

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 332/2024-T**

**Tema: Imparidades em IRC. Ano fiscal em que devem ser reconhecidas.**

## **SUMÁRIO:**

1. É da responsabilidade do sujeito passivo reconhecer uma imparidade quando lhe seja possível objetivamente verificar que o seu crédito que gera a imparidade não vai obter satisfação.
2. Em aplicação do princípio da justiça, não se verifica essa evidência objectiva quando na sequência de um PER, o sujeito passivo vê reconhecida a totalidade do seu crédito como devido e é obtido um acordo de pagamento dessa totalidade do seu crédito, ainda que em prestações, acordo esse homologado por sentença transitada em julgado e do qual o devedor ainda cumpriu posteriormente duas das prestações acordadas.
3. Verificando-se que o devedor não cumpriu uma prestação, vencendo-se todas as demais, existe então a evidência de que o devedor não irá cumprir a suas obrigações, pelo que o sujeito passivo deverá reconhecer no ano fiscal em que tal ocorra e pelo montante que ficou por receber, essa imparidade na declaração fiscal referente a esse ano.

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 20/05/2024, profere a presente decisão arbitral, nos termos seguintes:

### **1. Relatório:**

A A..., SGPS S.A., NIF..., com sede na ..., ... –..., ...-... Lisboa, vem deduzir **pedido de pronúncia arbitral**, nos termos e para os efeitos do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 2.º, do artigo 10.º e dos artigos 15.º e ss., todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), contra o acto de liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), no montante total a pagar de € 48.189,59, Incluindo juros compensatórios, que lhe foi notificado e relativo ao exercício de 2019, nos termos das demonstrações que juntou como doc.º n.º 1.

1.

### **1.1 Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral:**

O presente pedido de pronunciar arbitral foi apresentado em 11/3/2024 e aceite no mesmo dia nos termos regulamentares aplicáveis, tendo a requerente optado pela não designação de árbitro.

Por despacho de 30/4/2024, do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD foi designado para árbitro o subscritor da presente sentença, tendo essa decisão sido comunicada no mesmo dia às partes e não tendo havido reclamação da mesma, pelo que em 20/5/2024, foi comunicada às partes a Constituição do Tribunal Arbitral.

Em 24/6/2024, a requerida apresentou a sua resposta e fez juntar aos autos o processo administrativo (PA), tendo nessa mesma data o CAAD notificado a requerente da resposta da AT e da junção do PA.

Por despacho de 12/7/2024, foi a requerente notificada para indicar os pontos de facto a que pretendo que seja inquirida a testemunha por si arrolada, a que. por requerimento de 6/9/2024, veio a requerente prescindir da inquirição da testemunha arrolada e aproveitou para juntar vários documentos, os quais foram notificados nessa mesma data à requerida.

Em 14/9/2024, foi proferido despacho arbitral no sentido de que face ao facto de a requerente ter prescindido da única testemunha que havia arrolado, se decide dispensar a reunião a que se refere o artigo 18º. do RJAT e se decidiu que, não havendo excepções ou questões prévias a apreciar nesta fase, nem aparente necessidade de correção de peças processuais, foram notificadas ambas as partes para querendo no prazo sucessivo de 15 dias produzirem alegações escritas de facto e de direito.

Em 7/10/2024, a requerente apresentou alegações escritas e juntou mais documentos, incluindo o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente, tendo as mesmas e os documentos sido notificados à requerida nessa mesma data.

Em 25-10-2024, a requerida apresenta as suas alegações nada dizendo quanto aos documentos juntos pela requerente.

Em 26-10-2024, foram objecto de reclamação da requerente, por intempestiva, a apresentação das alegações da requerida, o que esta contestou por requerimento de 29/10/2024, tendo o Tribunal decidido em 31/10/2024 que essa intempestividade ocorria e que ainda era possível à requerida manter as alegações produzidas, desde que pagasse a multa devida nos termos da lei processual, o que a requerida não cumpriu.

Por despacho de 29 de 18/11/2024 foi prorrogado o prazo para proferir a decisão final por mais 2 meses.

## **1.2 – Posição da Requerente**

A Requerente vem impugnar a correção aritmética, constante da liquidação adicional de IRC relativamente aos rendimentos obtidos em 2019, por entender que essa correção aritmética resultante de ter sido considerada indevidamente uma imparidade de € 548.561,33 relativa a quantias não pagas pela devedora B... em cumprimento do processo especial de revitalização por esta requerido ao Juízo de Comércio do Tribunal de Sintra, com fundamento em que a incobrabilidade desse crédito só ocorreu em 2019.

Com efeito, entende a requerente que após a aprovação do plano de pagamentos no processo especial de revitalização, onde foi reconhecido na totalidade o crédito da ora requerente sobre a sociedade B..., e tendo esta sociedade pago as prestações de 2017 e 2018 a que estava obrigada por força desse plano de pagamentos, só com a falta de pagamento da prestação de 2019 é que se verificou uma situação de risco devidamente fundamentado de insolvência da sociedade B..., pelo que só perante a situação da devedora, contemporânea do incumprimento do referido plano, era possível à requerente concluir pela segura incobrabilidade do seu crédito restante.

Por isso, entende que era em 2019 que deveria proceder ao reconhecimento fiscal da perda desse crédito por imparidade da quantia reclamada e aceite no processo especial de revitalização deduzida dos valores entretanto pagos pela sociedade devedora, tendo até notificado esta sociedade da sua situação de incumprimento.

Aliás, segundo alega, era esta a posição da requerida em Ofício-Circular C-1/84, de 8/6/84 que transcreve parcialmente.

