

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 279/2026-T

**Tema: IRC – Imparidades; Depreciações e Amortizações, Benefícios Fiscais –
Criação de Postos de trabalho**

SUMÁRIO

- I. Ocorre a impossibilidade superveniente da lide quando deixa de ser possível dar satisfação à pretensão, ainda que parcial, que o demandante quer fazer valer no processo, designadamente por extinção do objeto do litígio (impossibilidade objetiva), deixando de interessar a solução do litígio, o que justifica a extinção da instância. Tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira comunicado a revogação do ato tributário impugnado e reconhecido o direito dos Requerentes a juros indemnizatórios sobre o valor da prestação tributária indevida, dando integral satisfação aos pedidos formulados, deixa de haver interesse no prosseguimento da ação.
- II. A dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade em créditos em mora há mais de seis meses depende da prova objetiva da imparidade e de diligências de cobrança documentalmentemente comprovadas, efetuadas até ao termo do período de tributação em que a perda é reconhecida (artigos 18.º, 23.º, n.º 3, e 28.º-B, n.º 1, alínea c), do CIRC).
- III. O reduzido valor de alguns créditos não dispensa as diligências de cobrança exigidas pela lei, cabendo ao sujeito passivo demonstrar que os custos do seu cumprimento seriam manifestamente desproporcionados face à utilidade económica ou fiscal da operação (artigo 74.º, n.º 1, da LGT).
- IV. Para afastar o limite previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, a viatura afeta ao transporte de doentes deve dispor, no exercício em causa, de certificado de vistoria válido emitido pelo INEM (artigo 31.º, n.º 1, do Regulamento do Transporte de Doentes, aprovado pela Portaria n.º 260/2014, de 15 de dezembro).

- V. Cabe ao sujeito passivo que invoca o benefício previsto no artigo 19.º do EBF provar, em cada exercício relevante, a criação líquida de postos de trabalho, mediante a identificação de todas as entradas e saídas de trabalhadores elegíveis, não bastando a junção dos contratos de trabalho dos trabalhadores que considera relevantes.

I. RELATÓRIO

A... **UNIPESSOAL, LDA**, doravante “Requerente”, com o número de identificação fiscal português ..., com sede na Rua, veio, em 13 de março de 2026, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra o ato tributário de liquidação adicional de IRC n.º 2025..., e de juros compensatórios, referente ao ano de 2021, no valor total de € 47.603,68 (quarenta e sete mil seiscientos e três euros e sessenta e oito cêntimos), peticionando a declaração de ilegalidade e anulação, bem como o reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

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

A Requerente fundamenta a sua pretensão, em síntese, nos seguintes termos:

- a) A presente impugnação tem por objeto as liquidações adicionais de IRC referentes ao exercício de 2021, emitidas na sequência do procedimento de inspeção realizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
- b) No âmbito do referido procedimento foram efetuadas correções ao lucro tributável declarado pela Requerente, incidindo essencialmente sobre três matérias: (i) A desconsideração fiscal de perdas por imparidade de créditos; (ii) A limitação de gastos com depreciações e amortizações, designadamente relativos a viaturas afetadas à atividade da sociedade; e (iii) O enquadramento do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho.

- c) Com efeito, a Requerente exerce atividade no setor do transporte de doentes, sendo os meios técnicos, os recursos humanos especializados e a relação direta com os clientes (frequentemente pessoas em situação de especial vulnerabilidade) elementos estruturantes do seu modelo de funcionamento.
- d) As opções contabilísticas e fiscais adotadas no exercício aqui em análise decorreram diretamente dessa realidade operacional e foram suportadas por registos contabilísticos e documentação adequados.
- e) As correções efetuadas decorrem, assim, de divergência quanto ao enquadramento jurídico-tributário dessas realidades, e não de qualquer omissão ou ocultação por parte da Requerente.
- f) Importa, por isso, expor de forma sistematizada os factos relevantes subjacentes a cada uma das matérias objeto de correção, de modo a evidenciar a conformidade da atuação da Requerente com o quadro legal aplicável e a consequente ilegalidade das liquidações emitidas.
- g) V.1 – IMPARIDADES
- h) A Requerente contabilizou gastos com “Imparidade de dívidas a receber” no montante de € 129.208,27 (cento e vinte e nove mil, duzentos e oito euros e vinte e sete cêntimos), os quais a Autoridade Tributária analisou à luz do disposto nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, considerando que a dedutibilidade fiscal destas perdas depende da existência de créditos em mora há mais de seis meses e da comprovação de diligências de cobrança efetuadas até ao final do período de tributação em que as imparidades foram reconhecidas.
- i) No âmbito dessa análise, a Autoridade Tributária considerou que apenas se encontravam devidamente justificadas as perdas por imparidade relativas a determinados créditos, aceitando fiscalmente apenas as seguintes imparidades, no montante global de €

3.815,00 (três mil, oitocentos e quinze euros):

NIF	Cliente	Provisão 2021	Diligências
	[REDACTED] GONÇALVES (Nº [REDACTED]) K	1 757,50	Email 15/07/2020
	[REDACTED] ANTÓNIA (Nº [REDACTED]) K	1 260,00	Email 24/09/2019
	[REDACTED] NEVES (Nº [REDACTED]) K	797,50	Email 28/10/2019
	TOTAL	3 815,00	

- j) Tendo assim concluído que, relativamente às imparidades constituídas em 2021, as diligências de cobrança invocadas não se encontravam devidamente comprovadas até 31/12/2021, por reportarem a períodos posteriores ou por inexistência de evidências documentais, propondo assim a desconsideração fiscal das imparidades no montante total de € 132.038,59 (cento e trinta e dois mil, trinta e dois euros e cinquenta e nove centimos) no apuramento do lucro tributável.
- k) A Autoridade Tributária identificou, ainda, um conjunto de situações em que entendeu que as diligências apresentadas pelo sujeito passivo não suportam a constituição de imparidades por dívidas de clientes no exercício de 2021, por não se encontrarem devidamente comprovadas à data de 31/12/2021:

NIF	Cliente	Provisão 2021	Diligências	Notas
	[REDACTED] LDA (Nº [REDACTED]) K	17 613,48	Penhora	Doc 2022 e 2023
	[REDACTED]	1 994,00	Email	Email 04/10/2023
	[REDACTED] AMORIM (Nº [REDACTED]) K	12 592,00	RH	PT 23/03/2022
	[REDACTED] CURRITO (Nº [REDACTED]) K	6 270,00	RH	PT 20/04/2022
	[REDACTED] TRIGO (Nº [REDACTED]) K	6 200,00	RH	PT 23/03/2022
	[REDACTED] SANTOS (Nº [REDACTED]) K	4 180,00	RH	PT 25/03/2022
	[REDACTED] TAVARES (Nº [REDACTED]) K	3 790,00	RH	PT 23/03/2022
	[REDACTED] BERNARDO (Nº [REDACTED]) K	2 940,00	RH	PT 23/03/2022
	[REDACTED] FIGUEIREDO (Nº [REDACTED]) K	2 630,00	RH	PT 23/03/2022
	[REDACTED] GUERREIRO (Nº [REDACTED]) K	1 146,75	RH	PT 23/03/2022
	[REDACTED] JORDÃO (Nº [REDACTED]) K	237,50	RH	PT 23/03/2022
	[REDACTED] SILVA (Nº [REDACTED]) K	225,00	RH	PT 23/03/2022
	[REDACTED] BOTELHO (Nº [REDACTED]) K	219,00	RH	PT 20/04/2022
	[REDACTED] AUGUSTO (Nº [REDACTED]) K	150,00	RH	PT 23/03/2022
	[REDACTED] ROCHA (Nº [REDACTED]) K	95,00	RH	PT 23/03/2022
	TOTAL	60 282,73		

- l) A Autoridade Tributária sustenta que, nas situações elencadas, os documentos remetidos reportam-se a períodos posteriores ao exercício em análise, concluindo, por

esse motivo, que não foram facultadas evidências de diligências realizadas até 31/12/2021.

- m) Todavia, tal conclusão não corresponde à realidade dos factos.
- n) Com efeito, o reconhecimento das perdas por imparidade ocorreu antes das diligências finais de cobrança, as quais apenas vieram reforçar uma situação de risco de incobrabilidade já existente no exercício de 2021, sendo os respetivos indícios anteriores à data de relato. Importa ainda salientar que as contas do exercício de 2021 apenas foram encerradas em maio de 2022, sendo o relato financeiro posteriormente partilhado com a Autoridade Tributária.
- o) Assim, o facto de algumas diligências formais terem ocorrido após 31/12/2021 não impede o reconhecimento das imparidades em 2021, na medida em que estes acontecimentos subsequentes fornecem informação adicional sobre condições já existentes à data do balanço, conforme previsto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 24 – Acontecimentos após a data do balanço.
- p) No presente caso, embora alguns pedidos de cobrança tenham datas posteriores ao final do exercício, os factos económicos subjacentes (risco de incobrabilidade e dificuldade de cobrança) já se verificavam em 2021, impondo, assim, o reconhecimento das imparidades nesse mesmo exercício.
- q) No que respeita às situações em que a Autoridade Tributária entende não existirem evidências de diligências de cobrança efetuadas, conforme descrito na tabela por si apresentada, e que totaliza a quantia de € 71.755,86 (setenta e um mil, setecentos e cinquenta e cinco euros e oitenta e seis cêntimos) importa, antes de mais, enquadrar materialmente a natureza e o montante dos créditos em causa.
- r) Com efeito, conforme resulta da referida tabela, a maioria substancial dos créditos identificados apresenta valores manifestamente reduzidos, situando-se, em grande parte dos casos, abaixo dos € 100,00, havendo inclusivamente situações de valores residuais entre € 5,00 e € 20,00:

SILVA (Nº [redacted]) K	86,25	(em branco)	Sem Doc
PEREIRA (Nº [redacted]) K	83,50	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
[redacted] SILVA (Nº [redacted]) K	76,50	(em branco)	Sem Doc
BARRADAS (Nº [redacted]) K	71,25	RH [redacted] PT	Sem Doc
ESCOLAS [redacted] N.º 1 (Nº [redacted]) K	69,11	(em branco)	Sem Doc
[redacted] LOURO (Nº [redacted]) K	67,50	(em branco)	Sem Doc
ALVES (Nº [redacted]) K	66,50	(em branco)	Sem Doc
BRANCO (Nº [redacted]) K	60,00	Falecimento	Sem Doc
SENA (Nº [redacted]) K	57,00	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
BAPTISTA (Nº [redacted]) K	47,50	(em branco)	Sem Doc
BARROS (Nº [redacted]) K	47,50	(em branco)	Sem Doc
OLIVEIRA (Nº [redacted]) K	47,50	Incontactável	Sem Doc
[redacted] TAVARES (Nº [redacted]) K	47,50	Incontactável	Sem Doc
BACALHAU (Nº [redacted]) K	45,00	(em branco)	Sem Doc
SERRANO (Nº [redacted]) K	45,00	Falecimento	Sem Doc
BRAGANÇA (Nº [redacted]) K	44,00	(em branco)	Sem Doc
RODRIGUES (Nº [redacted]) K	34,00	(em branco)	Sem Doc
SILVA (Nº [redacted]) K	28,50	(em branco)	Sem Doc
[redacted] MENDONÇA (Nº [redacted]) K	28,50	Incontactável	Sem Doc
GUIMARÃES (Nº [redacted]) K	28,50	Incontactável	Sem Doc
[redacted] CIDADE (Nº [redacted]) K	25,00	(em branco)	Sem Doc
[redacted] REYS (Nº [redacted]) K	23,75	Falecimento	Sem Doc
[redacted] BORDELO (Nº [redacted]) K	22,50	(em branco)	Sem Doc
GOMES (Nº [redacted]) K	22,50	(em branco)	Sem Doc
[redacted] ZUNA (Nº [redacted]) K	20,00	(em branco)	Sem Doc
SANTOS (Nº [redacted]) K	13,50	(em branco)	Sem Doc
[redacted] BELÉM (Nº [redacted]) K	13,50	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
GONÇALVES (Nº [redacted]) K	12,00	(em branco)	Sem Doc
[redacted] EPE (Nº [redacted]) K	10,26	(em branco)	Sem Doc
[redacted] FRANCE (Nº [redacted]) K	10,25	(em branco)	Sem Doc
[redacted] CORREIA (Nº [redacted]) K	5,25	(em branco)	Sem Doc

- s) Ora, nesta matéria, não pode deixar de ser convocado o Princípio da proporcionalidade/razoabilidade, o qual constitui um princípio estruturante do ordenamento jurídico, com especial relevância no domínio fiscal, impondo que as exigências legais e administrativas sejam adequadas, necessárias e equilibradas face aos objetivos prosseguidos.
- t) Com efeito, qualquer diligência de cobrança que ultrapasse o simples contacto telefónico ou informal implica custos diretos inevitavelmente superiores ao próprio valor do crédito, nomeadamente honorários de advogado, taxas judiciais ou, inclusivamente, o custo de uma carta registada com aviso de receção, que atualmente não é inferior a € 5,00.
- u) Assim, verifica-se que os custos financeiros, administrativos e de recursos humanos associados à demonstração formal das diligências de cobrança seriam claramente superiores ao resultado do reconhecimento da imparidade na determinação da matéria

coletável, o que torna tal exigência materialmente irrazoável e economicamente injustificada.

- v) Acresce ainda que, à data dos factos, nos encontrávamos num contexto excecional marcado pela pandemia COVID-19, a qual condicionou de forma significativa a atividade económica e o funcionamento normal dos serviços, dificultando substancialmente os contactos com os devedores e a realização de diligências presenciais ou formais, tendo a Requerente privilegiado, nesse período, os contactos telefónicos com os devedores.
- w) Importa ainda salientar que uma parte significativa dos clientes da entidade são pessoas idosas, muitas delas acamadas ou com limitações severas de mobilidade, circunstância que, mesmo em contexto normal, dificulta o contacto e a receção de comunicações formais, e que foi exponencialmente agravada durante o período de pandemia.
- x) Mais ainda, a pandemia constituiu, infelizmente, causa direta do falecimento de um número relevante de devedores, circunstância que inviabilizou, de forma definitiva, qualquer tentativa de cobrança, não podendo razoavelmente exigir-se à entidade a instauração de diligências formais em situações em que o devedor já não se encontrava vivo.
- y) Relativamente a alguns dos casos de maior materialidade, e não obstante o reduzido valor de outros créditos, a entidade procedeu, ainda assim, ao envio de comunicações escritas aos devedores, juntando-se comprovativos das missivas remetidas aos seguintes clientes (cfr. Documento 2 que ora se junta): I..., com um valor em dívida de € 12.955,00; J..., com um valor em dívida de € 71,25; e K..., com um crédito em dívida de € 237,50.
- z) Nestes termos, atendendo ao reduzido valor económico da generalidade dos créditos, ao princípio da proporcionalidade, ao contexto excecional da pandemia da COVID-19, bem como às situações de falecimento dos devedores, conclui-se que a inexistência de diligências formais adicionais não pode, em caso algum, ser interpretada como ausência

de evidência objetiva de imparidade, sendo plenamente legítimo e tecnicamente fundamentado o respetivo reconhecimento no exercício de 2021.

aa) V.2 – DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

bb) Na situação em análise, o sujeito passivo reconheceu gastos com amortizações e depreciações no montante global de € 218.435,97 (duzentos e dezoito mil, quatrocentos e trinta e cinco euros e noventa e sete cêntimos), os quais se encontram devidamente registados na contabilidade e suportados pelo respetivo Mapa de Amortizações e Depreciações – Modelo 32, oportunamente entregue.

cc) Sem prejuízo do exposto, o sujeito passivo reconhece que o mapa de amortizações inicialmente apresentado continha uma omissão, porquanto não refletia as amortizações relativas a determinados ativos intangíveis, concretamente, programas de computador, os quais se encontram sujeitos a deperecimento económico e eram utilizados de forma continuada no exercício da atividade.

dd) A referida omissão respeita exclusivamente às amortizações daqueles ativos intangíveis e totaliza exatamente o montante de € 7.938,51 (sete mil, novecentos e trinta e oito euros e cinquenta e um cêntimos), valor esse que não havia sido considerado no mapa inicialmente entregue, mas que se encontrava devidamente refletido na contabilidade da empresa.

ee) Tal lapso teve natureza meramente formal e declarativa, não colocando em causa nem a existência dos ativos, nem a sua afetação à atividade, nem o correto reconhecimento contabilístico das respetivas amortizações, conforme resulta do balancete da empresa, com o qual o mapa corrigido integralmente cruza.

ff) Em sede de audiência prévia, a Requerente procedeu à correção do referido lapso, tendo remetido à Autoridade Tributária o mapa de amortizações devidamente corrigido, no qual passaram a constar as amortizações dos ativos intangíveis em causa, sanando integralmente a omissão inicialmente verificada.

gg) Face à documentação apresentada e à coerência entre o mapa corrigido e os registos contabilísticos, a Autoridade Tributária aceitou expressamente o valor de € 7.938,51

- (sete mil, novecentos e trinta e oito euros e cinquenta e um cêntimos), reconhecendo a respetiva dedutibilidade fiscal.
- hh) Assim, e atendendo a que o referido montante foi validado pela própria Autoridade Tributária, não subsiste qualquer fundamento para a sua exclusão, devendo o valor de € 7.938,51 (sete mil, novecentos e trinta e oito euros e cinquenta e um cêntimos) ser plenamente considerado no apuramento da Matéria Coletável do exercício em análise.
- ii) Com efeito, todas as viaturas constantes da listagem apresentada no Projeto de Relatório de Inspeção (com exceção do veículo de matrícula BMW...) não se qualificam como veículos ligeiros de passageiros, porquanto foram objeto de transformação para Veículo Dedicado ao Transporte de Doentes Não Urgentes, atividade que constitui o objeto social e a atividade principal da Requerente.
- jj) Estes veículos não se destinam ao transporte particular ou misto de passageiros, mas sim ao exercício direto da atividade económica da empresa, funcionando como equipamento essencial e nuclear da prestação de serviços, equiparável a um instrumento de trabalho indispensável à geração de rendimentos tributáveis.
- kk) A natureza específica das viaturas resulta expressamente comprovada pelos Certificados de Vistoria, os quais atestam a adaptação estrutural dos veículos para transporte de doentes, afastando, de forma inequívoca, a sua qualificação como veículos ligeiros de passageiros para efeitos fiscais.
- ll) Com efeito, os certificados constituem prova bastante de que, à data fiscalmente relevante, as viaturas já se encontravam transformadas e funcionalmente afetadas à atividade da Requerente, desempenhando o papel de instrumentos essenciais à prestação de serviços e à obtenção de rendimentos tributáveis, sendo plenamente legítima a consideração das respetivas amortizações para efeitos fiscais, conforme Documento 4 que se junta e dá por reproduzido.

