

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 392/2020-T

**Tema:** IRC - Provisão. Acréscimo de custos. Gastos fiscalmente dedutíveis. Arts. 39.º e 23.º CIRC. Inutilidade Superveniente Parcial da Lide.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral, Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Jorge Bacelar Gouveia e Guilherme W. d'Oliveira Martins (co-árbitros), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 26 de outubro de 2020, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

**A... PORTUGAL, S.A.**, doravante designada por “Requerente”, pessoa coletiva número ..., com sede no ... – ..., ...-..., ..., requereu a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea b) e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, na redação vigente.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade, e conseqüente anulação, do ato de liquidação de **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) emitido sob o n.º 2018...**, que resultou no valor global a pagar de **€ 424.504,95** (incluindo juros compensatórios de € 20.529,59), **em relação ao período de tributação de 2016**, com fundamento em erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

---

Neste âmbito, a Requerente opõe-se às três correções que subjazem à liquidação de IRC em crise nos presentes autos, de seguida enumeradas:

- (i) Provisão fiscalmente não aceite, proveniente do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) dos exercícios de 2008 a 2012;
- (ii) Anulação de proveitos sem documento de suporte e proveitos não reconhecidos, proveniente do RIT dos exercícios de 2008 a 2012; e
- (iii) Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais, referentes a uma franquia de seguro registada no exercício de 2016.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante também identificada por “AT”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 4 de agosto de 2020 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 5.º, na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo.

Em 24 de setembro de 2020, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 26 de outubro de 2020.

Em 30 de novembro de 2020, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defendeu por exceção e por impugnação, concluindo pela procedência das exceções e pela improcedência da ação, por não provada, com as legais consequências. Juntou ulteriormente o processo administrativo (“PA”).

A Requerente foi notificada para exercer o contraditório sobre a matéria de exceção constante da Resposta.

Por despacho de 6 de janeiro de 2021, o Tribunal Arbitral agendou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, a qual foi objeto de remarcação, na sequência da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, que suspendeu as diligências e os prazos para a prática de atos processuais, em virtude da situação pandémica, cujos efeitos cessaram com a Lei n.º 13-B/2021, de 5 de abril.

Em 5 de maio de 2021, teve lugar a referida reunião, na qual foi inquirida a primeira testemunha indicada pela Requerente, tendo sido prescindida a segunda testemunha. A Requerente requereu a inutilidade superveniente parcial da lide, em virtude do desenvolvimento que a Requerida veio a dar às questões relativas à provisão fiscalmente não aceite e à anulação de proveitos sem documento de suporte e proveitos não reconhecidos, o que determinou a perda do seu interesse na ação, na parte correspondente. Nessa medida, a Requerente manifestou ainda terem ficado prejudicadas as exceções invocadas pela Requerida, razão pela qual não se pronunciou sobre as mesmas.

O Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e sucessivamente, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, fixou o prazo para prolação da decisão em 5 de julho de 2021 e advertiu a Requerente da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente até essa data e de comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

Em 20 de maio de 2021, a Requerente apresentou as suas alegações e reiterou o já por si alegado no pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), em relação à matéria sobre a qual mantém o interesse na lide – acréscimo de gastos como “*Provisão para custos franquia seguro – Incêndio D... 03-10-2016*”, cuja dedução fiscal não foi aceite pela AT, com base no fundamento (segundo a Requerente, erróneo) de que se trata de uma provisão, quando respeita a um exfluxo efetivo de uma quantia determinada relativo ao sinistro identificado e não a uma situação meramente contingente.

Em 9 de junho de 2021, a Requerida contra-alegou, declarando não se opor à declaração de inutilidade superveniente parcial da presente lide e mantendo o pedido de improcedência quanto ao remanescente, em conformidade com a posição assumida na Resposta. Em relação às custas, sustenta que será a Requerente a responsável também quanto aos pedidos que não prosseguiram para julgamento, situação só a si imputável. Por fim, a título subsidiário e em caso de procedência do pedido, requer que se determine a anulação parcial e não total dos atos tributários impugnados.