Alega ainda a preterição de formalidades legais pela inspecção tributária, pois notificou a ora requerente para apresentar elementos e antes de esta ser presuntivamente notificada emitiu o projecto de relatório, em violação, segundo alega, dos deveres expressamente previstos no Capítulo II do Título I do RCPITA e no artigo 48.º do mesmo diploma, violando os princípios da descoberta da verdade material, da boa-fé e do contraditório e o dever mútuo de Cooperação.

Por isso, entende que por violação de lei, nomeadamente dos artigos 18.º e 28º-B, nº. 1, b) do CIRC e ainda dos princípios da especialização de exercícios devidamente aplicado ao presente caso<sup>1</sup> e de justiça<sup>2</sup>, este baseado nos artigos 266º., nº. 2 da Constituição da República e 55º. da LGT, deve ser anulada a liquidação adicional notificada à ora requerente e aqui impugnada, devendo ainda ser indemnizada pela quantia gasta com a garantia prestada para efeitos de suspensão do processo executivo entretanto instaurado pela requerida, sem que, contudo, alegue como e quando prestou essa garantia e os respectivos custos.

### **1.3 – Posição da Requerida**

Por sua vez, a requerida baseando-se nas normas dos §§ 24 e 25 das NCRF 27, vigentes ao tempo, entende que o reconhecimento das imparidades deveria ter sido realizado no exercício fiscal de 2015, quando já havia evidências objetivas de risco de imparidade, pelo que o seu adiamento para o exercício de 2019 resultou de um acto voluntário da requerente que com esse reconhecimento da perda fiscal por imparidades em 2019, fez uma opção não permitida por lei e com intenções fiscais, que não indica quais sejam, mas que terá visado a alteração do resultado fiscal de 2019, violando o princípio da especialização de exercícios e alegando que o princípio da justiça não se sobrepõe a esse princípio da especialização de exercícios.

---

<sup>1</sup> Neste sentido cita o acórdão de 28.04.2022 do TCAS (processo nº. 1693/16.2BELRS),

<sup>2</sup> Citando, em abono do seu ponto de vista, o acórdão de 14.03.2018 do STA (recurso n.º 0716/13).

Entende a requerida que com o trânsito em julgado da sentença do PER ocorrido em 2015 a requerente foi constituída como credora naquele processo e como tal foi notificada da respetiva sentença que tinha a data de 23/4/2015.

No seu entender, aqui de acordo com o normativo contabilístico já referido, a requerente devia ter reconhecido contabilisticamente uma imparidade por existir a evidência objetiva de que se estava diante da probabilidade de o devedor vir entrar em falência ou qualquer outro caso de reorganização financeira.

Por isso contabilisticamente a requerente deveria ter reconhecido aquela perda por imparidade nesse ano de 2015 e se houvesse alguma diminuição dessa imparidade deveria nos anos seguintes proceder à revisão da imparidade anteriormente reconhecida, reduzindo a totalidade do valor do ativo por contrapartida de gastos do período.

No entender da requerida só desta forma se respeitava o regime da periodização económica (acrécimo) também denominado princípio da especialização de exercícios.

Segundo a requerida, a requerente parece confundir os conceitos contabilísticos de perdas por imparidade e o de perdas por crédito incobrável, pelo que recorda que as perdas por imparidade, devem ser constituídas quando há evidências objetivas de risco imparidade, conforme dispõe os citados §§ 24 e 25 da NCRF 27. Quanto a perdas por incobrabilidade, estas ocorrem quando as perdas são efetivadas.

No caso em apreço, em 2015, a requerente tinha consigo as evidências objetivas de que existia o risco de imparidade. Pelo que conclui a requerida que é evidente estarmos perante uma omissão com intenção fiscal, pois que deve entender-se como omissão voluntária, quando sendo da vontade da requerente em anos anteriores (em 2015) decidir não seguir o normativo contabilístico cujo impacto de redução de resultados pretendeu ver refletido no resultado tributável de 2019, podendo tê-lo reconhecido no período tributável correspondente.

É assim evidente a violação do regime da periodização económica, não havendo lugar à aplicação do princípio da justiça, pois este princípio não pode ser aplicado nos presentes autos, dado que estamos perante uma omissão voluntária derivada do não

---

reconhecimento das perdas por imparidade no período económico correto. Cita em seu favor o acórdão do STA de 27/10/2021, proferido no processo n.º 610/15.1BELRA

Não há omissão de formalidades essenciais com a notificação a pedir esclarecimentos ao contabilista, porque a requerente ainda podia exercer o direito de audição como o fez e, portanto, nenhuma irregularidade foi cometida.

Por fim, quanto à indemnização pela prestação indevida de garantia não deve proceder, pois que a requerente não tem razão na anulação pretende, devendo o PPA improceder na sua totalidade.

## **2. Despacho saneador:**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são as legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Cumprе decidir duas questões formais previamente.

A primeira questão é a da eventual irregularidade de terem sido pedidos esclarecimentos ao contabilista da requerente e poucos dias depois, sem esperar por esses esclarecimentos, ter sido elaborado o projecto de relatório final.

Entende o requerente que foram violados os princípios da boa fé e do contraditório e da procura da verdade material, além do dever mútuo de cooperação.

Analisando esta argumentação temos de reconhecer, como o faz a requerida, que a mesma não tem qualquer fundamento válido e até é um tanto exagerada, porquanto, após a referida notificação ao contabilista, foi a requerente notificada do projecto de relatório final, exercendo o seu direito de audição, onde lhe foi possível esclarecer todos os pontos que eram objeto daquela notificação.