Matrícula	Marca do Veículo	Certificado n.º	Data de emissão	Data de validade	Página do Doc. 4	Observações
	Volkswagen Transporter		/2021	08/02/2021	08/02/2024	1
	Renault Trafic		/2019	04/10/2019	04/10/2022	2
	Renault Kangoo		/2019	11/02/2019	11/02/2022	3
	Renault Kangoo		/2019	31/07/2019	31/07/2022	4
	Ford Transit	RMTLVT		22/05/2018		5
						Emitido pelo IMT (sem data de validade)

mm) Nestes termos, não se encontram reunidos os pressupostos legais para a aplicação do limite previsto no artigo 34.º do CIRC, uma vez que tal norma visa exclusivamente veículos ligeiros de passageiros ou mistos, utilizados genericamente para transporte, e não veículos especificamente transformados e afetos de forma exclusiva à atividade de transporte especializado de doentes.

nn) Assim, deve ser afastada a correção no montante global de € 6.010,76 (seis mil e dez euros e setenta e seis cêntimos), respeitante às amortizações dos referidos sete veículos, porquanto os mesmos não se enquadram no conceito de veículos ligeiros de passageiros previsto na legislação fiscal aplicável.

oo) Relativamente ao montante de € 2.375,00 (dois mil, trezentos e setenta e cinco euros), indicado pela Autoridade Tributária no que respeita à viatura BMW com a matrícula..., importa esclarecer que tal valor já foi considerado pelo sujeito passivo no apuramento do lucro tributável do exercício de 2021.

pp) Com efeito, o referido montante foi expressamente incluído na declaração Modelo 22 de 2021, na linha 719 – Valores a acrescentar, conforme resulta da declaração já encaminhada, tendo sido, assim, voluntariamente neutralizado para efeitos fiscais, conforme fls. 2 do Documento 5, que ora se junta.

- qq) Deste modo, a eventual correção adicional do mesmo montante redundaria numa duplicação de correções, com impacto direto no apuramento da matéria coletável, situação que é juridicamente inadmissível e contrária aos princípios da justiça tributária e da tributação pelo lucro real.
- rr) V.3 – BENEFÍCIO FISCAL – CRIAÇÃO DE POSTOS DE TRABALHO (CLPT)
- ss) Com efeito, encontra-se evidenciada a diferença positiva, em cada exercício económico relevante, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições de elegibilidade, conforme definidas na lei.
- tt) Deste modo, resulta plenamente comprovado que as admissões efetuadas não se limitaram a substituir trabalhadores anteriormente existentes, mas consubstanciaram um aumento efetivo e líquido do número de postos de trabalho, cumprindo-se, assim, o requisito essencial para a fruição do benefício fiscal em causa.
- uu) A informação constante do mapa permite ainda aferir, de forma transparente e verificável, a evolução do quadro de pessoal ao longo do período em análise, afastando qualquer dúvida quanto à existência de criação líquida de emprego e à correção do benefício fiscal declarado.
- vv) No exercício de 2015, conforme resulta do mapa remetido à Autoridade Tributária, verifica-se que as idades dos trabalhadores admitidos se enquadram integralmente nos limites legalmente previstos (superior a 16 e inferior a 35 anos), preenchendo, assim, o requisito etário exigido pelo n.º 1 do artigo 19.º do EBF.
- ww) Deste modo, verificou-se, efetivamente, a criação líquida de um posto de trabalho correspondente ao trabalhador H..., não se tratando de mera substituição, mas sim de um aumento líquido do número de trabalhadores elegíveis, conforme evidenciado no respetivo mapa anual:

Ano 2015 Criação Líquida de Postos de Trabalho: 1

NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado
	F...	28/01/1983	01/03/2014	51 801,75 €	7 070,00 €
	G...	25/01/1983	01/01/2012	21 742,88 €	7 070,00 €
	H...	24/06/1982	14/12/2015	544,50 €	272,25 €
					14 412,25 €

xx) No exercício de 2016, verifica-se idêntico enquadramento. Foi criado um posto de trabalho referente ao funcionário B..., o qual reunia igualmente os requisitos de elegibilidade previstos na lei:

Ano 2016 Criação Líquida de Postos de Trabalho: 1

NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado	Término Apoio
	F...	28/01/1983	01/03/2014	48 101,63 €	7 420,00 €	
	G...	25/01/1983	01/01/2012	11 492,66 €	5 746,33 €	31/12/2015
	H...	24/06/1982	14/12/2015	15 246,00 €	7 420,00 €	
	B...	24/06/1984	01/05/2016	6 352,50 €	3 176,25 €	
					23 762,58 €	

yy) Assim, também neste exercício se confirma o preenchimento cumulativo dos pressupostos legais, designadamente a celebração de contrato de trabalho por tempo indeterminado; o enquadramento etário do trabalhador; a verificação de criação líquida de emprego e a consideração do respetivo custo em gastos do exercício, nos termos do artigo 19.º do EBF.

zz) No exercício de 2017, foram contratados quatro novos trabalhadores, tendo ocorrido a saída de dois trabalhadores que, à data da respetiva admissão, reuniam igualmente as condições de elegibilidade.

aaa) Efetuada a compensação entre admissões e saídas elegíveis, apura-se a criação líquida de dois postos de trabalho, dada a conversão dos contratos de trabalho correspondentes aos trabalhadores C... e D..., em contratos sem termo, conforme demonstrado na tabela de suporte remetida:

Ano 2017 Criação Líquida de Postos de Trabalho: 2

NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado	
	F...	28/01/1983	01/03/2014	24 131,25 €	7 798,00 €	
	C...	10/03/1985	03/11/2017	4 529,25 €	2 264,63 €	
	D...	26/08/1986	03/11/2017	4 498,31 €	2 249,16 €	
	M...	19/10/1990	01/03/2017			Entrada
	N...	11/08/1992	01/09/2017			Entrada
	H...	24/06/1982	14/12/2015			Saída
	B...	24/08/1984	01/05/2016			Saída
					12 311,78 €	

bbb) Também neste exercício se confirma que as admissões não tiveram natureza meramente substitutiva, antes traduzindo um efetivo acréscimo do número de trabalhadores elegíveis.

ccc) À luz do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pela Lei n.º 215/89, de 1 de julho, o benefício fiscal em causa só se torna acessível quando estejam preenchidos os pressupostos legais de criação líquida de postos de trabalho, nos termos dos n.ºs 1 a 4 daquele artigo.

ddd) No presente caso, a criação líquida de dois postos de trabalho encontra-se demonstrada em virtude da conversão dos contratos de trabalho de dois trabalhadores em contratos sem termo, sendo este o momento que consubstancia o facto jurídico constitutivo do direito ao benefício fiscal.

eee) No exercício de 2018, conforme resulta do mapa apresentado, registou-se a saída de um trabalhador e a entrada de cinco novos trabalhadores igualmente elegíveis:

Ano 2018 Criação Líquida de Postos de Trabalho: 4

NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado	Término Apoio
	F...	28/01/1983	01/03/2014	25 987,50 €	8 120,00 €	31/12/2018
	C...	10/03/1985	03/11/2017	20 790,00 €	8 120,00 €	
	D...	26/08/1986	03/11/2017	18 624,38 €	8 120,00 €	
	O...	28/05/1992	01/04/2018	8 897,63 €	4 448,81 €	
	P...	03/11/1984	01/04/2018	9 510,19 €	4 755,09 €	
	Q...	09/11/1986	12/04/2018	13 636,07 €	6 818,04 €	
	R...	28/07/1991	01/06/2018	7 864,31 €	3 932,16 €	
	S...	05/03/1985	05/04/2018			
	T...	03/04/1988	10/10/2013			
					44 314,10 €	

fff) Ora, no exercício de 2018, verificou-se a entrada de cinco trabalhadores elegíveis e a saída de um trabalhador, pelo que, após a devida compensação, subsiste um acréscimo líquido de quatro postos de trabalho.

ggg) Assim, ainda que o trabalhador que cessou funções não tivesse sido considerado, em momento posterior, como novo posto de trabalho para efeitos do benefício, tal circunstância não prejudica nem afasta a verificação objetiva da criação líquida de emprego no exercício em causa, nem nos exercícios subsequentes em que se mantenham os respetivos pressupostos legais.

hhh) Relativamente ao exercício de 2019, não se verificou qualquer criação líquida de novos postos de trabalho, mantendo-se estável o quadro de pessoal elegível:

Ano 2019 Criação Líquida de Postos de Trabalho: 0

NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado
	C...	10/03/1985	03/11/2017	20 790,00 €	8 120,00 €
	D...	26/08/1986	03/11/2017	18 624,38 €	8 120,00 €
	O...	28/05/1992	01/04/2018	11 731,50 €	5 865,75 €
	P...	03/11/1984	01/04/2018	12 919,50 €	6 459,75 €
	Q...	09/11/1986	12/04/2018	18 349,09 €	8 120,00 €
	R...	28/07/1991	01/06/2018	14 133,49 €	7 066,74 €
					43 752,24 €

iii) O mesmo se verifica nos exercícios de 2020 e 2021, nos quais não se registou criação líquida de novos postos de trabalho elegíveis, mantendo-se, todavia, os trabalhadores anteriormente considerados para efeitos do benefício, em conformidade com o regime legal:

Ano 2020 Criação Líquida de Postos de Trabalho: 0

NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado
	C...	10/03/1985	03/11/2017	20 790,00 €	8 120,00 €
	D...	26/08/1986	03/11/2017	16 721,60 €	8 120,00 €
	O...	28/05/1992	01/04/2018	11 893,37 €	5 946,68 €
	P...	03/11/1984	01/04/2018	11 001,38 €	5 500,69 €
	Q...	09/11/1986	12/04/2018	18 349,09 €	8 120,00 €
	R...	28/07/1991	01/06/2018	11 922,50 €	5 961,25 €
					41 768,62 €

Ano 2021 Criação Líquida de Postos de Trabalho: 0

NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado
	C...	10/03/1985	03/11/2017	21 058,27 €	9 310,00 €
	D...	26/08/1986	03/11/2017	20 593,05 €	9 310,00 €
	O...	28/05/1992	01/04/2018	13 643,83 €	6 821,92 €
	P...	03/11/1984	01/04/2018	14 295,24 €	7 147,62 €
	Q...	09/11/1986	12/04/2018	18 836,61 €	9 310,00 €
	R...	28/07/1991	01/06/2018	15 490,08 €	7 745,04 €
					49 644,58 €

jjj) Termina a Requerente, peticionando que nestes termos e nos mais de Direito que V. Exa. doutamente suprirá, deve a presente impugnação judicial ser julgada totalmente procedente, por provada, e, em consequência: a) Ser anulada a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2021, bem como as correspondentes liquidações de juros compensatórios, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito; b) Ser reconhecida a dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade constituídas no exercício de 2021, por se encontrarem verificados os respetivos pressupostos legais previstos nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC; c) Ser reconhecida a dedutibilidade integral das depreciações e amortizações relativas às viaturas exclusivamente afetas à atividade de transporte de doentes, por não se encontrarem abrangidas pela limitação prevista no artigo 34.º do CIRC; d) Ser reconhecido o direito da Requerente à manutenção do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho, nos termos do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, pelo período legalmente previsto; e) Ser a Fazenda Pública condenada à restituição das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT; f) Ser a Fazenda Pública condenada nas custas do processo.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 16 de março de 2026, e subsequentemente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou o ora signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 4 de maio de 2026, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 22 de maio de 2026, nos termos do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

A Requerida apresentou a sua resposta, defendendo-se por exceção e impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”) em 24 de junho de 2026, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) Relativamente às correções inicialmente propostas, e na sequência do exercício do direito de audição em sede inspetiva, algumas das alegações efetuadas pelo sujeito passivo foram tidas em conta, pelo que no RIT, foram efetuadas correções à matéria tributável no montante total de € 186.530,83, abaixo discriminadas e contestadas em procedimento arbitral:
 - a. A desconsideração fiscal de perdas por imparidade de créditos, no montante de € 132.038,59;
 - b. A limitação de gastos com depreciações e amortizações, designadamente relativas a viaturas afetas à atividade da sociedade, no valor de € 4.867,66;
 - c. O enquadramento do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho, no montante de € 49.644,58.
- b) Quanto às perdas por imparidade:
- c) A Requerente registou na conta 6511 (a débito) o valor de € 135.853,59 relativo à constituição de imparidades e na conta 76211 o montante de € 6.645,30, referente à reversão de imparidades;
- d) No que respeita ao valor inerente à constituição de imparidades, a AT entendeu que estavam justificadas imparidades no valor de € 3.815,00;
- e) O valor de € 132.038,53 cuja constituição de imparidades não foi aceite (135.853,59 – 3.815,00), respeita a:
 - a. € 60.282,73 relativo a documentos de tentativa de cobrança do crédito, que foram remetidos com datas de emissão/envio posteriores ao período em análise, pelo que não foram facultadas evidências que comprovam a realização de diligências até 31-12-2021, momento em que foram constituídas as imparidades.
 - b. € 71.755,86, relativos a situações sem evidências efetuadas.

- f) Mais uma vez, e à semelhança do que foi descrito no RIT, a Requerente, ao juntar o documento 2, relativamente a 3 clientes, vem demonstrar que as diligências efetuadas para a cobrança da dívida ocorreram, em abril/maio do ano de 2022, ou seja, em data posterior à da constituição das imparidades – 31-12-2021.
- g) As diligências que encetou para receber os créditos deveriam ter sido efetuadas antes da constituição das imparidades, podendo, eventualmente, verificar-se o pagamento da dívida, obviando a constituição da imparidade.
- h) O facto de ter relevado contabilisticamente as dívidas de cobrança duvidosa, tal facto não obsta a que para que as imparidades possam relevar fiscalmente se cumpra com os requisitos acima mencionados (artigos 18.º, 28.º-A e 28.º-B do CIRC).
- i) Vem a Requerente invocar que existem clientes já falecidos, contudo, tal alegação não pode ser tida em conta, pois existirão herdeiros, não desobrigando a tentativa de cobrança da dívida.
- j) Em caso de morte do devedor, conforme determina o art.º 2068.º do Código Civil, as dívidas do falecido são transmitidas para os herdeiros, que as devem liquidar usando os bens da herança.
- k) Aliás, a Requerente efetuou este procedimento com o cliente I... (conforme documento 2 anexo ao pedido arbitral), no entanto, foi em data posterior à data da constituição da imparidade.
- l) Face ao exposto, não assiste razão à Requerente, sendo de manter a correção efetuada pelos SIT.
- m) Quanto às depreciações/amortizações – anulado o montante de € 4.551,65 e mantido o valor de € 296,01 por despacho da Subdiretora Geral/IR, por delegação de competências, 24-06-2026.
- n) A Requerente, no exercício de 2021, considerou gastos com amortizações e depreciações no montante de € 218.435,97.

- o) Deste valor, os SIT propuseram uma correção de € 16.324,27, valor este que veio a ser reduzido, no âmbito do exercício do direito de audição, no procedimento inspetivo, para € 4.847,66, decomposto da seguinte forma:
- a. - Divergência gasto face à Modelo 32 € 7.938,51 aceite pela AT;
 - b. - Depreciação acima limite em 2021 € 8.385,76 reduzido para € 4.847,66
- p) O valor corrigido reporta-se às seguintes viaturas:
- a. viatura ..., no valor de € 1.479,75
 - b. viatura ..., no valor de € 296,01
 - c. viatura..., no valor de € 1.416,69
 - d. viatura..., no valor de € 49,34
 - e. viatura ..., no valor de € 1.605,87
- q) E teve por fundamento o facto de que “sem o certificado de vistoria válido em 31-12-2021, estamos perante uma viatura ligeira de passageiros, não autorizada para o transporte de doentes e, por conseguinte, sujeita à regra geral prevista na al. b), do n.º 3 do art.º 1.º da Portaria n.º 467/2010 e al. e), do n.º 1, do art.º 34.º do CIRC”.
- r) No procedimento arbitral, a Requerente veio apresentar certificados de vistoria, como viatura VDTD (veículo dedicado ao transporte de doentes) emitidos pelo INEM, e que abrangem o ano de 2021 (Documento 4), para todas as viaturas atrás mencionadas, COM EXCEÇÃO da viatura com a matrícula..., em que apenas junta a licença emitida, em 22-05-2018, pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes, IP (IMT) de que a mesma está licenciada para VDTD.
- s) Com efeito, os certificados de vistoria como viatura VDTD, emitidos pela entidade competente (INEM), têm valor probatório, mas a sua data e validade são elementos essenciais para aferir a conformidade técnica das viaturas. Os documentos apresentados até à elaboração do RIT, conforme consta do anexo II do mesmo, evidenciam as datas de emissão dos certificados indicadas na tabela anterior.

