cobrança respeita à 2016, e refere que já havia diligência desde 2013 – tendo a Requerente apresentado uma declaração de 2023 que corrobora a existência de dívida incobrável, mas não relata quaisquer diligências da Requerente. Visto que a Requerente comprovadamente já se apercebera do risco de incobrabilidade antes de 2019, o registo somente em 2019 nem sequer teve em conta as percentagens dos créditos em mora, de acordo com o estipulado no art. 28.º-B do CIRC.
- e) No que respeita ao K... (K...), o crédito de cobrança duvidosa reflectido na c/c 21.9.1.3.2160 apresenta como movimento de abertura, em 02/01/2019, o montante de € 85.900,76, sendo esta conta corrente omissa quanto ao reconhecimento da diferença até perfazer o valor de € 225.597,94. E a afirmação de que só em 2019 a Requerente tomou conhecimento da incobrabilidade não é compatível com as diligências de cobrança da dívida, que ocorreram a partir de 2016, nem com a prudência com que devia ter registado, e levado a gastos, todo o valor como imparidade, reconhecendo-o contabilisticamente na conta corrente 21.9.xx – clientes de cobrança duvidosa, em anos anteriores a 2019, não os deixando somente para este ano.
- f) No que respeita ao M... (M...), assinala que a última diligência realizada pela Requerente no sentido de obter o pagamento dos valores em dívida data de 15/01/2015 – sem que tivesse efectuado, como devia, o correspondente reconhecimento contabilístico na conta corrente 21.9.xx – clientes de cobrança duvidosa, desde esse ano de 2015 – além de que

isso é incompatível com os esforços de cobrança que prosseguiram depois de 2019, quando tais dívidas já estavam registadas como incobráveis.

2. A Requerida faz notar que a Requerente possui sede fiscal em Portugal, pelo que deve observância aos procedimentos contabilísticos no local onde é obrigado tributário (Portugal), não podendo escudar-se em dificuldades que alega resultarem de sua actividade em Angola, ou resultarem do contexto social, jurídico e judicial daquele país.
3. Em contrapartida, a Requerida chama a atenção para o n.º 10 do Preâmbulo do CIRC, que determina que no domínio particularmente sensível das provisões para créditos de cobrança duvidosa, e para depreciação das existências, se acolhem as regras contabilísticas geralmente adoptadas.
4. Lembra a Requerida que inexistem movimentos contabilísticos adequados, atempados, na conta corrente de 21.9 - “*clientes de cobrança duvidosa*”, quando, em termos contabilísticos, as dívidas a receber de clientes têm o seu tratamento contabilístico previsto na NCRF 27 - “Instrumentos Financeiros”, estando definidas como activos financeiros (§ 5).
5. Sendo que, em termos de mensuração, os activos financeiros com maturidade definida, ou seja, com um prazo de vencimento definido, devem ser registados ao custo (ou ao custo amortizado) menos perdas por imparidade, conforme previsto no §14 a) da NCRF 27 (versão 070618) – incluindo-se em tais activos financeiros as tais dívidas a receber de clientes, que, portanto, deverão ser mensuradas ao custo (ou custo amortizado), menos perdas por imparidade – devendo resultar de avaliação em cada data de relato, no final de cada período contabilístico, o reconhecimento de perdas por imparidade, sempre que exista uma evidência objectiva de um evento de perda, conforme referido no § 23 da NCRF 27.
6. Insiste a Requerida que o reconhecimento de uma perda por imparidade deve decorrer de meras dúvidas sobre a cobrabilidade de uma dívida a receber de clientes – como está previsto e balizado nos §§ 24 e 25 da NCRF 27 –, para que desse reconhecimento decorra a redução, ou anulação total, do valor do activo (ou, subsequentemente, o desreconhecimento da imparidade e reversão da perda, se e quando o cliente começar a pagar ou quando se extinga o direito de receber tais valores).

7. Assim, a conta 683 - "Dívidas incobráveis" apenas deverá ser utilizada para as dívidas cuja incobrabilidade se verifique no próprio período, excluindo as que devessem ter sido consideradas anteriormente em situação de imparidade.
8. Voltando ao enquadramento normativo, a Requerida sublinha que, na medida em que a tributação das empresas incide sobre a realidade económica do lucro, daí se segue a importância de um regime estrito de periodização económica, imputando a um único e mesmo período os ganhos, gastos, e demais componentes positivas e negativas, que convirjam para o cálculo da referida realidade económica "lucro": é o que se estabelece no n.º 1 do art. 18.º do CIRC, enquanto o n.º 2 do mesmo artigo estabelece que as componentes respeitantes a períodos anteriores só podem imputáveis ao período de tributação, se anteriormente fosse imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.
9. A Requerida assinala que, se o art. 23.º, 1, h) do CIRC, reconhece que as perdas por imparidade são consideradas gastos do período (uma vez que são perdas incorridas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC), essa regra tem de ser aplicada em combinação com as limitações qualitativas constantes do mesmo art. 23.º, e com as limitações quantitativas constantes dos arts. 28.º-A e 28.º-B do CIRC, além de outras ponderações, como a da periodização e especialização estabelecida no art. 18.º do CIRC, que deve ser aplicada de acordo com regras de contabilização.
10. Essas regras de periodização e especialização não podem ficar entregues ao livre arbítrio do contribuinte – visto que a própria constituição de imparidades, de forma periodizada e especializada, visa evitar que se onere excessivamente o período económico de tributação em que se concretizam.
11. Invocando o regime combinado dos arts. 28.º-A, 28.º-B com o art. 41.º do CIRC, conclui a Requerida que, nos termos da última destas normas, o não reconhecimento atempado de perdas por imparidade em situações em que as mesmas deveriam ter sido reconhecidas, ou, se reconhecidas, estas se mostrem insuficientes, impossibilita liminarmente o reconhecimento fiscal posterior como crédito incobrável.
12. E aplica esta conclusão às perdas por imparidades em dívidas a receber, contabilisticamente identificadas pela Requerente em finais de 2019, referentes a facturas emitidas nos anos de 2013 a 2016 a 7 empresas ou entidades públicas angolanas.

13. Adianta que se constata, do balancete, extracto de contas e relatório e contas da Requerente em 2019, que no exercício de 2019 não foram constituídas perdas por imparidade, sendo que as que se encontram registadas na conta 21.9 – perdas por imparidade acumuladas – resultam de anos anteriores.
14. Relativamente à conta 21.9 – perdas por imparidade acumuladas –, para lá de omissões (quanto ao IMPA, o valor registado na conta de perdas por imparidade [€ 85.900,76] é inferior ao valor considerado como incobrável em 2019 [€ 225.597,94]), não existe reconhecimento contabilístico da dívida de cobrança duvidosa, na conta 21.3, nem da constituição das perdas por imparidade, na conta 21.9, pelo que, tratando-se de créditos em mora desde 2014, 2015 e 2016, não existe evidência do anterior registo contabilístico das imparidades, bem como a reunião dos requisitos legalmente previstos para serem directamente consideradas fiscalmente como créditos incobráveis.
15. Insistindo que se desconhece se aquelas perdas por imparidade constituídas em anos anteriores (saldo de abertura) correspondem aos créditos considerados incobráveis, créditos constituídos em 2016 e que se encontravam em mora, existindo evidências objectivas da sua imparidade, antes de, em 2019, serem considerados directamente como gasto por serem qualificados como créditos incobráveis, sem se mostrarem verificados os requisitos estabelecidos no art.º 41.º do CIRC.
16. E sublinha o facto de ser a Requerente, ela própria, a reconhecer que, por razões que explicita, nunca accionou os seus clientes em Tribunais de Angola.
17. Argumento ao qual a Requerida contrapõe que nada do que a Requerente invoca seria impeditivo de constituir imparidades no seu momento oportuno, e nos adequados termos legais – nomeadamente aquilo que decorre do art. 41.º do CIRC.
18. Sublinhando também que, em diversas situações, em exercícios posteriores a 2019 continuou o esforço de recebimento, o que denota que não havia sequer incobrabilidade efectiva, devendo antes, e somente, ter sido criada a imparidade nos termos dos arts. 28.º-A, 28.º-B e 18.º do CIRC.
19. Quanto à alegada violação do princípio do inquisitório no âmbito do procedimento inspectivo, a Requerida refere que a Requerente sugeriu a prova testemunhal mas nem sequer procedeu à identificação das testemunhas a inquirir – além de entender a Requerida

de que se trata de uma questão a ser resolvida com base em prova documental, e não testemunhal.