Portanto, não tem qualquer relevo para a decisão dos presentes autos a consideração de que tenha havido uma irregularidade, a qual, a ter existido, se considera perfeitamente sanada, com o exercício pela requerente do direito audiência.

A segunda questão prende-se com a apresentação intempestivas das alegações pela requerida. Constatada por despacho então preferido que essas alegações eram extemporâneas, foi a requerida notificada para proceder ao pagamento da multa legalmente devida por as mesmas terem sido apresentadas no terceiro dia útil posterior ao termo do prazo para o efeito. E isto porque essas alegações foram claramente apresentadas fora de prazo, como se descreveu nesse despacho, sem que a requerida exercesse qualquer forma de audiência contraditória relativamente os documentos juntos pela requerente, para o que ainda estava em tempo.

Recusou-se a requerida a proceder a esse pagamento invocando que a não consideração dessas alegações significava uma violação do princípio do contraditório.

Quanto ao fundamento para a sanção de multa, ele está nas normas então indicadas no despacho que a ordenou e no facto de a requerida não estar isenta de custas nos presentes autos.

Quanto à eventual violação do princípio do contraditório, este satisfaz-se com a possibilidade de as partes exercer o seu direito de alegar, não se exigindo a apresentação de alegações efectivas. Daí que não tenha qualquer fundamento a invocação da violação do princípio do contraditório se as alegações forem mandadas desentranhar.

Por isso, determina-se que, por falta de pagamento de multa por parte da requerida sejam desentranhadas dos presentes autos as alegações por ela produzidas e apresentadas em 25-10-2024.

### **3. Fundamentação de facto.**

Considerando os articulados das partes, os documentos juntos e o processo administrativo, são considerados provados os factos que a seguir se indicam.

#### **3.1 - Factos provados:**

---

De acordo com a alegação das partes e dos documentos juntos e com interesse para a decisão final dos presentes autos, estão provados os seguintes factos:

a) A requerente é uma sociedade anónima, que tem por objecto a gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indirecta do exercício de actividades económicas, podendo pode prestar serviços técnicos de administração e gestão às sociedades em que possua participação. (provado pela certidão permanente constante do processo administrativo junto aos autos).

b) A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo externo, realizado ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2022... . (provado por acordo das partes)

c) Do Relatório da Inspeção Tributária resultou o acto tributário agora contestado, consequente de uma única correção efetuada à matéria tributável, em montante total de €548.561,33 (provado pelo doc. 2 junto pela requerente e pelo processo administrativo).

d) Os Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) verificaram que foram reconhecidas contabilisticamente, perdas por Imparidade, em montante de €548.561,33, “registo na conta SNC # 6512 – Perdas por imparidade – Outros devedores e em contas de balanço, #278105 –B...-Dívida empreitada e #279. (provado pelo doc. 2 junto pela requerente e pelo processo administrativo).

e) Correu termos um Processo Especial de Revitalização (PER) da B..., NIF ... (devedora da requerente) que transitou em julgado a 20/05/2015, onde foram reconhecidos créditos da requerente A..., SGPS, SA pela Ficha Técnica 7, no montante total de €1.418.997,01, referentes a capital €1.357.284,30 e juros de €44.291,87, nos termos de uma relação provisória elaborada pelo Administrador Judicial a qual se converteu em definitiva nos termos do n.º 4 do artigo 17.º-D do CIRE, na redação da Lei n.º 16/2012, de 20.04, e assim integrou o plano de Doc.º n.º 4 junto com o PPA (cf. artigos 11º e 29º da dita contestação). (provado pelo doc. 4 – certidão judicial - junto pela requerente e pela relação final de credores junta em 6/9/2024).

f) Naquele PER, ficou estabelecido que a dívida da requerente seria paga em 11 prestações anuais, sendo que a primeira prestação do crédito reclamado e reconhecido seria paga 24 meses após o trânsito em julgado da sentença homologatória do Plano de Recuperação, tendo a requerente votado contra esta carência (provado pelos docs. 4 e 5 juntos pela requerente e pelo processo administrativo).

g) Em 2014, a sociedade B... apresentava dificuldades em cumprir as suas obrigações para com os credores e já tinha pendentes vários processos de execução de outros credores, pelo que requereu um PER em 2015. (cfr. processo administrativo).

h) As primeiras duas prestações anuais, que se venceram em 2017 e 2018, respetivamente, foram tempestivamente pagas à ora requerente pela impugnante pela sociedade B..., no montante de €41.241,15, respetivamente em 23/5/2017 e 18/5/2018, em cumprimento do acordo celebrado. (provado pelos docs. juntos pela requerente em 6/9/2024).

i) A terceira prestação, e todas as outras que, entretanto, igualmente se venceram, não o foram, pelo que, em 2019, a ora requerente interpelou a B..., por incumprimento da terceira prestação do Plano de Pagamentos (provado pelo doc. 6 junto pela requerente e do processo administrativo).

j) Em 2019, face ao que consta dos factos provados anteriormente, a ora impugnante verificou o risco de incobrabilidade do seu crédito, porque a B... também incumpriu o Plano de Pagamentos com outros credores, inclusivamente credores mais graduados (provado pelo doc. 7 junto pela requerente e relação de créditos junta com o requerimento de 6/9/2024).

k) Nas contas da B..., resultava especialmente refletida nos relatórios de solvabilidade, em meados de 2019, oito circunstâncias especialmente contrárias à possibilidade de cumprimento do acordo de pagamento:

- a) um risco de insolvência extremamente elevado (tanto quanto de 11 em 100, sendo 1 risco máximo e 100 ausência de risco);*
- b) um volume de ações judiciais pendentes muitíssimo significativo (34);*
- c) uma queda acentuadíssima do volume de negócios (tanto quanto de -82,66%);*