- t) Face aos novos elementos agora juntos, considera-se demonstrado que as viaturas em causa dispunham de certificado de vistoria válido no exercício em análise (2021).
- u) Assim, entende-se que a correção efetuada deverá ser desconsiderada, devendo ser aceite a depreciação correspondente. Importa, todavia, sublinhar que os documentos agora apresentados não foram disponibilizados durante a ação inspetiva, o que pode ser confirmado pelo anexo II do RIT, junto ao PA.
- v) Relativamente à viatura com a matrícula..., em sede arbitral apenas vem juntar a licença emitida em 22-05-2018, pelo IMT, autorizando a Requerente a realizar o transporte de doentes. Não existe certificado de vistoria, que abranja o ano de 2021, emitido pelo INEM.
- w) O certificado que a Requerente apresentou no âmbito do procedimento inspetivo não abrange este período (ou seja, foi emitido em 16-02-2022 e era válido até 16-02-2025).
- x) Assim sendo, da correção efetuada, no valor de € 4.847,66, a Requerida aceita o montante de € 4.551,65, anulando em consequência o ato parcialmente, mantendo-se a correção às amortizações/depreciações, no valor de € 296,01.
- y) Quanto à criação líquida de postos de trabalho (CLPT), analisada esta matéria, refere o relatório final de inspeção tributária (RIT), que “...da análise dos mapas apresentados, mais uma vez, não foi possível confirmar a informação pretendida por insuficiência de elementos em particular relacionados com a verificação da criação líquida de postos de trabalho.
- z) Nos mapas apresentados, deveriam constar todos os jovens e desempregados de longa duração, elegíveis em cada ano, admitidos por contrato de trabalho sem termo, considerados ou não na majoração dos encargos, identificando a data de eventuais entradas e saídas, para validação da criação líquida de postos de trabalho, anexando ainda os respetivos contratos de trabalho e a discriminação dos encargos considerados.”
- aa) A criação líquida calcula-se como a diferença positiva entre novas admissões elegíveis e saídas de trabalhadores nas mesmas condições e, por conseguinte, é necessária a demonstração inequívoca da existência de funcionários elegíveis e as respetivas entradas e cessações de vínculo, por exercício, bem como a comprovação da elegibilidade de cada trabalhador.

- bb) Tal demonstração não foi evidenciada até à elaboração do RIT, nem foi sanada com os elementos juntos à petição.
- cc) Conforme já referido no RIT, a mera substituição de trabalhadores elegíveis num determinado período não configura aumento efetivo do número de postos de trabalho, não podendo, por si só, gerar um saldo positivo entre as contratações e saídas elegíveis.
- dd) Para comprovar o cumprimento deste requisito essencial, é necessário apresentar, para cada exercício, mapa discriminativo contendo todos os trabalhadores elegíveis e respetivas movimentações.
- ee) Por esse facto, para além das incongruências elencadas no RIT, foi também realçado que estava em falta:
- a. a identificação de todos os funcionários considerados nem a demonstração do cálculo dos postos criados, em cada ano (descrição individualizada das entradas e saídas relevantes de funcionários, para efeitos deste benefício fiscal);
 - b. demonstração da elegibilidade efetiva de todos os funcionários considerados; e demonstração dos encargos considerados, em particular por incidir em funcionários que já trabalhavam na sociedade antes da entrada em vigor dos contratos sem termo;
- ff) Não obstante os elementos apresentados com a petição, estas insuficiências subsistem e impedem o reconhecimento do benefício fiscal nos termos pretendidos. Embora a Requerente venha defender ter reunido os pressupostos do artigo 19.º do EBF, nomeadamente com a conversão de contratos a termo em contratos sem termo, tal entendimento não pode ser aceite, por insuficiência de prova apresentada uma vez que a aplicação do benefício depende da demonstração, em cada exercício, da criação líquida de postos de trabalho de funcionários elegíveis através de elementos objetivos e verificáveis.
- gg) Termina a Requerida, peticionando que deve a presente ação arbitral ser julgada extinta por inutilidade superveniente, atenta a revogação parcial do ato impugnado, quanto ao demais, e deve a presente ação ser julgada improcedente, por não provada, a Requerida absolvida dos pedidos e o ato impugnado mantido na ordem jurídica.

Por despacho de 25 de junho de 2026, a Requerente foi notificada para vir responder às exceções invocadas, tendo apresentado a respetiva resposta em 8 de julho de 2026.

No dia 16 de setembro de 2026, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquiridas as testemunhas apresentadas pela Requerente. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas finais e o Tribunal indicou a data previsível para prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente pela Requerente até essa data (v. ata que se dá por reproduzida e gravação de áudio disponível no SGP do CAAD).

Por despacho arbitral de 17 de setembro de 2026, a Requerida foi notificada para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto ao documento junto pela Requerente.

O Tribunal entende que a restrição de junção de prova documental fora do prazo, i.e., após a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, não é um princípio absoluto, permitindo ao tribunal a sua aceitação desde que esta não cause perturbação considerável da tramitação normal do processo, à luz do princípio da celeridade (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2, do RJAT). Nestes termos, o Tribunal admite a junção de prova documental adicional, por contribuir para a boa decisão da causa.

A Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações em 2 de outubro de 2026, reafirmando, no essencial, as posições assumidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar a legalidade dos atos de liquidação do IRC e dos juros compensatórios, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e estão devidamente representadas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da data-limite de pagamento das liquidações adicionais de IRC, ocorrida em

17 de dezembro de 2025, tendo a ação arbitral dado entrada em 13 de março de 2026 (v. artigo 279.º do Código Civil, por remissão dos artigos 20.º, n.º 1 do CPPT e 3.º-A do RJAT).

III. MATÉRIA DE FACTO

§3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

- A.** A Requerente exerce atividade no setor do transporte de doentes, sendo os meios técnicos, os recursos humanos especializados e a relação direta com clientes, frequentemente pessoas em situação de especial vulnerabilidade, elementos estruturantes do seu modelo de funcionamento. Cfr. PA e declarações de parte.
- B.** A Requerente, no ano de 2021, contabilizou gastos com “Imparidade de dívidas a receber” no montante de € 129.208,27. Cfr. PA.
- C.** A Requerente, no ano de 2021, reconheceu gastos com amortizações e depreciações no montante global de € 218.435,97, os quais se encontram registados na contabilidade e no Mapa de Amortizações e Depreciações. Cfr. PA.
- D.** No ano de 2021, por força da pandemia COVID-19, a qual condicionou de forma significativa a atividade económica e o funcionamento normal dos serviços, dificultando substancialmente os contactos com os devedores e a realização de diligências presenciais ou formais, a Requerente privilegiou, nesse período, os contactos telefónicos com os devedores. Cfr. declarações de parte.
- E.** Uma parte significativa dos clientes da Requerente são pessoas idosas, muitas delas acamadas ou com limitações severas de mobilidade, circunstância que, mesmo em contexto normal, dificulta o contacto e a receção de comunicações formais, e que foi exponencialmente agravada durante o período de pandemia. Cfr. declarações de parte.
- F.** A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção por parte da AT, ao qual foi atribuído o n.º OI2024... . Cfr. PA.

- G. A Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção tributária e para vir exercer o direito de audição. Cfr. PA.
- H. Após exercício do direito de audição pela Requerente em 15 de setembro de 2025, a AT emitiu o Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”). Cfr. RIT.
- I. Como fundamentos das correções de IRC realizadas, constam do RIT, com relevância para a matéria em apreciação nestes autos, os *infra* transcritos:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

Da análise efetuada no âmbito do presente procedimento de inspeção e considerando os elementos apresentados e os esclarecimentos prestados, foram detetadas as situações irregulares que neste capítulo se descrevem e fundamentam e das quais resultam as correções que devidamente se quantificam neste relatório.

Releva ainda referir que a fundamentação legal mencionada se reporta à legislação em vigor, à data dos factos.

V.1 – Imparidades

O sujeito passivo contabilizou gastos com “Imparidade de dívidas a receber” no montante de € 129.208,27.

As imparidades de dívidas a receber visam o reconhecimento contabilístico de uma perda quando se verifica uma forte probabilidade de que determinados créditos de clientes não venham a ser recebidos, por forma a garantir que as demonstrações financeiras da empresa não sejam influenciadas por um valor superior ao que efetivamente se espera recuperar.

Fiscalmente, as perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes apenas podem ser deduzidos ao lucro tributável nos termos previstos no CIRC, nomeadamente na al. a) do n.º 1 do art.º 28.º-A e 28.º-B, ou seja:

quando se referirem a créditos em mora resultantes da atividade normal da empresa;

que estejam evidenciados na contabilidade como sendo considerados de cobrança duvidosa (nomeadamente, pela transferência das contas correntes (subcontas 211) para a conta 217 - "Clientes de cobrança duvidosa").

e quando existirem provas objetivas do risco de incobrabilidade;

Refira-se que, a existência de evidências é determinante porque estabelece o momento em que a imparidade deve ser reconhecida, garantindo que a contabilização reflète a situação real do ativo e cumpre o princípio da especialização dos exercícios. Com efeito, não é permitido contabilizar a perda por imparidade, mesmo que haja dúvidas quanto ao recebimento do crédito sem que o risco de incobrabilidade seja devidamente comprovado, o que acontece nas seguintes condições, de acordo com o CIRC:

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;

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 de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Refira-se que, neste último caso, os créditos estejam em mora apenas são aceites como perdas para efeitos fiscais nas percentagens previstas no n.º 2 do art.º 28.º-B do CIRC, em função do tempo da mora do crédito, ou seja:

- 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses*
- 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses*
- 100% para créditos em mora há mais de 18 meses*

Como foi referido, na presente situação, foi solicitado o mapa de imparidades que suportou o valor declarado, mas, por se revelar insuficiente, foi efetuado um novo

pedido, agora mais pormenorizado por forma a obter toda a informação pretendida. Assim, o pedido especificava:

- *N.º da fatura;*
- *Data da fatura;*
- *Nome do cliente;*
- *NIF do cliente;*
- *Valor da fatura;*
- *Montante em dívida;*
- *Data de vencimento da fatura;*
- *Perda por imparidade acumulada a 31/12/2020;*
- *Data das diligências efetuadas para cobrança dos créditos;*

Após complementar a informação recolhida, com os elementos facultados em resposta aos pedidos adicionais, concluiu-se o seguinte:

- *Foi apurado um gasto com “Imparidade de dívidas a receber” no montante de € 129.208,273;*
- *O valor apurado resulta da constituição de imparidades de € 135.853,59 (conta # 6511) deduzido da reversão de imparidades de € 6.645,30 (conta # 76211);*
- *Na análise das imparidades constituídas, tendo em consideração todos os elementos enviados pelo sujeito passivo, em especial as diligências encetadas no sentido de cobrar o valor em dívida, foi possível agregar a informação recolhida, de acordo com as suas características:*

i. Imparidades devidamente justificados:

NIF	Cliente	Provisão 2021	Diligências
	GONÇALVES (Nº)K	1 757,50	Email 15/07/2020
	ANTÓNIA (Nº)K	1 260,00	Email 24/09/2019
	NEVES (Nº)K	797,50	Email 28/10/2019
	TOTAL	3 815,00	

ii. Situações cujas diligências não suportam a constituição de Imparidade por dívida de clientes, em 2021:

iii.

NIF	Cliente	Provisão 2021	Diligências	Notas
	LDA (Nº)K	17 613,48	Penhora	Doc 2022 e 2023
	SERVIÇO TRANSPORTE DOENTE E	1 994,00	Email	Email 04/10/2023
	AMORIM (Nº)K	12 592,00	RH	PT 23/03/2022
	CURRITO (Nº)K	6 270,00	RH	PT 20/04/2022
	TRIGO (Nº)K	6 200,00	RH	PT 23/03/2022
	SANTOS (Nº)K	4 180,00	RH	PT 23/03/2022
	AVARES (Nº)K	3 790,00	RH	PT 23/03/2022
	BERNARDO (Nº)K	2 940,00	RH	PT 23/03/2022
	FIGUEIREDO (Nº)K	2 630,00	RH	PT 23/03/2022
	GUERREIRO (Nº2075)K	1 146,75	RH	PT 23/03/2022
	JORDÃO (Nº1922)K	237,50	RH	PT 23/03/2022
	SILVA (Nº)K	225,00	RH	PT 23/03/2022
	BOTELHO (Nº)K	219,00	RH	PT 20/04/2022
	AUGUSTO (Nº)K	150,00	RH	PT 23/03/2022
	ROCHA (Nº)K	95,00	RH	PT 23/03/2022
	TOTAL	60 282,73		

Como é referido, no art.º 28.º A, n.º 1, al. a), podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade relacionadas com 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.

Contudo, a al. c), do n.º 1, do art.º 28.º - B, do CIRC esclarece que, para efeitos da determinação das perdas por imparidade referidas anteriormente, apenas se consideram créditos de cobrança duvidosa aqueles créditos estejam em mora há mais de seis meses, desde a data do respetivo vencimento, em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, ou seja, em que existam provas objetivas de terem sido efetuadas diligências no sentido do seu recebimento.

Para tal demonstração é essencial que o sujeito passivo consiga apresentar uma prova objetiva de que tentou receber o crédito antes de registar a perda por imparidade e estas diligências devem ocorrer antes do reconhecimento da perda, quer para efeitos contabilísticos, como fiscais, e a sua efetivação e documentação adequada são determinantes para a aceitação do gasto fiscal.

Ora, nas situações elencadas, foram remetidos documentos mas que, de acordo com as datas de emissão/ envio, reportam-se a períodos posteriores ao que se encontra em análise, pelo que apenas permitem concluir que não foram facultadas evidências que comprovem a realização de diligências até 31/12/2021, momento em que foram constituídas imparidades.

Por conseguinte, por não ficar demonstrado o cumprimento do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 28.º B do CIRC, propõe-se que o valor apurado, € 60.282,73, seja desconsiderado no apuramento do lucro tributável.

iv. Situações sem evidências de diligências efetuadas:

NIF	Cliente	Provisão 2021	Diligências	Notas
	SOARES (Nº []K)	12 955,00	Falecimento	Sem Doc
	MATIAS (Nº []K)	4 465,00	Incontactável	Sem Doc
	SANTOS (Nº []K)	4 306,00	Incontactável	Sem Doc
	CORREIA (Nº []K)	3 867,50	Em acordo de pagamento	Sem Doc
	MONTEIRO (Nº []K)	3 610,00	Incontactável	Sem Doc
	DUARTE (Nº []K)	2 340,00	Incontactável	Sem Doc
	ROSINHA (Nº []K)	1 755,00	Falecimento	Sem Doc
	MARTINS (Nº []K)	1 738,49	(em branco)	Sem Doc
	SILVA (Nº []K)	1 710,00	(em branco)	Sem Doc
	MOREIRA (Nº []K)	1 639,50	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	PIRES (Nº []K)	1 596,00	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	JESUS (Nº []K)	1 440,00	Falecimento	Sem Doc
	SILVA (Nº []K)	1 434,00	(em branco)	Sem Doc
	AVRADOR (Nº []K)	1 320,00	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	CORREIA (Nº []K)	1 291,50	(em branco)	Sem Doc
	OLIVEIRA (Nº []K)	1 226,25	Incontactável	Sem Doc
	JÚNIOR (Nº []K)	1 128,00	Falecimento	Sem Doc
	DA (Nº []K)	1 121,25	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	CORREIA (Nº []K)	1 087,00	(em branco)	Sem Doc
	LAGOS (Nº []K)	1 068,75	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	ROCHA (Nº []K)	1 055,50	Incontactável	Sem Doc
	RIBEIRO (Nº []K)	1 038,50	Incontactável	Sem Doc
	FORUM, INC. (Nº []K)	1 030,00	Incontactável	Sem Doc
	ALMEIDA (Nº []K)	1 000,00	(em branco)	Sem Doc
	MEENDES (Nº []K)	862,50	(em branco)	Sem Doc
	FERREIRA (Nº []K)	810,00	(em branco)	Sem Doc
	ALMEIDA (Nº []K)	750,00	Incontactável	Sem Doc
	CHAVES (Nº []K)	742,50	(em branco)	Sem Doc
	VIEGAS (Nº []K)	731,50	Incontactável	Sem Doc
	RIBEIRO (Nº []K)	722,00	(em branco)	Sem Doc
	SILVA (Nº []K)	675,00	Incontactável	Sem Doc
	MOREIRA (Nº []K)	670,50	Incontactável	Sem Doc
	CARAPINHA (Nº []K)	666,00	Falecimento	Sem Doc
	HORTA (Nº174)K	583,75	Falecimento	Sem Doc
	COSTA (Nº []K)	570,00	Incontactável	Sem Doc
	GONÇALVES (Nº []K)	532,00	(em branco)	Sem Doc
	SANTOS SILVA (Nº []K)	522,50	Falecimento	Sem Doc
	GOMES (Nº []K)	503,50	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	ALMEIDA (Nº []K)	427,50	RD []T	Sem Doc
	ASSISTANCE (Nº []K)	380,00	(em branco)	Sem Doc
	FRANCISCO (Nº []K)	380,00	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	UNIPESSOAL LDA (Nº []K)	345,00	Incontactável	Sem Doc
	COSTA (Nº []K)	342,00	Falecimento	Sem Doc
	BRASILEIRO (Nº []K)	337,50	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	D FERNANDES (Nº []K)	249,75	(em branco)	Sem Doc
	DUARTE (Nº []K)	247,50	(em branco)	Sem Doc
	FELIZARDO (Nº []K)	237,50	Incontactável	Sem Doc
	CORREIA (Nº []K)	229,50	(em branco)	Sem Doc
	PERES (Nº []K)	226,00	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	BELÉM (Nº []K)	218,50	(em branco)	Sem Doc