20. Adicionalmente, faz notar a Requerida que não está obrigada a realizar todas e quaisquer diligências que lhe são pedidas, impondo-se em face da sua não realização, a ponderação face às questões a decidir e à matéria controvertida, sobre a adequação e utilidade da realização das mesmas – mantendo a Requerida o entendimento de que a base do procedimento inspectivo em adoptar, como principal metodologia, a recolha de todos os justificativos que comprovem os registos contabilísticos realizados pelo sujeito passivo.
21. Contrariando a alegação de que foi violado o princípio do inquisitório, a Requerida chama a atenção para a circunstância de o RIT ter explicitado e justificado os argumentos pelos quais entendia não ser aceite a prova testemunhal, por não ser decisiva na descoberta da verdade material, nos termos do art. 58.º da LGT.
22. Em matéria de dupla tributação internacional, a Requerida esclarece que, não obstante o facto de a Requerente ter juntando cópia das declarações Modelo 22 dos anos de 2014 a 2018, não foi aceite o saldo de € 135.583,35 relativo a exercícios anteriores, visto que, não obstante se presumirem verdadeiras aquelas declarações, aos valores nelas inscritos pela Requerente não correspondem os adequados meios de prova, que teriam de consistir em comprovativos das operações e documentos de cobrança emitidos pelas diferentes autoridades fiscais referentes aos períodos invocados.
23. E refere que é no PPA que a Requerente revela que apenas uma parte do valor em saldo está comprovada pelas autoridades fiscais de Angola, num total de € 66.013,73, tendo a diferença para os € 135.583,35 de ser apurada pelo confronto das facturas, recibos de quitação e notas de crédito com o valor retido – sendo, no entanto, que o total certificado pelo Estado Angolano já bastaria para compor um crédito de imposto suficiente para que deixasse de haver imposto a pagar em 2019.
24. O alegado lapso na autoliquidação de IRC efectuada pela Requerente mediante a entrega em 13-07-2020 da declaração Modelo 22 referente ao período de tributação de 2019, lapso que a Requerente imputa a um seu contabilista, deveria ter originado a entrega de uma declaração de substituição dentro dos prazos legais – não sendo o exercício do direito de

audição no seio de um procedimento inspetivo a sede própria para invocar essa circunstância e para repor a situação.

25. Na data em que invocou o referido lapso (22/9/2023) já estava ultrapassado o prazo para reclamar graciosamente da autoliquidação; e, não existindo erro imputável aos serviços, pois é a própria Requerente que reconhece que foi erro seu, também não poderia ser apreciado à luz do art. 78.º, 1, *in fine*, da LGT, pois não foi a actuação da AT que foi eventualmente lesiva para a Requerente. Não existindo, igualmente, injustiça grave ou notória (n.º 3 do Art.º 78º da LGT), uma vez que a não inscrição do referido saldo resulta de comportamento negligente da Requerente.
26. Adiantando que o princípio da justiça, não obstante a sua consagração ou conformação constitucional e legal (arts. 266.º 2 da CRP e 55.º, 1 da LGT), não faz nascer um dever jurídico de colmatar ou corrigir actos ou omissões dos contribuintes, salvo se tal ocorrer de forma involuntária ou não intencional – sob pena de, a sustentar-se uma consagração mais indiscriminada, tudo ser permitido, como, por exemplo, actos processuais fora de prazo, recursos vedados por Lei, ou pronúncia sobre actos atingidos de um prazo preclusivo.
27. A Requerida opôs-se à produção de prova testemunhal, considerando que, dado que o que subjaz ao processo é uma mera questão de Direito, tal prova configuraria um acto processual inútil, desnecessário à descoberta da verdade material (art. 130.º do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do Art. 29.º do RJAT); logo, um acto proibido por lei.
28. Em alegações, a Requerida reitera os argumentos expendidos já na sua resposta, aditando somente, quanto à prova testemunhal, que, se ela pretendia referir-se, não a factos não-documentados, mas ao alegado lapso no preenchimento da Modelo 22 respeitante a 2019, ela seria inteiramente descabida, na medida em que foi a própria Requerente que, por motivos que lhe são imputáveis, deixou precluir os prazos e meios processuais, em clara e manifesta violação da lei.

III. C. Fundamentação da decisão

III. C.1. A ausência de prova testemunhal no procedimento inspetivo

1. Alegado que foi que teria havido violação do dever de inquisitório, por recusa da Requerida em recolher prova testemunhal durante o procedimento inspectivo, mormente na fase do exercício do direito de audição, cumpre apreciar – não porque o Tribunal tenha competência para se pronunciar directamente sobre tal procedimento, mas somente porque a preterição de uma formalidade essencial poderia invalidar as liquidações resultantes do referido procedimento, e que são objecto do presente processo.
2. O direito de participação dos particulares na formação das decisões que lhes digam respeito resulta do art. 267.º, 5 da CRP; no domínio tributário, este direito encontra consagração no art. 60.º, 1 da LGT; mais especificamente, no âmbito do procedimento de inspecção tributária, o referido direito está plasmado no art. 60.º do RCPITA.
3. Com Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, diremos que *“o direito de audição prévia inclui, além do direito de pronúncia stricto sensu, também o direito (...) de requerer ao órgão instrutor do procedimento a realização de diligências complementares.”* [Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Anotado e Comentado, Coimbra - 2013, Coimbra Editora, pág. 302]
4. As normas citadas criam, na esfera jurídica da AT, o dever de realizar tais diligências complementares. Evidentemente, tal dever encontra-se subordinado à adequação e à utilidade para os fins do procedimento. De tal decorre que o órgão instrutor deverá abster-se de realizar tais diligências quando as considere desadequadas ou inúteis aos fins instrutórios do procedimento.
5. Tal como se sumariou no acórdão do STA proferido em 01-03-2011, no Proc. n.º 045897, *“A Administração não está obrigada a realizar todas as diligências de prova que o interessado requeira na fase de audiência prévia, transformando esta numa reabertura da instrução. Mas não as poderá omitir sem se pronunciar sobre o pedido que o interessado formule nesse sentido, justificando sumariamente o indeferimento.”*
6. Mais especificamente, na ponderação do disposto nos arts. 56.º, 1 e 60.º, 7 da LGT, se o contribuinte, em sede de direito de audição, alega um conjunto de factos adicionais ou novos, e arrola ou indica testemunhas para os comprovar (identificando-as nos termos legais), terá a AT de justificar, ainda que sumariamente, mas suficientemente, quais as suas razões, de facto ou de direito, para desconsiderar esses factos ou denegar o meio de prova

testemunhal apresentado, sob pena de anulabilidade da decisão por falta de fundamentação, à luz do que dispõem os arts. 161.º a 163.º do CPA, em conjugação com o artigo 77.º da LGT.

7. Sucede que, em regra, não é admissível em procedimento tributário a prova testemunhal (art. 69.º, e), do CPPT); todavia, tal meio de prova não é proibido, e, pelo contrário, pode mesmo ser imposta a inquirição de testemunhas à luz da primazia do objectivo da descoberta da verdade material (cfr art. 6.º do RCPITA).
8. Com Jorge Lopes de Sousa, *“no entanto, o órgão instrutor poderá não realizar as diligências requeridas se as considerar desnecessárias para apuramento dos factos que interessam para a decisão, sem prejuízo de a legalidade da sua decisão ser contenciosamente controlável e, por isso, poder em impugnação contenciosa anular-se a decisão procedimental se se entender que deixaram de ser realizadas diligências necessárias para um correcto apuramento dos factos.”*[in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vol. I, Areas Editora, pp. 458-459]
9. No caso presente, e no que respeita a uma eventual invalidade ocorrida no procedimento inspectivo por não ter sido aceite a prova testemunhal, considera este Tribunal que não assiste razão à Requerente, seja porque a Requerente mencionou a prova testemunhal mas não identificou, como legalmente devia, as testemunhas a inquirir (facto que a Requerida menciona e a Requerente não contesta), seja porque a AT, além de proceder a uma ponderação nos termos do art. 58.º da LGT, se cingiu a aplicar a regra geral de limitação dos meios probatórios à forma documental, prevista na referida al. e) do art. 69.º do CPPT. Não ocorrendo, pois, qualquer violação do dever de inquisitório, ao contrário do que a Requerente alega.

III. C.2. A idoneidade da prova testemunhal no processo

10. Quanto à falta, no presente processo, de algumas das testemunhas arroladas pela Requerente, e não substituídas por ela, o Tribunal definiu claramente, desde cedo no processo, quais as condições legais mínimas que seriam de exigir para se atingir um padrão aceitável de idoneidade na produção da prova testemunhal.