- d) *uma queda ainda mais pronunciada do EBITDA (tanto quanto de -102,15%);*
- e) *capitais próprios insuficientes para solver os créditos reconhecidos no PER;*
- f) *liquidez insuficiente sequer para pagar os créditos garantidos e reconhecidos no PER;*
- g) *um número de trabalhadores extremamente deficitário e incompatível com a atividade que no Plano de Recuperação a devedora se comprometeu prosseguir (apenas 3, mais precisamente);*
- h) *um volume de vendas incompatível com o Plano de Recuperação. (Provado pelo doc. 8 que junto pelo Requerente)*

l) Em 2019, a devedora foi incluída na Lista Pública de Execuções, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do CPC (Provado pelo doc. 9 junto pela Requerente)

m) Consta do Relatório da Inspeção Tributária (RIT), o seguinte:

## **V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades**

### **V.1. Aceitação como gastos ou perdas**

#### **Perdas por Imparidade de dividas a receber (campo A5010 da IES)**

##### **Enquadramento legal**

*O artigo 41.º do Código do IRC estabelece o tratamento, para efeitos de determinação do lucro tributável, dos créditos incobráveis.*

*O primeiro aspeto a salientar é que este artigo 41.º do CIRC não se destina a suprir a falta do reconhecimento das perdas por imparidade no exercício em que se verificou existir uma evidência objetiva de que tal crédito estava em imparidade, ou seja, o artigo 41.º do CIRC não opera como norma alternativa ao disposto nos artigos 28.-A e 28.º-B do mesmo código, não permitindo, por isso, ao sujeito passivo credor optar por apenas reconhecer o gasto quando o crédito for dado como incobrável.*

*A aplicação em pleno do artigo 41.º do CIRC ocorre quando os créditos se tomam incobráveis, sem que tenha sido reconhecida, contabilisticamente, a perda por imparidade, ou por não se ter verificado antes qualquer risco de incobrabilidade, ou por dizer respeito a outros créditos, como é o caso de créditos relativos a adiantamentos feitos a fornecedores (em que não existiu venda ou prestação de serviços, nem devolução das quantias adiantadas), ou então, mesmo tendo sido contabilizada a perda por imparidade, esta não tenha reunido as condições para a respetiva aceitação fiscal, ou ainda quando a perda por imparidade, embora reconhecida e admitida fiscalmente, não cubra a totalidade da dívida.*

*O desrespeito pelos critérios estabelecidos no artigo 28.º-B do CIRC, conduzindo à não constituição das perdas por imparidade ou à sua constituição por valores insuficientes, poderá determinar a não aceitação, para efeitos fiscais, no período em que tal se vier a efetivar, do gasto associado ao crédito relativamente ao qual ainda não tenha sido*

reconhecida a respetiva imparidade, mesmo que tal resulte da sua incobrabilidade nos termos do artigo 41.º do CIRC.

Nestes casos, para efeitos de apuramento do lucro tributável, de acordo com o n.º 1 do artigo 41.º do CIRC:

"os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação, desde que a incobrabilidade resulte das situações a seguir Indicadas e desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente;

....

c) Em processo de insolvência ou em processo especial de revitalização (PER), quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito (redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o OE para 2018)"

Mais adiante:

### **Conclusão**

Conforme informação disponibilizada pelo SP não tinha sido constituída nenhuma imparidade relativamente a esta dívida, confirmado também pela análise efetuada à IES/DA do exercício anterior, onde não constam quaisquer valores nos quadros 05281-A-Perdas Por Imparidade em Ativo's Financeiros e 05282-A-Dívidas Registadas como de Cobrança duvidosa, prevendo as dívidas relativas a processo de insolvência ou em processo especial de revitalização (PER), as reclamadas judicialmente e ainda as dívidas em mora, não cumprindo com o estipulado no artigo 28.º-B do CIRC.

Foi entregue um documento emitido pela Agente de Execução em 23.06.2023 sobre o estado do processo de execução, processo esse datado de 2020 e sem qualquer identificação do montante em dívida.

Até à presente data não foi remetida a cópia do trânsito em Julgado da sentença de homologação nem o plano de recuperação do PER onde se estabelece o pagamento em prestações em que fique evidente o valor da dívida. não se reconhecendo deste modo a sua incobrabilidade, conforme o estatuído na alínea c) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC.

Pelo exposto, afigura-se-nos que em 2019 foi constituída imparidade a 100% da dívida da B..., sem respeitar as regras do artigo 28.º-B, relativo aos momentos da constituição da imparidade, conforme alínea c) do n.º 1 e n.º 2.

Contabilisticamente verifica-se que o montante de 548 561,33€ foi registado na conta SNC # 6512- Perdas por imparidade-Outros devedores e em contas de balanço, #278105 -B...- Dívida empreitada e #279 -, no entanto os 100% da dívida (a que corresponde uma dívida registada em imparidade de créditos em mora há mais de 2 anos) não é aceite na totalidade neste exercício por via da especialização dos exercícios, previsto no artigo 18º do CIRC, uma vez que deveria ter respeitado os momentos da sua aceitação, previstos no n.º 2 do artigo 28.º-B do CIRC. Também não estão reunidas as condições

*para ser aceite pela alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo, uma vez que ainda não tem pendente um processo de execução neste exercício.*

*Deste modo, o montante de 548 561,33€, registado como perda de imparidade, não é aceite fiscalmente, de acordo com o artigo, 28.º-B do CIRC, pelo que deve ser acrescido no campo 718 do Q07 da Modelo22.*