NIF	Cliente	Provisão 2021	Diligências	Notas
	FERNANDES (Nº)K	212,50	(em branco)	sem Doc
	SILVA (Nº)K	207,50	(em branco)	Sem Doc
	SERRADO (Nº)K	198,00	(em branco)	Sem Doc
	COSTA (Nº)K	190,00	(em branco)	Sem Doc
	LOURENÇO (Nº)K	190,00	(em branco)	Sem Doc
	MOREIRA (Nº)K	187,50	(em branco)	Sem Doc
	OPES (Nº)K	166,25	Incontactável	Sem Doc
	MARTINS (Nº)K	162,50	(em branco)	Sem Doc
	SILVA (Nº)K	152,00	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	SALINO (Nº)K	142,50	(em branco)	Sem Doc
	LUIZ (Nº)K	138,75	(em branco)	Sem Doc
	BRANCO (Nº)K	135,00	Incontactável	Sem Doc
	S.A. (Nº)K	120,00	(em branco)	Sem Doc
	VIEIRA (Nº)K	108,00	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	SILVA (Nº)K	86,25	(em branco)	Sem Doc
	PEREIRA (Nº)K	83,50	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	MARQUES SILVA (Nº)K	76,50	(em branco)	Sem Doc
	BARRADAS (Nº)K	71,25	RH()PT	Sem Doc
	DE ODIVELAS N.º 1 (Nº)K	69,11	(em branco)	Sem Doc
	LOURO (Nº)K	67,50	(em branco)	Sem Doc
	ALVES (Nº)K	66,50	(em branco)	Sem Doc
	BRANCO (Nº)K	60,00	Falecimento	Sem Doc
	SENA (Nº)K	57,00	Pago depois fecho contas 2021	sem Doc
	BAPTISTA (Nº)K	47,50	(em branco)	Sem Doc
	BARROS (Nº)K	47,50	(em branco)	Sem Doc
	OLIVEIRA (Nº)K	47,50	Incontactável	Sem Doc
	TAVARES (Nº)K	47,50	Incontactável	Sem Doc
	BACALHAU (Nº)K	45,00	(em branco)	Sem Doc
	SERRANO (Nº)K	45,00	Falecimento	Sem Doc
	BRAGANÇA (Nº)K	44,00	(em branco)	Sem Doc
	RODRIGUES (Nº)K	34,00	(em branco)	Sem Doc
	SILVA (Nº)K	28,50	(em branco)	Sem Doc
	MENDONÇA (Nº)K	28,50	Incontactável	Sem Doc
	GUIMARÃES (Nº)K	28,50	Incontactável	Sem Doc
	CIDADE (Nº)K	25,00	(em branco)	Sem Doc
	REYS (Nº)K	23,75	Falecimento	Sem Doc
	BORDELO (Nº)K	22,50	(em branco)	Sem Doc
	GOMES (Nº9183)K	22,50	(em branco)	sem Doc
	ZUNA (Nº7441)K	20,00	(em branco)	Sem Doc
	SANTOS (Nº)K	13,50	(em branco)	Sem Doc
	BELÉM (Nº)K	13,50	Pago depois fecho contas 2021	Sem Doc
	GONÇALVES (Nº)K	12,00	(em branco)	Sem Doc
	EPE (Nº)K	10,26	(em branco)	Sem Doc
	FRANCE (Nº)K	10,25	(em branco)	Sem Doc
	CORREIA (Nº)K	5,25	(em branco)	Sem Doc
	TOTAL	71 755,86		

Como foi referido, a al. c), do n.º 1, do art.º 28.º - B, do CIRC estabelece que, para que sejam aceites fiscalmente as perdas por imparidade de créditos considerados de cobrança duvidosa, é necessário que a entidade demonstre ter efetuado diligências para o recebimento desses créditos

Nas situações elencadas, mesmo quando o sujeito passivo refere apresenta alguma justificação (como o número de registo), não foram anexadas evidências de qualquer diligência.

Por conseguinte, por não ficar demonstrado o cumprimento do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 28.º B do CIRC, propõe-se que o valor apurado, € 71.755,86, seja desconsiderado no apuramento do lucro tributável.

V.2 – Depreciações e amortizações

As depreciações visam refletir a diminuição do valor dos ativos sujeitos a deprecimento e o CIRC prevê a aceitação da perda como um gasto fiscal, nos termos do art.º 29.º, n.º 1 do referido código, desde que cumprem os critérios legais e fiscais nele previstos.

Na presente situação, o sujeito passivo considerou gastos com amortizações e depreciações no montante de € 218.435,97 e, para suportar este gasto, apresentou o mapa de amortizações e depreciação – Modelo 32.

Da análise à informação contida no mapa, verificou-se que:

- a. O valor total das depreciações / amortizações consideradas, para efeitos fiscais, apurado na Modelo 32, é de € 210.497,46, ou seja, menos € 7.938,51 do que o gasto considerado;*
- b. Foram identificados gastos com depreciações de veículos ligeiros de passageiros movidos a combustíveis fósseis, que constam da tabela seguinte, que excederam o limite anual máximo permitido para 2021 (€ 6.250,00), que corresponde a $25\% \times € 25.000,00$, nos termos da al. e), do n.º 1, do art.º 34.º do CIRC e da al. b), do n.º 3 do art.º 1.º da Portaria n.º 467/2010.*

Descrição dos elementos	Mês	Ano	Valor contab	Valor de aquis	Depreciação período	Depreciações períodos ant.	Taxa %	Limite Fiscal	Correção proposta	
VIATURA		1	2018	30 919,01	30 919,01	7 729,75	23 189,26	25%	6 250,00	1 479,75
VIATURA		1	2018	26 184,03	26 184,03	6 546,01	19 638,02	25%	6 250,00	296,01
VIATURA		1	2018	26 184,03	26 184,03	6 546,01	19 638,02	25%	6 250,00	296,01
VIATURA		1	2019	30 666,75	30 666,75	7 666,69	15 333,37	25%	6 250,00	1 416,69
VIATURA		1	2019	25 197,34	25 197,34	6 299,34	12 598,67	25%	6 250,00	49,34
VIATURA		9	2019	31 423,47	31 423,47	7 855,87	15 711,73	25%	6 250,00	1 605,87
BMW		7	2021	34 500,00	34 500,00	8 625,00	-	25%	6 250,00	2 375,00
VIATURA		10	2021	28 468,35	28 468,35	7 117,09	-	25%	6 250,00	867,09
Total					58 385,76			50 000,00	8 385,76	

No pedido de elementos efetuado em 02-06-2025, foi expressamente solicitada a justificação para o gasto com a depreciação de veículos ligeiros de passageiros movidos a combustíveis fósseis exceder o limite já referido, mas, em resposta, o sujeito passivo apenas apresentou um novo Mapa de Amortizações e Depreciações, referente ao exercício de 2021.

Em face do exposto, propõe-se que a parte da depreciação que excedeu o limite fiscal estabelecido, € 8 385,76, seja acrescida ao resultado líquido do exercício, nos termos da al. e), do n.º 1, do art.º 34.º do CIRC e da al. b), do n.º 3 do art.º 1.º da Portaria n.º 467/2010,

Proposta de correção às Amortizações e Depreciações:

Com base nas situações descritas e resumidas na tabela seguinte, propõe-se que o valor das depreciações indevidamente apuradas, no montante de € 16.324,27, seja acrescido ao resultado líquido do exercício.

Motivo	Correção
Divergência gasto face à Modelo 32	7 938,51
Depreciação acima do limite para 2021	8 385,76
Total	16 324,27

V.3 – Benefício Fiscal - Criação de postos de trabalho (CLPT)

O benefício fiscal relacionado com a criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo

indeterminado com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, que estava previsto no n.º 1 do art.º 19.º do EBF e permitia uma majoração de 150% nos gastos com pessoal, foi revogado a 1 de julho de 2018.

No entanto, o n.º 2 do art.º 3.º do EBF refere que “(...) são mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário (...)” e o n.º 2 do art.º 14.º do mesmo código refere que “(...) os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário (...)”.

Na presente situação, o sujeito passivo declarou um benefício fiscal com a criação líquida de postos de trabalho de € 49.644,58 através da inscrição no campo 774, quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22.

Para validar o valor declarado pelo sujeito passivo foi solicitado o mapa de suporte ao benefício fiscal relativo à criação líquida de emprego para jovens e desempregados de longa duração e, em resposta foi apresentada a tabela seguinte:

Tabela 2 – CLPT – Mapa SP

Estatuto Benefícios Fiscais - Criação Líquida de Postos de Trabalho

Nome	Dt. Nascimento	Início Contrato	Tipo Contrato	Venc Base	Anos dt contrato	Vencimento Ano	SS Social	Total	50%	Máximo Aceite	Majoração
C...	10/03/1985	03/11/2017	SEM TERMO	1 200,00 €	32	17 016,78 €	4 041,49 €	21 058,27 €	10 529,13 €	9 310,00 €	9 310,00 €
D...	26/08/1986	03/11/2017	SEM TERMO	1 075,00 €	31	16 640,85 €	3 952,20 €	20 593,05 €	10 296,53 €	9 310,00 €	9 310,00 €
O...	28/05/1992	01/04/2018	SEM TERMO	635,00 €	25	11 025,32 €	2 618,51 €	13 643,83 €	6 821,92 €	9 310,00 €	6 821,92 €
P...	03/11/1984	01/04/2018	SEM TERMO	600,00 €	33	11 551,71 €	2 743,53 €	14 295,24 €	7 147,62 €	9 310,00 €	7 147,62 €
Q...	09/11/1986	12/04/2018	SEM TERMO	900,00 €	31	15 221,50 €	3 615,11 €	18 836,61 €	9 418,30 €	9 310,00 €	9 310,00 €
R...	28/07/1991	01/06/2018	SEM TERMO	600,00 €	26	12 517,24 €	2 972,84 €	15 490,08 €	7 745,04 €	9 310,00 €	7 745,04 €
											49 644,58 €

Embora tenham sido apresentados elementos de suporte referentes aos funcionários identificados (nomeadamente os contratos), este benefício também depende da concretização da criação líquida de postos de trabalho.

Ora, para além de não ter sido feita prova que a contratação dos funcionários supra identificados traduziu, efetivamente, a criação líquida de postos de trabalho, ainda

acresce que o sujeito passivo considerou este benefício em exercícios anteriores (nomeadamente em 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020), que tornou ainda mais premente a necessidade de comprovar o cumprimento desse requisito.

Deste modo, foi efetuado um novo pedido de elementos por notificação eletrónica, alertando para a não demonstração da criação líquida de postos de trabalhos e solicitando os mapas de 2015 a 2021, especificando que os mesmos deveriam incluir todos os funcionários elegíveis (indicando o NIF e as respetivas entradas e saídas) e identificando os que foram considerados no cálculo para cada ano.

Contudo, embora o sujeito passivo tenha manifestado a intenção de enviar os elementos solicitados, nada foi apresentado até à presente data (segue em anexo os elementos enviados pelo sujeito passivo).

Em face do exposto, não obstante o sujeito passivo poder vir a apresentar os elementos em falta no decurso do prazo para o exercício do direito de audição, considera-se que, os elementos apresentados não comprovam o cumprimento de todos os requisitos necessários previstos no art.º 19.º do EBF, nomeadamente a demonstração da criação líquida de postos de trabalho, pelo que se propõe que este benefício fiscal, no montante de € 49.644,58 seja desconsiderado e acrescido à matéria coletável apurada.

(...)

X. Direito de Audição

No cumprimento do estatuído nos art.ºs 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, foi notificado o sujeito passivo do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, por via eletrónica, para o seu domicílio fiscal eletrónico (data de notificação: 18-08-2025) para, querendo, exercer o direito de audição sobre o mesmo, no prazo de 15 dias mas atendendo, na presente situação, ao disposto no n.º 2 do art.º 57.º A da LGT, para contagem do mesmo.

No decurso do prazo concedido, foi rececionado o direito de audição, que se anexa ao presente relatório e cujo conteúdo vem contestar as correções propostas e com os fundamentos nele invocados a mereceram os seguintes comentários:

A. V.1 – Imparidades

No ponto V.1 – imparidades, foram propostas correções aos gastos com imparidades relativas a: “ii. Situações cujas diligências não suportam a constituição de Imparidade por dívida de clientes, em 2021”, no montante de € 60.282,73; e “iii. Situações sem evidências de diligências efetuadas”, no montante de € 71.755,86. O sujeito passivo nada refere sobre o ponto ii mas vem contestar a correções propostas no ponto V.1. iii (Situações sem evidências de diligências efetuadas), alegando, nomeadamente que: “Os serviços da empresa procuraram e entregaram os últimos contactos efetuados junto dos clientes em causa, mas os anteriores contactos efetuados a esses mesmos devedores ainda ocorreram antes do fecho do ano de 2021, como se podem observar pelas diligências que se anexam”;

a jurisprudência, nomeadamente do Tribunal da Relação de Évora (referente ao princípio da proporcionalidade e ao facto de os encargos exigidos não poderem manifestamente exceder a utilidade da operação subjacente) e do Tribunal Constitucional (referente ao princípio da proporcionalidade e a medidas tributárias que provoquem um efeito de estrangulamento económico):

Ora, sobre estes aspetos, importa esclarecer:

Desde logo, a admissibilidade fiscal dos gastos resulta da aplicação do normativo fiscal em vigor à data dos factos e o art.º 28.º-A do CIRC que regula as “Imparidades em créditos”, refere expressamente que “apenas são aceites fiscalmente imparidades em créditos quando exista prova objetiva de incobrabilidade” (sublinhado nosso) e, deixando claro que sem documentação ou evidência objetiva, as imparidades não são aceites fiscalmente.

É um facto que as diligências mencionadas no art.º 28.ºB do CIRC não estão tipificadas cabendo ao sujeito passivo a escolha dos meios que entender melhor se ajustarem a cada situação mas sem descurar que, como qualquer gasto, para ser aceite fiscalmente, atendendo ao disposto nos art.ºs 23.º, 23.ºA e 123.º do mesmo código, têm que ser suportados documentalmente e relevantes para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Acredita-se que, de entre as diligências passíveis de aceitação, encontram-se outros meios para além da carta registada com aviso de receção mencionada no Direito de Audição, inclusivamente adotados pelo sujeito passivo relativamente às imparidades contabilizadas e aceite como gastos fiscais (capítulo V.1.i), como o correio eletrónico.

No que se refere especificamente à afirmação que, “no caso em apreço, a exigência de comprovação objetiva da cobrança — mediante ações judiciais, exigência de mora, diligências onerosas, etc. — revela-se manifestamente desproporcionada, quando a generalidade dos créditos são entre € 5,00 e € 100,00”, importa clarificar que:

- *Do total das imparidades cuja admissibilidade fiscal foi questionada neste ponto, no montante de € 71.755,86, apenas 2% (dois por cento) refere-se a valores inferiores a €100,00;*
- *Dos 2% que se referem a valores inferiores a €100,00, mais de 11% é devido por clientes institucionais, que dificilmente não dispõem de correio eletrónico.*
- *Nos valores superiores a € 100,00 (98% do total) mais de 41% são de dívidas superiores a € 3.500,00 e 18% superiores a € 12.950,00.*

É ainda mencionado o falecimento de devedores mas, este facto, não obsta, de imediato, à cobrança da dívida. Em caso de morte do devedor, conforme determina o art.º 2068.º do Código Civil, as dívidas do falecido são transmitidas para os herdeiros, que as devem liquidar usando os bens da herança.

Por fim, importa ressaltar que uma parte significativa das dívidas evidenciam antiguidades relevantes (algumas de 2015) pelo que a admissibilidade do gasto com a dispensa de meios de prova objetiva iria permitir o livre arbítrio dos contribuintes para a escolha do exercício em que o gasto iria ser contabilizado, violando o princípio da especialização dos exercícios, previsto no art.º 18.º do CIRC.

Em face dos exposto, considera-se que a correção proposta, deverá ser mantida, nos termos dos art.ºs 28.º B, 23.º A e 123.º, todos do CIRC.