## **II. SANEAMENTO E INUTILIDADE SUPERVENIENTE PARCIAL DA LIDE**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação de IRC e dos juros compensatórios inerentes (com as legais consequências nos atos de segundo e de terceiro grau que sobre a mesma recaíram), à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

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

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, a contar da notificação do indeferimento do recurso hierárquico, em conjugação com o regime excecional de suspensão dos prazos entre 9 de março e 3 de junho de 2020, previsto na Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, que cessou por efeito da Lei n.º 16/2020, de 29 de maio.

Foram suscitadas pela Requerida duas questões prévias, de inimpugnabilidade parcial do ato e de intempestividade parcial, que, contudo, respeitam a questões em relação às quais a Requerente manifestou perda de interesse na ação, arguindo a inutilidade superveniente parcial

---

da lide, ao que a Requerida não se opôs, pelo que nessa medida a sua apreciação se revela inútil (v. artigo 608.º do Código de Processo Civil (“CPC”), *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Neste âmbito, importa compulsar o artigo 277.º, alínea e) do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, que determina que a instância se extingue com “*a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide*”.

A impossibilidade da lide ocorre quer em caso de morte ou extinção de uma das partes, quer por desaparecimento do objeto do processo ou extinção de um dos interesses em conflito.

A inutilidade superveniente da lide tem lugar quando, em virtude de novos factos ocorridos na pendência do processo, a decisão a proferir já não tenha qualquer efeito útil, ou porque não é possível dar satisfação à pretensão que o demandante pretende fazer valer no processo, ou porque o fim visado com a ação foi atingido por outro meio.

A Requerente, das três correções acima assinaladas subjacentes à liquidação de IRC (e juros compensatórios inerentes) impugnada nestes autos, perdeu o interesse na lide relativamente às duas primeiras, referentes à (i) provisão fiscalmente não aceite (constante do RIT dos exercícios de 2008 a 2012) e à (ii) anulação de proveitos sem documento de suporte e proveitos não reconhecidos (constante do RIT dos exercícios de 2008 a 2012), preenchendo-se, assim, quanto a estas, a condição prevista para a extinção da instância por inutilidade superveniente.

Em consequência, na parte em que a presente ação arbitral se funda nas referidas causas de pedir (i) e (ii), deve julgar-se extinta a instância processual<sup>1</sup>, por já ter sido alcançada, de outra forma, o fim visado com a ação, nos moldes do disposto nos artigos 277.º, alínea e) e 611.º do CPC, aplicáveis por remissão do citado artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT. Como a

---

<sup>1</sup> Extinção meramente parcial, pois a ação prossegue em relação ao terceiro fundamento referente ao registo como gasto da franquia no valor de € 100.000,00, relativa ao acionamento do seguro.

---

matéria de exceção se reporta em exclusivo àquelas duas questões fica prejudicado o seu conhecimento.

### **III. QUESTÃO A APRECIAR**

Atenta a inutilidade parcial da lide relativamente às duas questões acima enunciadas, o único ponto que subsiste decidir prende-se com saber se a franquia, no valor de € 100.000,00, que a Requerente registou e declarou como acréscimo de custo no exercício de 2016, configura uma provisão sem enquadramento no artigo 39.º do Código do IRC e um gasto não dedutível de acordo com o disposto no artigo 23.º do Código do IRC.

### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **1. DE FACTO**

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A.** A **A... PORTUGAL, S.A.**, aqui Requerente, é uma sociedade que foi constituída em 25 de maio de 2007 e está inserida no ..., sendo este e, bem assim, o Grupo B..., os seus principais clientes – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) constante do PA e depoimento da testemunha inquirida.
- B.** A Requerente encontra-se enquadrada, para efeitos de IRC, no regime geral do lucro tributável (artigo 3.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC) e utiliza um período de tributação diferente do ano civil, com início em 1 de abril e termo em 31 de março do ano seguinte – cf. RIT.
- C.** Tem por atividade principal a montagem de módulos para a indústria automóvel e a produção/fabricao, distribuição e comercialização de peças ou componentes para a

indústria automóvel, nomeadamente para-choques frontais e traseiros, grelhas para radiadores, módulos e painéis, spoilers frontais e traseiros e outros acessórios em plástico injetável – cf. RIT e depoimento da testemunha inquirida.