11. A prova testemunhal deve ser prestada em condições que assegurem que as testemunhas são adequadamente identificadas, que não são intimidadas ou coagidas, que não ouvem o depoimento umas das outras, que têm perto de si todo o processo, para poderem ser confrontadas, se necessário, com algum documento; e em condições que assegurem que as testemunhas são acompanhadas de funcionários judiciais, ou de funcionários públicos, que assegurem a veracidade e genuinidade dos depoimentos prestados.
12. Tratou-se, em suma, como ficou enfatizado no Despacho de 2 de Julho de 2024, de procurar salvaguardar a idoneidade da prova testemunhal. E ao Tribunal, que aprecia livremente o valor da prova testemunhal (art. 396.º do Código Civil, a acrescer ao art. 607.º, 5 do CPC), não é, não pode ser, indiferente a idoneidade da produção dessa prova, começando pelas condições em que ela é obtida.
13. Nessa produção de prova testemunhal, a idoneidade sobreleva praticamente a tudo, visto que, sem ela, uma tal prova é inútil, e deve ser descartada ou desconsiderada.
14. Por isso, depois de invocar normas como os arts. 119.º, 4 do CPPT ou 502.º, 3 e 4 do CPC, o Tribunal rematou o Despacho de 2 de Julho de 2024 esclarecendo que “*Só uma circunstância excepcionalíssima permitiria a derrogação destes princípios de salvaguarda da idoneidade da prova testemunhal, uma derrogação só admissível por ponderação com valores que eventualmente sobrelevassem àqueles*” (por exemplo, o motivo de doença, a que alude o art. 506.º do CPC).
15. As testemunhas residentes longe das instalações do tribunal, ou de instalações oficiais como as enumeradas no art. 500.º, b) *in fine* ou no art. 502.º, 1 e 2, ambos do CPC, não gozam *ipso facto* de prerrogativas de inquirição, como as taxativamente estabelecidas pelo art. 503.º do CPC – pelo que aquelas que residam no estrangeiro devem ser inquiridas em consulado português que disponha de meios técnicos para a inquirição por teleconferência, como resulta *a contrario* do art. 500.º, b) *in fine* do CPC, e não podem ser inquiridas nas suas residências ou na sede dos respectivos serviços, pois isso está reservado para quem goze de prerrogativas de inquirição, nos termos, e para os efeitos, do referido art. 503.º do CPC: sendo neste sentido que deve interpretar-se o n.º 5 do art. 502.º do CPC, pois, de outro modo, seriam generalizadamente defraudadas as condições mínimas de idoneidade da produção de prova testemunhal.

-
16. Dado o Requerimento da Requerente de 11 de Julho de 2024, abriam-se 3 possibilidades relativamente às testemunhas residentes longe do tribunal, com dificuldade de se apresentarem nas instalações do CAAD: 1) prestarem o seu depoimento num consulado português que dispusesse de meios técnicos para videoconferência, como resulta *a contrario* do art. 500.º, b) do CPC; 2) prestarem depoimento por escrito, o que, nos termos do art. 518.º, 1 do CPC, somente pode ser autorizado “*havendo acordo das partes*”; 3) por analogia com o regime dos depoimentos por escrito, novamente “*havendo acordo das partes*”, conceder às testemunhas arroladas que residem no estrangeiro a prerrogativa de inquirição de serem ouvidas por videoconferência a partir de um local que seja convencionado entre as partes e o tribunal (uma solução em apoio da qual poderia igualmente ser convocado o regime do art. 517.º, 1 do CPC, também ele dependente de acordo das partes).
17. Verificada a falta de acordo, restava, ou a 1.ª possibilidade, que veio, todavia, a revelar-se impraticável em tempo útil, ou a manutenção da solução legal, que determina a exclusividade da prestação da prova testemunhal em termos presenciais, ou em termos de teleconferência a partir de instalações oficiais, sob a supervisão de funcionários judiciais ou públicos.
18. Não obstante os protestos da Requerente, alguns assentes numa deficiente leitura do dispositivo legal – nomeadamente escamoteando a necessidade de acordo das partes para a produção de prova testemunhal através do meio sucedâneo do depoimento por escrito (art. 518.º, 1 do CPC), ou equivalente –, o Tribunal não transigiu, nem podia transigir, quanto à preservação de condições mínimas de garantia de idoneidade de produção de tal prova.
19. Devendo lembrar-se que é ao Tribunal, ouvidas as partes, que cabe a última palavra na definição desse *standard* de idoneidade da prova testemunhal – já porque lhe cabe “*a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros*” (art. 16.º, e) do RJAT), já porque lhe está cometida a “livre condução do processo”, nomeadamente traduzida na consequência de que a falta de produção de qualquer prova solicitada não obsta ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida, “*de acordo com*

o princípio da livre apreciação de prova e da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo” (art. 19.º, 1 do RJAT).

20. Não vislumbrando o Tribunal qualquer inconstitucionalidade nas normas que habilitaram a recolha da prova testemunhal, ou na interpretação que negou a testemunhas residentes longe do tribunal uma prerrogativa de inquirição que pudesse ser potestativamente imposta à Requerida, à margem do disposto no art. 503.º do CPC; e não se descortinando, no quadro normativo efectivamente aplicado na recolha da prova testemunhal, qualquer “*violação do direito à prova enquanto parte essencial do direito fundamental de acesso ao direito na sua vertente da garantia constitucional de acesso ao processo justo e equitativo consagrado no artigo vigésimo da constituição*”, não encontra o Tribunal qualquer fundamento para a invocação de inconstitucionalidade formulada no requerimento da Requerente de 22.10.2024, e retomada nas alegações, aí aditada da alegação de contrariedade ao art. 6.º, 3, d) da CEDH.

III. C.3. Perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa – conceito

21. Na interpretação do artigo 28.º-B, 1, c) do CIRC, o que deve ser demonstrado através de provas objectivas é a imparidade, não são as diligências para o recebimento dos créditos.
22. Não sendo incluído no CIRC qualquer conceito próprio de «provas objectivas de imparidade», a introdução deste conceito, utilizado nas normas contabilísticas sobre imparidade e incobrabilidade de activos financeiros, visou aplicar no âmbito das perdas por imparidade de créditos, para efeitos de determinação do lucro tributável, o conceito contabilístico, que é utilizado, nomeadamente, na IAS 39 e na NCRF 27. De resto, por força do disposto no artigo 17.º, n.ºs 1 e 3, do CIRC, as regras de normalização contabilística são aplicáveis na determinação do lucro tributável, quando não há regras especiais deste Código que as afastem, pelo que também por esta via se conclui que é de fazer apelo aquelas normas.
23. O facto de o sujeito passivo não registar a percentagem da perda no exercício em que considera existir risco de incobrabilidade não o poderá impedir, em certos casos, de registar a perda num exercício posterior. Esta flexibilização do princípio da especialização dos exercícios, atendendo a princípios de justiça, tem vindo a ser sustentada em diversos

Acórdãos dos Tribunais superiores. Assim, 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 referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios”*. (Acórdão do STA de 04/02/2008, processo 0807/07).

24. Tem-se entendido, em suma, que o art. 18.º, 2 do CIRC não pode cobrir erros contabilísticos ou actos do próprio contribuinte, devendo, assim, a sua aplicação ser atenuada.
25. Assim, sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, permite-se a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, que visassem operar a transferência de resultados entre exercícios, exemplificando-se com casos em que tal se presumiria: como quando está para acabar, ou para se iniciar, um período de isenção, quando há interesse em reduzir os prejuízos de determinado exercício, para retirar benefícios do seu reporte ou quando se pretenda reduzir o montante dos lucros tributáveis para reduzir o imposto.
26. Esta é uma situação, pois, em que o exercício de um poder vinculado (correção da matéria colectável em face de uma violação do princípio da especialização dos exercícios) pode conduzir a uma situação injusta; e em que, por isso, se coloca a questão de fazer operar o princípio da justiça, mormente o consagrado no art. 266.º, 2 da CRP, para obstar à possibilidade de ser efectuada a referida correção.
27. Há assim, nesta situação, dois deveres a ponderar, ambos com cobertura legal: um é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria colectável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização, reposição essa que a administração fiscal deve efectuar mesmo que não lhe traga qualquer vantagem; outro é o de evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça. Entre esses dois valores, designadamente nos casos em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte, indica a referida jurisprudência que se deve optar por não efectuar a correção, limitando aquele dever de correção em homenagem ao princípio da justiça.

III. C.4. Perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa – regime legal

28. A questão que se discute nos presentes autos refere-se à não aceitação, pela Requerida, da dedução fiscal do gasto relativo a perdas por imparidade em créditos, matéria regida pelos artigos 23.º, n.ºs 1 e 2 alínea h), 28.º-A e 28.º-B do Código do IRC, que *infra* se transcrevem, nos segmentos com relevância para o caso, na redacção em vigor à data dos factos, aditando-lhes o art. 18.º, 1 e 2, que fixa o momento em que os gastos devem ser considerados:

Artigo 23.º

Gastos e perdas

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

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

[...]

h) Perdas por imparidade;

Artigo 28.º-A

Perdas por imparidade em dívidas a receber

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

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

3 - As perdas por imparidade e outras correções de valor referidas nos números anteriores que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objetivas que as determinaram, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação.

Artigo 28.º-B

Perdas por imparidade em créditos

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

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

b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

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

a) 25 % para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;

b) 50 % para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;

c) 75 % para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;

d) 100 % para créditos em mora há mais de 24 meses.

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.

III. C.5. Perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa – contornos do caso

29. Centra-se a presente acção numa situação de falta de pagamento de créditos, detidos pela Requerente sobre sociedades angolanas a quem aquela prestou serviços; uma situação enquadrável no âmbito do art. 28.º-A, 1, a) do CIRC, atendendo a que esses créditos resultam da actividade normal da Requerente (prestações de serviços de consultoria empresarial), podem ser considerados de cobrança duvidosa (não foram pagos e existem provas objectivas indiciadoras de incobrabilidade) e foram como tal evidenciados (reconhecidos) na contabilidade.

