

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 632/2025-T

**Tema: IRC. Perdão de dívida em processo de insolvência. Resultado da liquidação.
Limitação do imposto liquidado (artigo 92.º, n.º 1, do Código do IRC).**

Sumário:

I - A norma do artigo 268.º, n.º 2, do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, atinente a benefícios relativos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, deverá ser interpretada em conjugação com as disposições dos artigos 90.º e 92.º do Código do IRC, que respeitam ao “procedimento e forma de liquidação” e ao “resultado da liquidação”;

II – Do artigo 92.º, n.º 1, do Código do IRC resulta que o imposto liquidado, já com as devidas deduções, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado na ausência de benefícios fiscais;

III – Tendo sido considerados perdões de dívida no âmbito de um plano de insolvência que o contribuinte fez constar na declaração de rendimentos referente ao exercício de 2020, não é a circunstância superveniente de o devedor ter sido sujeito a um novo processo de insolvência que pode gerar a ilegalidade da liquidação que teve por base essa declaração.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., Lda, contribuinte n.º..., com sede no ..., da freguesia ..., no município de Santo Tirso, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato de liquidação oficiosa de IRC referente ao período de tributação do 2020, no montante de € 562.294,35, bem como da decisão de indeferimento de recurso hierárquico.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente apresentou um plano especial de revitalização em 12 de fevereiro de 2013, que correu termos sob o n.º .../13...TBSTS.

Não tendo sido aprovado esse Plano, foi pedida a insolvência da Requerente em 5 de fevereiro de 2014, tendo a insolvência sido declarada em 19 de fevereiro de 2014 no processo n.º .../14...TBSTS.

No âmbito do processo de insolvência foi apresentado e aprovado plano de insolvência com perdão parcial de dívidas por parte de alguns dos credores, no montante de € 2.403.903,34.

Em execução do plano de insolvência houve uma redução do capital social e posteriormente um aumento do capital e transformação da Requerente em sociedade anónima, conforme registo de 21 de setembro de 2020 no Portal do Ministério da Justiça.

Em 7 de julho de 2021, a Requerente apresentou a declaração de IRC do ano de 2020 em que considerou um resultado líquido de € 2.391.912,21, um valor da redução das dívidas a credores de € 2.403.923,36 e um prejuízo fiscal de € 11.008,05.

Nessa declaração a Requerente seguiu as instruções constantes da informação vinculativa sobre os artigos 20.º, 21.º, 23.º e 24.º do CIRC e artigo 268.º do CIRE, aprovada por despacho da Subdiretora-Geral de 29 de abril de 2019, no Processo n.º 2019 001581.

Ora, nos termos do n.º 2 do artigo 268.º do CIRE, “não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes de alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação”.

Foi no seguimento de tal disposição legal, que a Requerente indicou no campo 774 do quadro 7 o valor de € 2.403.923,36, para apuramento da matéria tributável na medida em que a mesma estava a influenciar o resultado líquido do exercício que constava do campo 701 do quadro 7.

Com efeito, a Requerente tinha dívidas fiscais de € 107.123,96 que, com o valor da liquidação oficiosa agora impugnada, passaram para € 633.418,32. Em termos percentuais as dívidas fiscais representavam, antes da liquidação oficiosa, 2,2% do valor das dívidas particulares antes do perdão das dívidas e, após o perdão de 50%, passaram a representar 4,4%. Acrescentando a tal valor o da liquidação oficiosa as dívidas da empresa ascendem a € 3.037.341,68, representando a dívida fiscal, em relação a tal valor, a percentagem de 20,85%.

Caso não tivesse havido perdão de dívida por parte dos credores, teríamos uma dívida de global de € 5.441.265,04, representando a dívida fiscal 11,64% da dívida global.

A Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação oficiosa, que foi parcialmente deferida, por se considerar que, por força do disposto no n.º 1 do artigo 92.º do CIRC, o imposto liquidado nos termos do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não poderia ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º.

Em 11 de junho de 2024, a Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa que foi julgado improcedente.