- D.** Com referência à data dos factos, a Requerente produzia maioritariamente peças e componentes para aplicação nas viaturas produzidas na C...– cf. RIT e depoimento da testemunha inquirida.
- E.** Tinha a seu cuidado moldes da C..., para produzir as peças e componentes destinadas a serem fornecidas a esta última entidade – cf. RIT e depoimento da testemunha inquirida.
- F.** Neste âmbito, a Requerente subcontratou a D..., S.A., doravante “D...”, tendo cedido a esta os ditos moldes – cf. depoimento da testemunha inquirida.
- G.** Em 2 de outubro de 2016, a fábrica da D... em ... sofreu um incêndio e os moldes arderam – cf. PA (documento 5 junto com o exercício da audição prévia) e depoimento da testemunha inquirida.
- H.** Pelo que a Requerente acionou o seguro global, contratado pela E... GmbH, através da corretora de seguros F... GmbH, para todas as subsidiárias integrantes do Grupo, a um conjunto de seguradoras liderado pela entidade G... AG, em regime de co-seguro, cujas apólices têm como n.º .../... – cf. PA (documento 6 junto com o exercício da audição prévia).
- I.** Nos termos da respetiva apólice, se a Requerente acionasse o seguro para cobertura de um sinistro tinha de suportar uma franquia de € 100.000,00 – cf. PA (documentos 7 a 9 juntos com o exercício da audição prévia).
- J.** Tratando-se de um seguro global, ao qual era inerente um procedimento moroso de apuramento do valor a indemnizar, em 13 de dezembro de 2016, a seguradora concedeu à Requerente um adiantamento no montante global de € 200.000,00, dos quais € 100.000,00 imputados à franquia (e com esta obrigação compensados) e € 100.000,00 por conta do montante futuro a indemnizar, ainda não apurado, a depender da prova que a Requerente fizesse, perante a seguradora, dos custos

efetivamente suportados – cf. PA (documento 11 junto com o exercício da audição prévia) e depoimento da testemunha inquirida.

- K.** Assim, num momento inicial, a Requerente recebeu em dinheiro o valor líquido (a título de adiantamento) de € 100.000,00 para fazer face às despesas com a substituição dos moldes C...– cf. PA (documento 11 junto com o exercício da audição prévia) e depoimento da testemunha inquirida.
- L.** Com o recebimento do adiantamento, em 13 de dezembro de 2016 a Requerente registou um crédito na conta SAP 150609 – “*Gastos Incendio*”, por contrapartida do débito na conta SAP 10030 – “*adiantamento por conta de custos*” (atual conta SNC 12100001), no montante de € 100.000,00 – cf. RIT.
- M.** A Requerente procedeu ao reconhecimento da perda relativa à franquia por ativação do seguro global para sinistros no final de março de 2017, através do débito da conta SAP 678010 – *Perdidas Siniestros*, por contrapartida da conta SAP 200300 – Outros Acréscimos de Custos, com impacto no resultado contabilístico e fiscal do exercício – cf. RIT e PA (documento 10 junto com o exercício da audição prévia).
- N.** Sendo o descritivo do documento de suporte ao lançamento do acréscimo de custos na contabilidade da Requerente o seguinte: “*provisão para custos franquia seguro – Incêndio D...*” – cf. RIT.
- O.** Os custos finais incorridos com o sinistro, foram determinados definitivamente de acordo com a seguradora em agosto de 2018, dos quais apenas o valor de € 100.000,00, respeitante à franquia, e o valor de € 57.774,00, relativo a gastos com o pessoal, tiveram impacto em resultados no exercício de 2016 – cf. PA (documento 12 junto com o exercício da audição prévia).
- P.** Através das Ordens de Serviço n.ºs OI2018..., OI2018... e OI82018..., foi a atividade da Requerente objeto de um procedimento de inspeção tributária, que abrangeu os períodos de 2014 a 2016 – cf. RIT.
- Q.** A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária referente aos mencionados períodos de tributação, tendo exercido por escrito, o

respetivo direito de audição prévia – cf. RIT e PA.