30. Uma vez que os créditos em causa se venceram antes de a perda relativa à sua incobrabilidade ser reconhecida, o que aconteceu no final do período de tributação de 2019, suscitam-se duas questões fundamentais que importa resolver:

- a) A primeira, de carácter temporal, prende-se com a determinação do momento em que os sujeitos passivos devem, ou têm de, relevar como gasto fiscal as perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa;

- b) A segunda reside em saber se, ocorrendo um desvio do princípio da periodização (v. art. 18.º, 1 do CIRC) o princípio da justiça constitui suporte legal para a dedução fiscal do gasto.
31. A determinação do lucro tributável para efeitos de IRC segue o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, como resulta do disposto no art. 17.º, 1 do CIRC, modelo segundo o qual, como regra, a primeira segue a segunda, ressalvados alguns ajustamentos ao resultado líquido apurado pela contabilidade, consagrados no próprio Código do IRC, com particular incidência na matéria da dedutibilidade dos gastos e perdas.
32. No que aqui releva, os requisitos para a dedução fiscal são os que constam dos arts. 28.º-A, 28.º-B, e 23.º do CIRC.
33. O preâmbulo do Código do IRC faz menção expressa ao tema em análise, afirmando que “[n]o domínio particularmente sensível das provisões para créditos de cobrança duvidosa e para depreciação das existências acolhem-se as regras contabilísticas geralmente adotadas, o que permite um alinhamento da legislação fiscal portuguesa com as soluções dominantes ao nível internacional.”
34. Deste modo, quando os arts. 28.º-A e 28.º-B do CIRC se referem a perdas por imparidade, permitindo a sua dedução, para efeitos fiscais, em determinadas condições neles estipuladas, estão a operar uma remissão para os conceitos contabilísticos, nomeadamente o de imparidade, sem prejuízo de adicionarem requisitos jurídicos que legitimamente sejam aditados, para que aquelas perdas possam ser fiscalmente dedutíveis.
35. Compulsando as normas contabilísticas, uma perda por imparidade corresponde à diferença, para menos, entre o valor escriturado de um activo e o seu valor real (a quantia recuperável através do uso ou da venda do activo), impondo-se o seu reconhecimento sempre que tal circunstância se constate *objectivamente*.
36. Tal definição de imparidade consta dos *International Accounting Standards* (IAS) 36, que regulam a imparidade de activos em geral, e constituem a fonte da *Norma Contabilística e de Relato Financeiro* (NCRF) 12. Esta última, no seu § 4 (*Definições*), classifica como “perda por imparidade” o “excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável”. De acordo com o § 25 da NCRF 12, uma perda por imparidade deve ser *imediatamente* reconhecida; e as perdas

- por imparidade referentes a créditos de cobrança duvidosa devem obedecer às regras estabelecidas pela NCRF 27.
37. As perdas por imparidade, por serem de reconhecimento *imediato*, devem ser imputadas ao período em que ocorram, o que decorre também do princípio estruturante da periodização económica inerente ao regime do acréscimo, adoptado pelo CIRC (§ 5 do preâmbulo, e art. 18.º, 1) e do Sistema de Normalização Contabilística (§ 22 da Estrutura Conceptual [EC], que estabelece que os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram).
38. E as perdas por imparidade podem ser deduzidas para efeitos fiscais:
- Quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores (art. 28.º-A, 1 do CIRC);
 - Se os créditos estiverem em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento (art. 28.º-B, 1, c) do CIRC);
 - Se existirem provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento (art. 28.º-B, 1, c) do CIRC);
 - Com os limites estipulados de percentagens dos créditos em mora, em função do tempo de mora decorrido; que, no caso de créditos em mora há mais de 24 meses corresponde à sua dedução integral (100%) (art. 28.º-B, 2 do CIRC).
39. É a respeito da temporalidade da imputação que reside a questão central do dissídio: a aferição do momento em que se verificou a circunstância da previsível incobrabilidade, e a concomitante obtenção de provas objectivas de imparidade.
40. Na perspectiva da Requerida, a obtenção de provas objectivas de imparidade dos créditos reporta-se a períodos anteriores a 2019, existindo, nessas datas, moras superiores a 24 meses que permitiam a aceitação da dedução integral desses créditos, à luz do art. 28.º-B, 2, d) do CIRC. Nessa perspectiva, o reconhecimento das perdas por imparidade no período de tributação de 2019 não preencheria os requisitos legais para a sua dedutibilidade fiscal, por extemporaneidade, encontrando-se precludido o direito de considerar tais gastos para efeitos fiscais.
41. Note-se que o risco de incobrabilidade não se retira, sem mais, da mora. Pode ocorrer mora sem risco de incobrabilidade. Daí que o princípio da periodização do lucro tributável (antes

designado por “princípio da especialização dos exercícios”) não obrigue a que, para efeitos fiscais, a perda seja realizada no ano em que se verifica a mora dos créditos.

42. O risco de incobrabilidade dependerá de muitos factores, em especial quando estão envolvidos diversos países e distintas jurisdições, com condições económicas e culturais que podem ser determinantes na formação da percepção de um tal risco – especificamente, daquilo que converte um contexto de cobrança duvidosa na certeza da impossibilidade de recuperação do crédito –; sem que caiba ao contribuinte a definição arbitrária do momento em que é reconhecida a imparidade.

III. C.6. Créditos de cobrança duvidosa

43. No reconhecimento de perdas por imparidade em dívidas a receber, resultantes de actividade normal e evidenciados como sendo de cobrança duvidosa na contabilidade, o art. 28º-B, 1 do CIRC considera como créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verificará nos seguintes casos: “a) *O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de Agosto; b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral; c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento*”. Condições a que se soma o pressuposto da duração da mora, definido em termos percentuais (art. 28º-B, 2).
44. A mora (art. 804.º do Código Civil) é um factor determinante da incobrabilidade, mas, como referimos já, não é sinónimo desta, pelo que o risco de incobrabilidade terá de ser concluído a partir de uma avaliação casuística. Este entendimento é sancionado por Despacho do SDGCI de 23.05.1994, divulgado no Ofício-Circulado n.º 023332, de 03.06.94, do SAIR: “(...) 2. *Para efeitos fiscais, só haverá mora quando o credor não concorda com o deferimento do prazo normalmente estabelecido para o pagamento da dívida.*”

-
45. Utilizando a linguagem das Normas Internacionais de Contabilidade, a constituição de imparidades tem por finalidade fazer face a *contingências negativas* (que, neste caso, resultem da eventual incobrabilidade), cuja probabilidade de ocorrência seja discernível, gerando o risco de perda para a empresa – caso em que se torna prudente reconhecer *de imediato* essa perda potencial nas demonstrações financeiras, constituindo-se ou reforçando-se a imparidade.
46. A constituição de imparidades, no pressuposto de que a contingência negativa existe, articula-se com o princípio da especialização dos exercícios sempre que o risco de incobrabilidade se mostre já firmado, e até relevado contabilisticamente por transferência das respectivas contas de terceiros (211 – Clientes) para as contas de clientes de cobrança duvidosa (conta 218), aconselhando a que, por prudência, seja *imediatamente* constituída a correspondente imparidade, ou reforçada a imparidade já constituída em parte.
47. O princípio de prudência traduz-se na necessidade de inserção nas contas de um determinado grau de precaução, para fazer face a situações de incerteza, de tal forma que os activos e os resultados não sejam sobredimensionados.
48. Haverá, todavia, a considerar que a integração de um grau de precaução nas contas não pode conduzir à criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, ou à deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito, ou de passivos e custos por excesso.
49. E é porque a constituição abusiva de imparidades para créditos de cobrança duvidosa poderia conduzir a uma distorção dos resultados duma empresa, para efeitos fiscais, que o legislador introduziu normas tipificando as situações que são passíveis de constituir custos para efeitos fiscais: e assim, à dedutibilidade estabelecida no art. 23.º, 1, h), contrapõem-se as limitações qualitativas e quantitativas dos arts. 28.º-A e 28.º-B do CIRC, enunciando-se, de forma taxativa, um elenco fechado de tipologias de provisões/imparidades com tal relevância.
50. Isso só pode significar, de novo, que foi objectivo do legislador não deixar a constituição das imparidades/provisões ao livre arbítrio dos contribuintes.