Por incumprimento do plano de insolvência aprovado no âmbito do processo n.º .../14...TBSTS. em 17 de junho de 2024, a Requerente foi declarada insolvente no processo n.º .../23...T8STS do Juízo de Comércio de Santo Tirso.

Por força do disposto no n.º 1 do artigo 218.º do CIRE, as dívidas que antes tinham sido perdoadas e que serviram de base à liquidação oficiosa de IRC do ano de 2020 renasceram na esfera jurídica da Requerente, com a consequente extinção do facto tributário que originou essa liquidação.

Conclui nos seguintes termos:

Deverá ser proferida decisão que considere ilegal o indeferimento do recurso hierárquico apresentado contra o indeferimento da reclamação graciosa porquanto

- a) Nos termos do n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, o perdão de dívidas em processo de insolvência não produz ganhos sujeitos a IRC ou, se assim não se entender;
- b) Face à declaração de insolvência verificada em 2024, de que foi dado conhecimento à Requerida antes da apreciação do recurso hierárquico, renasceram as dívidas perdoadas na esfera jurídica da Requerente, tendo desaparecido o pretensão facto tributário que originou a liquidação reclamada.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, defendendo-se por impugnação, sustenta, em síntese, o seguinte.

A Requerente deduziu valores referentes a créditos perdoados no âmbito de um processo de insolvência, no montante de € 2.403.923,36, com suporte no artigo 268.º do CIRE.

Aquela disposição configura um benefício fiscal caracterizado como uma isenção objetiva, ao estabelecer que [nã]o entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação.

Este benefício opera, assim, por dedução ao rendimento, uma vez que aqueles valores não concorrem para a formação do lucro tributável.

Deste modo, se o perdão de dívida for reconhecido pelo devedor numa conta da Classe 5 - Capital, reservas e resultados transitados - nem sequer é adicionado ao resultado líquido do período para efeitos de apuramento do lucro tributável. Nos casos em que é reconhecido numa conta da Classe 7- Rendimentos, há que deduzir o respetivo montante ao resultado líquido do período.

Esta dedução, que é feita no Quadro 07 da Declaração modelo 22 apresentada pelo devedor, garante o efeito total do benefício, quer na situação em que é apurado lucro tributável, quer na situação em que é apurado prejuízo fiscal, permitindo, neste último caso, influenciar o montante do prejuízo fiscal a deduzir ao lucro tributável dos períodos futuros.

Certo é que a Requerente atuou em conformidade com o disposto na informação vinculativa n.º 2019 001581, no que concerne ao preenchimento da declaração modelo 22, isso porque se reconheceu o valor correspondente ao perdão de dívida, numa conta da classe 7 – Rendimentos (conta 7868) e teria, conseqüentemente, de deduzir o respetivo montante no quadro 07, tal como sucedeu.

Porém, para efeitos de liquidação de IRC, é necessário ter em conta o artigo 92.º, n.º 1, do CIRC, que estabelece o seguinte: “Para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.”

Em cumprimento desta disposição, o benefício fiscal usufruído pela Requerente está sujeito a uma limitação, não podendo a liquidação que resultou da aplicação do benefício, mostrar-se inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios.

Neste sentido, na liquidação n.º 2022..., foi apurado lucro tributável no montante de € 2.392.915,21, que originou imposto a pagar no valor de € 557.014,64.

Alega a Requerente que o regime dos benefícios fiscais em matéria de tributação de rendimentos estabelecido no artigo 268.º do CIRE constitui uma isenção e possui a natureza de norma especial face ao regime-regra de tributação em IRC.

No entanto, o benefício fiscal em análise não se encontra excepcionado no elenco taxativo previsto no n.º 2 do artigo 92.º do CIRC, o que implica a aplicação da limitação constante do n.º 1 do mesmo artigo.

Para proceder ao apuramento do lucro tributável, em observância ao disposto no artigo 17.º do CIRC, a Requerente, partindo do resultado líquido do exercício, apurado nos termos das normas contabilísticas aplicáveis, teria de efetuar os acréscimos ou decréscimos ao referido resultado contabilístico nos termos do referido Código do IRC e demais legislação fiscal aplicável.

