

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 487/2025-T

Tema: IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Créditos de Cobrança Duvidosa. Perda por Imparidade em Dívidas a Receber.

Sumário:

1. O princípio da especialização dos exercícios, a que se refere o artigo 18.º do Código do IRC, não obsta a que sejam imputáveis a um período de tributação custos referentes a períodos anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.
2. Tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira procedido à correção do lucro tributável de uma sociedade, no exercício de 2021, por desconsideração de uma imparidade por crédito de cobrança duvidosa, por aplicação do princípio da especialização dos exercícios, teria a Autoridade Tributária e Aduaneira a obrigação de proceder à correção simétrica desse acréscimo, permitindo a anulação ou reversão da correção relativa à imparidade no exercício de 2019.
3. O princípio da periodização não é absoluto. Para além das exceções legalmente estabelecidas, haverá que calibrar a sua conciliação com o princípio da justiça, que tem assento constitucional e legal no artigo 266.º da CRP e no artigo 55.º da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1 Enquadramento

1. A sociedade **A...**, **LD.^a**, com o número de identificação fiscal..., e com sede social em Rua ..., n.º ... – ..., ...-... Braga, (doravante designada por Requerente), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), sendo **Requerida** a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), (de ora em diante designada por Requerida).
2. No pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 20.05.2025, a Requerente peticiona que lhe seja considerado como gasto dedutível no exercício de 2021, o valor da imparidade constituída sobre os créditos de cobrança duvidosa do cliente B..., LD.^a, porquanto, da desconsideração do princípio da especialização dos exercícios (art.º 18.º do CIRC), não se verificou qualquer prejuízo para a Autoridade Tributária e Aduaneira nem tal desconsideração temporal resultou de uma qualquer intencionalidade de manipulação de resultados fiscais.
3. A Requerente pede a anulação da liquidação n.º 2025..., de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), do ano de 2021, no valor de € 29.856,09, na qual se inclui o valor de € 2.750,05 de juros compensatórios, resultante de correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Braga, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2024... .
4. Em 22.05.2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi de imediato notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, em 11.09.2024 foi designado, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o ora signatário como Árbitro para integrar o Tribunal arbitral singular, o qual, no prazo legal, comunicou a aceitação do encargo.

5. Tendo sido notificadas da nomeação do árbitro, as Partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD e, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 29.07.2025, verificou-se a constituição do Tribunal Arbitral.
6. Em 29.07.2025 foi proferido despacho arbitral para a Exm.ª Diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.
7. Em 15.10.2025, a Requerida veio juntar aos autos a sua resposta e o processo administrativo, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, tendo-se defendido por impugnação e advogado que o pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado improcedente e mantido na ordem jurídica o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) impugnado.
8. Em face do conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas Partes, por despacho de 04.11.2025, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), visto que não foi suscitada qualquer exceção, e considerando a prova documental produzida e a natureza das questões a decidir, o Tribunal decidiu: i) Dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; ii) Determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, a apresentar pelas Partes no prazo simultâneo de 15 dias, por aplicação conjunta do previsto no artigo 91.º, n.º 5, do CPTA, e no artigo 120.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º do RJAT; iii) Determinar que a decisão arbitral será proferida no prazo previsto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT.
9. Todavia, não foi possível proferir a decisão arbitral até ao termo do prazo de seis meses previsto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT e, por despachos arbitrais inseridos no processo e registados no sistema de gestão processual do CAAD, proferidos ao

abrigo do normativo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, por razões inerentes à gestão de prioridades processuais, verificou-se a necessidade de prorrogar o prazo para a prolação da decisão arbitral, sendo que o prazo legal em curso termina no dia 29 de março de 2026.

10. Em 26.11.2025, a Requerente apresentou as suas alegações, as quais aqui se dão por integralmente reproduzidas, tendo a Requerente, no essencial, invocado os argumentos aduzidos no pedido de pronúncia arbitral, em ordem a que seja considerado como gasto dedutível no exercício de 2021, o valor da imparidade constituída sobre os créditos de cobrança duvidosa do seu cliente B..., Ld.^a, com a consequente anulação da liquidação de IRC n.º 2025..., no valor de € 29.856,09, relativa ao ano de 2021.

11. Na mesma data, outrossim, a Requerida apresentou as suas alegações, as quais se dão aqui por integralmente reproduzidas, tendo, no essencial, reafirmado as razões aduzidas na resposta e pugnado pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, devendo ser mantido na ordem jurídica o ato tributário de liquidação de IRC impugnado e a Requerida absolvida do pedido.