III. C.7. A necessária periodização das imparidades

51. As imparidades são custos estimados e actuais do exercício, correspondentes a despesas cujo montante ainda não é certo, ou que são de eventual ocorrência futura.
52. A constituição de imparidades tem como finalidade essencial possibilitar a inclusão de custos ou perdas de dado exercício, em montantes que de outro modo nele não figurariam, por lhes faltar justificação documental para a respectiva movimentação; sendo precisamente essa falta de justificação documental que a constituição da imparidade vem suprir.
53. Ou seja, as contas de provisões e imparidades são aquelas nas quais se inscrevem as verbas destinadas a contrabalançar encargos ou prejuízos estimados e actuais, de provável processamento futuro; ou de encargos que, sendo inevitáveis, são ainda (actualmente) de montante incerto.
54. Ora a necessidade de constituição de imparidades surge precisamente porque a tributação do rendimento se processa anualmente, obrigando as empresas a estabelecer balizas teóricas da sua actividade para a periodização do lucro tributável, concretizada de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.
55. Se se desconsiderar o princípio da especialização dos exercícios, total ou parcialmente, ou se se lhe sobrepuserem considerações tidas por superiores, como parece resultar de uma linha jurisprudencial a que já aludimos, então reduz-se, ou pode eliminar-se até, a própria justificação para a constituição de imparidades.

III. C.8. A prova objectiva de imparidade

56. Subjacente ao conceito legal de crédito de cobrança duvidosa encontra-se a realidade contabilística, e os deveres inerentes que impendem sobre as sociedades. Nos termos do art. 123.º, 1 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”.

57. A organização da contabilidade passa pelo cumprimento do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aprovado pelo DL 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.
58. No respectivo §23 estabelece-se que, à data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma *evidência objectiva* de imparidade, a entidade deve reconhecer de imediato uma perda por imparidade na demonstração de resultados: *“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”.*
59. A Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), publicada no Aviso n.º 8254/2015, de 29 de Julho, dispõe no seu § 37: *“Os preparadores das demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como a cobrabilidade duvidosa de dívidas a receber, a vida útil provável de instalações e equipamentos e o número de reclamações de garantia que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e extensão e pela aplicação de prudência na preparação das demonstrações financeiras. A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os ativos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de*

fiabilidade, materializando-se ali uma das características qualitativas das demonstrações financeiras consubstanciada na vigência do princípio da prudência.”

60. As perdas por imparidade referentes a créditos de cobrança duvidosa não devem obedecer a critérios fiscais, mas à referida Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 27 – “*Instrumentos financeiros*”, já que tais créditos se enquadram no conceito de activos financeiros cuja definição se encontra no §5 daquela norma: “*Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados: Ativo financeiro: é qualquer ativo que seja: a) Dinheiro; b) Um instrumento de capital próprio de uma outra entidade; c) Um direito contratual: i) De receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou ii) De trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade; ou d) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja: i) Um não derivado para o qual a entidade esteja, ou possa estar, obrigada a receber um número variável dos instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou ii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.*”
61. É na EC do SNC, na alínea a) do § 49, que poderemos encontrar a definição de Activo – um dos elementos das demonstrações financeiras relevado no balanço – como “*um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros*”.
62. As dívidas a receber qualificam-se no balanço como activos financeiros por contemplarem os três elementos essenciais apresentados na EC: *i) Recurso controlado pela Entidade (§ 56 da EC); ii) Resultado de transacções ou acontecimentos passados (§ 57 da EC) e, iii) Gerador de benefício económico futuro (§ 52 da EC).*
63. A EC dispõe que o reconhecimento de activos no balanço tem de ser mensurado com fiabilidade (§ 87 da EC); ressalvando que, quando um activo deixa de proporcionar benefícios económicos futuros para a entidade, na totalidade ou em parte, não deverá ser

reconhecido no balanço (§ 88 da EC) – sendo este parágrafo que irá permitir o efeito de reconhecimento do activo de acordo com critérios valorimétricos objetivos e adequados, através da constituição de perdas por imparidade.

64. O enquadramento contabilístico do conceito de perda por imparidade em dívidas de clientes consta da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 27 – *Instrumentos Financeiros*. A NCRF 27 indica que as dívidas a receber, entre as quais as de clientes, devem ser mensuradas ao custo, ou custo amortizado, ou ao justo valor, com as alterações de justo valor a serem reconhecidas nas demonstrações de resultados, conforme definido nos seus §10 a §16, menos qualquer perda por imparidade constituída.
65. Como o art. 28.º-B, 1, c) do CIRC não define o que seja “prova objectiva de imparidade”, apesar de a impor como requisito necessário à aceitação da perda por imparidade de créditos de cobrança duvidosa, devemos recorrer ao §24 da NCRF 27 e ao seu conceito de “evidência objectiva”: *“Evidência objectiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do ativo sobre 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.”*
66. Transpondo esta norma para as contas a receber de clientes, as empresas devem aferir se os valores que esperam vir a receber diferem da quantia escriturada em contas ou subcontas de clientes; e, em caso afirmativo, devem reconhecer imediatamente uma imparidade.

67. A mensuração das perdas por imparidade das dívidas a receber de clientes deve ser determinada pela diferença entre a quantia escriturada e o valor actualizado dos fluxos de caixa estimados, descontado à taxa de juro efectiva original, sempre que o activo tenha sido relevado no relato financeiro ao custo amortizado, conforme definido na alínea a) do § 28 da NCRF 27.
68. A cada data de relato uma entidade deve também avaliar se existem indícios de que uma perda por imparidade que já tenha sido reconhecida anteriormente, tenha diminuído ou deixado de existir. Nesta situação, deve-se proceder à reversão da perda por imparidade registada no passado. A reversão de perdas por imparidade está prevista no §29 da NCRF 27: sempre que num período posterior “(...) a quantia de perda por imparidade diminuir e tal diminuição possa estar objectivamente relacionada com um evento ocorrido após o reconhecimento da imparidade (como por exemplo a melhoria na notação de risco do devedor) a entidade deve reverter a imparidade anteriormente reconhecida.”. Na prática, tal sucede sempre que os factores que levaram à constituição dessa perda por imparidade deixarem de ter significado no relato financeiro. Esta reversão não poderá ser superior ao custo amortizado do ativo escriturado no relato financeiro e deverá ser reconhecida na demonstração de resultados. Em suma, se ocorrer uma diminuição da perda por imparidade e a mesma esteja objectivamente relacionada com um evento ocorrido após o reconhecimento da imparidade, a entidade deve proceder à reversão da imparidade que tinha sido anteriormente reconhecida.

III. C.9. O risco objectivo de incobrabilidade

69. Assim, tudo está em saber em que exercício o risco de incobrabilidade foi constatado, e isso reflectido na contabilidade da Requerente.
70. Ainda que a expectativa de recebimento daqueles créditos se haja mantido até momento muito posterior ao do vencimento das facturas, a Requerente, para obstar a que as correcções produzidas, e os actos tributários sindicados que nelas estão estribados, pudessem colher, teria de ter provado que a incobrabilidade dos créditos que originaram as imparidades foi

constatada e reflectida na contabilidade no exercício de 2019 porque não poderia – ou deveria, de acordo com o princípio da prudência – sê-lo em exercícios anteriores.

71. Ora o aludido risco de incobrabilidade tem de se manifestar objectiva e externamente, de modo a possibilitar a sua sindicância. Como judiciosamente estabeleceu o Tribunal Central Administrativo Norte,

“À lei fiscal não interessa (...) o momento (subjectivo) em que a empresa equacionou o risco de incobrabilidade, que muito dificilmente poderia ser sindicado. Interessa sim o momento em que, objectiva e externamente, se manifestou o risco de incobrabilidade. «A ratio legis destes afunilamentos fiscais ancora-se, em especial, na impossibilidade desta ciência tolerar a subjectividade inerente à provisão contabilística, a qual, por repousar sobre critérios de probabilidade, contém necessariamente uma certa margem de discricionariedade» (Tomás Tavares, «Da relação da dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: Algumas reflexões ao nível dos custos», in C.T.F. n.º 396, pág. 81/82)” (Acórdão do TCAN, de 10.11.2011, arresto n.º 00123/03-Porto).

72. Nesses termos, não só a Requerente não gozava do poder de livre escolha do exercício em que pretendia contabilizar os seus créditos de cobrança duvidosa, mas ainda há factos provados nos autos que suportam objectivamente a afirmação de que o risco de incobrabilidade dos créditos aqui em causa ficou evidenciado em diversos momentos anteriores a 2019 – momentos de exercícios nos quais as imparidades, para serem dedutíveis como custos fiscais, tinham de ser constituídas (em função do que dispõe o § 24 da NCRF 27), e não o foram.

73. Assim sendo, o Tribunal é levado a concluir, num juízo de normalidade, que a Requerente reagiu incorrectamente ao risco de incobrabilidade dos créditos vencidos aqui em causa, que se firmou bem antes de 2019, só voltando a diligenciar no sentido do recebimento dos pagamentos em mora decorridos vários anos sobre a data de ocorrência das primeiras manifestações de incobrabilidade: riscos acrescidos, note-se, pelo reconhecimento (muito reforçado pelos depoimentos prestados) de que, dada a natureza pública / estatal das entidades devedoras, tais créditos dificilmente – muito dificilmente, se não impossivelmente – poderiam ser reclamados pela via jurisdicional normal, isto é, junto dos tribunais angolanos (como se, bizarramente, se tratasse de obrigações naturais, do tipo daquelas a que se refere o art. 402.º do Código Civil português).