Estando em condições para beneficiar da isenção sobre o perdão de dívidas por credores, estabelecida no n.º 2 do artigo 268.º do CIRE, a isenção é concretizada por dedução no apuramento do lucro tributável do benefício reconhecido como ganho no resultado contabilístico.

Contudo, a aplicação de tal regime especial de isenção de ganhos obtidos com o perdão de dívidas não derroga a aplicação das restantes disposições do Código que se referem ao apuramento do imposto devido, e mormente a sobredita limitação do n.º 1 do artigo 92.º do CIRC.

O facto de a Requerente ter sido declarada insolvente em 17 de junho de 2024, não tem qualquer efeito sobre a liquidação de IRC, que corresponde ao período tributário de 2020, segundo o princípio da especialização dos exercícios.

O facto tributário consolidou-se com o perdão das dívidas, aquando da instituição do plano de insolvência. No momento que as dívidas foram perdoadas, verificou-se um acréscimo patrimonial efetivo, suscetível de tributação, consolidado em 2020 e produzindo efeitos nesse exercício.

A posterior declaração de insolvência da Requerente, em 2024, não tem o efeito de eliminar retroativamente o facto tributário já ocorrido, e ainda que as dívidas venham a “renascer” na esfera jurídica da Requerente em 2024, tal renascimento não invalida o ganho efetivamente obtido em 2020.

Conclui pela improcedência do pedido.

2. Por despacho arbitral de 15 de outubro de 2025, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, por não haver quaisquer novos factos sobre que as partes devessem pronunciar-se.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 8 de setembro de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II – Fundamentação

Matéria de facto

4. A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte.

- A) Em 12 de fevereiro de 2013, a Requerente, à data sob a forma jurídica de sociedade por quotas, apresentou pedido especial de revitalização (PER), que correu termos sob o n.º .../13...TBSTS.
- B) O referido pedido especial de revitalização não foi aprovado, pelo que a Requerente, em 5 de fevereiro de 2014, pediu a insolvência, que foi declarada em 18 de fevereiro de 2014, no Processo n.º ...OTBSTS, com créditos reconhecidos no total de € 9.409.042,95, sendo que aos fornecedores e credores comuns correspondiam créditos no montante de € 7.745.515,38 (cfr. documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- C) No âmbito do plano de insolvência, relativamente aos fornecedores e credores comuns, foi considerado um perdão de 50% do capital em dívida e a conversão de 50% do capital em dívida em capital social da Requerente, no total de € 250.000,00, através da subscrição de 250 mil ações de valor nominal de € 1 cada (cfr. documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- D) Procedeu-se ao rateio das 250 mil ações na devida proporção do crédito dos credores comuns que exerceram essa opção (cfr. documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- E) Neste contexto foram perdoadas dívidas referentes a catorze fornecedores/credores no montante global de € 2.403.923,36 (cfr. documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- F) Em execução do plano de insolvência, a Requerente foi transformada em sociedade anónima, diminuiu o capital social para zero e, simultaneamente, fez um aumento do capital no valor de € 250.000,00 (cfr. documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- G) Os valores correspondentes a 50% da dívida não perdoada foram reconhecidos como prémios de emissão na conta 54 (cfr. informação dos serviços emitida no âmbito da reclamação graciosa, ponto 10).