II. RAZÕES ADUZIDAS PELAS PARTES

II.1 Pela Requerente

12. No pedido de pronúncia arbitral apresentado, a Requerente reage contra o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), n.º 2025 ..., relativo ao período de tributação do ano de 2021, no valor de € 29.856,09, que inclui juros compensatórios no valor de € 2.750,05.

13. O ato de liquidação de IRC resulta da desconsideração da perda por imparidade registada no final do exercício de 2021, no valor de € 120.471,12, relacionada com os créditos de cobrança duvidosa do cliente B... Ld.^a, e tem por base a correção

efetuada no âmbito do procedimento de inspeção tributária levado a efeito pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Braga, ação de inspeção que foi realizada ao exercício de 2021 ao abrigo da Ordem de Serviço n.º 0I2024... .

14. A Requerente considera que lhe deve ser considerado, como gasto dedutível no exercício de 2021, o valor da imparidade constituída sobre os créditos de cobrança duvidosa do cliente B... Ld.^a, porquanto, da desconsideração do princípio da especialização dos exercícios, não se verificou qualquer prejuízo para a Autoridade Tributária e Aduaneira nem tal desconsideração temporal resultou de uma qualquer intencionalidade de manipulação de resultados fiscais.
15. Os serviços de contabilidade são prestados pela empresa C..., Ld.^a, na pessoa do Contabilista Certificado D... que, em regime de outsourcing, supervisiona e realiza os procedimentos de encerramento da contabilidade em cada exercício económico.
16. A contabilização no ano de 2021 da imparidade relativa aos créditos de cobrança duvidosa do cliente B... Ld.^a, ficou a dever-se a uma desarticulação entre os serviços administrativos da Requerente e a empresa de contabilidade, tendo-se verificado uma falta de comunicação entre ambas em relação à sentença de declaração de insolvência da sociedade B... Ld.^a.
17. Esta falta de comunicação da declaração de insolvência motivou que no período de tributação de 2019, não tivesse sido constituída qualquer imparidade, tendo a Requerente apresentado a declaração de rendimentos modelo 22-IRC com um lucro tributável de € 57.899,17.
18. A Requerente realça que, em relação ao período de tributação do ano de 2019, foi alvo de um procedimento de inspeção tributária, no âmbito do qual o lucro tributável do ano de 2019, foi fixado no montante de € 230.139,34, do qual resultou imposto a pagar no valor de € 43.244,60.

-
19. A Requerente refere que, em relação ao ano de 2020, submeteu a declaração modelo 22 de IRC, na qual apurou um lucro tributável de € 46.571,49, tendo sido reembolsada do valor de € 9.795,38.
20. A Requerente sublinha que, apenas quando estavam a ser realizados os procedimentos de encerramento das constas do exercício de 2021, ao analisar a imparidade relativa ao cliente E... UNIPessoal, LDA, é que o gabinete de contabilidade tomou conhecimento da sentença de insolvência da sociedade B..., Ld.^a., proferida no ano de 2019, e, conseqüentemente, identificou o erro relativo à falta de constituição da imparidade relativa aos créditos da sociedade B... Ld.^a., no valor de € 120.471,12.
21. A Requerente considera que a esta falta de articulação entre os seus serviços e a empresa de contabilidade não foi estranha a conjuntura e o ambiente criado, com a pandemia sanitária COVID-19, que determinou o encerramento de vários estabelecimentos comerciais e de serviços, limitou reuniões presenciais e determinou o confinamento das pessoas.
22. A Requerente destaca que, não considerando o lucro fixado pela AT para o próprio exercício de 2019, caso a imparidade tivesse sido constituída, no valor € 120.471,12, teria absorvido totalmente o lucro gerado no exercício de 2019, no valor de € 57.899,17, e teria originado um prejuízo fiscal no montante de € 67.571,95, e, conseqüentemente, por força do regime da dedutibilidade dos prejuízos fiscais previsto no n.º 2 do artigo 52.º do CIRC, no exercício de 2020, o lucro tributável declarado, no valor de € 46.571,49, teria diminuído no montante de € 36.200,04.
23. E que, assim, caso a imparidade tivesse sido constituída em 2019, ao lucro tributável de 2021, no valor de € 83.976,48, teria sido deduzido o remanescente do prejuízo de 2019, no valor de € 29.971,91, e teria resultado imposto a pagar no valor de € 18.900,00, valor manifestamente inferior ao que agora lhe está a ser exigido (€ 29.856,09).