74. Esta simples menção à inoperabilidade da via judicial angolana, formulada abundantemente pela própria Requerente, deveria bastar para se entender não-preenchido o pressuposto enunciado no art. 18.º, 2 do CIRC quanto à exceção à regra de periodização do lucro tributável: *“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”*.
75. Em circunstâncias nas quais a própria Requerente admite que a satisfação de créditos já vencidos, e de cobrança duvidosa, depende do cumprimento espontâneo dos devedores, desapoiado de coerção judicial / estatal, as componentes negativas eram previsíveis e manifestamente conhecidas na data de encerramento das contas de sucessivos exercícios anteriores a 2019. O que só pode ter uma consequência: removida a exceção do n.º 2, aplica-se em pleno o regime-regra do n.º 1 do art. 18.º do CIRC: *“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.”*
76. Dos elementos de prova carreados para os autos infere-se, além disso, a significativa dificuldade financeira dos devedores a que alude o § 24 alínea a) da NCRF 27: *“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 sobre os seguintes eventos de perda: a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor (...)”*
77. E é a própria Requerente que admite que, dadas as peculiaridades do contexto político e jurídico de Angola, que ela repetidamente invoca, ofereceu àqueles devedores condições de cumprimento que de outro modo – no contexto português, ou de acordo com o “cânone europeu” que ela menciona – não consideraria e não oferecia aos demais devedores da sua carteira de clientes, o que consubstancia a verificação também do evento de perda a que se reporta a alínea c) do § 24 da NCRF 27: *“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 sobre os seguintes eventos de perda: (...) 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”.

78. A conjugação destes elementos permite que se conclua, razoavelmente, pela existência de provas objectivas de imparidade em exercícios bem anteriores àquele em que elas foram constituídas pela Requerente.

III. C.10. A justiça do caso e a vedação da equidade

79. Como referido antes, há uma linha jurisprudencial (mormente no STA) que tem vindo a argumentar no sentido de que, ainda que tivesse ocorrido desrespeito pelo princípio da periodização do lucro tributável, sempre haveria de se concluir que o procedimento seguido pelo sujeito passivo não determinou prejuízo à receita tributária, daí se inferindo que uma alegada “rigidez” do princípio da periodização dos exercícios deverá ser ponderada com o princípio da justiça.
80. Um primeiro ponto corresponderá à constatação de que estamos aqui a lidar com regras, não nos situando no plano principiológico. Ora, como observa Jónatas Machado na decisão do Proc. n.º 196/2024-T do CAAD,

“importa ter presente que o que distingue, ao menos tendencialmente, os princípios das regras é que os primeiros podem admitir ponderação e uma leitura flexível, ao passo que estas são de aplicação definitiva, de acordo com uma lógica binária do tipo “all-or-nothing”. A dogmática dos princípios jurídicos tem salientado que os mesmos devem ser entendidos como exigências de otimização que podem ceder no confronto – e diante da necessidade de harmonização – com outros princípios vigentes no sistema jurídico. Assim se compreende que o princípio da especialização de exercícios, apesar de estar vertido em regra no artigo 18.º do CIRC, não seja totalmente imune à necessidade de ponderação e concordância prática com o princípio da justiça e as suas implicações práticas.” (§48)

81. Um segundo ponto será o determinar-se qual o fundamento de uma interpretação abrogatória do art. 18.º, 1 do CIRC – visto que a própria invocação do princípio da justiça parece dever estar reservada para domínios de maior gravidade, sob pena de uma invocação mais trivializada, ou trivializadora, de “princípios” contra “regras” poder inviabilizar a aplicação da lei – qualquer lei –, ou constituir uma violação do princípio da separação de poderes, com a interpretação judicial a invadir os domínios do arbítrio legislativo.

82. Exceptuar-se-ia, aqui, alguma incidência de inconstitucionalidade; mas é o próprio Tribunal Constitucional que esclarece que “o princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas, pressupõe, porém, que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável (como sempre aconteceu nos casos apreciados nos arestos citados), que afecte uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa humana e que colida com os valores estruturantes do ordenamento jurídico” (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2001, de 13.10.2001).
83. Não se vislumbra que a aplicação do regime do art. 18.º do CIRC possa ter-se como representando um atentado aos interesses essenciais da pessoa humana ou aos valores estruturantes do ordenamento jurídico, a ponto de se legitimar uma interpretação abrogatória com assento constitucional.
84. E menos se vislumbra, ainda, que, nesse esforço de anulação dos efeitos de uma norma em vigor, se tente criar uma nova regra jurídica, substituindo os critérios de “imprevisibilidade” ou “desconhecimento”, do art. 18.º, 2 do CIRC, por um critério de “intencionalidade” (o facto de a violação do princípio da anualidade não resultar de omissões voluntárias ou intencionais do sujeito passivo); critério que não tem a mais remota correspondência com a letra da lei, e não é isento de consequências práticas de patente gravidade.
85. Secundamos a este propósito a observação de Jorge Carita no seu voto de vencido na decisão do Proc. n.º 263/2022-T:

“O ERRO tem que ter consequências, porque se assim não fosse, legitimada ficava a prática do erro, lapso, descuido, não demos conta, não foi por mal (...)

Criada ficava uma outra figura: a do erro inocente.

(...)

E a censura do comportamento, onde é que fica?

A cobertura deste tipo de situações, como resulta desta Decisão, é, na minha modesta opinião, extremamente perigosa, e abre a porta à legalização de práticas absolutamente proibidas por lei.

Tudo se poderia resumir a ter ou não havido prejuízo para o Estado.

Sinceramente, tenho dúvidas que a conformação ditada jurisprudencialmente do princípio da especialização, como uma espécie de princípio menor, que cede perante o esplendor do princípio da justiça, se resume tão simplesmente às contas que estamos a fazer neste processo, sobre se houve ou não prejuízo para o Estado.

Diga-se que o ordenamento fiscal está eivado de regras que determinam o momento em que as operações têm relevância contabilística e fiscal e que ultrapassado esse momento

o contribuinte perde direito a elas (reconhecimento de provisões e imparidades, amortizações e reintegrações, etc).”

86. Numa leitura benigna, a jurisprudência do STA convoca o princípio da justiça para atenuar a rigidez do princípio da especialização dos exercícios, numa lógica de ponderação proporcional de direitos e interesses dos contribuintes e do Estado, indeferindo somente as omissões voluntárias e intencionais que visem operar a transferência de resultados entre exercícios.
87. Ponto é, para esta orientação jurisprudencial, que o sujeito passivo tenha sido prejudicado, ou não tenha tido qualquer vantagem, pelo atraso da relevância fiscal dos gastos por perdas por imparidade; realidade que, a verificar-se, constitui um elemento de relevo decisivo para presumir que os erros foram involuntários e não intencionais. Igualmente relevante, na jurisprudência do STA, é a questão de saber se a AT ainda poderia efectuar correções simétricas para determinação dos respectivos lucros tributáveis, imputando a cada um desses anos as perdas respectivas que não sejam aceites em relação ao ano de que se trate, de forma a evitar situações de manifesta injustiça.
88. Admitindo a boa intenção de uma tal ponderação de princípios, subscrevemos, no entanto, as objecções formuladas por Jónatas Machado na decisão do Proc. n.º 196/2024-T do CAAD (e Ricardo Marques Candeias na decisão do Proc. n.º 198/2024-T):

“54. Todavia, as exigências legais de normalização contabilística, a que se subordina o princípio da especialização de exercícios, desempenham uma importante função regulatória de toda a atividade empresarial – essencial para financiadores, fornecedores, investidores, consumidores, AT – fornecendo ao sistema económico globalmente considerado os necessários e desejáveis níveis de transparência, mensurabilidade, comparabilidade, segurança, prestação de contas, previsibilidade e calculabilidade, valores inscritos no princípio do Estado de direito e considerados indispensáveis a numa economia social de mercado – conceito com acolhimento expresso no artigo 3.º, n.º 3, do TUE – bem organizada, não podendo essas exigências contabilísticas, pelo interesse público que têm subjacente, ser colocadas na disponibilidade dos contribuintes e preteridas de ânimo leve, mediante a simples invocação do princípio da justiça.

55. A relevância sistémica da contabilidade permite compreender, por exemplo, que na Estrutura Conceptual do SNC, § 22, se diga que, a fim de satisfazerem o seu objetivo, as demonstrações financeiras são preparadas segundo o regime contabilístico do acréscimo, nos termos do qual os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorram e registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. Na mesma linha,

ela explica o relevo que o § 37 confere ao princípio da prudência e a razão pela qual os § 77 e § 78 referem que as perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos, e que, quando reconhecidas na demonstração de resultados, são geralmente mostradas separadamente pois o seu conhecimento é útil para a tomada de decisões económicas.

56. A função regulatória sistémica das exigências contabilísticas, inscritas nas NCRF e no CIRC, tem como objetivo repercutir-se positivamente na atividade económica e beneficiar, mesmo que indiretamente, o Estado, as empresas e as famílias. Essas exigências já refletem uma complexa ponderação multidimensional de direitos e interesses, com implicações sistémicas, que não pode ficar na dependência de apreciações subjetivas e casuísticas. Naturalmente que o princípio da justiça, na medida em que vincula toda a atividade estadual, com especial relevo para a AT, pode e deve operar, como válvula de segurança do sistema, numa ótica de ponderação de direitos e interesses conflituantes, para corrigir situações excecionais de manifesta injustiça.