B. V.2 – Depreciações

Relativamente às correções propostas ao gasto com depreciações, a análise aos esclarecimentos e elementos apresentados permitiu concluir o seguinte:

- *a divergência entre o gasto contabilizado e o Mapa de Amortizações e Depreciações – Modelo 32 apresentado, no montante de € 7.938,51, considera-se sanada;*
- *as correções às depreciações de veículos ligeiros de passageiros movidos a combustíveis fósseis, que evidenciaram ter excedido o limite anual máximo permitido para 2021, nos termos da al. e), do n.º 1, do art.º 34.º do CIRC e da al. b), do n.º 3 do art.º 1.º da Portaria n.º 467/2010, foram contestadas com o fundamento de que: “todas as viaturas apresentadas na listagem do Projeto de Relatório de inspeção (com exceção do BMW...) não se tratam de veículos ligeiros de passageiros, uma vez que todos foram transformados em Veículo Dedicado ao Transporte de Doentes não urgentes, que é a atividade da empresa, pelo que são o principal equipamento da A..., conforme se prova pelos documentos únicos dos veículos e documentos respeitantes à sua utilização, nomeadamente os certificados de vistoria do Instituto Nacional de Emergência Médica (INEM)”, devem ser parcialmente mantidas, como se justifica de seguida, para cada viatura.*

Com efeito, aproveitando o mesmo mapa que suportou a proposta de correção, constatou-se que:

Notas:

a. foram apresentados os documentos da viatura e o certificado de vistoria como viatura VDTD (veículo dedicado ao transporte de doentes), concedido pela entidade responsável (INEM), mas que apenas foi emitido em períodos posteriores ao exercício em que o gasto foi considerado.

Descrição dos elementos Data da Vistoria

VIATURA ... 21/02/2024

VIATURA ...16/02/2022

VIATURA ...24/10/2022

VIATURA ... 16/02/2022

VIATURA ... 01/08/2022

Sem o certificado de vistoria válido em 31-12-2021, estamos perante uma viatura ligeira de passageiros, não autorizada para o transporte de doentes e, por conseguinte, sujeita à regra geral prevista na al. b), do n.º 3 do art.º 1.º da Portaria n.º 467/2010 e al. e), do n.º 1, do art.º 34.º do CIRC, pelo que a correção proposta de € 4.847,66 deverá ser mantida.

b. foram apresentados os documentos da viatura e o certificado de vistoria como viatura VDTD (veículo dedicado ao transporte de doentes), concedido pela entidade responsável (INEM), em vigor no exercício em apreço (2021), pelo que a correção deverá ser desconsiderada e aceite a depreciação (€ 296,01 + € 867,09);

a depreciação que excedeu o limite já tinha sido acrescida ao quadro 07 da declaração Modelo 22, pelo que a correção proposta de € 2.375,00 deverá ser desconsiderada.

Em resumo, considera-se que a correção proposta (€ 16.324,27) deverá ser parcialmente mantida, no montante de € 4.847,66 e acrescida ao resultado líquido do exercício, nos termos da al. e), do n.º 1, do art.º 34.º do CIRC e da al. b), do n.º 3 do art.º 1.º da Portaria n.º 467/2010:

Código	Descrição dos elementos	Limite fiscal período	Correção proposta	Direito de Audição	Correção
2375	VIATURA	7 729,75	1 479,75	21/02/2024	1 479,75
2375	VIATURA	6 546,01	296,01	26/04/2021	s/ correção
2375	VIATURA	6 546,01	296,01	16/02/2022	296,01
2375	VIATURA	7 666,69	1 416,69	24/10/2022	1 416,69
2375	VIATURA	6 299,34	49,34	16/02/2022	49,34
2375	VIATURA	7 855,87	1 605,87	01/08/2022	1 605,87
2375	BMW ligeiro	8 625,00	2 375,00	Q07 M22	s/ correção
2375	VIATURA	7 117,09	867,09	18/10/2021	s/ correção
		58 385,76	8 385,76		4 847,66

C. V.3 – CLPT

Relativamente à correção proposta, no Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, ao benefício fiscal pela criação líquida de postos de trabalho, previsto no art.º 19.º do

EBF, suportada na insuficiência de elementos apresentados, vem o sujeito passivo contestar a mesma, apresentando os mapas referentes aos anos de 2015 a 2021 e afirmando o seguinte: “Com o mapa em anexo julgamos que fica provado de forma cristalina e evidente que se encontra preenchido o pressuposto de Criação líquida de postos de trabalho, encontrando-se demonstrada a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições”.

Antes de mais, importa referir que a necessidade de analisar os mapas dos exercícios anteriores resultou do facto de o sujeito passivo ter beneficiado, ininterruptamente, deste benefício fiscal desde 2015, tornando premente a verificação dos funcionários considerados elegíveis em cada ano por forma a garantir que ocorreu a efetiva criação líquida de postos de trabalho.

E, da análise dos mapas apresentados, mais uma vez, não foi possível confirmar a informação pretendida por insuficiência de elementos em particular relacionados com a verificação da criação líquida de postos de trabalho.

Nos mapas apresentados, deveriam constar todos os jovens e desempregados de longa duração, elegíveis em cada ano, admitidos por contrato de trabalho sem termo, considerados ou não na majoração dos encargos, identificando a data de eventuais entradas e saídas, para validação da criação líquida de postos de trabalho, anexando ainda os respetivos contratos de trabalho e a discriminação dos encargos considerados.

Mas tal não foi integralmente disponibilizado como pode ser demonstrado nos exemplos a seguir apresentados:

a) Criação líquida de postos de trabalho, em 2016:

Ano 2016		Criação Líquida de Postos de Trabalho:		1		
NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado	Término Apoio
	F...	28/01/1983	01/03/2014	48 101,63 €	7 420,00 €	
	G...	25/01/1983	01/01/2012	11 492,66 €	5 746,33 €	31/12/2016
	H...	24/06/1982	14/12/2015	15 246,00 €	7 420,00 €	
	B...	24/08/1984	01/05/2016	6 352,50 €	3 176,25 €	
					23 762,58 €	

Deveriam estar considerados todos os funcionários elegíveis em 2016 e não estão. Apenas pela consulta dos mapas apresentados, identifica-se um outro funcionário que deveria estar considerado (E..., que consta do mapa de 2018), dado que a data do contrato sem termo indicada é 10- 10-2013:

	T...	03/04/1988	10/10/2013	
--	------	------------	------------	--

Adicionalmente, ainda que estivéssemos perante todos os funcionários elegíveis, se no início do ano existiam 3 funcionários elegíveis (F..., G... e H...) e, no final do ano, esse número se manteve (com um funcionário a deixar de ser elegível e uma nova contratação), então não existiu a criação líquida de postos de trabalho, ao contrário do que é mencionado e foi considerado.

Neste sentido, atente-se ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, do Processo 03122/15.0BESNT de 09-03-2022, em que é referido “A decisão recorrida recusou abrigo à pretensão da ora Recorrente, na medida em que, no que respeita à questão da “criação líquida de postos de trabalho”, “... a aplicação do benefício fiscal relativo a CLPT, dedutível ao lucro tributável em IRC, obedece à condição de se verificar um aumento efetivo do número de trabalhadores jovens admitidos ao serviço da entidade empregadora no exercício fiscal, ou seja, só haverá aquele benefício fiscal no exercício em que houver um real aumento do número global de trabalhadores jovens admitidos na empresa. Ora, a substituição de trabalhadores não constitui um aumento do número global de trabalhadores da empresa, num determinado período, nem permite o apuramento de um saldo positivo, num dado exercício, entre as contratações elegíveis e a saída de trabalhadores” (sublinhado nosso), apontando-se ainda, com suporte no Acórdão deste tribunal de 20/02/2019, proferido no processo n.º 095/16.5BESNT, que “a majoração está conxionada com a vigência de um determinado contrato individual

de trabalho, que lhe serve de fundamento, pelo que não pode ser assegurada por outro contrato de trabalho, com outro início de vigência e trabalhador” e que “a intenção do legislador não foi, simplesmente, incentivar a criação de postos de trabalho, mas criar emprego estável e duradouro para jovens e desempregados de longa duração, como resulta do facto de se ter restringido o incentivo aos casos de celebração de contrato sem termo”.

b) Data do contrato sem termo

Relativamente aos contratos de trabalho sem termo, requisito determinante para a atribuição deste benefício, importa esclarecer que apenas foram apresentados os referentes aos funcionários identificados no mapa de 2018/2021 e que, em todas as situações, os contratos foram celebrados a termo certo, sendo a data de “início de contrato s/ termo” indicada no mapa, igual à data da outorga, acrescida de 3 anos.

Dada a inexistência de qualquer explicação para este facto, presume-se que tal assunção prende-se com a eventual passagem tácita do contrato a termo certo a contrato sem termo.

i. Mapa de 2017,

Ano 2017		Criação Líquida de Postos de Trabalho:		2		
NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado	
	F...	28/01/1983	01/03/2014	24 131,25 €	7 798,00 €	
	C...	10/03/1985	03/11/2017	4 529,25 €	2 264,63 €	
	D...	26/08/1986	03/11/2017	4 498,31 €	2 249,16 €	
	M...	19/10/1990	01/03/2017			
	N...	11/08/1992	01/09/2017			
	H...	24/06/1982	14/12/2015			
	B...	24/08/1984	01/05/2016			
					12 311,78 €	

Entrada
Entrada
Saída
Saída

No mapa de 2017, são considerados os encargos com 3 funcionários e, por exemplo, analisando as situações de C..., NIF ... e D..., NIF ..., que surgem identificados como dois novos postos de trabalho mas, de acordo com a informação disponível na base de dados da AT, já auferiam rendimentos de categoria A, junto do sujeito passivo, desde 2014, pelo que não é extensível a 2021, nos termos do n.º 5 do art.º 19.º do EBF (que

determina que a majoração “aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho”):

i. Mapa de 2018,

Ano 2018 Criação Líquida de Postos de Trabalho: 4

NIF	Nome	Data Nascimento	Início Contrato S/ Termo	Encargos	Valor considerado	Término Apoio
	F...	28/01/1983	01/03/2014	25 987,50 €	8 120,00 €	31/12/2018
	C...	10/03/1985	03/11/2017	20 790,00 €	8 120,00 €	
	D...	26/08/1986	03/11/2017	18 624,38 €	8 120,00 €	
	O...	28/05/1992	01/04/2018	8 897,63 €	4 448,81 €	
	P...	03/11/1984	01/04/2018	9 510,19 €	4 755,09 €	
	Q...	09/11/1986	12/04/2018	13 636,07 €	6 818,04 €	
	R...	28/07/1991	01/06/2018	7 864,31 €	3 932,16 €	
	S...	05/05/1985	05/04/2018			
	E...	03/04/1988	10/10/2013			
					44 314,10 €	

Entrada
Saída

Desde logo, existindo lapsos nos funcionários elegíveis nos exercícios anteriores, a análise do mapa de 2018, em particular a criação líquida de postos de trabalho, fica inquinada e, por inerência, o benefício considerado em 2021, dado que, em termos fiscais, a criação líquida de postos de trabalho traduz a diferença entre o número de contratações elegíveis e a saída de trabalhadores que, à data da sua admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Ademais, no mapa de 2018 também é considerada:

- a saída do funcionário E..., que teria outorgado um contrato sem termo em 2013, que não consta de qualquer dos mapas anteriores nem foi anexado o contrato sem termo;
- a entrada de funcionários que já tinham contrato com a empresa, pelo que deveria ter disso feita a demonstração dos encargos considerados dado que apenas os valores suportados após a vigência do contrato sem termo, são passíveis de majoração.

Deste modo, sem os elementos já referidos, não é possível:

- determinar a efetiva criação líquida de postos de trabalho, para efeitos fiscais;
- aferir a legitimidade da elegibilidade dos funcionários considerados, incluindo a natureza dos contratos de trabalho;
- conhecer a natureza dos encargos considerados, para validação e cruzamento com a informação disponível (nomeadamente as DMRs);

Por conseguinte, apesar necessidade de demonstrar o cumprimento dos requisitos e, em particular, da efetiva criação líquida de postos de trabalho, já constar como fundamentos para as correções propostas no projeto de relatório da inspeção e de já ter sido solicitado anteriormente, considera-se que no exercício do Direito de Audição, o sujeito passivo continuou sem apresentar os elementos suficientes para comprovar a legitimidade da majoração considerada.

Com efeito, em momento algum foi efetuada:

- a identificação de todos os funcionários considerados nem a demonstração do cálculo dos postos criados, em cada ano (descrição individualizada das entradas e saídas relevantes de funcionários, para efeitos deste benefício fiscal);*
- demonstração da elegibilidade efetiva de todos os funcionários considerados;*
- demonstração dos encargos considerados, em particular por incidir em funcionários que já trabalhavam na sociedade antes da entrada em vigor dos contratos sem termo;*

Assim, não estando assegurado o cumprimento das condições previstas no art.º 19.º do EBF, não pode o sujeito passivo usufruir da majoração dos encargos com pessoal, pelo que se considera que a correção proposta, para regularização da majoração fiscalmente não aceite, por falta de prova do cumprimento dos requisitos legais necessários à atribuição do benefício da criação líquida de postos de trabalho, no montante de € 49.644,58, deverá ser mantida.

- J.** Nesse sentido, a Administração Tributária emitiu os atos de liquidação adicional de IRC nº 2025..., emitida em 30-10-2025, e demonstração de juros compensatórios 2025..., nº acerto contas 2025... resultando um valor a pagar de € 47.603,68 sendo € 41.969,43 de imposto e € 5.634,25 de juros compensatórios). Cfr. PPA.
- K.** Os veículos..., ..., ... e ... possuem certificados de vistoria emitidos pelo INEM. Cfr. Doc. 4 do PPA.
- L.** A viatura ... possui licença emitida pelo IMT e não possui certificado de vistoria emitido pelo INEM. Cfr. Doc. 4 do PPA e declarações de parte.

- M.** A Requerente procedeu ao envio, no ano de 2022, de comunicações escritas aos devedores I..., com um valor em dívida de € 12.955,00; J..., com um valor em dívida de € 71,25; e K..., com um crédito em dívida de € 237,50. Cfr. Doc. 2 do PPA.
- N.** No exercício de 2016, foi contratado o funcionário B..., com idade superior a 16 e inferior a 35 anos. Cfr. contratos de trabalho juntos como documento 6.
- O.** No exercício de 2017, a Requerente procedeu à contratação de quatro novos trabalhadores. Cfr. contratos de trabalho juntos como documento 6.
- P.** No exercício de 2018, a Requerente contratou cinco novos trabalhadores, com idade superior a 16 e inferior a 35 anos. Cfr. contratos de trabalho juntos como documento 6.
- Q.** Relativamente aos exercícios de 2019, 2020 e 2021, não se verificou qualquer criação líquida de novos postos de trabalho. Cfr. PPA.
- R.** Inconformada com o ato tributário de IRC e juros compensatórios acima identificado, a Requerente apresentou no CAAD, em 13 de março de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da referida liquidação adicional de IRC. Cfr. registo de entrada no SGP do CAAD.
- S.** Por despacho da Subdiretora Geral, de 24 de junho de 2026, por delegação de competências, foi o ato parcialmente revogado, relativamente às depreciações/amortizações no montante de € 4.551,65. Cfr. Resposta da AT.

§3.2. Factos não provados

Não se deram como provados os seguintes factos:

- a) A pandemia constituiu causa direta do falecimento de um número relevante de devedores, circunstância que inviabilizou, de forma definitiva, qualquer tentativa de cobrança.
- b) No exercício de 2015, a idade dos trabalhadores admitidos tem uma idade superior a 16 e inferior a 35 anos, verificou-se, a criação líquida de um posto de trabalho correspondente ao trabalhador H..., não se tratando de mera substituição.

- c) No exercício de 2017, saíram de dois trabalhadores que, à data da respetiva admissão, reuniam igualmente as condições de elegibilidade. A Requerente procedeu a conversão dos contratos de trabalho correspondentes aos trabalhadores C... e D..., em contratos sem termo.
- d) No exercício de 2018, registou-se a saída de um trabalhador.
- e) No exercício de 2018, verificou-se a entrada de cinco trabalhadores elegíveis e a saída de um trabalhador, pelo que, após a devida compensação, subsiste um acréscimo líquido de quatro postos de trabalho.

§3.3. Fundamentação da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Relativamente ao facto não provado a), a Requerente juntou, após a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, como documento 3, diversas certidões de óbito que tinha protestado juntar ao seu PPA. Contudo, da análise do referido documento, verifica-se que os

documentos foram emitidos em 2026, e vários desses óbitos não ocorreram em 2021, pelo que o documento não comprova a inviabilização da tentativa de cobrança alegada pela Requerente, nem prova que, em 2021, a Requerente teve conhecimento do óbito e tentou realizar a cobrança antes ou depois do óbito.

Quanto aos factos não provados b) a e), a Requerente limitou-se a juntar contratos de trabalho que considera relevantes para o apuramento do conceito jurídico “criação líquida de postos de trabalho”, não tendo apresentado mais provas quanto às demais admissões e cessações contratuais nesse período, nem quanto à conversão dos contratos de trabalho, que permitam demonstrar os factos por si alegados.

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal.

Quanto à prova testemunhal, importa salientar o contributo do depoimento do Sr. C..., responsável administrativo e financeiro da Requerente, onde exerce funções desde 2014. Sobre o processo de cobrança, a testemunha referiu que o valor em dívida seria inferior aos custos da respetiva cobrança. Explicou que a empresa acompanha as dívidas sobretudo por telefone, uma vez que todos os serviços são agendados e tratados quase exclusivamente por essa via. Referiu que, em 2021, a empresa tinha acumulado dívidas de valor elevado e que, nesse ano, emitiu cartas de interpelação para pagamento, embora algumas só tenham sido enviadas em 2022. Confirmou que as tentativas de cobrança por telefone foram realizadas e que as cartas foram efetivamente enviadas. Os contactos telefónicos eram efetuados pelo Sr. L..., com base numa lista que lhe era facultada para o efeito. Acrescentou que era também pedido aos transportadores que se deslocassem à morada dos clientes para solicitar pessoalmente o pagamento, por os conhecerem melhor e saberem onde residem. O depoimento revelou-se, assim, relevante para a prova dos factos constantes dos factos D) e E).