24. E que, desta forma, nos exercícios de 2019 e 2020 teria havido lugar ao reembolso da quase totalidade das retenções na fonte declaradas, e, em 2021, ter-se-ia verificado uma diminuição substancial do imposto a pagar.
25. A Requerente considera que com o erro praticado só a Requerente ficou prejudicada, uma vez que da não constituição da paridade em 2019 ou resultou recebimento de retenções na fonte inferiores ao devido ou pagamento de imposto em valor superior ao devido e que a atuação da AT ao corrigir o lucro tributável em 2021, não fazendo a correção simétrica em 2019, a situação da Requerente fica afetada e esta prejudicada, o que configura uma situação de injustiça.
26. Em defesa do seu entendimento, a Requerente invoca diversas posições doutrinárias e, inclusive, o ofício-circular n.º C-1/84, de 8/6/84, publicado, conjuntamente com o parecer do Centro de Estudos Fiscais que o sustenta, em Ciência e Técnica Fiscal, n.ºs 307-309, páginas 781-791, bem como o ofício circulado n.º 14, de 23 de novembro de 1993, da Direção de Serviços de IRC.
27. A Requerente invoca diversas decisões jurisprudenciais (Supremo Tribunal Administrativo: de 02/04/2008, recurso n.º 0807/07, de 25/06/2008, recurso n.º 0291/08, de 27/10/2021, recurso n.º 0610/15.1BELRA, de 7/09/2022, recurso n.º 0304/15.8BELLE, de 08/11/2023, recurso n.º 0655/16.4BEBRG), nas quais é abordada a matéria relativa ao princípio da especialização dos exercícios e a sua compatibilização o princípio da justiça.
28. A Requerente destaca que da não constituição da imparidade em 2019 associada ao cliente B... Ld.^a, não resultou para ela qualquer vantagem ou benefício de natureza fiscal ou financeira, o que prova que não existiu qualquer omissão ou estratégia deliberada e intencional de manipular resultados ou operar a sua transferência entre exercícios e de contornar, desta forma, o princípio da especialização dos exercícios.
29. A Requerente invoca que as decisões do Tribunal Arbitral têm advogado a necessidade de temperar o princípio da especialização dos exercícios previsto no

artigo 18.º do Código do IRC, com o princípio da justiça, consagrado no artigo 266.º, 2 da CRP e no artigo 55.º da LGT, fazendo menção as diversas decisões arbitrais (580/2024T, de 21/01/2025, 446/2024-T, de 23/02/2024, 724/2023-T, de 23/02/2024, 677/2023T, de 26/08/2024, 121/2023-T. de 09/05/2024, 263/2022-T, de 21/12/2021 e 203/2022-T, de 05/12/2022), e ainda destaca o Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0655/16.4BEBRG, de 08.11.2023.

30. A Requerente entende que o princípio da especialização dos exercícios, na esteira de inúmera jurisprudência e doutrina, quando conduza a uma situação flagrantemente injusta, deve ser temperado com o princípio da justiça (art.ºs 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), e, conseqüentemente, ser permitida a dedutibilidade do gasto em exercício temporalmente impróprio (2021) quando já não seja possível fazer a correção simétrica no exercício apropriado (2019), sempre que a atuação da contribuinte nessa contabilização não tenha resultado de uma omissão voluntária e intencional com vista a operar uma transferência de resultados entre exercícios, tal como acontece no caso em apreço.
31. A Requerente considera que o pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado procedente e o ato de liquidação de IRC n.º 2025..., relativo ao período de tributação do ano de 2021, no valor de € 29.856,09, deve ser anulado.

II.2 Pela Requerida

32. Na sua resposta, que aqui se dá por integralmente reproduzida, a Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica do ato tributário de liquidação de IRC n.º 2025..., no valor de € 29.856,09, relativo ao período de tributação do ano de 2021, devendo, conseqüentemente, o pedido de pronúncia arbitral ser considerado totalmente improcedente.
33. A Requerida salienta que do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), que dá por integralmente reproduzido, consta a descrição dos factos fiscalmente relevantes que alteraram os valores declarados, meios de prova e fundamentação legal de

8.

suporte das correções efetuadas, nos termos do n.º 3 do art.º 62.º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

34. A Requerida destaca que, o processo de insolvência foi decretado no ano 2019, ano este em que deveria ter sido considerado o gasto da perda por imparidade para a determinação do lucro tributável, e que, nos termos do artigo 28.º-B do Código do IRC, as perdas por imparidade são determinadas pelos créditos de cobrança duvidosa em que o risco de incobabilidade está justificado quando o devedor tenha pendente processo de insolvência, conforme se verifica no caso concreto do devedor B..., Ld.ª., com o processo n.º .../19...T8VNG, 30.05.2019.

