

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 543/2024-T**

**Tema: periodização do lucro tributável – indemnização e respetivos juros de mora**

**SUMÁRIO:**

- 1- Segundo o Ac. do STA de 12/10/2012, proc. 0115/12, *parece, ademais, seguro que vigora, a este respeito, uma exceção à regra da especialização económica que se extrai do artigo 18.º, n.º 1 do Código do IRC, uma vez que, com a referência a “indemnizações auferidas”, o legislador parece nitidamente sugerir dever relevar-se o ano do recebimento e não o ano em que o direito à indemnização fica constituído.*
- 2- Não respeita o princípio da proporcionalidade a atuação administrativa traduzida em correções por pretensas inobservâncias do princípio da especialização dos exercícios, quando as opções contabilísticas do sujeito passivo têm justificação plausível e do “adiamento” da contabilização dos rendimentos não resultou prejuízo para os interesses fazendários do Estado.

**DECISÃO ARBITRAL**

A..., LDA., com sede na Av. ..., ..., ..., ...-... Valença, NIPC ..., apresentou, nos termos legais, pedido de pronúncia arbitral.

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

**I- RELATÓRIO**

## **A) O pedido**

A Requerente peticiona a anulação da decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico n.º ...2020..., o qual, por sua vez, foi deduzido contra a decisão da reclamação graciosa n.º ...2020... que recaiu sobre a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2019..., relativa ao exercício de 2015, e das notas de demonstração de juros compensatórios n.º 2019... e 2019..., no valor global de € 1.497.342,81, e, bem assim, contra os atos de fixação da matéria coletável do IRC de 2017, no valor negativo de -€ 289.224,07, e de 2018, no valor de - € 267.815,01.

Mais em concreto, peticiona:

- i) Serem os atos tributários anulados, por ilegais, com fundamento na não violação do princípio da especialização dos exercícios;
- ii) Serem os atos tributários anulados, por ilegais, com fundamento na prevalência do princípio da justiça;
- iii) Serem os atos tributários anulados, por ilegais, por violação dos princípios do inquisitório, da verdade material e da presunção de veracidade das declarações;
- iv) Em consequência, ser declarada a caducidade do arresto, anulada a dívida e extinto o processo de execução fiscal.

## **b) O litígio**

A Requerente foi objeto ações inspetivas referentes a IVA e IRC, relativas aos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019/03T, em resultado das quais os serviços efetuaram diversas correções em sede de IRC.

Em sede de recurso hierárquico foi anulada uma dessas correções, subsistindo as que deram origem às liquidações ora impugnadas.

Está em causa o cumprimento do princípio da especialização dos exercícios. Em suma, a AT considera que a indemnização paga pela sociedade B... à Requerente, que a seguir se detalhará, deveria ter sido reconhecida como rendimento do período de 2015 (por ser este o ano em que produziu efeitos a denúncia ilícita dos contratos de subarrendamento por parte

daquela), em obediência ao princípio da especialização dos exercícios, previsto no artigo 18.º do Código do IRC.

Em consequência, foi feita uma correção favorável ao sujeito passivo, no valor de € 2.769.375, no exercício de 2018, correspondente à anulação do proveito que havia sido registado por este em tal ano (50% do valor da indemnização), para evitar a dupla tributação do mesmo proveito.

Entendeu ainda a AT que o direito a receber juros de mora pelo não pagamento da indemnização por revogação do contrato se tornou certo e quantificável após a prolação da decisão arbitral em 2017, pelo que o montante de tais juros deveria ter sido reconhecido no exercício de 2017 e não no exercício de 2019, como fez a Requerente.

A Requerente sustenta a ilegalidade das liquidações que impugna como base em argumentos que, no necessário, serão adiante analisados.

c) *Tramitação Processual*

O pedido foi aceite em 14/04/2024.

Os árbitros foram designados pelo Conselho Deontológico do CAAD, sem oposição.

O tribunal ficou constituído em 26/06/2024.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Por despacho de 09/10/2024 foi prescindida a produção de alegações.

## **II – SANEAMENTO**

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

A AT, na sua resposta, veio invocar a exceção da incompetência do tribunal para declarar a caducidade do arresto, anulada a dívida e extinto o processo de execução fiscal.