- R.** As correções projetadas mantiveram-se, tendo a Requerente sido notificada do RIT definitivo, estando aqui em causa apenas a correção relativa ao período de tributação de 2016 – cf. RIT e PA.
- S.** O RIT enuncia os seguintes fundamentos relativamente à correção relativa a 2016 em discussão nestes autos:

***“III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS***

[...]

***III. 1.1.1 Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais***

*O sujeito passivo registou a débito da conta SAP “678010 – Perdas Siniestros” (correspondente a uma conta de gastos em SNC), em 31-03-2017, sob o documento nº..., o montante de € 100.000,00, por contrapartida da conta SAP “200300 — Outros Acréscimos de Custos” correspondente à conta SNC “27223003 — Outros acréscimos de custos”.*

*O registo tem como documento de suporte um documento interno com a descrição “Provisão para custos franquia seguro — Incêndio D... 03-100016”, sem qualquer outro documento externo à sociedade.*

*Foram solicitados esclarecimentos ao sujeito passivo, através de correio eletrónico, tendo informado que*

*«Este movimentos devem-se ao incêndio no nosso fornecedor D..., o qual tinha em seu poder moldes da C... por nós lá colocados para injectar peças para nós fornecermos à C..., ou seja, era um fornecedor subcontratado por nós.*

*Em 02-10-2016 a fábrica da D... ardeu com os moldes lá dentro, que originou de imediato ações da nossa parte para recuperar/reparar os moldes que tinham em seu*

poder, em todas as ações necessárias para este processo e para não paramos a produção na C... a E... teve de activar o seu seguro, e iniciar de imediato ações em campo, que no seu total tiveram um custo de 548.138,00€,

Como as negociações com a nossa seguradora só no mês passado ficaram finalizadas, Agosto 2018 com o pagamento final da G..., por normas do Grupo todas as despesas incorridas foram contabilizadas em balanço na conta 150609, à excepção de alguns custos abaixo identificados no resumo que dada a sua natureza foram contabilizadas nas datas em P&L.»

*Notas:*

- 1. P&L é uma sigla utilizada para designar "Profit and Loss", ou seja, lucros e perdas (demonstração de resultados).*
- 2. Valores registados em P&L constantes de quadros da página 7 do Anexo 8 (movimento a débito da conta 678010).*

*donde se conclui que aquele valor se relaciona com uma provisão relativa a despesas derivadas de um evento segurável, ocorrido num terceiro, envolvendo moldes cuja titularidade não era do sujeito passivo, mas sim da C..., e que tinham sido entregues ao sujeito passivo para execução das peças plásticas, que, por necessidade de execução de trabalhos externos, se encontravam localizados numa sociedade subcontratada (D...). Mais informou o sujeito passivo que foi recebida, no período de 2018, indemnização por parte da seguradora que cobria aquele risco.*

*Da análise dos extratos das contas SAP 150609, 200300 e 678010, verifica-se que, ao longo do período, o sujeito passivo foi registando na conta SAP "150609 — Gastos Incendio" (correspondente a uma conta de terceiros vs. balanço em SNC) as despesas incorridas com fornecedores, pelos valores suportados com a reposição da perda sofrida no incêndio, sendo que o registo desses gastos numa conta de balanço se justifica pela expectativa por parte da E... de que tais despesas viriam a ser ressarcidas pela seguradora.*

*Em 13-12-2016 o sujeito passivo registou a crédito dessa mesma conta 150609, por contrapartida do débito da conta SAP 100304 (SNC 12100001 — banco H...), o valor de 100 mil euros, recebido da seguradora a título de “adiantamento por conta de custos”, diminuindo desta forma o valor a receber a título de indemnização (saldo da conta 150609).*

*Todos estes movimentos foram feitos em contas de balanço, não influenciando o resultado líquido do período, e em conformidade com as normas de SNC e do Código do IRC, uma vez que se tratava de despesas com um evento segurado e existia uma fundada expectativa de que a seguradora iria suportar esses gastos.*