*Acresce que consultada a aplicação e-Fatura não é visível qualquer faturação emitida pelo sujeito passivo à B..., NIF ..., desde 2015 até ao exercício em análise.*

## **V.2. IMPOSTO S/ RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS**

*Pelo facto de considerarmos que não se encontra justificada a incobrabilidade, conforme o estatuído na alínea c) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC, o valor das perdas por imparidade não é aceite como gasto, por se verificar que não foram apresentados os documentos nomeadamente cópia do trânsito em julgado da sentença de homologação do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito, com evidência do montante do crédito em causa, de acordo com o solicitado (Ponto V.1.), pelo que o valor de 548.561,33€ é de acrescer ao rendimento coletável.*

### **V.2.1. Correções propostas na Declaração Modelo 22**

*Em resultado das irregularidades descritas anteriormente, o SP passa de um lucro para efeitos fiscais no montante de 58 240,22€ para um lucro tributável no montante de 606 801,55€ nos termos do artigo 17º do CIRC, conforme sistematizado nos respetivos campos do Quadro 07 da Declaração modelo 22.*

n) No contexto da referida ordem de serviço n.º OI2022..., por mensagem de correio eletrónico de 11.07.2023, a Senhora Inspectora solicitou ao contabilista “cópia da sentença de homologação do plano de recuperação do PER”. (provado pelo doc. 10 junto pela requerente)

o) Não obstante, de imediato elaborou o projeto de relatório, em 13.07.2023, o qual foi sancionado por despacho do Chefe de Divisão de 17.07.2023, e notificado à impugnante por ofício subscrito nessa mesma data (provado pelo doc. 10 junto pela requerente).

p) Em ficha doutrinária da AT, consta relativamente a perdas por Imparidade em créditos de cobrança duvidosa – processos PER Processo: 2017 540 - PIV 11630, uma informação vinculativa sobre a dedutibilidade fiscal de perdas por imparidade e a tributação aquando da sua reversão, sancionada por despacho de 2017-05-31, da Subdiretora Geral do IR e das Relações Internacionais, segundo a qual, no período de tributação em que aqueles processos PER sejam encerrados, em virtude do trânsito em julgado da homologação do plano de revitalização, deixa de se verificar o risco de incobrabilidade, constituindo o valor

daquelas perdas por imparidade componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º - A do CIRC, sendo objeto de tributação nesse período (provado pelo documento junto pela requerente em 6/9/2024).

q) A liquidação impugnada ora impugnada e o respectivo acerto de contas, notificados à requerente, no montante de € 48.189,59, tinha como data limite de pagamento 2023-12-14 (provado pelo documento 1 junto pela requerente com o PPA)

r) O Requerente apresentou a 8-03-2024, o presente pedido de pronúncia no Tribunal Arbitral.

### **3.2 Factos não provados e fundamentação da matéria de facto considerada provada.**

Não existem outros factos provados ou não provados com interesse para a decisão deste processo.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela requerente e no que consta do processo administrativo e também os factos que as partes estão de acordo em considerar provados, conforme resulta do por si alegado em sede de requerimento inicial e das respostas que lhe sucederam, tendo em conta as várias soluções de direito que o caso comporta.

Os factos elencados na factualidade assente resultaram da análise crítica de toda a prova produzida nos autos, designadamente das informações oficiais, documentos constantes dos autos e do processo administrativo apenso, não impugnados, conforme remissão feita a propósito de cada número do probatório, sendo indicado expressamente em cada alínea o (s) documento(s) que contribuiriam para a extração de tal facto, conforme resulta do alegado em sede de requerimento inicial e da resposta, tendo em conta as várias soluções de direito que o caso comporta, atentas as posições das partes.

A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais.

## **4. Matéria de direito**

#### **4.1 - Questões a resolver:**

A única questão de direito que se coloca nos presentes autos tem a ver com a aferição da tempestividade do reconhecimento da imparidade pela requerente.

Ou a mesma podia ser reconhecida apenas em 2019, como pretende a requerente, ou seja, no ano em que requerente constatou que a sociedade B..., SA deixou de cumprir as suas obrigações assumidas no acordo homologado no PER, ou se no momento em que tendo sido homologado esse acordo (2015), era possível à requerente de forma objetiva concluir pela impossibilidade de cobrar o crédito e conseqüentemente pela existência de imparidade dessa dívida da referida sociedade. Como entende a requerida.

Na verdade, segundo a requerida, era em 2015 que requerente devia ter reconhecido contabilisticamente uma imparidade por existir evidência objetiva de que se estava diante da probabilidade de o devedor vir a entrar em falência.

Vamos analisar em primeiro lugar o enquadramento legal invocado pelas partes e depois decidir se existe ou não ilegalidade no reconhecimento da imparidade apenas em 2019, como pretende a requerida, para podermos concluir se deve ou não ser anulado o acto de liquidação adicional de IRC ora impugnado.

#### **4.2 – O enquadramento legal e jurisprudencial:**

De acordo com a norma contabilística e de relato financeiro (NCRF 27), vigente ao tempo dos factos, no seu parágrafo 23, determinava-se que:

*“À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados”.*

Por sua vez, o § 24 da citada NCRF 27, estabelecia que:

*“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;*
- (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;*
- (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”.*

Por sua vez, o artº. 28º.-B do CIRC, introduzido neste código pela Lei n.º 2/2014, de 16/1, determina que:

#### **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.*

Convém também ter presente o disposto no artº. 18º. do CIRC, onde se dispõe:

*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.*

3 - *Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:*

*a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;*

*b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;*

*c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º*

Perante este formalismo, os tribunais fiscais e arbitrais têm temperado a sua rigidez com a aplicação do princípio da justiça.