35. A Requerida destaca que, em relação à periodização dos exercícios, conforme consta do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC os rendimentos ou gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados.

36. A Requerida salienta que, no ano de encerramento das contas do período de 2019, os créditos em causa já eram conhecidos, tendo sido reconhecidos na contabilidade como de cobrança duvidosa e tendo a declaração de insolvência sido decretada no ano de 2019, pelo que deveriam ter sido imputados ao período de 2019, conforme o disposto no artigo 28.º-B do Código do IRC. Porquanto, a periodização do lucro tributável consagrada no artigo 18.º do Código do IRC, segue nas normas contabilísticas do SNC, nomeadamente o § 22 da Estrutura Conceptual quanto ao regime do acréscimo (periodização económica).

37. A Requerida invoca a doutrina administrativa criada pelo Ofício-circulado n.º 14/93, de 23.11.1993, da Direção de Serviços de IRC.

38. Nas suas alegações que aqui se dão por integralmente reproduzidas, a Requerida invoca diversa jurisprudência dos Tribunais Tributários superiores, e do Tribunal Arbitral, bem como as NCRF n.º 4, n.º 12, n.º 27.

39. A Requerida considera que a omissão do gasto em 2019 (erro contabilístico desse exercício) não pode justificar o seu reconhecimento no resultado de 2021, sob pena

de gerar novo erro contabilístico e violação das normas legais aplicáveis. A correção do erro contabilístico deveria ter sido refletida nos resultados transitados e não nos resultados do exercício de 2021.

40. A Requerida considera que o procedimento adotado pela Requerente, ao imputar o gasto de 2019 em 2021, viola claramente o princípio da especialização dos exercícios e o disposto no artigo 18.º do CIRC.
41. A Requerida entende que, sendo a Requerente conhecedora do normativo contabilístico, a desconsideração daquele gasto nos resultados de 2019, traduz-se numa omissão voluntária, visto que, perante todos os elementos de que dispunha, decidiu não seguir o normativo contabilístico, originando um erro cujo impacto (redução de resultados) pretendeu refletir no resultado tributável de 2021, quando deveria tê-lo reconhecido no período correspondente.
42. A Requerida, outrossim, salienta que não se pode afirmar que a imputação daqueles gastos se justifica pelo facto de a Requerente não saber que o processo de insolvência seguia os seus trâmites legais, uma vez que, no âmbito desse mesmo processo, apresentou a reclamação do crédito correspondente.
43. A Requerida salienta que, contrariamente ao invocado pela Requerente, este erro contabilístico não é inócuo para a Fazenda Pública, pois se a Requerente tivesse imputado tal gasto no montante de € 120.471,12, ao período de tributação correto de 2019, apuraria um prejuízo fiscal tanto em 2019 como em 2020, e não um lucro tributável e consequentemente veria as suas tributações autónomas agravadas, nos termos do artigo 88.º, n.º 14 do CIRC.
44. E que, assim sendo, não se verificando qualquer causa de exclusão da rigidez do artigo 18.º do CIRC, nem fundamento para aplicação do princípio da justiça, não é admissível o reconhecimento do gasto em 2021. A imputação incorreta do gasto traduz violação simultânea de normas contabilísticas (NCRF 4 e NCRF 27) e fiscais (artigos 17.º e 18.º do CIRC).