(...)

58. A Requerente pretende refletida no cálculo do seu IRS (...) perdas reconhecidas e imputadas (...) ao exercício de 2019, quando as mesmas deveriam ter imputadas a exercícios anteriores em cumprimento do princípio – vertido em norma legal – da especialização dos exercícios (artigo 18.º do CIRC e demais normas aplicáveis), sem que tenha sido feita qualquer prova ou alegadas 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, ou seja, sem justificar a violação do referido princípio, insistindo, ao invés, na ideia errónea, à face da lei e das regras de contabilidade, de que é sempre ao contribuinte — em primeira e última instância — que cabe formular uma apreciação subjetiva acerca do risco de incobrabilidade, sem atender à existência de critérios objetivos.

59. Determinando o princípio da especialização de exercícios, ou do acréscimo, que os proveitos e os custos devem ser imputados ao período a que respeitam, independentemente do seu recebimento ou pagamento, só a imprevisibilidade ou manifesto desconhecimento quanto a um gasto respeitante a um período anterior, e sendo ao sujeito passivo que aproveita a sua dedutibilidade fiscal, tal princípio faz impender sobre este o ónus probatório quanto a tais circunstâncias excecionais. Ónus que não foi cumprido (...)" [ênfase no original]

89. Mas há mais – e neste ponto não podemos deixar de mencionar a tomada de posição de Rita Correia da Cunha na sua declaração de voto no Proc. n.º 121/2023-T do CAAD: é que, ao não aplicarem o princípio da especialização dos exercícios em função do princípio da justiça, tanto os tribunais arbitrais como o Supremo Tribunal Administrativo estão efectivamente a recorrer à equidade, a resolverem um litígio, não com base no direito constituído, isto é, na aplicação de normas gerais e abstractas ao caso concreto, mas antes na consideração das particularidades do caso concreto para formarem uma solução

directamente consonante com um princípio de justiça que julgam ter sido obnubilado pela generalidade e abstracção da regra jurídica positiva.

90. Esse afastamento ostensivo do direito constituído é que distingue a equidade propriamente dita de uma mera interpretação correctiva – a distância que separa os arts. 4.º e 9.º do Código Civil.
91. Mas é esse mesmo afastamento ostensivo, assumido, que gera dificuldades próprias do recurso à equidade: a perda de segurança, certeza e previsibilidade jurídicas, o risco de subjectivismo e aleatoriedade decisional, a colisão entre poderes, até com o risco de usurpação da legitimidade legiferadora, que cabe a representantes eleitos, por juízes não eleitos democraticamente.
92. Por outro lado, a aludida linha jurisprudencial do STA, que preconiza que a alegada “rigidez” do princípio da periodização dos exercícios tem de ser ponderada com o princípio da justiça, justifica-se a si mesma numa peculiar interpretação do art. 266.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*”).
93. É representativo dessa linha jurisprudencial o acórdão do STA de 25.06.2008 (Proc. n.º 291/08):

“O princípio da especialização económica dos exercícios traduz-se justamente em que devem ser considerados como custos de determinado exercício os encargos que economicamente lhe sejam imputáveis, sendo, em consequência, irrelevante o exercício em que se efectua o seu pagamento. Assim, tal princípio, no seu extremo rigor, leva a que só possam ser imputados a cada ano os proveitos e custos nele verificados, independentemente dos respetivos recebimentos e pagamentos. O princípio não pode, todavia, ser entendido com uma tal rigidez. Como logo resulta do próprio texto legal. Dispõe efetivamente o n.º 2 do predito artigo 18.º que ‘as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas’. Ao contrário do que pretende a recorrente, não é esse, todavia, o caso dos autos. Aí, como ela própria reconhece, o diferimento dos custos resultou de erro devido ao seu sistema informático pelo que, como refere a sentença, sibi imputet. Pois que erros humanos não são imprevisíveis nem podem ser manifestamente desconhecidos. Como bem refere o Exmo. Magistrado do Ministério Público, tal n.º 2 não pode cobrir erros contabilísticos ou atos do próprio contribuinte: ‘a norma há de interpretar-se no sentido de que essa impossibilidade e/ou esse desconhecimento, para serem relevantes, não de decorrer de

*situações externas que o contribuinte não pode controlar’. Todavia, a predita rigidez ainda por outros caminhos deve ser atenuada. O que tem tido eco tanto na doutrina como na jurisprudência e, até, na própria administração fiscal. Na verdade e em idêntica matéria, ainda que respeitante à abolida Contribuição Industrial, onde vigoravam princípios e normas semelhantes, aquela rigidez foi flexibilizada, através do Ofício-Circular C-1/84, de 18 de Junho, consequência do parecer do Centro de Estudos Fiscais publicado in *Ciência e Técnica Fiscal* 307/309, p. 781 e ss., sobre que recaiu despacho de concordância do Secretário de Estado do Orçamento de 8 de Junho de 1984, acabando o fisco por adotar, pois, posição mais flexível quanto ao problema. E, bem assim, a jurisprudência deste STA – cfr. os acórdãos de 13 de Novembro de 1996 – recurso n.º 20.456, de 23 de Fevereiro de 2000 – rec. 24.039 e, mais recentemente, de 25 de Janeiro de 2006, recurso n.º 0830/05. Assim, sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, permite-se a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, exemplificando-se com casos - em que tal se presumiria - como “quando está para acabar ou, para se iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir os prejuízos de determinado exercício, para retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributáveis para reduzir a contribuição industrial” - Cfr. *Ciência e Técnica Fiscal* 349-84 e Manuel Henrique de Freitas Pereira, *A periodização do lucro tributável*, 1986. Como, aliás, desenvolvidamente comentam Diogo Leite Campos, Benjamin Rodrigues e Jorge de Sousa, in *Lei Geral Tributária anotada*, 3.ª edição, pp. 242-243: Transcorrido ‘o prazo em que podiam ser efetuadas correções’, “se a administração fiscal tinha razão na correção que efetuou, o contribuinte, em princípio, teria sido prejudicado pelo seu próprio erro ao declarar a matéria coletável, pois, abatendo um custo no ano seguinte àquele em que o deveria ter deduzido, deixou de ver diminuído o montante do imposto correspondente no ano em que tal diminuição deveria ter ocorrido, para só ver tal diminuição ocorrer no ano seguinte e, paralelamente, a administração fiscal não tinha tido qualquer prejuízo, pois recebera no ano anterior o imposto sem que fosse tido em conta esse custo que o deveria diminuir’ pois, em tal circunstância, ‘o contribuinte, que já era o único prejudicado pelo seu erro, veria ainda agravada a sua situação, vendo-se impossibilitado de efetuar a dedução desse custo em qualquer dos anos. A administração fiscal, assim, reteria em seu poder um imposto a que manifestamente não teria direito. Esta é uma situação em que o exercício de um poder vinculado (correção da matéria coletável em face de uma violação do princípio da especialização dos exercícios) conduz a uma situação flagrantemente injusta e em que, por isso, se coloca a questão de fazer operar o princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição, e 55.º da Lei Geral Tributária, para obstar à possibilidade de efetuar a referida correção. Há, nesta situação, dois deveres a ponderar, ambos com cobertura legal: um é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria coletável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização, reposição essa que a administração fiscal deve efetuar mesmo que não lhe traga qualquer vantagem; outro é o de evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça. Entre esses dois valores, designadamente nos casos em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte,*

deve optar-se por não efetuar a correção, limitando aquele dever de correção por força do princípio da justiça. Por outro lado, é de notar que numa situação deste tipo não se verifica sequer qualquer interesse público na atuação da administração fiscal, pois não está em causa a obtenção de um imposto devido, pelo que, devendo toda a actividade administrativa ser norteadada pela prossecução deste interesse, a administração deveria abster-se de atuar. Consequentemente, serão de considerar anuláveis, por vício de violação de lei, atos de correção da matéria tributável que conduzam a situações injustas deste tipo’.”