Neste sentido, o acórdão do STA de 27/10/2021, proferido no processo 0610/15.1BELRA, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta>, onde se decidiu<sup>3</sup>:

*II - O princípio legal da especialização dos exercícios determina que a imputação das variações cambiais apenas pode ter lugar quando, e na medida em que, estas sejam efectivas, i. e., nos exercícios em que se produzam os respectivos efeitos económicos (ainda que os efeitos financeiros sejam diferidos para*

<sup>3</sup> Refira-se que a requerida na sua resposta cita este acórdão no ponto 60, mas apenas transcreve a parte I do respectivo sumário, não transcrevendo as partes II e III que ora se citam

*momento ulterior), e não anualmente, a título de meras variações cambiais potenciais, apuradas no balanço, o qual é elaborado com base nas regras da contabilidade;*

*III - O princípio da justiça deve ser interpretado e aplicado como elemento integrador da norma da periodização do lucro tributável, no sentido de garantir a sua efectividade, resultando daí, para a Administração Tributária, a obrigação de harmonização inter-exercícios do enquadramento temporal de um elemento integrante do facto tributário que tenha natureza comunicante (simétrica inter-exercícios).*

Do texto do citado acórdão, entendemos relevar transcrever as seguintes partes:

*“A questão que se coloca é a de saber se neste caso o princípio da especialização de exercícios deve ceder perante outros princípios, designadamente perante o princípio da justiça.*

*Pois bem, enquadrando a realidade em apreço, e começando pelo princípio da especialização dos exercícios, o Ac. deste Tribunal de 09-10-2020, Proc. nº 01278-12.2BELRS 0574/18, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), refere que*

*“ ... o princípio da especialização dos exercícios, consagrado hoje no artigo 18.º, n.º 1 do CIRC e baseado no critério da imputação económica e não da imputação financeira dos proveitos e dos custos, diz-nos, como tem sido reiterado pela jurisprudência do STA, que “só podem ser imputados a cada ano os proveitos e custos nele verificados, independentemente dos respectivos recebimentos e pagamentos” (cf., por todos, acórdão de 25 de Junho de 2008, processo 291/08), e ainda que o seu propósito é “tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que os respectivos recebimentos ou pagamentos ocorram” (cf., por todos, acórdão de 2 de Abril de 2008, processo 807/07)”*

Este princípio é o “informador material”, i. e., o pressuposto legitimador das opções normativas e das operações administrativas - baseadas no pressuposto rígido da necessidade de efectuar um corte temporal (anual) na sequência dinâmica que é o fluxo económico empresarial, tendo em vista o apuramento da situação económica do sujeito passivo para efeitos de liquidação do imposto sobre o rendimento – que hão-de permitir a imputação dos elementos positivos e negativos a quantificar no contexto da determinação do lucro tributável em IRC. A rigidez da regra – proveitos e custos cujos efeitos

económicos se produziram naquele período, independentemente de serem ou não acompanhados dos correspondentes fluxos financeiros (por exemplo, contabilizam-se, como proveitos, vendas cujos pagamentos ainda não foram recebidos e, como custos, despesas que ainda não foram pagas) – é a única forma praticável de, com a segurança jurídica necessária, imprimir um tratamento igualitário a todos os sujeitos passivos, cumprindo, igualmente, o princípio da tributação objectiva pelo rendimento real.

*E o legislador complementa depois esta regra com uma regra especial adicional - **apta a imprimir a flexibilidade necessária para neutralizar injustiças flagrantes** -, segundo a qual se admite que possam ainda ser imputados a um exercício componentes positivas ou negativas respeitantes a exercícios anteriores, desde que, na data de encerramento das contas dos exercícios a que deveriam ser imputadas, as mesmas sejam imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas (actual n.º 2 do artigo 18.º do CIRC). Esta regra adicional confirma uma das imensões essenciais do princípio da especialização dos exercícios: a de que só podem ser imputados a um exercício proveitos e gastos efectivos ou previsíveis, excluindo-se os hipotéticos, incertos e imprevisíveis, que, a ocorrerem, hão-de ser imputados nesse respectivo exercício.*

Veja-se que o legislador tem consagrado também outras regras legais que, substancialmente, constituem matizes ao princípio da especialização dos exercícios, tendo em vista, de acordo com a ***margem de livre conformação legislativa que a Constituição lhe reconhece***, procurar harmonizar, em abstracto, a segurança jurídica necessária à fixação dos critérios que presidem à determinação da base tributável do IRC (o lucro tributável), à luz das práticas comparáveis no plano internacional, com o ***princípio constitucional da tributação das empresas segundo o rendimento real*** (cf. artigo 104.º/2 da CRP).

Esta ponderação em abstracto, que subjaz ao regime jurídico legal positivo e que vincula a AT na gestão e administração do imposto, assim como os tribunais no momento da fiscalização da legalidade dos actos por ela praticados, não impede que estes – os tribunais – possam ainda intervir, em concreto, anulando decisões da AT, sempre que as mesmas não interpretem correctamente aqueles preceitos, e, com isso, pratiquem actos feridos de ilegalidade em sentido amplo - que a jurisprudência do STA tem qualificado como violadores dos princípios que limitam a actividade da Administração em geral e da AT em

particular, **mormente, do princípio da justiça, consagrado, respectivamente, no n.º 2 do artigo 266.º da CRP e no artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT)**. É o que sucede quando, por exemplo, a AT invoca as regras do princípio da especialização dos exercícios para impedir a dedução de um prejuízo em que o sujeito passivo efectivamente incorreu, mas que não poderia ter contabilizado no exercício respectivo - v. por todos, o já mencionado acórdão de 25 de Junho de 2008, processo n.º 291/08 e o acórdão de 19 de Novembro de 2008, processo n.º 325/08. ...”.