- H) O valor correspondente ao perdão de dívida, no montante de € 2.403.923,36, foi reconhecido em rendimentos na conta 7868 – Outros rendimentos, rendimentos e ganhos nos restantes investimentos financeiros (cfr. informação dos serviços emitida no âmbito da reclamação graciosa, ponto 11).
- I) Em 7 de Julho de 2021, a Requerente submeteu a declaração de IRC referente ao ano de 2020, na qual apurou um prejuízo fiscal no valor de € 11.008,05 (cfr. documento n.º 2 junto ao pedido arbitral).
- J) Para efeitos de preenchimento da declaração de IRC, a Requerente refere ter adotado as instruções constantes da informação vinculativa n.º 2019 001581, aprovada por despacho da Subdiretora-Geral de 29 de abril de 2019.
- K) Na declaração modelo 22, a Requerente indicou no campo 701 do quadro 07, referente ao resultado líquido do período, o valor de € 2.391.912,21, a que acresceu o valor de € 1.003,10, no campo 752 – Outros acréscimos, no total de € 2.392.915,31 (cfr. documento n.º 2 junto ao pedido arbitral).
- L) Na mesma declaração, a Requerente fez constar uma dedução no campo 774 (Benefícios fiscais) na importância de € 2.403.923,36, e no campo 777, um prejuízo para efeitos fiscais, o montante de € 11.008,05 (€ 2.403.923,36 - € 2.392.915,31) (cfr. documento n.º 2 junto ao pedido arbitral).
- M) No quadro 04 do Anexo D da Modelo 22, referente a Benefícios Fiscais, a Requerente indicou, no campo 424 - Rendimentos e ganhos que não sejam mais-valias fiscais a que se referem os n.ºs 1 e 2 do artigo 268.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, o valor de € 2.403.923,36.
- N) Os serviços tributários, em 13 de outubro de 2021, emitiram um documento de correção único (DCU), em que foram aceites os valores indicados pela Requerente com exceção do valor de € 2.403.923,36 deduzido no campo 774 do quadro 07.
- M) Consequentemente, na liquidação n.º 2022 ... foi apurado lucro tributável no montante de € 2.392.915,21, que originou imposto a pagar no valor de € 557.014,64, incluindo o IRC liquidado (€ 528.299,67), derrama municipal (€ 28.714,98) e tributações autónomas (€ 17,82), conforme o quadro a seguir discriminado.

Q 09. Apuramento da matéria coletável

Lucro tributável C302 2.392. 915,31

Matéria coletável C346 2.392.915,31

Q10. Cálculo do imposto

Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.ºs €15.000,00 MC) x 17% - C347-A 4.250,00

Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) (c.311 do q.09 da m22) x 21% - C347-B

497.262,22

Coleta - C351 501.512,22

Derrama estadual (art.º 87.º - A) - C373 26.787,46

Coleta Total - C378 528.299,67

Total do IRC liquidado - C358 528.299,67

IRC a pagar C361 528.299,67

Derrama municipal C364 28.714,98

Tributações autónomas C365 17,82
Total a pagar C367 557.032,47

(cfr. informação dos serviços emitida no âmbito da reclamação graciosa, ponto 15)

- P) Em 6 de maio de 2022, a Requerente deduziu reclamação graciosa contra o ato de liquidação.
- Q) A reclamação graciosa foi objeto de despacho de deferimento parcial pelo Diretor Adjunto da Direção de Finanças do Porto, de 30 de março de 2023, notificado por ofício de 20 de abril de 2023 enviado por carta registada.
- S) A decisão de deferimento parcial baseia-se numa informação dos serviços, que aqui se dá como reproduzida, e em que se conclui do seguinte modo:

VI – Conclusões

A reclamante fez valer o seu Direito, apresentando os elementos supra descritos. Da sua análise resulta claro que deduziu valores referentes a benefícios fiscais em conformidade com a legislação em vigor, ínsitos no quadro 07 da Modelo 22 de IRC, por dedução ao rendimento.

Porém, o articulado no n.º 1 do artigo 92.º estabelece que o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, o que manifestamente não é cumprido na declaração Modelo 22 de IRC submetida pela reclamante.

No cumprimento do estipulado no artigo 92.º, este benefício fiscal está sujeito à limitação daí decorrente, sendo que o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais.