45. A Requerida considera que a legislação aplicável, designadamente os artigos 17.º e 18.º do Código do IRC, impõe que o apuramento do lucro tributável siga o princípio da especialização dos exercícios, segundo o qual os rendimentos e gastos devem ser imputados ao período a que efetivamente respeitam, independentemente do momento do pagamento ou recebimento.
46. Acresce que, de acordo com as normas contabilísticas (NCRF 4, 12 e 27) e bem assim o disposto nos artigos 28.º-A e 28.º-B, as perdas por imparidade devem ser reconhecidas logo que surjam indícios de incobrabilidade, nomeadamente, *in casu*, a declaração de insolvência do devedor. A omissão do registo da imparidade em 2019, quando a Requerente já tinha conhecimento do processo de insolvência, configura um erro contabilístico, com impacto no erário público e uma violação do regime de periodização económica. Ao reconhecer o gasto apenas em 2021, a Requerente não apenas desrespeitou o normativo contabilístico, como também afetou indevidamente o resultado tributável desse exercício.
47. A Requerida considera que o princípio da especialização dos exercícios é basilar no sistema fiscal e deve ser respeitado por todos os sujeitos passivos, independentemente de eventual inexistência de prejuízo direto para o erário público, prejuízo que no caso se verifica ter ocorrido.
48. A Requerida considera que a atuação da Requerente violou tanto o regime contabilístico como as normas fiscais e que o seu comportamento traduz uma omissão voluntária, e não um erro imprevisível, afastando a aplicação excecional do princípio da justiça como fundamento para corrigir o lapso.
49. Deste modo, a Requerida considera que o pedido de pronuncia arbitral deve ser julgado improcedente e o ato tributário impugnado mantido na ordem jurídica.

III. SANEAMENTO

50. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
51. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
52. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
53. O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

IV.1.1. Factos provados

54. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:
- 54.1 A Requerente é uma sociedade por quotas, com sede em Braga. O início da sua atividade comercial data de 02.01.1978, cujo objeto social abrange a representação comercial e o comércio a retalho de vestuário, calçado e lingerie (Código de Atividades Económicas (CAE) 47711);
- 54.2 A declaração de rendimentos modelo 22-IRC, relativa ao período de tributação de 2019, foi apresentada em 19.05.2020, a que coube o registo n.º ...;

- 54.3 A declaração de rendimentos modelo 22-IRC, relativa ao período de tributação de 2021, foi apresentada em 13.05.2022, a que coube o registo n.º..., e deu lugar à liquidação de IRC n.º 2022...;
- 54.4 Na declaração de informação empresarial simplificada (IES), referente ao ano de 2021, apresentada pela Requerente, foi registado o valor de €143.340,00, por perdas por imparidades em dívidas a receber, dívidas registadas como de cobrança duvidosa, há mais de 24 meses;
- 54.5 Em 17.10.2024, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Braga, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024..., realizaram um procedimento de inspeção tributária no âmbito do qual verificaram que a Requerente considerou em 2021 uma imparidade por créditos de dívidas incobráveis relativos ao seu cliente B..., Ld.^a. – cfr. Doc. 2 junto ao ppa;
- 54.6 No âmbito do referido procedimento de inspeção tributária foi efetuada ao lucro tributável do ano de 2021 uma correção aritmética, no valor de € 120.471,12;
- 54.7. Esta correção ao lucro tributável do ano de 2021 motivou a liquidação de IRC n.º 2025..., de 06.01.2025, no valor de € 29.856,09 – cfr. Doc. 1 junto ao ppa;
- 54.8 Em 20.02.2025, a Requerente procedeu ao pagamento de IRC no valor de € 29.856,09 – cfr. Doc. 1 junto ao ppa;
- 54.9 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 20 de maio de 2025.

IV.1.2. Motivação - Factos provados e não provados

55. Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas Partes e que estão juntos ao processo arbitral, não tendo ficado provado que o erro ou omissão na não consideração da imparidade no exercício de 2019, tenha resultado de reais e efetivos motivos voluntários e intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios.

IV.2. MATÉRIA DE DIREITO

56. Em face da matéria de facto controvertida e dos argumentos aduzidos pelas Partes – Requerente e Requerida – a questão de direito que importa decidir é determinar se, em face do enquadramento legal aplicável, a correção ao lucro tributável do ano de 2021, no valor de € 120.471,12, e relativa à perda por imparidade de créditos de cobrança duvidosa, deve ser mantida e, conseqüentemente, também deve persistir na ordem jurídica a liquidação de IRC n.º 2025..., no valor de € 29.856,09, ou se pelo contrário, a mesma deve ser anulada e desconsiderado, no período de tributação de 2021, o gasto relativo a créditos incobráveis que, com base no princípio da especialização dos exercícios, devia ter sido contabilizado no ano de 2019.
57. No ordenamento jurídico tributário a determinação do lucro tributável não se esgota num mero exercício aritmético de balanço, estando antes subordinada a uma estrutura normativa que privilegia a periodização económica. O sistema assenta na premissa de que a atividade empresarial é contínua, mas a obrigação tributária é periódica, exigindo-se critérios rigorosos de imputação temporal para garantir a estabilidade das receitas públicas e a justiça na repartição do encargo fiscal.
58. A norma do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC consagra o princípio da especialização dos exercícios, estipulando que os rendimentos e gastos, bem como as demais componentes do lucro, devem ser imputados ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do respetivo recebimento ou pagamento.
59. Para alguma doutrina (cfr. Rui Duarte Morais), este princípio visa evitar a manipulação de resultados através do diferimento de rendimentos ou antecipação de gastos. Todavia, a lei prevê uma válvula de escape no n.º 2 do