Por sua vez, os tribunais arbitrais têm seguido a mesma orientação, de que são prova os Acs. de 4/10/2021, proferido no Proc.º. 554/2020, de 31-7-2021, proferido no Proc.º. 274/2020 e de 4-10-2021, proferido no Proc.º. 431/2020, sendo de este que transcrevemos esta parte:

*“A Requerente convoca a jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo que, sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, admite a imputação de custos a outros exercícios económicos, **quando não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais**, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, como é o caso em que está prestes a acabar ou iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir prejuízos de determinado exercício ou retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributários. O mesmo princípio pode entender-se aplicável à imputação de ganhos (v. acórdão daquele Supremo Tribunal, de 13 de outubro de 1996, processo n.º 020404).*

*É este o entendimento que se perfilha, **sendo a violação do princípio da periodização económica superável por parametrização do princípio da justiça**, nos moldes reiterados pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 14 de março de 2018, processo n.º 0716/13.*

*Desta forma, se fosse de prevalecer o entendimento da Requerida (o que, importa clarificar, não é o caso), isso representaria a **impossibilidade prática de deduzir as expressivas perdas sofridas em qualquer dos exercícios**: no de 2015 porque, à data, não estavam relevadas contabilisticamente essas perdas por imparidade (requisito constitutivo da dedução fiscal, de acordo com o disposto no artigo 28.º-A, n.º 1 do Código do IRC), e, no de 2016, por violação do princípio da especialização dos exercícios. Circunstância que se reconduz à violação do princípio da justiça como afirmado na citada decisão arbitral n.º 666/2018-T e na decisão arbitral n.º 588/2015-T, de 29 de abril de 2026.*

*Em sintonia com esta orientação se manifesta a doutrina, nomeadamente DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, nos seguintes termos:*

*“Esta é uma situação em que o exercício de um poder vinculado (correção da matéria colectável em face da 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 arts. 266.º, n.º 2 da C.R.P. e 50.º da L.G.T., para obstar à possibilidade de efectuar 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 colectável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização, reposição essa que a administração fiscal deve efectuar mesmo que não lhe traga 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 efectuar a correção, limitando aquele dever de correção por força do princípio da justiça.” – v. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Lisboa 2012, Encontro da Escrita, a pp. 453-454.*

*Bem como RUI DUARTE MORAIS, que apesar de começar por salientar que a lei fiscal consagra com grande rigidez o princípio da especialização dos exercícios, conclui que o mesmo tem que “**ser entendido com um mínimo de flexibilidade, especialmente quando a consideração do custo em questão no exercício a que, correctamente, deveria ter sido imputado não é mais possível**. [...] há que não esquecer que, muitas vezes, a consideração de um custo ou proveito implica como que uma **prognose sobre factos futuros, com o risco e, até, o subjectivismo que tal envolve**: pense-se, p. ex., nos casos de avaliação da incobabilidade de um crédito em mora” – v. Apontamentos ao IRC, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 69-71.*

*Em sentido idêntico, dizem JOAQUIM MIRANDA SARMENTO, RICARDO NUNES e MARTA MORAIS PINTO: “Nos casos [...] em que não tenham sido reconhecidas perdas por imparidade, ou ajustamentos até aos limites que seriam fiscalmente aceites, nada impede que o sejam mais tarde, sem prejuízo de a administração fiscal poder proceder às correções que entender adequadas, **quando fundamentadamente demonstrar que tal procedimento visou apenas intenção de evasão fiscal**. É neste sentido que aponta o Ofício n.º..., da Direcção de Serviços do IRC, de 19 de janeiro de 1998, o qual poderá manter atualidade”*

---

– v. *Manual Teórico-Prático de IRC, Lisboa, Almedina, 2021, p. 86 (nota de rodapé 50).*

Os sublinhados e os negritos constantes das citações são da nossa responsabilidade.

Face ao que se deixa transcrito, podemos resumir o enquadramento legal do reconhecimento das imparidades aos seguintes pontos:

1 - a imparidade deve ser reconhecida no ano fiscal em que seja previsível que o devedor não irá cumprir as suas obrigações.

2 - Esse momento pode ser averiguado de duas maneiras: ou pela aplicação literal da lei, nomeadamente do artigo 28-B, n.º.1, al. b) do CIRC, segundo a qual a existência de um processo de PER significará que o devedor está em dificuldades financeiras ou

3 - Este princípio rígido deve ceder segundo a jurisprudência perante o princípio constitucional da justiça, se e quando o requerente que reconheceu a imparidade mais tarde, o não fez por razões de evasão e fraude fiscal, mas com base em dados objetivos nomeadamente tentativas de cobrança perante o devedor do crédito que gera a imparidade ou qualquer outra circunstância de que possa resultar uma expectativa legítima de que o crédito ainda seja pago.

Além disso, não resulta nem da jurisprudência citada, nem da lei, nem da aplicação do princípio da justiça que o não reconhecimento da imparidade com base na simples mora na cobrança do crédito possa conduzir sem mais à conclusão de que se está a pretender fazer uma aplicação do reconhecimento das imparidades com o objetivo de fraude ou evasão fiscal.

#### **4.3 – A aplicação do enquadramento referido ao caso presente:**

Aplicando os princípios e os critérios que se deixam expostos à situação dos presentes autos e aos factos considerados provados, é evidente desde logo, que não

resulta que objetivamente a requerente tivesse podido concluir em 2015 que o seu crédito não seria pago.