*Em 31-03-2017, data de fecho do período de tributação de 2016, o sujeito passivo constituiu uma provisão no mesmo montante de 100 mil euros, a débito da conta SAP “678010 - Perdas Sinistros”, por contrapartida do crédito na conta SAP “200300 - Outros Acréscimos de Custos”.*

*A conta SAP 678010 é uma conta de gastos, correspondente a uma conta da classe 6 em SNC, cujos montantes a débito influenciam negativamente o resultado líquido do período.*

*Da inscrição de tal valor decorre que o resultado líquido do período se encontra subsumido do valor de 100 mil euros, o que influencia o apuramento do imposto referente àquele período de tributação.*

*Atendendo à descrição utilizada pelo sujeito passivo no documento do lançamento contabilístico, corresponde aquele movimento à constituição de uma provisão.*

*Ora, segundo a NCRF 21 do SNC, parágrafo 131 uma provisão só deve ser reconhecida quando, cumulativamente:*

- a) uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;*
- b) seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e*
- c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.*

*Considerando a informação prestada pelo sujeito passivo, não eram, naquele momento, verificáveis estas três condições cumulativamente, portanto, não existia fundamentação contabilística para a sua constituição.*

*O adiantamento feito pela seguradora à E... (débito na conta SAP 100304), no valor de 100 mil euros, foi registado em conta de balanço (crédito na conta SAP 200300), não tendo sido reconhecido como um rendimento. Mantendo o mesmo critério e vindo a verificar-se à posteriori que esse montante teria que ser devolvido, seria o registo efetuado também em conta de balanço, não havendo lugar ao reconhecimento de gastos ou rendimentos, mas apenas movimentos financeiros (primeiro um adiantamento, seguido de uma devolução).*

*As provisões fiscalmente dedutíveis estão elencadas no artigo 39º do Código do IRC, e são:*

- a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;*
- b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;*
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;*
- d) As constituídas com o objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta.*

*Em sede de IRC, a provisão constituída pelo sujeito passivo não tem, portanto, enquadramento legal, pelo que não pode ser fiscalmente aceite, nos termos do artigo 39º do Código do IRC (a contrário).*

*O reconhecimento do gasto só seria aceite se eventualmente o sujeito passivo tivesse reconhecido o rendimento aquando do recebimento do adiantamento pago pela seguradora, tendo em consideração o princípio do balanceamento de custos com réditos, reconhecido no parágrafo 93 da Estrutura Concetual do SNC.*

*Não se tendo verificado essa situação, e não existindo justificação para o reconhecimento do gasto, o mesmo não é fiscalmente aceite nos termos do princípio subjacente ao artigo 23º do Código do IRC.*

*Face ao exposto, propõe-se a correção no montante de € 100.000,00, acrescendo esse valor no campo 721 do quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC, corrigindo o lucro tributável declarado pelo sujeito passivo de € 2.086.863,00 para o valor de € 2.186.863,00.” – cf. RIT.*

- T.** Seguidamente, foi a Requerente notificada da liquidação de IRC n.º 2018..., de 26 de novembro de 2018, no valor de € 367.263,07, referente ao período de tributação de 2016, **que resultou no valor global a pagar de € 424.504,95**, incluindo juros compensatórios de € 20.529,59 (liquidações de juros n.ºs 2018... e 2018...), conforme demonstração de acerto de contas n.º 2018..., com data limite de pagamento de 10 de janeiro de 2019 – cf. documentos 1, 2 e 3 juntos pela Requerente.
- U.** Em discordância com a liquidação de IRC e de juros compensatórios vertentes, a Requerente apresentou reclamação graciosa que foi indeferida quanto à pretensão relativa ao ano 2016, a única em discussão nestes autos – cf. PA.
- V.** A Requerente recorreu hierarquicamente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa na parte referente a 2016, recurso que foi indeferido por despacho da Diretora de Serviços do IRC, de 4 de fevereiro de 2020 – cf. PA.
- W.** Mantendo a discordância em relação aos atos tributários de liquidação de IRC e juros compensatórios referentes ao período de 2016, a Requerente apresentou no CAAD, em 3 de agosto de 2020, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do ppa no SGP do CAAD.