Assim sendo, no DC, ao valor determinado de IRC a Pagar (C361) deve ser aplicado este coeficiente e no campo 371 (resultado da liquidação artigo 92.º) deve ser inscrito valor de € 475.469,71 (€ 528.299,67 x 90%). Deste modo o benefício será de € 52.829,97, conforme se sintetiza de seguida:

Q10. Cálculo do imposto

Total do irc liquidado - C358 528.299,67

IRC a pagar - C361 528.299,67

Resultado da Liquidação - C371 475.469,71

Derrama municipal - C364 28.714,98

Tributações autónomas - C365 17,82

Total a pagar - C367 504.202,50

Em face do exposto, conclui-se ser de atender em parte o pedido da reclamante, pelo que, em nosso entender, se projeta o deferimento parcial do pedido de anulação da liquidação, notificando-se nos termos e para os fins previstos no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT)

- T) A Requerente deduziu recurso hierárquico contra a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa que foi objeto de despacho de indeferimento do Subdiretor Geral de 27 de abril de 2025.

- U) A decisão de indeferimento do recurso hierárquico baseia-se numa informação dos serviços, que aqui se dá como reproduzida, e que, na parte relevante, é do seguinte teor:
18. Assim, no cumprimento do estipulado no artigo 92.º, e por não se encontrar excecionado no n.º 2 do mesmo artigo 92.º, o benefício estabelecido no artigo 268.º do CIRE está sujeito à limitação decorrente do n.º 1, sendo que o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais.
19. Neste sentido, no caso em apreço, o sujeito passivo deveria proceder ao apuramento do lucro tributável nos termos previstos no n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC, isto é, partindo do resultado líquido do exercício, apurado nos termos das normas contabilísticas aplicáveis, teria de efetuar os acréscimos ou decréscimos ao referido resultado contabilístico nos termos do referido Código do IRC, ou demais legislação fiscal aplicável.
20. Sendo o sujeito passivo elegível para beneficiar da isenção sobre o perdão de dívidas por credores, estabelecida no n.º 2 do artigo 268.º do CIRE, a mesma é concretizada deduzindo no apuramento do lucro tributável o benefício reconhecido como ganho no resultado contabilístico, tal como previsto na ficha doutrinária associada ao Processo 2019 001581, com Despacho concordante de 2019-04-29, da Srª. Subdiretora-Geral da Área dos Impostos sobre o Rendimento e das Relações Internacionais da Autoridade Tributária e Aduaneira.
21. Contudo, a aplicação de tal regime especial de isenção de ganhos obtidos com o perdão de dívidas não derroga a aplicação de demais disposições do referido Código ao apuramento do imposto devido em tudo mais, em particular a sobredita da limitação regida pelo n.º 1 do artigo 92.º (regime do “resultado da liquidação”), porquanto, e como se demonstrou, não se mostra excecionado no seu n.º 2.
22. Esta análise é consistente com uma interpretação sistemática do regime de tributação em IRC: de facto, atentando no disposto no n.º 2 do artigo 92.º, que, recorde-se, exclui da aplicação do regime do “resultado da liquidação”, previsto no n.º 1, o conjunto de benefícios fiscais aí elencados, conclui-se que não houve intenção do legislador em excluir o benefício fiscal estabelecido no artigo 268.º do CIRE, uma vez que tal benefício fiscal não se encontra entre os benefícios fiscais aí previstos.
23. Na verdade, poder-se-á afirmar que sai reforçada a intenção do legislador em não incorporar o regime do artigo 268.º do CIRE no elenco dos benefícios excluídos, atente-se às subsequentes alterações legislativas, levadas a efeito pela Lei n.º 24-D/2022, de 30/12 e, por fim, pela Lei n.º 20/2023, de 17/05.
24. Assim, tendo em consideração (i) que a isenção em IRC do perdão de dívidas de credores, prevista no artigo 268.º do CIRE, reveste a natureza de um regime especial, que, como tal, não afasta os efeitos legais de outras normas aplicáveis aos referidos ganhos, e que (ii) não se encontra excluído da aplicação do regime do “resultado da liquidação” o benefício fiscal correspondente à isenção de tributação dos ganhos decorrentes de um perdão total ou parcial de dívidas de credores operado no âmbito do referido regime especial, conclui-se pela correta liquidação de IRC no caso em apreço.
25. Em face do exposto, não merece qualquer censura o ato recorrido consubstanciado na decisão de deferimento parcial proferida, em 2022-12-06, pela Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças de Porto, no procedimento de reclamação graciosa n.º

...2022..., porquanto como demonstrado, resulta da aplicação escrupulosa da disciplina legal aplicável.