No que concerne às declarações de parte da Requerente, prestadas pelo seu gerente, Sr. F..., estas auxiliaram o Tribunal a compreender melhor o procedimento de cobrança de dívidas seguido pela empresa em 2021. Começou por explicar o funcionamento da empresa e a atividade que desenvolve, que consiste na prestação de serviços de transporte não urgente de

doentes, com veículos próprios para esse efeito e condutores devidamente certificados para os conduzir. Quanto ao veículo ..., referiu que dispunha de licença emitida pelo IMT. Sobre o procedimento de cobrança, explicou que as faturas são emitidas no final do serviço e que, na falta de pagamento, é feita uma tentativa de cobrança por telefone. Em regra, os clientes não têm endereço de correio eletrónico, salvo nos casos em que existe um cuidador. A empresa dispõe da morada dos clientes, e o motorista tenta cobrar os valores em dívida pessoalmente. Acrescentou que, nos casos em que os clientes faleceram, a cobrança se tornava muito difícil. Referiu ainda que, em 2021, a atividade da Requerente foi afetada e condicionada pela pandemia de COVID-19, e que nesse ano a empresa alterou o procedimento de cobrança, tendo contratado um advogado. As declarações de parte contribuíram, assim, para a prova dos factos constantes dos factos D) e E), relevantes para a decisão.

IV. QUESTÕES PRÉVIAS

A) Das exceções invocadas:

a. Incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral

A Requerida defendeu-se invocando a incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral, para o efeito alegou em suma:

Como taxativamente decorre do PPA, o que os Requerentes pretendem com a presente lide é que lhes seja reconhecida a dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade, a dedutibilidade integral das depreciações relativas a viaturas exclusivamente afetas à atividade de transporte de doentes e reconhecido o direito à Requerente à manutenção do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho.

Não existirem dúvidas que o pedido do Requerentes se circunscreve ao reconhecimento de benefícios e à sua consequente aplicação na liquidação em causa.

Porém, nos termos da lei, o reconhecimento pretendido está excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo, assim, este conhecer, e/ou pronunciar-se sobre o mesmo

A incompetência material configura uma exceção dilatória, que desde já se suscita, e que determina a absolvição da instância no que a este pedido concerne, nos termos do estabelecido na alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A Requerente respondeu à exceção invocada, sustentando:

Com efeito, o pedido deduzido no presente processo consiste, expressamente, na “anulação da liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2021 e das correspondentes liquidações de juros compensatórios, por padecerem de erro nos respetivos pressupostos de facto e de direito”;

Na verdade, a Requerente nunca pediu a este Tribunal que reconhecesse autonomamente qualquer benefício fiscal, nem que substituísse a Administração Tributária na prática de qualquer ato;

O que foi submetido à apreciação deste Tribunal é exclusivamente a legalidade da liquidação adicional impugnada;

Com efeito, a ilegalidade da liquidação resulta, precisamente, das correções efetuadas pela inspeção tributária relativamente às perdas por imparidade, às depreciações das viaturas afetadas ao transporte de doentes e à desconsideração do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho;

O objeto do processo continua a ser, exclusivamente, a legalidade da liquidação adicional;

Cumpre apreciar.

Atendendo a que as questões de incompetência são de conhecimento prioritário, nos termos do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, passamos de seguida a apreciar a questão.

Tratando-se de invocação de uma matéria enquadrada processualmente como exceção dilatória (artigo 89.º, n.º 1 e 4, alínea a)), do CPTA, subsidiariamente aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea c) e d), do RJAT), que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância (artigos 89.º, n.º 2, do CPTA e 278.º, n.º 1, do CPC), é de

conhecimento oficioso e prioritário, nos termos do artigo 608.º, do CPC, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).

Neste sentido, refere-se na norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; (redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, autorizou o Governo a legislar “no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”, de modo que o processo arbitral tributário constituísse “*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando uma competência alternativa à da ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e “*instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º*” fazendo depender a vinculação da administração tributária de “*portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*”.

Dado o carácter voluntário da sujeição à jurisdição arbitral, numa segunda linha “a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos

em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, pois o art. 4.º, n.º 1 do RJAT estabelece que *“a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça”*.

Na referida portaria, estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação, tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.

Assim, a competência dos tribunais arbitrais prevista no RJAT é taxativa, razão pela qual são os mesmos competentes para decidir questões relacionadas com a ilegalidade dos atos acima indicados.

No caso vertente, o pedido tem como pressuposto o ato de liquidação adicional relativo ao período de tributação de 2021, e o que se discute no processo é a alegada errónea quantificação do lucro tributável, nesse período de tributação, no seguimento da inspeção tributária levada a cabo pela AT, a qual versou sobre a dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade, a dedutibilidade integral das depreciações relativas a viaturas exclusivamente afetas à atividade de transporte de doentes e o reconhecimento do direito da Requerente à manutenção do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho.

Não pode deixar de se entender, neste contexto, que o que está em causa é a legalidade do ato de liquidação adicional, que integra a competência dos tribunais arbitrais, e não uma qualquer pretensão dirigida ao reconhecimento de um direito ou à condenação à prática de ato devido.

Conclui-se, assim, que estamos perante uma declaração de ilegalidade de um ato tributário, previsto no artigo 2.º do RJAT.

Em conclusão, é este Tribunal Arbitral materialmente competente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio sub judice, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, improcedendo a exceção invocada.

b. Da impropriedade do meio processual

A Requerida apresentou defesa invocando a impropriedade do meio processual, alegando, em suma:

O reconhecimento de direitos e benefícios fiscais apenas pode ser peticionado junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA, pelo que, como se viu, é inquestionável que o P.P.A. apresentado pelos Requerentes não é o meio próprio para fazerem valer a sua pretensão.

Porquanto existe erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza do processo.

A impropriedade do meio consubstancia uma exceção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos, que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do estatuído no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A Requerente respondeu à exceção, sustentando:

Como resulta expressamente do Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente impugna a legalidade da liquidação adicional e das correspondentes liquidações de juros compensatórios, peticionando a respetiva anulação por erro nos pressupostos de facto e de direito;

A apreciação da dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade, das depreciações relativas às viaturas exclusivamente afetas à atividade da Requerente e da manutenção do benefício fiscal previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais constitui apenas o fundamento jurídico da ilegalidade das correções efetuadas pela Administração Tributária e, consequentemente, da liquidação impugnada;

Não está, pois, em causa qualquer pedido de condenação da Administração Tributária à prática de um ato administrativo, nem qualquer pretensão de reconhecimento autónomo de direitos ou benefícios fiscais que pudesse justificar o recurso à ação administrativa;

Atendendo à posição das partes, cumpre apreciar a exceção invocada.

Não está em causa um ato em matéria tributária, mas sim um ato tributário, cujo meio processual de contestação é a impugnação judicial, o que resulta inequívoco face ao teor das alíneas a), c) e d) do artigo 97.º do CPPT.

Acresce que o fator relevante para determinar a idoneidade do meio processual não é o conteúdo do ato recorrido, mas sim a natureza das questões submetidas à apreciação do Tribunal, aferida com base nos pedidos formulados.

Neste preciso sentido, sumariou o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) no acórdão proferido no processo n.º 0946/18.0BELRA, em 6 de março de 2024, que:

“I - O erro na forma de processo deve ser aferido pelo pedido concretamente formulado, só devendo julgar-se verificado se o meio processual utilizado for inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo.

II - A Impugnação Judicial é o meio processual adequado á apreciação da legalidade da liquidação, ainda que esta seja interposta na sequência de despacho de indeferimento do meio gracioso e independentemente do fundamento formal ou de mérito em que tal despacho se louvou, desde que, na Impugnação Judicial, seja simultaneamente pedida a apreciação da legalidade do referido despacho e da liquidação.”.

Acresce ainda que, se a Requerente pretende sindicar, de forma imediata, a legalidade do procedimento de inspeção, e, de forma mediata, a legalidade da liquidação adicional de IRC, o meio processual idóneo para o efeito é a impugnação judicial.

A este respeito é igualmente assertivo o STA ao referir no acórdão proferido no processo n.º 0279/19.4BEVIS, em 10 de março de 2021, que:

“para este Supremo Tribunal, o meio processual adequado, para os interessados atacarem, contenciosamente, as decisões de rejeição/indeferimento de processos/procedimentos administrativos (v.g., reclamação graciosa) e, concomitantemente, verem analisados os vícios colados ao ato de liquidação (de impostos, taxas....) em causa, é, unicamente, o processo de impugnação judicial, com as condições e trâmites, positivados nos artigos (arts.) 99.º a 133.º-A do Código de

Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O exclusivo requisito/condição exigida, para que, sempre, seja esta a forma de processo a utilizar, é a verificação e conclusão de o, prévio, procedimento administrativo, casuisticamente, ativado, envolver, dizer respeito, à liquidação de tributos, estaduais, regionais e/ou locais. Portanto, numa formulação genérica, o meio processual tributário de impugnação judicial é de acionar em todas as situações onde se visem atos relativos a questões tributárias que impliquem, contendam com a apreciação (de qualquer ilegalidade) do ato de liquidação, mesmo que, no mesmo processo se tenham de versar e dirimir questões relacionadas, em exclusivo, com um procedimento de cariz administrativo, quando este tenha tido, previamente, lugar; por contraposição, o meio processual da ação administrativa só pode utilizado, quando as questões tributárias levantadas (no procedimento administrativo e no tribunal) não impliquem apreciar-se da legalidade do ato de liquidação.”.

Portanto, ao ser a impugnação judicial o meio idóneo para contestar a legalidade do ato visado pela aqui Requerente, conclui-se igualmente pela idoneidade do pedido de pronúncia arbitral para o efeito, que consiste numa forma alternativa à impugnação judicial de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, conforme decorre do preâmbulo do RJAT e do n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que concedeu ao Governo a autorização legislativa para instituir a arbitragem tributária.

Pelo anteriormente exposto, considerando a formulação do presente pedido arbitral, tal como vem exposto pela Requerente, a impugnação de ato de liquidação adicional de imposto, é matéria que se encontra expressamente prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, o que leva este Tribunal a decidir pela improcedência das exceções invocadas pela AT, de incompetência material e por erro na forma do processo/impropriedade do meio processual.

B) Da inutilidade superveniente da lide parcial

Na sua resposta veio a Requerida informar que, por despacho da Subdiretora-Geral, de 24 de junho de 2026, por delegação de competências, foi o ato parcialmente revogado, relativamente às depreciações/amortizações no montante de € 4.551,65, nos termos e com os fundamentos adiante expostos, *requerendo, em consequência, a extinção da instância por inutilidade superveniente*.

Os resultados que a Requerente visava com o presente processo arbitral encontram-se, desta forma, parcialmente atingidos, sendo de julgar, com as devidas adaptações, verificada a inutilidade superveniente da lide nesta parte.

Ora, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC (aplicável ex vi o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT), a anulação do ato contestado que satisfaça integralmente o pedido formulado no PPA conduz à inutilidade superveniente da lide, que constitui causa de extinção da instância, tal como doutamente referido pelo Supremo Tribunal Administrativo nos seguintes termos:

“A inutilidade superveniente da lide (que constitui causa de extinção da instância - al. e) do art. 277º do CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio”. (cfr. Acórdão de 30.7.2014, proferido no processo n.º 0875/14).

A revogação ou revogação anulatória do ato tributário impugnado, com fundamento na sua invalidade, corresponde à anulação administrativa a que se refere o n.º 2 do artigo 165.º, do Código de Procedimento Administrativo (CPA), a que são atribuídos efeitos *ex tunc* (artigo 171.º, n.º 3, do CPA), o que obriga a Requerida “à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º, da LGT.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, a revogação parcial do ato não prejudica os direitos da Requerente ao reembolso e aos juros indemnizatórios legalmente devidos, esperando-se a respetiva concretização nos termos legais aplicáveis.

Julga-se, assim, a instância extinta por inutilidade superveniente da lide parcial, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC (aplicável ex vi o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT), quanto à correção efetuada no valor de € 4.551,65, reconhecendo-se o direito da Requerente de, para além da devolução do imposto indevidamente pago, receber juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto.

Nos termos do disposto no artigo 536.º, n.º 3, do CPC, nos casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, *“a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas”*.

Dado que a Requerida comunicou a revogação ou a substituição do ato de liquidação objeto do presente processo arbitral após a constituição do Tribunal Arbitral (i.e., para além do prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT), conclui-se que a ela é imputável a impossibilidade ou a inutilidade superveniente da lide, com a consequente extinção da instância parcial.

Sendo a extinção da instância parcial resultante de ter sido dada satisfação, por parte da Requerida, à pretensão que a Requerente deduziu em juízo, é sobre a Requerida que recai a responsabilidade pelas custas nessa parte, nos termos do artigo 536.º, n.º 3, do CPC (aplicável ex vi o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

V. MATÉRIA DE DIREITO

§5.1. Delimitação das questões a decidir:

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- a) Da ilegalidade da liquidação de IRC impugnada, em concreto quanto a:
 - (i) A desconsideração fiscal de perdas por imparidade de créditos;
 - (ii) A limitação de gastos com depreciações e amortizações, designadamente relativos a viaturas afetadas à atividade da sociedade;

- (iii) O enquadramento do benefício fiscal pela criação líquida de postos de trabalho.
- b) A violação do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade;
- c) A violação do princípio da legalidade tributária;
- d) E do direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

§5.2.1 A desconsideração fiscal de perdas por imparidade de créditos, no montante de € 132.038,59;

As correções efetuadas pela Autoridade Tributária (AT) e aqui em apreciação, no valor total de € 132.038,59, as quais foram agrupadas em duas correções distintas, serão analisadas de igual modo. A primeira refere-se ao montante de € 60.282,73, relativamente ao qual a AT considerou que os documentos de tentativa de cobrança do crédito foram remetidos com datas de emissão/envio posteriores ao período em análise. Consequentemente, a AT entendeu que não foram apresentadas evidências que comprovem a realização de diligências até 31-12-2021, momento em que foram constituídas as imparidades. A segunda correção, no valor de € 71.755,86, refere-se a situações para as quais não há evidências de diligências efetuadas.

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, a questão central a decidir gira em torno da temporalidade da imputação da imparidade: a aferição do momento em que se verificou a previsível incobrabilidade e a concomitante obtenção de provas objetivas de imparidade e de diligências dirigidas à cobrança do crédito em dívida.

Iniciamos pela análise do regime fiscal aplicável às imparidades em créditos de cobrança duvidosa:

Artigo 23.º

Gastos e perdas

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

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

(...)

h) Perdas por imparidade;

(...)

3 - Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

Artigo 28.º-A

Perdas por imparidade em dívidas a receber

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

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

b) As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros.

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.

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.

Da análise dos normativos indicados, em consonância com a factualidade considerada provada, conforme estabelece a alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, e igualmente resulta do n.º 3 do artigo 23.º do CIRC (*Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente*), é necessário que existam provas objetivas de imparidade e de que foram efetuadas diligências para o seu recebimento.

Considera-se existir cobrança duvidosa quando o risco de incobrabilidade se encontre devidamente fundamentado, reputando-se tal risco comprovado apenas quando se verifiquem cumulativamente: (i) que o crédito se encontre em mora há mais de seis meses; (ii) que existam evidências objetivas de imparidade; e (iii) que tenham sido realizadas diligências adequadas e objetivamente demonstráveis com vista ao respetivo recebimento.

O artigo 28.º-B do CIRC não consagra um dever de reconhecimento automático de perdas por imparidade decorrente do mero decurso do prazo de mora previsto no regime fiscal. O reconhecimento contabilístico e fiscal da imparidade pressupõe, antes, uma avaliação concreta e fundamentada do crédito, mediante a identificação e mensuração do risco de incobrabilidade no caso específico, em função de elementos objetivos e das diligências empreendidas para a sua cobrança, nos termos legalmente exigidos.

Neste mesmo sentido, e sobre as questões aqui em apreciação, veja-se a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 302/2025-T, de 21 de novembro de 2025, que desenvolveu esta questão jurídica de forma aprofundada, elencando e analisando, com grande rigor, os requisitos necessários ao seu preenchimento. Trata-se de um entendimento que acompanhamos e subscrevemos integralmente, e do qual destacamos o seguinte:

C) Créditos de cobrança duvidosa

No reconhecimento de perdas por imparidade em dívidas a receber, resultantes de atividade normal e evidenciados como sendo de cobrança duvidosa na contabilidade, o art. 28º-B, 1 do CIRC considera como créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verificará nos seguintes casos: “a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de Agosto; b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral; c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento”. Condições a que se soma o pressuposto da duração da mora, definido em termos percentuais (art. 28º-B, 2).

A mora (art. 804.º do Código Civil) é um fator determinante da incobrabilidade, mas, como referimos já, não é sinónimo desta, pelo que o risco de incobrabilidade terá de ser concluído a partir de uma avaliação casuística. Este entendimento é sancionado por Despacho do SDGCI de 23.05.1994, divulgado no Ofício-Circulado n.º 023332, de

03.06.94, do SAIR: “(...) 2. Para efeitos fiscais, só haverá mora quando o credor não concorda com o deferimento do prazo normalmente estabelecido para o pagamento da dívida.”