## **2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em meros juízos conclusivos, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos, tendo em conta as posições assumidas pelas Partes em relação aos factos essenciais, e no depoimento da testemunha inquirida, I..., responsável pelo departamento de contabilidade e tesouraria da Requerente, desde 2005.

A testemunha respondeu de forma objetiva e credível, manifestando conhecimento direto da atividade da Requerente, da ocorrência do sinistro e dos movimentos financeiros realizados na sequência do mesmo, nomeadamente no que se refere à franquia de € 100.000,00 prevista na apólice de seguro e à disponibilização de um adiantamento no mesmo valor, pela companhia de seguros, bem como dos momentos em que estes ocorreram.**FACTOS**

### **FACTOS NÃO PROVADOS**

Com relevo para a decisão, não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

#### **4. DO MÉRITO**

##### **4.1. Da irrelevância da questão temporal por não constituir fundamento da liquidação de IRC controvertida e juros inerentes**

Antes de mais, é importante sublinhar que ao tribunal cabe apreciar a legalidade do ato de liquidação, *i.e.*, a sua compatibilidade com o direito, nos moldes em que o mesmo foi prolatado. Como é dito no acórdão relativo ao processo arbitral n.º 404/2020-T: “*o processo arbitral é um meio contencioso de mera legalidade, em que aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD foram atribuídos meros poderes de declaração de ilegalidade e consequente anulação de atos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT.*”

Continuando a citar essa decisão:

*“Estando os tribunais arbitrais sujeitos à lei e obrigados a decidir de acordo com o direito constituído (artigos 203.º da CRP e 2.º, n.º 2, do RJAT) não podem perante a constatação da ilegalidade de um ato de liquidação deixar de a declarar pela hipotética existência de um outro ato legal que poderia ter sido praticado mas não o foi.*

[...]

*Por isso, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não podem, constatada a ilegalidade de um ato de liquidação, deixar de a declarar e substituírem-se à Administração Tributária substituindo o ato ilegal que ela praticou por um ato diferente com a fundamentação e conteúdo que ele próprio adotaria se fosse a ele, Tribunal Arbitral, e não à Autoridade Tributária e Aduaneira que a lei atribuisse o poder de prosseguir o interesse público da cobrança de impostos.”*

Posição alinhada com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo que considera, no âmbito do processo de impugnação judicial previsto no artigo 99.º e seguintes do CPPT, modelo e paradigma do processo arbitral, que “*o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do ato sindicado em face da*

---

*fundamentação contextual integrante do próprio ato, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori. [...] Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou” – v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de outubro de 2020, processo n.º 02887/13.8BEPRT, e, no mesmo sentido, o acórdão de 17 de fevereiro de 2021, processo n.º 02111/14.6BEPRT 0981/16.*

Retomando o caso sob escrutínio, a correção impugnada derivou da não aceitação pela Requerida, como gasto fiscalmente dedutível, de um acréscimo de custos da Requerente, por ter sido entendido que este movimento correspondia à constituição de uma provisão não enquadrável no artigo 39.º do Código do IRC. Segundo a Requerida “[o] reconhecimento desse gasto só seria aceite se eventualmente o sujeito passivo tivesse reconhecido o rendimento aquando do recebimento do adiantamento pago pela seguradora, tendo em consideração o princípio do balanceamento de custos com réditos, reconhecido no parágrafo 93 da Estrutura Concetual do SNC”, nos termos do artigo 23º do Código do IRC.

Não está, deste modo, em discussão, por referência ao concreto ato de liquidação que foi praticado e nos termos em que o foi, a temporalidade do gasto, ou dito de outro modo, a periodização económica do gasto de acordo com o regime do acréscimo (denominado princípio da especialização dos exercícios na terminologia anterior ao Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”)<sup>2</sup>). Com efeito, este ponto não consta da fundamentação do ato tributário (do RIT), nem é matéria contemporânea à prática do mesmo, sendo somente suscitada pela Requerida na fase contenciosa.