Retorquindo, veio a Requerente dizer que apenas referiu estes “pedidos” como consequências que a AT, legalmente, terá de extrair da procedência da ação, concluindo que *peticionou a anulação dos atos tributários identificados na sua petição inicial e igualmente identificados no artigo 1.º da Resposta, não recaindo sobre o presente Tribunal Arbitral qualquer obrigação de pronúncia sobre o processo de execução fiscal e/ou arrestos.*

Assim sendo há que concluir pela inutilidade da apreciação da invocada exceção.

Não existem outras questões que possam obstar ao conhecimento do mérito.

### **III – PROVA**

#### **III.1 - Factos provados:**

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente foi contratada pela B..., Unipessoal, Lda. – anteriormente denominada C...- para construir uma fábrica em Portugal, munida de todos os equipamentos necessários à atividade daquela, conforme o pela mesma determinado.

b) Para financiar tal empreitada, a Requerente celebrou com o D..., S.A. (anteriormente denominado E...) um contrato de locação financeira imobiliária tendo por objeto dois imóveis (armazém e nave industrial), sítos no ..., ... e ..., concelho de Valença, com opção de compra no final.

c) A Requerente celebrou com a B... dois contratos de sublocação, relativos a cada um dos imóveis em causa.

d) Ambos os contratos foram celebrados pelo período de dez anos.

e) Em 30/04/2014, a B... denunciou os dois contratos de sublocação celebrados com a Requerente, com efeitos a 30.06.2015 (data muito anterior ao seu termo), entregando nesta data o locado.

f) Os contratos previam que, em caso de denúncia antecipada, a B... ficaria obrigada a, no prazo de sessenta dias a contar da data em que a dita resolução produza os seus efeitos, pagar à Requerente, a título de cláusula penal, uma indemnização por lucros cessantes e danos emergentes em montante equivalente à renda devida pelo subarrendamento pelo prazo que faltaria até que se completassem 10 anos de vigência inicial do contrato de subarrendamento, atualizada através da aplicação de juros à taxa legal em vigor no momento do pagamento.

g) Por a B... se ter recusado a pagar tal indemnização, a Requerente intentou, em 24//11/2015 uma ação arbitral peticionando uma indemnização na quantia de € 8.148.098,46, acrescida de juros de mora vencidos no valor de € 228.224,89 e, subsidiariamente, perante a possibilidade de um aditamento aos contratos acordado em 2009 ser considerado ineficaz, a quantia de € 6.693.431,54, acrescida de juros de mora no valor de € 187.780,27.

- h) Em 17/02/2017, o Tribunal Arbitral proferiu decisão, na qual condenou a B... a pagar à Requerente, a título de indemnização pela cessação antecipada dos contratos de arrendamento, o montante de € 5.538.750,00 (valor muito inferior ao peticionado), acrescido de juros de mora à taxa legal de juros comerciais, desde 1 de junho de 2015 até integral pagamento.
- i) Tal indemnização foi fixada pelo tribunal arbitral com base na equidade.
- j) A referida decisão transitou em julgado em 21.02.2019.
- k) A B... procedeu ao pagamento da indemnização em 06.05.2019, já na pendência de ação executiva.
- l) No exercício de 2018, a Requerente reconheceu na sua contabilidade, como rendimento, o valor correspondente a 50% da indemnização fixada pelo Tribunal Arbitral.
- m) Em 2019, a Requerente registou na sua contabilidade, como rendimento, o remanescente do montante da indemnização.
- n) No mesmo exercício de 2019, a Requerente contabilizou a totalidade do proveito relativo aos juros de mora pelo atraso no pagamento da indemnização pela B... .
- o) A Requerente substituiu a declaração de rendimento Modelo 22 de IRC de 2019, de forma a excluir de tributação naquele exercício os montantes indemnizatórios e juros pagos pela B..., uma vez que, segundo informação dos SIT no decurso do procedimento inspetivo, os mesmos seriam considerados (como foram) como rendimento no exercício de 2015 (indemnização) e no exercício de 2017 (juros).
- p) A Requerente foi reembolsada do imposto pago em excesso relativamente a 20219.
- r) Para cobrança da liquidação de IRC do exercício de 2015, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2020... .
- s) No âmbito do referido processo de execução fiscal, foi realizado um arresto sobre bens da Requerente.
- t) A Requerente apresentou reclamação graciosa dos referidos atos tributários que ora impugna, a qual foi indeferida.
- u) A Requerente apresentou recurso hierárquico dessa decisão, o qual foi parcialmente deferido, tendo sido mantidas a correção relativa à indemnização por revogação do contrato, no valor de € 5.538.750 (relativa a 2015), com a consequente manutenção da correção a favor do sujeito passivo, no valor de € 2.769.375 (relativa a 2018) e a correção relativa a juros, no valor de € 655.350,95 (relativa a 2017).