Utilizando a linguagem das Normas Internacionais de Contabilidade, a constituição de imparidades tem por finalidade fazer face a contingências negativas (que, neste caso, resultem da eventual incobrabilidade), cuja probabilidade de ocorrência seja discernível, gerando o risco de perda para a empresa – caso em que se torna prudente reconhecer de imediato essa perda potencial nas demonstrações financeiras, constituindo-se ou reforçando-se a imparidade.

A constituição de imparidades, no pressuposto de que a contingência negativa existe, articula-se com o princípio da especialização dos exercícios sempre que o risco de incobrabilidade se mostre já firmado, e até relevado contabilisticamente por transferência das respectivas contas de terceiros (211 – Clientes) para as contas de clientes de cobrança duvidosa (conta 218), aconselhando a que, por prudência, seja imediatamente constituída a correspondente imparidade, ou reforçada a imparidade já constituída em parte.

O princípio de prudência traduz-se na necessidade de inserção nas contas de um determinado grau de precaução, para fazer face a situações de incerteza, de tal forma que os ativos e os resultados não sejam sobredimensionados.

Haverá, todavia, a considerar que a integração de um grau de precaução nas contas não pode conduzir à criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, ou à deliberada quantificação de ativos e proveitos por defeito, ou de passivos e custos por excesso.

E é porque a constituição abusiva de imparidades para créditos de cobrança duvidosa poderia conduzir a uma distorção dos resultados duma empresa, para efeitos fiscais, que o legislador introduziu normas tipificando as situações que são passíveis de constituir custos para efeitos fiscais: e assim, à dedutibilidade estabelecida no art. 23.º, 1, h), contrapõem-se as limitações qualitativas e quantitativas dos arts. 28.º-A e 28.º-B

do CIRC, enunciando-se, de forma taxativa, um elenco fechado de tipologias de provisões/imparidades com tal relevância.

Isso só pode significar, de novo, que foi objetivo do legislador não deixar a constituição das imparidades/provisões ao livre arbítrio dos contribuintes.

D) A necessária periodização das imparidades

As imparidades são custos estimados e atuais do exercício, correspondentes a despesas cujo montante ainda não é certo, ou que são de eventual ocorrência futura.

A constituição de imparidades tem como finalidade essencial possibilitar a inclusão de custos ou perdas de dado exercício, em montantes que de outro modo nele não figurariam, por lhes faltar justificação documental para a respectiva movimentação; sendo precisamente essa falta de justificação documental que a constituição da imparidade vem suprir.

Ou seja, as contas de provisões e imparidades são aquelas nas quais se inscrevem as verbas destinadas a contrabalançar encargos ou prejuízos estimados e atuais, de provável processamento futuro; ou de encargos que, sendo inevitáveis, são ainda (atualmente) de montante incerto.

Ora a necessidade de constituição de imparidades surge precisamente porque a tributação do rendimento se processa anualmente, obrigando as empresas a estabelecer balizas teóricas da sua atividade para a periodização do lucro tributável, concretizada de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

Se se desconsiderar o princípio da especialização dos exercícios, total ou parcialmente, ou se se lhe sobrepuserem considerações tidas por superiores, como parece resultar de uma linha jurisprudencial a que já aludimos, então reduz-se, ou pode eliminar-se até a própria justificação para a constituição de imparidades.

E) A prova objetiva de imparidade

Subjacente ao conceito legal de crédito de cobrança duvidosa encontra-se a realidade contabilística, e os deveres inerentes que impendem sobre as sociedades. Nos termos do art. 123.º, 1 do CIRC, “as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, indústria ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva em aquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permite o controlo do lucro tributável”.

A organização da contabilidade passa pelo cumprimento do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aprovado pelo DL N.º 158/2009, de 13 de Julho, sendo que o enquadramento contabilístico do conceito de perdas por imparidade em dívidas de clientes consta da Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 27 – Instrumentos Financeiros.

No respectivo §23 estabelece-se que, à data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer de imediato uma perda por imparidade na demonstração de resultados: “À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados”.

A Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), publicada no Aviso n.º 8254/2015, de 29 de Julho, dispõe no seu § 37: “Os preparadores das demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como a cobrabilidade duvidosa de dívidas a receber, a vida útil provável de instalações e equipamentos e o número de reclamações de garantia que possam ocorrer. Tais

incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e extensão e pela aplicação de prudência na preparação das demonstrações financeiras. A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os ativos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de fiabilidade, materializando-se ali uma das características qualitativas das demonstrações financeiras consubstanciada na vigência do princípio da prudência.”

As perdas por imparidade referentes a créditos de cobrança duvidosa não devem obedecer a critérios fiscais, mas à referida Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 27 – “Instrumentos financeiros”, já que tais créditos se enquadram no conceito de activos financeiros cuja definição se encontra no §5 daquela norma: “Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados: Ativo financeiro: é qualquer ativo que seja: a) Dinheiro; b) Um instrumento de capital próprio de uma outra entidade; c) Um direito contratual: i) De receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou ii) De trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade; ou d) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja: i) Um não derivado para o qual a entidade esteja, ou possa estar, obrigada a receber um número variável dos instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou ii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.”

É na EC do SNC, na alínea a) do § 49, que poderemos encontrar a definição de Ativo – um dos elementos das demonstrações financeiras relevado no balanço – como “um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”.

As dívidas a receber qualificam-se no balanço como ativos financeiros por contemplarem os três elementos essenciais apresentados na EC: i) Recurso controlado pela Entidade (§ 56 da EC); ii) Resultado de transações ou acontecimentos passados (§ 57 da EC) e, iii) Gerador de benefício económico futuro (§ 52 da EC).

A EC dispõe que o reconhecimento de ativos no balanço tem de ser mensurado com fiabilidade (§ 87 da EC); ressalvando que, quando um ativo deixa de proporcionar benefícios económicos futuros para a entidade, na totalidade ou em parte, não deverá ser reconhecido no balanço (§ 88 da EC) – sendo este parágrafo que irá permitir o efeito de reconhecimento do activo de acordo com critérios valorimétricos objetivos e adequados, através da constituição de perdas por imparidade.

O enquadramento contabilístico do conceito de perda por imparidade em dívidas de clientes consta da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 27 – Instrumentos Financeiros. A NCRF 27 indica que as dívidas a receber, entre as quais as de clientes, devem ser mensuradas ao custo, ou custo amortizado, ou ao justo valor, com as alterações de justo valor a serem reconhecidas nas demonstrações de resultados, conforme definido nos seus §10 a §16, menos qualquer perda por imparidade constituída.

Como o art. 28.º-B, 1, c) do CIRC não define o que seja “prova objetiva de imparidade”, apesar de a impor como requisito necessário à aceitação da perda por imparidade de créditos de cobrança duvidosa, devemos recorrer ao §24 da NCRF 27 e ao seu conceito de “evidência objetiva”: “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; ou f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.”

Transpondo esta norma para as contas a receber de clientes, as empresas devem aferir se os valores que esperam vir a receber diferem da quantia escriturada em contas ou subcontas de clientes; e, em caso afirmativo, devem de reconhecer imediatamente uma imparidade.

A mensuração das perdas por imparidade das dívidas a receber de clientes deve ser determinada pela diferença entre a quantia escriturada e o valor atualizado dos fluxos de caixa estimados, descontado à taxa de juro efetiva original, sempre que o ativo tenha sido relevado no relato financeiro ao custo amortizado, conforme definido na alínea a) do § 28 da NCRF 27.

A cada data de relato uma entidade deve também avaliar se existem indícios de que uma perda por imparidade que já tenha sido reconhecida anteriormente, tenha diminuído ou deixado de existir. Nesta situação, deve-se proceder à reversão da perda por imparidade registada no passado. A reversão de perdas por imparidade está prevista no §29 da NCRF 27: sempre que num período posterior “(...) a quantia de perda por imparidade diminuir e tal diminuição possa estar objetivamente relacionada com um evento ocorrido após o reconhecimento da imparidade (como por exemplo a melhoria na notação de risco do devedor) a entidade deve reverter a imparidade anteriormente reconhecida.”. Na prática, tal sucede sempre que os fatores que levaram à constituição dessa perda por imparidade deixarem de ter significado no relato financeiro. Esta reversão não poderá ser superior ao custo amortizado do ativo escriturado no relato financeiro e deverá ser reconhecida na demonstração de resultados. Em suma, se ocorrer

uma diminuição da perda por imparidade e a mesma esteja objetivamente relacionada com um evento ocorrido após o reconhecimento da imparidade, a entidade deve proceder à reversão da imparidade que tinha sido anteriormente reconhecida.

Ora, no caso concreto, em 2020, a gestão da Impugnante tomou a decisão de registar a imparidade, dado a ocorrência de factos com um impacto relevante no grau de probabilidade de recuperação do valor em causa, nomeadamente a apresentação do relatório pericial contraditório e com vários lapsos, do perito D... em 09/02/2020, conforme se comprova da leitura da troca de e-mails cuja cópia se anexou ao direito de audição, e que ora se junta como Documento n.º 3.99º

Ora, na verdade, o processo que as partes referem não é um processo para cobrança de um crédito, mas (tanto quanto nos parece) um processo para decidir se o crédito existe: não é questão de “cobrança duvidosa”, mas antes de saber “se existe direito a cobrar”. E se assim é, talvez não fosse caso de reconhecer que o (suposto) crédito está em imparidade, mas antes avaliar se a fatura foi mal emitida em 2011, sendo caso de emitir agora uma nota de crédito.

Assim, tudo está em saber em que exercício o risco de incobrabilidade foi constatado, e isso refletido na contabilidade da Requerente.

Ainda que a expectativa de recebimento daqueles créditos se haja mantido até momento muito posterior ao do vencimento das faturas, a Requerente, para obstar a que as correções produzidas, e os atos tributários sindicados que nelas estão estribados, pudessem colher, teria de ter provado que a incobrabilidade dos créditos que originaram as imparidades foi constatada e refletida na contabilidade no exercício de 2020 porque não poderia – ou deveria, de acordo com o princípio da prudência – sê-lo em exercícios anteriores.

Ora o aludido risco de incobrabilidade tem de se manifestar objetiva e externamente, de modo a possibilitar a sua sindicância. Como judiciosamente estabeleceu o Tribunal Central Administrativo Norte, “À lei fiscal não interessa (...) o momento (subjetivo) em que a empresa equacionou o risco de incobrabilidade, que muito

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

Considerando a legislação e a jurisprudência exposta, nos termos dos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, as perdas por imparidade obedecem ao princípio do reconhecimento imediato na contabilidade, devendo ser imputadas ao período de tributação em que ocorram, desde que verificados os requisitos supramencionados. Entre estes, assume especial relevo a exigência, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, de que existam provas objetivas de imparidade e de que tenham sido efetuadas diligências para o recebimento do crédito.

Quanto à questão temporal do momento em que se formam as imparidades, resulta dos normativos supramencionados que as imparidades devem ser reconhecidas quando exista prova objetiva do risco de incobrabilidade, não bastando a falta de pagamento decorrido seis meses após o seu vencimento, sendo necessária a realização de diligências para a sua cobrança. Consequentemente, não se pode considerar um crédito como uma imparidade apenas pelo decurso do tempo, sendo necessárias diligências para a sua efetiva cobrança.

Daqui decorre que as diligências de cobrança devem ser realizadas no próprio período de tributação em que a imparidade é reconhecida. É nesse período que deve verificar-se o conhecimento do risco de incobrabilidade, ou da falta ou recusa de pagamento por parte do devedor. Esta exigência decorre, desde logo, da letra da lei, que impõe a comprovação das diligências efetuadas. Resulta também das regras de repartição do ónus da prova: nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, cabe ao sujeito passivo demonstrar os factos constitutivos do direito que invoca. Ora, sem prova da interpelação do devedor, não é possível demonstrar o seu incumprimento nem, consequentemente, o risco de incobrabilidade que justifica a imparidade.

Entendemos que apenas após essas diligências de cobrança o crédito pode ser reconhecido como imparidade.

Consequentemente, em linha com o princípio da especialização, a imparidade deve ser reconhecida no ano em que há prova objetiva do risco de incobrabilidade, ou seja, só após efetuadas as diligências de cobrança, sem sucesso, é que o crédito se pode considerar incobrável e, como tal, reconhecido como uma imparidade; consequentemente, não se pode reconhecer uma imparidade com base em diligências efetuadas em períodos distintos.

§5.2.1.1 Análise do caso dos autos

Aplicando este regime ao caso em apreço, verifica-se que as imparidades que a Requerente pretende ver reconhecidas respeitam ao ano de 2021. Assim, para que essas perdas possam ser aceites fiscalmente nesse exercício, a Requerente teria de demonstrar que as diligências de cobrança dos créditos foram efetuadas no decurso de 2021 e que foi nesse ano que tomou conhecimento da falta ou recusa de pagamento por parte dos devedores.

Dos comprovativos das diligências efetuadas pela Requerente, juntos como documento 2 e constantes do RIT, resulta que essas diligências, concretamente, os emails, a penhora e as cartas dos correios, foram realizadas ou ocorreram após 31 de dezembro de 2021, concretamente no decorrer dos anos de 2022 e 2023, pelo que não se pode considerar que a Requerente teve conhecimento da situação de cobrança duvidosa de tal crédito no ano de 2021, ou que possuía os documentos de suporte das diligências efetuadas, exigíveis nos termos do n.º 3 do artigo 23.º e da alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC; consequentemente, a Requerente não faz prova objetiva do risco de incobrabilidade no decurso do ano de 2021.

Nestes termos, conclui-se que as correções relativas às imparidades no valor de € 60.282,73 são legais, improcedendo o pedido da Requerente nesta parte.

No que respeita às imparidades, no valor global de € 71.755,86, a Requerente juntou, como documento n.º 3, um conjunto de certidões de óbito que tinha protestado juntar no seu PPA. Da análise desses documentos, o Tribunal verifica que as certidões foram obtidas em 15 de setembro de 2026. Verifica ainda que várias delas respeitam a óbitos que não ocorreram em 2021, mas em anos posteriores, entre 2022 e 2024.

A Requerente não juntou qualquer prova documental das diligências de cobrança efetuadas. Limitou-se a referir, através da prova testemunhal, que foram feitas tentativas de cobrança por telefone e que os condutores se deslocavam pessoalmente à casa dos clientes para solicitar o pagamento.

Para justificar a imparidade e a falta de documentos de suporte das diligências de cobrança, a Requerente alegou tratar-se de situações residuais, de valores inferiores a € 100, e que o custo das diligências para o seu recebimento seria superior ao valor económico e fiscal a receber. Exigi-las constituiria, no seu entender, uma violação do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade.

Contudo, o argumento da Requerente não corresponde à realidade dos valores em dívida. Conforme resulta do RIT, *"[d]o total das imparidades cuja admissibilidade fiscal foi questionada neste ponto, no montante de € 71.755,86, apenas 2% (dois por cento) refere-se a valores inferiores a € 100,00; [d]os 2% que se referem a valores inferiores a € 100,00, mais de 11% é devido por clientes institucionais, que dificilmente não dispõem de correio eletrónico. Nos valores superiores a € 100,00 (98% do total) mais de 41% são de dívidas superiores a € 3.500,00 e 18% superiores a € 12.950,00"*. Assim, dos € 71.755,86 em causa, apenas 2%, ou seja, cerca de € 1.435,12, respeitam a créditos de valor inferior a € 100,00. Os restantes 98% respeitam a créditos de valor superior, uma parte significativa dos quais de montante elevado. Não estamos, por isso, perante situações residuais, ao contrário do que a Requerente alega, e estes valores não foram por ela contrariados.

Conforme exposto, o reconhecimento fiscal da imparidade depende da verificação cumulativa de três requisitos: (i) que o crédito se encontre em mora há mais de seis meses; (ii) que existam provas objetivas de imparidade; e (iii) que tenham sido realizadas diligências adequadas e objetivamente demonstráveis com vista ao seu recebimento.

Estes requisitos têm de estar verificados no momento em que a imparidade é reconhecida, e não em momento posterior.

Ora, as certidões de óbito juntas aos autos foram emitidas em 15 de setembro de 2026. Não estavam, por isso, na posse da Requerente quando esta reconheceu a imparidade, nem

foram apresentadas no decurso da inspeção tributária. Não se alcança, assim, como pôde a Requerente reconhecer a imparidade sem dispor de prova objetiva do falecimento dos devedores, sobretudo quando vários desses óbitos ocorreram depois de 2021. Acresce que a certidão de óbito, só por si, não basta para provar as diligências de cobrança adequadas e objetivamente demonstráveis que o legislador exige.

Importa ainda sublinhar que o óbito do devedor não extingue a dívida. Nos termos do artigo 2068.º do Código Civil, a herança responde pelas dívidas do falecido, transmitindo-se, assim, a obrigação aos seus herdeiros. O falecimento do devedor não constitui, por si só, fundamento suficiente para considerar o crédito incobrável. Sem prejuízo, o Tribunal entende que o legislador não impõe ao credor que vá além, apurando a identidade dos herdeiros e diligenciando junto deles a cobrança. Bastaria que a Requerente demonstrasse ter realizado diligências de cobrança junto do próprio devedor. Sucede que a Requerente não apresentou qualquer prova de diligências de cobrança, nem junto dos devedores falecidos, nem junto dos respetivos herdeiros.