Assim, a questão a decidir nos presentes autos não é a que a Requerida identifica no

---

<sup>2</sup> O SNC foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, tendo passado a aplicar-se, a partir da data da sua entrada em vigor (2010), as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (“NCRF”) publicadas pelo Aviso n.º 15655/2009, de 7 de setembro.

ponto 12 das suas alegações – a de saber se o montante registado como custo fiscal do exercício de 2016, reúne os requisitos do SNC e dos artigos 18.º e 23.º do Código do IRC para ser considerado dedutível no ano de 2016 –, mas, como acima mencionado, a de aferir se o acréscimo de custos registado pela Requerente, respeitante à franquia a suportar com a ativação do seguro, constitui uma provisão não enquadrável no artigo 39.º do Código do IRC.

#### **4.2. A franquia como gasto determinado imputável à Requerente**

Na sequência do sinistro ocorrido no incêndio que destruiu moldes essenciais à atividade produtiva da Requerente, esta contabilizou como acréscimo de gastos a franquia devida à companhia de seguros por ativação do processo de indemnização por sinistro, com base num documento interno que o classificava como “*Provisão para custos franquia seguro –Incêndio D... 03-10-2016*”.

Este descritivo condicionou a pré-compreensão da Requerida, que interpretou que o acréscimo de custos em causa equivalia à constituição de uma provisão, cujo regime de dedução para efeitos fiscais se desvia do parâmetro contabilístico, restringindo-se às situações contempladas no artigo 39.º do Código do IRC, nas quais esta situação não se enquadra, com a consequente desconsideração da dedução do mencionado gasto para efeitos deste imposto.

Atento o modelo de dependência parcial da fiscalidade direta (relativa ao apuramento do lucro fiscal, para efeitos de IRC) da contabilidade<sup>3</sup>, a noção de provisão é a que consta das normas contabilísticas, em concreto da NCRF<sup>4</sup> 21, Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Segundo o disposto nos §§ 10 e 11 da NCRF 21, as provisões caracterizam-se pela “*existência de incerteza acerca da tempestividade ou da quantia dos dispêndios futuros necessários*” para a liquidação de um dado passivo (§10). “[...] *todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, nesta Norma o*

<sup>3</sup> Como resulta do disposto no artigo 17.º do Código do IRC.

<sup>4</sup> Acrónimo de Norma Contabilística e de Relato Financeiro.

---

*termo «contingente» é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade (§11).*

As provisões reportam-se assim a situações que futuramente podem provocar gastos ou perdas de ordem diversa, todavia, incertas em relação ao “quando” e/ou ao respetivo “quantum”.

Independentemente do descritivo do documento interno, que contém o termo “provisão”, com origem, segundo a Requerente, numa tradução literal do Castelhana (língua em que a expressão “provisão” é utilizada para designar quer uma verdadeira provisão, quer um acréscimo de gastos), resulta de forma inequívoca da matéria de facto fixada nos presentes autos que, a partir do momento em que fosse acionado o seguro, de acordo com a apólice vigente, a Requerente teria de suportar uma franquia de € 100.000,00, no caso, referente a um sinistro ocorrido em outubro de 2016 (e, portanto, de acordo com o regime do acréscimo, imputável àquele período de tributação v. § 22 da Estrutura Conceptual do SNC).

A obrigação de pagamento da franquia do seguro por parte da Requerente não tinha, assim, associado o elemento de incerteza indispensável à sua qualificação como provisão, razão pela qual falece razão à AT na respetiva subsunção ao disposto no artigo 39.º do Código do IRC, pois não estamos perante uma provisão, mas um gasto certo e determinado, cuja obrigação se constituiu, em conformidade com o contrato de seguro, com a ativação do processo de sinistro verificada no período de tributação de 2016.

Assim, a correção ao IRC de 2016, na parte que respeita à desconsideração da dedução, para efeitos fiscais, da franquia de seguro, enferma de erro nos pressupostos de facto e de direito e é, por conseguinte, anulável, à face do disposto no artigo 163.º, n.º 1 do novo CPA, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

Esta conclusão não é infirmada pelo facto de ter existido um adiantamento feito pela

---

seguradora à Requerente que não foi reconhecido como rendimento, tendo sido registado em conta de terceiros (balanço).