artigo 18.º do CIRC para situações de imprevisibilidade ou desconhecimento manifesto à data do encerramento de contas.

60. Nos termos do artigo 28.º-A do CIRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais perdas por imparidade em dívidas a receber, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores relativas a créditos resultantes da atividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.

61. O artigo 28.º-B do Código do IRC prescreve que, para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º-A do CIRC, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial (...);
- Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;
- 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.

62. A perda por imparidade em créditos de cobrança duvidosa, no contexto do artigo 28.º-B do Código do IRC, constitui um mecanismo contabilístico e fiscal que permite às empresas reconhecerem, de forma prudente, o risco de não recuperação de valores a receber de clientes.

63. Nos termos do artigo 28.º-B do Código do IRC são consideradas fiscalmente dedutíveis as perdas por imparidade relacionadas com créditos resultantes da

atividade normal da empresa, quando exista evidência objetiva de que esses créditos se encontram em situação de cobrança duvidosa. Esta evidência pode resultar, por exemplo, de atrasos significativos no pagamento, dificuldades financeiras do devedor, processos de insolvência ou outras circunstâncias que indiquem a probabilidade de incobabilidade.

64. O regime fiscal não aceita automaticamente todas as imparidades registadas contabilisticamente. O artigo 28.º-B do Código do IRC estabelece critérios específicos que devem ser cumpridos para que estas perdas sejam aceites como gasto fiscal. Entre esses critérios destaca-se a necessidade de o risco de incobabilidade estar devidamente fundamentado e documentado, bem como o facto de o crédito não poder estar garantido por cauções ou seguros que cubram o risco de perda.
65. A lei prevê limites e condições quanto ao montante das imparidades aceites, podendo exigir, em certos casos, que tenham sido efetuadas diligências para a cobrança do crédito, como a interpelação do devedor ou o recurso a meios judiciais. A antiguidade da dívida também pode ser relevante na determinação da percentagem de imparidade fiscalmente aceite.
66. O artigo 28.º-B do Código do IRC visa assegurar um equilíbrio entre o princípio da prudência contabilística e a necessidade de evitar a dedução fiscal de perdas meramente potenciais ou não comprovadas, exigindo que as perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa sejam devidamente justificadas, documentadas e enquadradas nas condições legalmente previstas.
67. Importa considerar que o artigo 18.º do Código do IRC consagra o princípio da especialização dos exercícios, um dos pilares fundamentais da contabilidade e da fiscalidade empresarial em Portugal. Este princípio estabelece que os rendimentos e os gastos devem ser reconhecidos no período de tributação a que efetivamente dizem respeito, independentemente do momento em que são recebidos ou pagos.

68. A aplicação deste princípio visa assegurar uma correta determinação do lucro tributável, promovendo a correspondência entre os proveitos obtidos e os custos incorridos para a sua geração em cada exercício económico.
69. De acordo com o artigo 18.º do Código do IRC devem ser imputados ao período de tributação os componentes positivos e negativos do rendimento que nele tenham origem, ainda que não estejam faturados ou pagos. Isto implica, por exemplo, o reconhecimento de acréscimos e diferimentos, bem como de provisões e ajustamentos, desde que devidamente fundamentados e em conformidade com as normas contabilísticas aplicáveis.
70. Importa salientar que este princípio contribui para a transparência e comparabilidade da informação financeira, sendo essencial tanto para a gestão interna das empresas como para o cumprimento das obrigações fiscais. No entanto, a sua aplicação exige rigor técnico e um adequado suporte documental, de modo a evitar correções fiscais por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira. O princípio da especialização dos exercícios reforça a importância de uma contabilidade baseada no regime do acréscimo, garantindo que os resultados refletem de forma fiel a atividade económica desenvolvida em cada período de tributação.
71. Na situação em análise, não está em causa que a Requerente era titular de créditos sobre a sociedade B..., Ld.^a, inclusive, nas suas alegações, a Requerida reconhece que a Requerente reclamou os referidos créditos de cobrança duvidosa (incobráveis) no processo de insolvência n.º .../19...T8VNG, de 30.05.2019. O que está em causa é que a imparidade foi considerada no período de tributação do ano de 2021 e devia ter sido, ao abrigo do princípio da especialização dos exercícios, considerada no período de tributação do ano de 2019.