- X) Tendo havido incumprimento do plano de insolvência a que se refere a antecedente alínea C), a Requerente foi declarada insolvente por sentença de 17 de junho de 2024, no âmbito do processo n.º .../23...T8STS do Juízo de Comércio de Santo Tirso – Juiz 7, que transitou em julgado em 29 de julho de 2024 (documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).
- Z) Na sequência da declaração de insolvência a que se refere a antecedente alínea X), foi apresentado e aprovado o respetivo plano de insolvência, homologado por sentença de 7 de fevereiro de 2025, que transitou em julgado em 3 de março de 2025 (documento n.º 6 junto ao pedido arbitral).
- AA) A Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico por ofício de 28 de abril de 2025 enviado por carta registada.
- BB) O pedido arbitral deu entrada em 28 de junho de 2025.

Factos não provados

Não há factos não provados que revelem para a decisão da causa.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta. Os factos que não estão provados por referência documental não são questionados pelas partes.

Matéria de direito

5. A única questão em debate traduz-se em saber se o benefício fiscal decorrente do disposto no artigo 268.º, n.º 2, do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) afasta o resultado da liquidação nos termos do artigo 92.º, n.º 1, do Código de IRC.

Como resulta da matéria de facto dada como assente, a Requerente apresentou, em 2013, um pedido especial de revitalização que não foi aprovado, e, na sequência, foi declarada insolvente, em 18 de fevereiro de 2014, no âmbito do Processo n.º ...OTBSTS.

No respetivo plano de insolvência, foi considerado um perdão de 50% do capital em dívida relativamente a fornecedores e credores comuns, no montante global de € 2.403.923,36, e a conversão de 50% do capital em dívida em capital social da Requerente, no total de € 250.000,00, através da subscrição de 250 mil ações de valor nominal de € 1.

Por outro lado, em execução desse plano, a Requerente foi transformada em sociedade anónima, diminuiu o capital social para zero e fez um aumento do capital no valor de € 250.000,00.

Em 7 de julho de 2021, em cumprimento das suas obrigações declarativas, a Requerente submeteu a declaração de IRC referente ao ano de 2020, na qual indicou um resultado líquido do período no total de € 2.392.915,31 e fez constar uma dedução em benefícios fiscais no montante de € 2.403.923,36, de que resultou um prejuízo fiscal de € 11.008,05.

Em 13 de outubro de 2021, foi emitida uma declaração oficiosa em IRC, em que foram aceites os valores indicados pela Requerente, com exceção do valor de € 2.403.923,36 deduzido a título de benefícios fiscais, e de que resultou o imposto a pagar no valor de € 557.014,64.

Entretanto, por incumprimento do plano de insolvência de 2014, a Requerente foi declarada insolvente, por sentença de 17 de junho de 2024, no âmbito do processo n.º .../23.T8STS, e foi apresentado um novo plano de insolvência.

Defende a Requerente que a isenção prevista no artigo 268.º, n.º 2, do CIRE constitui uma exceção à incidência do imposto e o perdão de dívidas em processo de insolvência não produz ganhos sujeitos a IRC. E se assim não se entender, face à declaração de insolvência verificada em 2024, renasceram na esfera jurídica da Requerente as dívidas perdoadas, tendo por isso desaparecido o pretenso facto tributário que originou a liquidação.

Sendo estas as questões a decidir, interessa começar por ter presente as disposições dos artigos 268.º do CIRE e 90.º e 92.º do Código do IRC.