Efetivamente, quer as despesas com fornecedores para a reposição dos moldes ardidos, quer o ressarcimento pela seguradora via indemnização, incluindo nesta última categoria o adiantamento de € 100.000,00<sup>5</sup> por conta da indemnização final (*i.e.*, quando apurados, em definitivo, os danos indemnizáveis), foram registados pela Requerente em contas de terceiros (balanço), sem influenciarem o resultado líquido da Requerente no período em causa (e subsequentes). Estes movimentos financeiros (exfluxos e influxos) foram contabilizados com observância de um critério consistente (só em contas de balanço), não sendo as despesas gastos, porque existia a legítima expectativa de que iam ser ressarcidas pela seguradora, via indemnização, nem esta última um ganho, por ser absorvida pelas despesas a ressarcir que, como referido, não foram lançadas em contas de gastos.

Existiria inconsistência no critério empregue pela Requerente, se as despesas de reposição dos moldes fossem consideradas como gastos (o que não sucedeu, pelo que se suscita por mera hipótese de raciocínio) e não fosse também considerada como ganho a indemnização que se destina ao seu pagamento/compensação, pois são essas despesas que estão conexas com a indemnização, de harmonia com o princípio do balanceamento de custos com réditos, reconhecido no §93 da Estrutura Conceptual do SNC.

De forma distinta, a franquia constituiu um gasto efetivo da Requerente que não foi, nem irá ser ressarcido por via da indemnização, pelo que se justifica e impõe distinto tratamento, com a sua contabilização em contas de gastos incorridos, com influência em resultados, cuja dedução fiscal não é de questionar pois, à face do exposto, é inequívoco que o gasto da franquia está afeto à atividade da Requerente.

Acrescente-se, aliás, que a noção legal de gasto efetivo indispensável constante do artigo

---

<sup>5</sup> Por coincidência um montante igual ao da franquia.

23.º do Código do IRC tem assim de colocar-se numa perspetiva económico-empresarial, por preenchimento direto ou indireto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. Ora, o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração Fiscal intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, foram incursos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios, o que manifestamente não é o caso.

Por fim, no tocante aos juros compensatórios, sendo a liquidação de IRC, na parte em apreciação, inválida por vício substantivo de erro nos pressupostos, não se verifica o requisito constitutivo desses juros (retardamento da liquidação de imposto devido), pelo que devem, de igual modo, ser parcialmente anulados (artigo 35.º, n.º 1 da LGT).

\* \* \*

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada ou cuja apreciação seria inútil (v. artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

## V. DECISÃO

À face do exposto, acordam os árbitros deste tribunal arbitral em:

- a) Julgar parcialmente extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, em relação do pedido de anulação das liquidações adicionais de IRC e de juros compensatórios do período de tributação de 2016, *supra* identificadas, na parte relativa à provisão fiscalmente não aceite e à anulação de proveitos sem documento de suporte e proveitos não reconhecidos (RIT dos exercícios de 2008 a 2012);

- b) Julgar a ação procedente na parte referente ao acréscimo de custos da franquia de seguro de € 100.000,00, com a conseqüente anulação parcial das liquidações adicionais de IRC e de juros compensatórios do período de tributação de 2016, *supra* identificadas,
- tudo com as legais conseqüências.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se ao processo o valor de **€ 424.504,95**, correspondente à liquidação de IRC e de juros compensatórios que a Requerente pretendeu anular, não impugnado pela Requerida – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

## **VII. CUSTAS**

Custas no montante de **€ 6.732,00**, sendo **€ 6.381,94** (94,8%) a cargo da Requerente e **€ 350,06** (5,2%) a suportar pela Requerida, por se considerar que a Requerente deu causa à ação quanto à inutilidade superveniente, pois não demonstrou que esta fosse imputável à Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, 527.º e 536.º, n.ºs 3 e 4 do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de julho de 2021

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Jorge Bacelar Gouveia

Guilherme W. d'Oliveira Martins