O Tribunal não ignora que a prova testemunhal revelou a existência de tentativas de cobrança, tanto por telefone quanto presencialmente, e que o custo da cobrança ultrapassaria o valor a recuperar. Contudo, o regime fiscal das imparidades não prevê qualquer dispensa das diligências de cobrança em razão do reduzido valor dos créditos. Exige que as imparidades estejam comprovadas documentalmente, incluindo as tentativas de cobrança.

Nestes termos, e em face da análise legislativa já efetuada, o reconhecimento das imparidades exige documentos de suporte das diligências de cobrança efetuadas, nos termos do n.º 3 do artigo 23.º e da alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC. As certidões de óbito não afastam a obrigação de realizar diligências de cobrança. A Requerente não apresentou essa documentação. As tentativas de cobrança, por telefone e presencialmente, não podem substituir esta exigência. As certidões de óbito juntas aos autos também não a suprem: foram obtidas muito depois do reconhecimento da imparidade, respeitam em parte a óbitos posteriores a 2021 e não demonstram, por si, as diligências de cobrança.

O Tribunal conclui, assim, que a Requerente não fez prova objetiva do risco de incobrabilidade, requisito indispensável ao reconhecimento das imparidades.

Conclui-se, assim, que as imparidades no valor de € 71.755,86 não podem ser aceites como gasto nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, sendo legal a correção efetuada, improcedendo, nesta parte, o pedido da Requerente.

§5.2.1.2 Sobre a violação do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade

Quanto à alegada violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, a Requerente sustentou que os encargos impostos ao contribuinte excedem manifestamente a utilidade económica ou fiscal da operação subjacente. Alegou, para o efeito, que estão em causa situações residuais de valores inferiores a € 100, que, no conjunto, totalizam € 71.755,86.

O princípio da proporcionalidade tem consagração constitucional, designadamente no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa. No domínio tributário, encontra-se ainda expressamente previsto no artigo 55.º da Lei Geral Tributária, que o inclui entre os princípios a que a administração tributária está sujeita no exercício das suas atribuições.

Sobre os princípios aqui em análise, escreveu-se no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 20 de fevereiro de 2019, proferido no processo n.º 42/18.0YFLSB:

O princípio da justiça – considerado doutrinariamente como tendo natureza compósita, como sendo princípio de princípios, densificável através de vários outros subprincípios (como o da igualdade, da proporcionalidade, da imparcialidade, da participação dos particulares ou da boa-fé) - isto sob pena de se estar perante um princípio demasiado vago, nada operacional e destituído de aplicação direta a casos concretos - significa que a Administração deve procurar alcançar o ideal da equidade do caso concreto, agindo de modo a que a cada qual se lhe dê o que lhe é devido. O princípio da justiça não se confunde com o vetor da legalidade estrita, antes o transcende, tendo bastante a ver com um certo número de ideais tais como a imposição da verdade material, a moral, a ética, a correção de procedimentos e a decência. O mesmo se diga do princípio da razoabilidade.

O princípio da proporcionalidade - que mais não representa que uma manifestação particular do princípio da justiça - significa que, até onde isso seja compatível com a

prossecução do interesse público, a Administração deve procurar provocar a menor lesão que for possível aos interesses dos administrados (art. 7.º do CPA). Para isso terá que usar como critérios de decisão a adequação (a solução adotada deve ser a idónea ou apropriada à finalidade de interesse público tida em vista), a necessidade (proibição do excesso) e o equilíbrio (deve haver uma ponderação sobre os benefícios ou vantagens para o interesse público e os custos ou prejuízos impostos pela medida a adotar) (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça Processo: 42/18.0YFLSB de 20-02-2019).

Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade exigem uma análise da desproporcionalidade real dos custos exigíveis para a prova objetiva do risco de incobrabilidade da imparidade e suporte das diligências efetuadas, *versus* a utilidade económica ou fiscal da operação subjacente, que neste caso é a dedutibilidade de um gasto fiscal, concretamente, imparidade. Por outras palavras, compete aferir se o custo “X” é manifestamente superior e desproporcional ao gasto fiscal da imparidade “Y”.

Nos presentes autos, o gasto fiscal da imparidade “Y” deve ser analisado individualmente, e não como um todo que totaliza € 71.755,86, por se tratar de créditos de pessoas jurídicas distintas. Conforme alegado pela Requerente, os valores das imparidades situam-se, em média, entre € 5 e € 20, não ultrapassando, em regra, € 100, o que, segundo a Requerente, implicaria um custo de cobrança superior ao valor da imparidade. Contudo, como já mencionado, essas dívidas representam apenas 2% do valor corrigido.

O Tribunal concorda que os valores das imparidades são relativamente baixos face aos custos que eventualmente seriam necessários para a prova da imparidade e para a documentação das diligências efetuadas.

Contudo, para que o Tribunal possa concluir pela violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, é necessário demonstrar que os custos exigidos pelo cumprimento do n.º 3 do artigo 23.º e dos artigos 28.º-A e 28.º-B, n.º 1, alínea c), do CIRC são manifestamente superiores à utilidade económica ou fiscal da operação subjacente. Essa demonstração competia à Requerente, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT. A Requerente não fez essa prova. Não identificou, nem sequer alegou, os custos concretos em que teria de

incorrer para cumprir a obrigação legal. E não compete ao Tribunal substituir-se à Requerente nesse ónus.

Não possuindo o tribunal elementos que permitam a análise da proporcionalidade e da razoabilidade exigidas por tais princípios, conclui-se que não se verifica a violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade invocados.

§5.2.2 A limitação de gastos com depreciações e amortizações, designadamente relativas a viaturas afetas à atividade da sociedade, no valor de € 296,01;

Nesta questão, atendendo à revogação parcial do ato, conforme já exposto, está apenas em causa a correção das depreciações e amortizações no valor de € 296,01, referente à viatura

Esta correção teve como fundamento que, sem o certificado de vistoria emitido pelo INEM válido em 31-12-2021, estamos perante uma viatura ligeira de passageiros, não autorizada para o transporte de doentes e, por conseguinte, sujeita à regra geral prevista na al. b), do n.º 3 do art.º 1.º da Portaria n.º 467/2010 e al. e), do n.º 1, do art.º 34.º do CIRC.

A Requerente, quanto a este veículo, junta a licença emitida, em 22-05-2018, pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes, IP (IMT), da qual resulta que a viatura ... está licenciada como um dos “*veículos utilizados na atividade de transporte de doentes*” (doravante VDTD), contudo não juntou o certificado de vistoria do veículo emitido pelo INEM, conforme imposto pelo n.º 1 do artigo 31.º da Portaria n.º 260/2014, de 15 de dezembro.

Atendendo à posição das partes, a questão dos autos é apenas se a viatura ... é um dos “*veículos utilizados na atividade de transporte de doentes*”, e como tal sujeita a depreciação e amortização, concretamente, por não estar abrangido por nenhuma das exclusões previstas na al. e), do n.º 1, do art.º 34.º do CIRC quanto às viaturas, questão que não está em causa.

Cumprir decidir se a viatura ... é ou não um dos “*veículos utilizados na atividade de transporte de doentes*”.

Sobre a comprovação do VDTD, o n.º 1 do artigo 31.º da Portaria n.º 260/2014, de 15 de dezembro, impõe o seguinte:

1. Os veículos utilizados na atividade de transporte de doentes devem estar habilitados, cumulativamente, com:

a) O certificado de vistoria de veículo, emitido pelo INEM;

b) A licença de transporte de doentes, emitida pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P.

Do normativo resulta expressamente que os veículos devem estar habilitados, cumulativamente, com o certificado emitido pelo INEM e a licença emitida pelo IMT.

Mais resulta dos artigos 2.º, 33.º, 35.º e 53.º da referida Portaria que os veículos abrangidos pela Portaria, e aqui em análise, têm de possuir certificados de vistoria, os quais têm prazo de validade, consequentemente, o veículo ... tem obrigatoriamente de ter essa certificação no ano de 2021 para poder ser considerado um dos *veículos utilizados na atividade de transporte de doentes*.

Neste mesmo sentido, quanto à comprovação do VDTD, veja-se a decisão proferida no processo n.º 346/2021-T, na qual se escreveu:

“a prova de que tais veículos cumprem os requisitos necessários para serem utilizados no transporte de doentes é, efectivamente, a prevista na Portaria n.º 260/2014, de 15 de Dezembro, sendo composta pelo certificado emitido pelo INEM e pela licença emitida pelo IMT. Se estes dois elementos ainda não existem quando é efectuada a primeira liquidação de IUC, então forçoso será concluir que, no momento dessa primeira incidência ainda não estão reunidos os pressupostos de que depende a aplicação da norma de isenção.”

De acordo com a jurisprudência anteriormente mencionada, a Requerente apresentou apenas a licença emitida pelo IMT em 22/05/2018, a qual autoriza o veículo a realizar transporte de doentes. Contudo, encontra-se em falta o certificado de vistoria do veículo emitido pelo INEM, conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 31.º da Portaria n.º 260/2014, de 15 de dezembro. Assim, não é possível considerar que a Requerente tenha demonstrado que a

viatura ... atende aos requisitos necessários para ser reconhecida como um dos “veículos utilizados na atividade de transporte de doentes”. Consequentemente, deve ser considerada um veículo abrangido pela alínea e), do n.º 1, do artigo 34.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), sendo, portanto, que a sua depreciação e amortização não são dedutíveis para efeitos fiscais.

Conclui-se que a correção relativa à viatura..., no valor de € 296,01, é legal, improcedendo o pedido da Requerente nesta parte.

§5.2.2.1 Violação do princípio da legalidade tributária

Quanto à alegada violação do princípio da legalidade tributária, a Requerente sustentou que a AT, e agora o Tribunal, realizam uma interpretação extensiva da norma constante do artigo 34.º do CIRC.

Assim, o princípio da legalidade tributária é um princípio fundamental do direito constitucional fiscal, expressamente consagrado no artigo 103.º, n.ºs 2 e 3 da CRP. Aí se dispõe que “[o]s impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, sendo que “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Pressupondo a subordinação do legislador fiscal à Constituição, o mesmo princípio é expressamente desenvolvido no artigo 8.º da LGT e concretizado em toda a legislação fiscal. O princípio da legalidade tributária vincula a AT e os tribunais, devendo aquela, em primeira linha, e estes, em segunda linha, garantir, de forma objetiva, rigorosa e imparcial, que todos os contribuintes paguem o imposto legalmente devido, todo o imposto devido e nada mais do que o imposto devido.

Aplicando estes princípios ao caso em apreço, não se verifica qualquer violação do princípio da legalidade tributária, seja nos atos de liquidação impugnados, seja na atuação da AT, seja na interpretação conferida ao artigo 34.º do CIRC.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral julga improcedentes a alegada violação do princípio da legalidade tributária e a alegada inconstitucionalidade, sendo, consequentemente, improcedente o pedido da Requerente.

§5.2.3 O enquadramento do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho, no montante de € 49.644,58

A Requerida suportou a sua correção nesta matéria, sustentando em suma:

“Da análise dos mapas apresentados, mais uma vez, não foi possível confirmar a informação pretendida por insuficiência de elementos em particular relacionados com a verificação da criação líquida de postos de trabalho. Nos mapas apresentados, deveriam constar todos os jovens e desempregados de longa duração, elegíveis em cada ano, admitidos por contrato de trabalho sem termo, considerados ou não na majoração dos encargos, identificando a data de eventuais entradas e saídas, para validação da criação líquida de postos de trabalho, anexando ainda os respetivos contratos de trabalho e a discriminação dos encargos considerados”.

A Requerente, por seu turno, entendeu que está comprovado que as admissões efetuadas não se limitaram a substituir trabalhadores anteriormente existentes, mas consubstanciaram um aumento efetivo e líquido do número de postos de trabalho, cumprindo-se, assim, o requisito essencial para a fruição do benefício fiscal em causa.

Perante os termos da correção efetuada, cumpre ao Tribunal apreciar, em primeiro lugar, quais os pressupostos legais de que depende o benefício fiscal em apreço e, em especial, qual a interpretação a conferir ao conceito de «criação líquida de postos de trabalho»; e, em segundo lugar, aferir se a Requerente logrou demonstrar a verificação, no caso concreto, da criação líquida de postos de trabalho exigida para que pudesse beneficiar do respetivo regime.

Quanto ao benefício fiscal invocado pela Requerente, dispõe o artigo 19.º do EBF, no que ora releva, o seguinte:

1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à

criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino; (Redacção da Lei n.º10/2009-10/03)

b) 'Desempregados de longa duração' os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses; (Redacção da Lei n.º10/2009-10/03)

c) «Encargos» os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;

d) «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

3 - O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

4 - Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.

5 - A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

6 - O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.

Resulta do citado preceito que o legislador definiu a «criação líquida de postos de trabalho» como a diferença positiva, apurada num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis de jovens e de desempregados de longa duração e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontrassem nas mesmas condições.

Exigiu-se, ainda, que a admissão do trabalhador ocorresse mediante contrato de trabalho por tempo indeterminado, ficando, por conseguinte, excluídas do âmbito do benefício as contratações a termo certo, bem como as conversões de contratos a termo certo em contratos por tempo indeterminado, por não constituírem, para este efeito, novas contratações.

A majoração em causa é aplicável, relativamente ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, por um período de cinco anos, admitindo-se a substituição do trabalhador sobre o qual incidiu a majoração por outro que se encontre nas mesmas condições.

Sobre o conceito de criação líquida de postos de trabalho, o Supremo Tribunal Administrativo, no Processo 095/16.5BESNT de 20-02-2019, já se pronunciou, sustentando:

I - A aplicação do benefício fiscal, previsto no artigo 19.º do EBF só pode ocorrer quando se verificar um saldo positivo, um aumento, do número global de trabalhadores da empresa, em determinado exercício económico. A substituição de trabalhadores não evidencia, um aumento do número global de trabalhadores da empresa, num determinado período, nem permite o apuramento de um saldo positivo, num dado exercício, entre as contratações elegíveis e a saída de trabalhadores.

II - Dos normativos do artigo 19.º, n.ºs. 1 e 3 do EBF resulta que, para usufruir do benefício a lei apenas exige a criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato de trabalho sem termo, jovens e desempregados de longa duração, sendo apenas esses os critérios (e não outros) estabelecidos pelo legislador.

Quanto ao ónus da prova, dispõe o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, segundo o qual *"o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque"*, em consonância com o artigo 342.º, n.º 1, do CC: *"Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado."*

Acresce que, sobre a questão do ónus da prova, existe ampla jurisprudência sustentando que cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca (vide Processo Arbitral n.º 236/2014-T, de 4 de maio de 2015).

Nesta medida, para que o Tribunal possa aferir a criação líquida de postos de trabalho, incumbe à Requerente provar, cumulativamente: (i) que se verificou um saldo positivo entre as entradas e as saídas de trabalhadores no exercício em causa; e (ii) que as admissões em causa são elegíveis e ocorreram nas condições exigidas por lei.

Compete, assim, à Requerente apresentar prova e detalhes das contratações e das saídas de trabalhadores ocorridas nos exercícios em questão, para que se possa, por conseguinte, apreciar se essa prova foi produzida relativamente aos anos de 2015 a 2021.

Da análise da documentação junta aos autos e das explicações prestadas, constata-se que a Requerente se limitou a juntar os contratos de trabalho relativos às contratações que entende serem elegíveis nos termos do n.º 1 do artigo 19.º do EBF, bem como a identificação dos respetivos trabalhadores, sem que, contudo, tenha sido junto ou identificado o número total de trabalhadores da empresa em cada exercício, quais os trabalhadores que, nesse mesmo período, saíram ou entraram, nem em que condições ocorreram tais admissões e cessações.

Não dispõe, assim, o Tribunal, como exige a alínea d) do n.º 2 do artigo 19.º do EBF, de elementos suficientes para apurar o saldo relevante, por desconhecer se existiram, e em que termos, as entradas e saídas de trabalhadores.

Conclui-se, deste modo, que não se encontram preenchidos os requisitos de que depende a fruição, pela Requerente, do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho previsto no artigo 19.º do EBF, no montante de € 49.644,58, devendo, em consequência, considerar-se legal a correção efetuada, improcedendo o pedido da Requerente nesta parte.

§5.3. Dos juros indemnizatórios e da restituição do imposto indevidamente pago

A Requerente peticiona, ainda, o pagamento de juros indemnizatórios e a restituição do imposto pago indevidamente.

Atendendo à improcedência parcial do pedido principal formulado pela Requerente, improcede, por consequência, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e de restituição do imposto pago indevidamente, sem prejuízo do decidido quanto à parte da liquidação parcialmente revogada pela Requerida, relativamente à qual se julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

VI. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- a) Julgar parcialmente extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277.º, e) do CPC, ex vi art. 29.º, 1, e) do RJAT.
- b) Julgar improcedentes as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral e de impropriedade do meio processual.
- c) Julgar improcedente o pedido de inconstitucionalidade por violação dos princípios da proporcionalidade/razoabilidade invocado.
- d) Julgar parcialmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral;

- e) Condenar a Requerente e a Requerida ao pagamento das custas do processo, na proporção de seus respectivos decaimentos.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC, 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 **€ 47.603,68 (quarenta e sete mil seiscientos e três euros e sessenta e oito cêntimos)**, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

VIII. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.142,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, no valor de € 2.089,73 (97,56%), e da Requerida, no valor de € 52,27 (2,44%), atendendo à proporção do decaimento do pedido.

Registe e notifique-se.

Notifique-se o Ministério Público, nos termos do artigo 17.º, n.º 3, do RJAT.

Lisboa, 8 de outubro de 2026

O Árbitro,

Pedro Guerra Alves