A primeira dessas disposições, sob a epígrafe “Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas”, é do seguinte teor:

- 1 - Os rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.
- 2 - Não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação.
- 3 - O valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

Por sua vez, os artigos 90.º e 92.º do Código do IRC, na parte que mais interessa considerar, dispõem nos seguintes termos:

Procedimento e forma de liquidação

- 1 - A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:
 - a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;
 - b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada;
 - c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.
- 2 - Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:
 - a) A correspondente à dupla tributação internacional;
 - b) A relativa a benefícios fiscais;
 - c) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;
 - d) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

Artigo 92.º
Resultado da liquidação

- 1 - Para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º
- 2 - Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:
 - a) Os que revistam carácter contratual;
 - b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II), previsto no Código Fiscal do Investimento;
 - c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;
 - d) Os previstos nos artigos 19.º, 32.º, 32.º-A e 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.
 - e) O regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), previsto no Código Fiscal do Investimento.

A norma que poderá revelar para o caso, no que se refere ao Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), é a do artigo 268.º, n.º 2, ao estipular que não concorrem

para a determinação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência. Como tal poderá entender-se o perdão de 50% do capital em dívida relativamente a fornecedores e credores comuns, no montante global de € 2.403.923,36.

Em cumprimento dessa disposição, na declaração de IRC referente ao ano de 2020, a Requerente fez constar uma dedução em benefícios fiscais nesse mesmo valor.

Também não se coloca em dúvida que as normas que atribuem benefícios fiscais se revestem de carácter excecional, na medida em que envolvem a derrogação do princípio da igualdade tributária, e mostram-se justificadas, nesse plano, por serem instituídas “para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

São benefícios fiscais, designadamente, as isenções, as reduções de taxas e as deduções à matéria coletável e à coleta (artigo 2.º, n.º 2, do EBF).

No entanto, a norma do artigo 268.º, n.º 2, do CIRE não pode deixar de ser interpretada em conjugação com as disposições dos artigos 90.º e 92.º do Código do IRC, que respeitam ao “procedimento e forma de liquidação” e ao “resultado da liquidação”.

Resulta do artigo 92.º, n.º 1, há pouco transcrito, que o “imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais”. As deduções a que se refere o preceito são as relativas à dupla tributação internacional e a benefícios fiscais.

Neste contexto, verifica-se que o imposto liquidado, já com devidas deduções, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado na ausência de benefícios fiscais.

Esta limitação do imposto liquidado a uma determinada percentagem do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais começou por ser definida pela Lei do Orçamento de Estado para 2005 (Lei n.º 54-B/2004, de 30 de dezembro), por referência ao antigo artigo 86.º do Código do IRC, e teve como objetivo limitar a redução da taxa efetiva de tributação por utilização de benefícios fiscais.

A norma, entretanto, renumerada como artigo 92.º, por efeito da nova redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, passou a fixar essa percentagem em 90%.

Trata-se, por conseguinte, de uma limitação à dedução de benefícios fiscais, com antecedentes legislativos, no apuramento do imposto a liquidar (cfr., neste sentido, *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual de IRC)*, edição da Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016, pág. 387).

Como resulta expressamente da lei, essa limitação não é aplicável aos benefícios fiscais enumerados no n.º 2 do artigo 92.º. Todavia, o benefício fiscal previsto no artigo 268.º, n.º 2, do CIRE não integra o conjunto de benefícios que se encontram excluídos nos termos dessa disposição, havendo de concluir-se que o limite de constante do n.º 1 desse artigo 92.º é aplicável à Requerente.

6. A Requerente alega ainda que, tendo sido declarada insolvente em 2024, as dívidas que tinham sido perdoadas no âmbito do processo de insolvência anterior renasceram na sua esfera jurídica, pelo que o pretense facto tributário que originou a liquidação oficiosa de IRC do ano de 2020 desapareceu da ordem jurídica.

É esta agora a questão que cabe analisar.

O artigo 218.º, n.º 1, alínea b), do CIRE prescreve o seguinte:

Salvo disposição expressa do plano de insolvência em sentido diverso, a moratória ou o perdão previstos no plano ficam sem efeito:

[...]

b) Quanto a todos os créditos se, antes de finda a execução do plano, o devedor for declarado em situação de insolvência em novo processo.