72. A não consideração do princípio da especialização dos exercícios, consagrado no artigo 18.º do Código do IRC, deve ser analisada com particular cautela à luz do princípio da justiça, enquanto vetor estruturante do sistema fiscal.
73. O princípio da especialização dos exercícios visa assegurar que os rendimentos e gastos sejam imputados ao período de tributação a que economicamente dizem respeito, promovendo uma correta determinação do lucro tributável e garantindo a neutralidade temporal da tributação. Trata-se, portanto, de um mecanismo técnico essencial para a concretização da capacidade contributiva real das entidades sujeitas a imposto.
74. Há que considerar que a aplicação rígida deste princípio pode, em determinadas circunstâncias, conduzir a resultados materialmente injustos. É precisamente neste ponto que o princípio da justiça assume relevância, impondo uma leitura mais flexível e substancial das normas fiscais. Com efeito, o princípio da justiça, enquanto corolário do Estado de Direito, exige que a tributação não se limite a uma aplicação formalista da lei, mas antes atenda à realidade económica subjacente e às circunstâncias concretas do contribuinte.
75. A estrita observância do princípio da especialização dos exercícios pode conduzir a uma distorção significativa da matéria coletável, por exemplo, por erros contabilísticos não intencionais, omissões involuntárias ou desfasamentos temporais irrelevantes do ponto de vista económico, pode justificar-se a sua não consideração ou correção, desde que tal se revele necessário para alcançar uma tributação mais justa e proporcional.
76. Há que considerar que a jurisprudência dos Tribunais Tributários, bem como a doutrina, têm vindo a admitir que o princípio da especialização dos exercícios não possui natureza absoluta, devendo ser articulado com outros princípios fundamentais do direito fiscal, designadamente o da justiça, da capacidade contributiva e da proporcionalidade. A Autoridade Tributária e Aduaneira não deve/pode fazer uma aplicação absoluta das normas do artigo 18.º do CIRC, ao

invés, deve evitar soluções que, embora formalmente corretas, se revelem materialmente desadequadas ou excessivamente gravosas para os contribuintes, não obstante estes tenham sido os agentes do erro ou da omissão, designadamente, não poderá presumir que os erros ou omissões dos contribuintes têm sempre um escopo intencional em busca de uma qualquer vantagem fiscal indevida.

77. Importa, assim, considerar que a não consideração do princípio da especialização dos exercícios pode ser legítima quando esteja em causa a salvaguarda do princípio da justiça, desde que devidamente fundamentada e limitada a situações excecionais. O equilíbrio entre rigor técnico e justiça material constitui, assim, um desafio central na aplicação do direito fiscal, exigindo uma interpretação que privilegie a substância sobre a forma e que assegure uma tributação equilibrada e justa.

78. *In casu*, não ficou provado que a não consideração da imparidade no exercício de 2019 não tenha resultado somente de erro ou omissão motivado por falta de comunicação entre os serviços da Requerente e a empresa responsável pela elaboração da sua contabilidade, tanto mais que tal factualidade ocorreu em plena crise sanitária do COVID-19, contexto que motivou algumas dificuldades de contacto e de interação entre as pessoas e os profissionais de todas as atividades económicas.

79. Há que sublinhar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e dos Tribunais Centrais Administrativos (TCA) tem vindo a defender uma visão funcional do princípio da especialização dos exercícios. Entende-se que a correção de erros de especialização por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira não deve ocorrer quando não houve prejuízo para a Fazenda Pública. Este prejuízo não pode ser aferido em função da circunstância das tributações autónomas do contribuinte, por causa da não observação do princípio da especialização, não terem sido agravadas por força da norma do n.º 14 do artigo

88.º do CIRC, mas sim em função do IRC pago em face do rendimento real obtido por força da atividade económica exercida.