E isto não obstante facto de nesse ano de 2015 o devedor ter pendente um processo especial de revitalização (PER), pois que neste mesmo processo foi reconhecido na sua totalidade o capital do crédito da ora requerente sobre a B... e de, neste mesmo processo ter sido homologado por sentença com trânsito em julgado, um acordo de pagamento, com uma carência de 24 meses, mas a pagar em 11 prestações anuais com início em 2017, tudo em consequência de proposta do Administrador Judicial que considerava viável a empresa.

São estes dados objetivos que permitem concluir que não havia uma evidência que a requerente pudesse subjetivamente entender como significando que a devedora iria entrar em insolvência. A estes factos acresce que nos anos 2017 e 2018, a devedora pagou pontualmente duas das prestações a que estava obrigada, segundo o acordo homologado no PER.

Aliás, este entendimento está de acordo com a informação vinculativa emitida pela AT nos termos do facto provado p), que a mesma AT não seguiu nos presentes autos.

Portanto, não existe no não reconhecimento da imparidade em 2015, qualquer situação de ensaiar uma evasão ou fraude fiscal, não obstante a requerida por diversas vezes na sua resposta alegar ser essa a intenção da requerente para proceder apenas ao reconhecimento da imparidade em 2019. Porém, a requerida não indica qualquer facto situação ou indício que onde pudesse concluir-se essa intenção fraudulenta por parte da requerente, sendo que a eventual presunção extraída do artº. 28º.-B) nº. 1, al a) do CIRC, é uma presunção elidível, nos termos do artº. 73º. da Lei Geral Tributária.

Deve ainda ter-se em conta o disposto no artº. 17.º-E do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, onde se estabelece a suspensão das medidas de execução, determinando-se que, a decisão a que se refere o n.º 5 do artigo 17.º-C (*nomeação de administrador provisório*) obsta à instauração de quaisquer ações executivas contra a empresa para cobrança de créditos durante um período máximo de quatro meses, e

suspende quanto à empresa, durante o mesmo período, as ações em curso com idêntica finalidade (n.º.1), sendo que (n.º. 2) a requerimento fundamentado da empresa, de um credor ou do administrador judicial provisório, desde que deduzido no prazo de negociações, o juiz pode, de imediato, prorrogar o prazo de vigência da suspensão prevista no número anterior, por um mês, caso se verifique uma das seguintes situações: a) Tenham ocorrido progressos significativos nas negociações do plano de reestruturação, como foi o presente caso, pois até foi obtido um acordo.

Por fim, refira-se que a requerente apenas reconheceu a imparidade, quando concluiu pela impossibilidade objectiva de receber o seu crédito e também pelo facto de nesse ano de 2019, a requerida devedora ter sido inscrita Lista Pública de Execuções.

Face ao exposto, entendemos que não se demonstra qualquer intenção fraudulenta por parte do requerente, nem se alega ou demonstra qualquer facto de que possa concluir-se idoneamente e com segurança essa intenção, apesar de esta ser repetidamente alegada pela requerida na sua resposta, mas não sendo acompanhada da alegação de quaisquer factos que possam sustentá-la, pelo que manifestamente não pode proceder.

Até porque qualquer pessoa medianamente sagaz teria feito a avaliação subjetiva que fez a requerente em 2015, face à existência do processo de revitalização (PER), até porque na pendência deste não era possível instaurar qualquer execução tendente a cobrança da dívida.

Consequentemente, conclui-se assim que a requerente tem razão no seu pedido de anulação da liquidação adicional de IRC porquanto esta correcção dos gastos fiscalmente reduzidos relativamente às perdas por imparidade no crédito em casa, no valor de € 548.561,33, padece do vício material de erro sobre os seus pressupostos de facto, pelo que deve ser anulado o acto tributário de liquidação de IRC ora impugnado, bem como a liquidação de juros compensatórios a ela associados.

## **5. Indemnização pelos custos de garantia bancária prestada:**

No que respeita ao pedido de pagamento das despesas com uma garantia bancária, pedido este formulado no peditório final do PPA pela ora requerente e que esta terá pago eventualmente para suspender a execução do imposto que lhe foi liquidado, a mesma não pode proceder.

Com efeito, não foram alegados pela requerente quaisquer factos tendentes a demonstrar que tivesse sido instaurada um processo execução fiscal, onde tivesse sido prestada essa garantia bancária.

Ainda ensaiou a requerente uma tentativa de demonstrar esse prejuízo, através da junção de documentos com as suas alegações finais. Porém, os documentos como provas que são têm em vista a prova de factos anteriormente alegados, o que não aconteceu nos presentes autos, quer no PPA inicial, quer em qualquer outra intervenção posterior da requerente nos presentes autos.

Deste modo, não estando alegados quaisquer factos relativos aos custos da prestação de uma garantia bancária, na falta de elementos fáticos que o suportem, o pedido formulado terá de improceder e a requerida será absolvido do mesmo.

## **7. Decisão**

**Nestes termos, decide-se:**

- a) julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e conseqüentemente anula-se a liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), no montante total a pagar de € 48.189,59, incluindo juros compensatórios, que foi notificada à ora requerente e relativo ao exercício de 2019, nos termos das demonstrações que foram juntas como doc.º n.º 1 com o PPA.**
- b) julgar improcedente por não provado o pedido de indemnização dos encargos com a eventual garantia prestada no PEF.**

## **8. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **48.189,59**, indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **9. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante total das custas a pagar em € **2.142,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, condenando-se a requerida no pagamento de 9/10 das custas e a requerente no pagamento de 1/10 das custas

Lisboa, 19-01-2025

O Árbitro

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

*Texto elaborado com a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.*