Como resulta do anteriormente exposto, a Requerente foi declarada insolvente em 2014, e no âmbito do respetivo plano de insolvência, foi considerado um perdão de 50% do capital em dívida relativamente a fornecedores e credores comuns, no montante global de € 2.403.923,36.

Em 7 de julho de 2021, em cumprimento das suas obrigações acessórias, a Requerente submeteu a declaração de IRC referente ao ano de 2020, na qual indicou um resultado líquido do período no total de € 2.392.915,31 e fez constar uma dedução em benefícios fiscais no montante de € 2.403.923,36.

Em 13 de outubro de 2021, foi emitida uma declaração oficiosa em IRC, em que foram aceites os valores indicados pela Requerente, com exceção do valor de € 2.403.923,36 deduzido a título de benefícios fiscais, e de que resultou o imposto a pagar no valor de € 557.014,64.

Entretanto, por incumprimento do plano de insolvência de 2014, a Requerente foi declarada insolvente num novo processo, no qual foi apresentado um novo plano de insolvência.

Ora, ainda que fiquem sem efeito os perdões de dívida se, antes de finda a execução do plano de insolvência, o devedor for declarado em situação de insolvência em novo processo, como determina o artigo 218.º do CIRE, o certo é que a liquidação oficiosa agora impugnada refere-se ao período de tributação de 2020, e, no tocante a esse exercício, o perdão de dívidas

estava em vigor, tanto que a Requerente indicou esse facto tribuário como correspondendo a benefícios fiscais.

Não é a circunstância superveniente de, entretanto, por incumprimento do plano de insolvência aprovado em 2014, a Requerente ter sido sujeita a um novo processo de insolvência que pode gerar a invalidade da declaração de rendimentos referente ao exercício de 2020 ou a ilegalidade da liquidação que teve por base essa declaração.

Importa chamar à colação, neste plano, o princípio contabilístico da *especialização económica dos exercícios*, consignado no artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC.

Consiste esse princípio em incluir nos resultados fiscais os proveitos e custos correspondentes a cada ano económico, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento. O n.º 2 do mesmo artigo permite que proveitos ou custos respeitantes a exercícios anteriores sejam imputáveis a um outro exercício apenas quando à data do encerramento das contas daquele eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

O que significa que o custo ou proveito está tendencialmente associado ao momento da emissão do documento, tratando-se de um critério contabilístico que reflete o princípio da periodização anual do imposto.

Não tem, por conseguinte, qualquer cabimento a pretensa inexistência do facto tributário que originou a liquidação oficiosa de IRC.

7. Revertendo à situação do caso, e considerando que o imposto liquidado não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais, o resultado da liquidação, sem considerar o benefício fiscal, seria o seguinte.

Total a pagar = IRC a pagar + Derrama municipal + Tributações autónomas, ou seja:
€ 528.299.67 + € 28.714.98 + € 17.82 = € 557.032.47.

Considerando o benefício fiscal e a limitação dos 90% prevista no artigo 92.º, n.º 1, do Código do IRC, o resultado apurado seria o seguinte:

Total a pagar = IRC liquidado x 90% + Derrama municipal + tributações autónomas, ou seja: € 475.469.71 + € 28.714.98 + € 17.82 = € 504.202.51.

Este resultado da liquidação (€ 504.202.51) foi aquele a que se chegou na decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, que reduziu o valor a pagar de € 557.032,47 para € 504202.50, e que foi confirmado no recurso hierárquico deduzido contra essa decisão (cfr. alíneas M) e S) da matéria de facto).

O pedido arbitral mostra-se ser, por conseguinte, inteiramente improcedente.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e manter na ordem jurídica o ato de liquidação impugnado com a correção resultante da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa e do indeferimento do recurso hierárquico.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 562.294,35. Resulta dos elementos do processo, que o valor da liquidação a que se pretendia obstar era de € 504.202.51, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 7.956,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 3 de março de 2026

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Luís Sequeira

A Árbitro vogal

Clotilde Celorico Palma