80. Aplicam-se à tributação autónoma prevista no CIRC os princípios e regras constantes do referido Código para a liquidação e cobrança do próprio IRC, mas não os incompatíveis com a natureza da tributação autónoma enquanto imposto incidente sobre certas despesas, e não sobre o rendimento. Não se aplicam à tributação autónoma prevista no Código do IRC os princípios do rendimento acrescido, da periodização do lucro tributável e da anualidade. Deve ser considerado/relevado no ano em que ocorrer a inscrição contabilística do facto, aliás nem de outro modo poderia ser atento o paralelismo existente entre a contabilidade e o exercício fiscal, paralelismo esse sim imbuído do princípio da especialização dos exercícios (TCA Norte, Processo n.º 01317/12.7BEPRT, de 30.04.2025).

81. A recusa da aceitação do gasto não pode levar a uma tributação por um lucro inexistente, violando o princípio da justiça material. O rigor formal do artigo 18.º do CIRC deve, portanto, ceder perante a evidência da realidade económica, sob pena de transformarmos o procedimento tributário num exercício de injustiça manifesta.

82. A prevalência do princípio da justiça sobre o princípio da especialização dos exercícios pressupõe que, cumulativamente, esteja apurado que do afastamento daquele último não resulte prejuízo para o erário público e que o erro cometido na contabilização dos proveitos e/ou custos não resultou de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios (STA, processo n.º 01382/14.2BEBRG 0528/17, de 10.04.2024). A correção em razão da aplicação do princípio da especialização dos exercícios impõe a correção do exercício onde foi omitida a dedução do gasto, pelo que nos casos em que tal operação se torna inviável é convocável o princípio da justiça (STA, processo n.º 01417/15.1BEALM, de 31.05.2023).

83. A atuação e defesa do princípio da especialização dos exercícios/regime de periodização económica deve ser conciliada com a operância de outros primados, atuantes ao nível da disciplina jurídica global dos tributos, norteadores da atividade da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), particularmente, os princípios da legalidade e da justiça, objetivando o melhor equilíbrio, possível, entre os respetivos domínios, de molde a obter um resultado justo, capaz de, por um lado, defender o interesse público da obtenção de receitas para satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades e, por outro, respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos (STA, processo n.º 01292/20.4BEBRG, de 08.02.2023).
84. Apesar da sua rigidez, este princípio deve ser interpretado em conformidade com o princípio da justiça de valor Constitucional, que, neste preciso contexto, vem sendo interpretado pelos nossos tribunais no sentido de que não se pode permitir que da aplicação formal da regra resultem consequências materialmente injustas, pelo que quando já não existe possibilidade de corrigir exercícios passados por caducidade dos prazos e não se demonstra que houve intenção de manipular resultados, deve ser aceite a imputação do custo ao exercício em que este se tornou definitivo. Deste modo, assegura-se que a tributação incide sobre o lucro real e evita-se a criação de lucros meramente artificiais que não refletem a verdadeira capacidade contributiva (TCA Sul, processo n.º 1159/08.4BELRS, de 18.09.2025).
85. A factualidade inerente ao período de tributação de 2019, designadamente, em resultado da ação de inspeção que foi realizada àquele exercício e que fixou o lucro tributável em € 230.139,34, bem como os factos relativos aos períodos de tributação dos anos de 2020 e 2021 não evidenciam que a não consideração da perda por imparidade de créditos incobráveis se tenha toldado num efetivo prejuízo para o erário público, não sendo suficiente para que este exista a mera alegação por parte da Administração Tributária, nem tal alegação desacompanhada da sua demonstração efetiva é suficiente para provar a

omissão voluntária e intencional com vista à obtenção de vantagens fiscais indevidas, por parte da Requerente.

86. Em face de todas as razões enunciadas e do direito invocado, importa sobrepor ao princípio da especialização dos exercícios os princípios Constitucionais da proporcionalidade, da imparcialidade, da confiança, da boa-fé e da justiça, razão pela qual se considera procedente o pedido de pronúncia arbitral e se determina a anulação do ato de liquidação de IRC n.º 2025..., no valor de € 29.856,09, relativo ao período de tributação do ano de 2021, com os subsequentes efeitos legais.

V. DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2025..., no valor de € 29.856,09 relativa ao período de tributação do ano de 2021;
- c) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o IRC relativo à liquidação n.º 2025..., no valor de € 29.856,09;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 29.856,09 (vinte e nove mil, oitocentos e cinquenta e seis euros e nove cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VII. CUSTAS PROCESSUAIS

O valor das custas é fixado em € 1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de março de 2026

O Árbitro,

Jesuíno Alcântara Martins