94. Mas tal interpretação é peculiar, porque não se descortina que de tal norma decorra, seja que o julgador pode, em homenagem à “justiça do caso”, enveredar resolutamente pela abrogação interpretativa de normas tributárias (ou outras), seja que a AT pode desviar-se da legalidade fiscal, consagrada no art. 103.º da mesma CRP, para decidir “criativamente” à margem, ou contra, o disposto em normas de direito positivo.
95. No caso presente, a questão esbarra, contudo, com a proibição decorrente do art. 2.º, 2 do RJAT, que veda aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD o recurso à equidade: “*Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade*”. Para dissipar quaisquer dúvidas que pudessem subsistir, esclareceu o Tribunal Central Administrativo Sul: “*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.*” (TCAS, Acórdão de 25-02-2021, Proc. n.º 49/17.4BCLSB).
96. Poderiam colocar-se algumas questões de articulação entre a alegada permissão do art. 266.º, 1 da CRP e a proibição do art. 2.º, 2 do RJAT. Todavia, não encontramos no art. 266.º, 1 da CRP, como já referido, qualquer consagração do princípio da equidade no Direito Público, enquanto que, em contrapartida, a proibição contida no art. 2.º, 2 do RJAT não podia ser mais clara.
97. Logo, quando à luz do direito constituído uma dedução ao lucro tributável deveria ter ocorrido num determinado período de tributação, e não num período de tributação posterior, não ocorrendo desconhecimentos ou imprevisibilidades ditados por situações externas incontroláveis, é essa a solução que deve ser adoptada por um tribunal arbitral que esteja sujeito ao RJAT – sem mais.

98. Está vedado a este Tribunal enveredar por considerações que visem afastar normas legais para atingir um resultado fáctico que o tribunal entenda ser mais justo no caso concreto – pois é disso que se trata, e isso é, pura e simplesmente, o recurso à “justiça do caso”, à equidade, com todo o respeito de todas as interpretações que têm tentado superar essa limitação, nomeadamente invocando uma “interpretação conforme” ao art. 209.º, 2 da CRP, a norma constitucional que consagra a existência de tribunais arbitrais.
99. Além disso, e em concreto, não se vislumbra nos autos qualquer injustiça manifesta, ou grave, que possa resultar da não-derrogação – que sempre seria excepcional, por força do disposto no art. 18.º, 2 do CIRC – da regra de especialização dos exercícios.

III. C.11. A injustiça que constituiria a derrogação do princípio da especialização dos exercícios

100. Pelo contrário, parece ilustrado, no caso, o perigo de afastamento da regra da especialização dos exercícios, pois tal afastamento dificultaria, ou até impossibilitaria, o controlo da expressão do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC, tornando-o demasiado oneroso e até incerto, o que, além de ferir o interesse público da prevenção e combate da evasão fiscal, resulta injusto para os contribuintes que cumpram e respeitem o princípio da anualidade; ou que, verificando o seu incumprimento, recorram aos meios legalmente previstos para reparação dos seus erros ou omissões – o que pode redundar numa violação do princípio da igualdade e da justiça em sentido diametralmente oposto àquele que se pretendia sustentar com a invocação do princípio da justiça.
101. Por outro lado, recordemos que, como bem enfatiza Jónatas Machado na decisão do Proc. n.º 196/2024-T, a qualificação dos créditos como sendo de cobrança duvidosa não está na livre disponibilidade dos sujeitos passivos, porquanto é o próprio legislador que, nos arts. 28.º-A e 28.º-B do CIRC, estabiliza as situações passíveis de se considerarem integrantes naquele conceito, densificado nos termos da NCRF 27.
102. Embora o conceito de créditos de cobrança duvidosa tenha um sentido mais restrito em sede jurídico-fiscal, é, pois, evidente que a qualificação do risco de incobrabilidade não é arbitrariamente e indiscriminadamente fixada pelos sujeitos passivos, antes obedece a

princípios legais e contabilísticos que visam estruturar e clarificar, de forma precisa e inteligível, o funcionamento de toda a actividade económica.

103. Do art. 18.º, 1 do CIRC decorre que as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com base no regime do acréscimo, ou periodização económica, que determina que os efeitos das transacções, e de outros acontecimentos, são reconhecidos no momento em que ocorrem, *de imediato*, e não quando caixa, ou equivalentes de caixa, sejam recebidos ou pagos – sendo que é assim que deve ser organizada a contabilidade, e assim que deve proceder quem tem contabilidade organizada, como resulta do art. 123.º, 1 do CIRC.
104. E do n.º 2 do art. 18.º do CIRC, quando 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, decorre que não podem ser constituídas imparidades num período de tributação relativamente a créditos cujo risco de incobrabilidade já existia e era conhecido, ou podia sê-lo (por ser previsível) em períodos anteriores.
105. Quando haja, nos exercícios anteriores, indicadores objectivos claros do risco de incobrabilidade dos créditos, não se aceitará a localização temporal, em exercício posterior, do juízo de risco de incobrabilidade subjacente ao reconhecimento da correspondente perda, e a conseqüente perda por imparidade do lucro tributável, considerada com referência a esse exercício posterior.
106. Do art. 18.º do CIRC, recapitulemos, decorre que o reconhecimento das perdas por imparidade das dívidas a receber de clientes deve ser avaliada em cada data de relato, ou seja, no final do período contabilístico; no entanto, este reconhecimento de perdas por imparidade apenas deve ser efectuado se existir uma “evidência objectiva” de um evento de perda, conforme referido no elenco de *dados observáveis* constante do § 24 da NCRF 27.
107. Ou seja, quando existam dúvidas sobre a cobrabilidade de uma dívida a receber de clientes, deve ser reconhecida uma perda por imparidade – logo no próprio exercício, sob pena de perdas por imparidade constituídas em violação do regime do acréscimo, e do inerente princípio da especialização de exercícios, não poderem ser aceites fiscalmente, à

luz do disposto no n.º 1 do art. 28.º-B do CIRC, conjugado com o n.º 2 do art. 18.º do mesmo Código, devendo, ao invés, acrescer ao lucro tributável declarado pelo sujeito passivo.

108. Isto porque, interpretando o artigo 18.º, 1 do CIRC em conjugação com artigo 23.º, 1 do mesmo Código, conclui-se que as perdas por imparidade se consideram componente negativa do lucro tributável do exercício em que devem ser reconhecidas, sendo, em princípio, apenas nesse exercício que lhe pode ser atribuída relevância fiscal.

109. Conclui Jónatas Machado:

“A mencionada indisponibilidade do conceito de créditos de cobrança duvidosa associada às exigências formais de organização contabilística, fazem impender sobre os sujeitos passivos o dever de procederem ao registo contabilístico e fiscal dos créditos de cobrança duvidosa, mediante a prévia aferição da existência objetiva do risco de incobrabilidade daqueles créditos em determinado período, tomando em consideração os critérios normativos avançados pelo legislador, o que não significa que o juízo subjacente à avaliação do risco de incobrabilidade seja definitivo e impeditivo de um escrutínio a posteriori, mormente, pela AT em sede inspetiva” (Proc. n.º 196/2024-T).

110. O que não é razoável supor é que tenha sido querido pelo legislador conceder aos contribuintes a opção arbitrária entre aplicar ou não aplicar normativos a que estão obrigados em matéria contabilística e fiscal, jogando na probabilidade de não ocorrerem inspeções tributárias a tempo de “correções simétricas”, para dessa circunstância poderem tirar benefícios de um ostensivo incumprimento das normas legais – em claro detrimento e discriminação dos demais contribuintes que se cingissem ao acatamento rigoroso das normas legais.

111. Em suma, os gastos assinalados em 2019 estavam longe de ser imprevisíveis ou desconhecidos antes do final dos exercícios antecedentes, como resulta claro das diligências empreendidas em anos anteriores, e da própria avaliação que a Requerente faz do contexto económico e jurídico em que operavam as suas devedoras, indiciando que há muito a Requerente estava consciente das extremas dificuldades de cobrança dos montantes em dívida – pelo que o risco objectivo de incobrabilidade já estava consolidado antes de 2019, daí decorrendo uma clara violação do princípio contabilístico da especialização dos exercícios, e até do normativo constante do art.º 18º do CIRC, que o princípio da justiça não oblitera – pelo que as correções resultantes da inspeção tributária, e a correspondente liquidação adicional, não estão feridos de qualquer ilegalidade.

III. C.12. Sobre o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional

112. Quanto ao saldo do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional transitado e acumulado até 2018, e não declarado na modelo 22 de 2019, é agora objectivamente impossível levá-lo em conta, dado ter decorrido o prazo de caducidade para a revisão do lucro tributável desse exercício, precludindo o correspondente direito e tornando irreversível a opção declarativa do sujeito passivo.
113. Ultrapassado, na data em que invocou o lapso declarativo (já no final do procedimento inspectivo), o prazo legal de reclamação graciosa, ou de revisão do acto tributário (art. 78.º, devendo sublinhar-se que a Requerente reconheceu ser-lhe imputável o erro declarativo), nem sequer a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos sujeitos passivos ou por quem tiver interesse legítimo – como dispõe o art. 56.º, 2, b) da LGT, que nesse caso excepciona ao “princípio da decisão”.
114. Este Tribunal deve limitar-se, pois, à constatação da referida caducidade.

III. C.13. Questões prejudicadas

115. Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

IV. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido da Requerente, mantendo na ordem jurídica os actos tributários impugnados.
- b) Absolver a Requerida de todos os pedidos.

c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 75.361,46 (setenta e cinco mil, trezentos e sessenta e um euros e quarenta e seis cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Custas no montante de € 2.448,00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros) a cargo da Requerente (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 27 de Janeiro de 2025

Os Árbitros

Fernando Araújo

Clotilde Celorico Palma

Sofia Cardoso