Os factos dados como provados estão documentalmente comprovados, não tendo suscitado divergências entre as partes.

### **III.2- Factos não provados**

Não foi considerada a existência de factos não provados com relevo para a decisão da causa.

## **IV – Do MÉRITO**

### **IV.1 – Indemnização por revogação do contrato (€ 5.538.275,00)**

Como vimos, a AT considerou que o rendimento derivado da indemnização por revogação/denúncia dos contratos de subarrendamento deveria ter sido reconhecido em 2015, data em que a referida denúncia produziu os seus efeitos, tendo procedido às consequentes liquidações adicionais (de IRC e de juros compensatórios)

Será correto este entendimento? – é o que cumpre apreciar.

Como é sabido, o princípio da periodização do lucro tributável encontra-se previsto no artigo 18.º do Código do IRC, o qual dita que 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.

Porém, “obtenção” de um rendimento não equivale necessariamente ao momento da ocorrência do facto gerador desse rendimento, como pretende a AT.

A densificação do conceito de rendimento surge-nos, desde logo, nas normas contabilísticas, plenamente aplicáveis na quantificação do lucro tributável por força do princípio da dependência parcial, salvo existindo uma norma fiscal (*norma de ajuste*) dispendo em sentido diferente.

Na contabilidade, o reconhecimento de rendimentos deve ser feito quando o direito a receber tais rendimentos seja obtido; e tal reconhecimento deve ocorrer somente quando ele possa

---

ser mensurado com fiabilidade e seja provável que venha a ser pago (cf. parágrafos 81, 82 e 83 da EC do SNC).

Há quem entenda que as indemnizações apenas deverão ser consideradas como rendimento, para efeitos de sujeição a IRC, no exercício em que foram recebidas. Assim, no Ac. do STA de 12/10/2012, proc. 0115/12, pode ler-se: *Parece, ademais, seguro que vigora, a este respeito, uma exceção à regra da especialização económica que se extrai do artigo 18.º, n.º 1 do Código do IRC, uma vez que, com a referência a “indemnizações auferidas”, o legislador parece nitidamente sugerir dever relevar-se o ano do recebimento e não o ano em que o direito à indemnização fica constituído (ao menos, em abstracto – uma vez que, em concreto, a Companhia Seguradora demorou quatro anos a reconhecer o direito à indemnização).*

Neste entendimento, o art. 20º, nº 1, al. g), do CIRC institui uma regra excecional relativa ao momento do reconhecimento dos proveitos quando estes assumem a natureza de uma indemnização, valendo não o critério da competência económica mas sim o da competência financeira (momento do recebimento ou colocação à disposição).

Seguindo este entendimento, que corresponderá à jurisprudência mais recente do STA, este pedido da Requerente procederia. sem mais, uma vez que o pagamento da indemnização em causa apenas aconteceu em 2019.

Mas, mesmo que se entenda que o art. 20, nº 1, al. g) do CIRC não comporta um qualquer desvio relativamente ao disposto no artº 18º (ou seja, que também relativamente às indemnizações vale o princípio da competência económica), sempre haveria que concluir não estarem verificadas, em 2015, as condições para o reconhecimento como proveito de um qualquer valor relativamente à indemnização em causa.

Primeiro, temos que nesse ano (aquele em que a B... denunciou os contratos) não havia certeza mínima quanto ao direito da Requerente a receber um qualquer montante indemnizatório. Aproveitando parte da síntese da Requerente, a qual encontra suporte na decisão arbitral junta aos autos, temos que a atribuição de indemnização estaria dependente da prova que viesse a ser feita em tal processo arbitral por (i) depender de um aditamento aos contratos iniciais que não sido assinado pela B...; ; (ii) terem sido invocadas nulidades quanto aos contratos de subarrendamento passíveis de pôr em causa a exigibilidade da indemnização prevista no contrato; (iii) existir o risco de a B... arguir, como o veio a fazer, o incumprimento prévio dos contratos em causa face à questão de licenciamento dos prédios que se veio a verificar.

---

Se, em 2015, era incerto o direito da Requerente a receber uma qualquer indemnização, mais incerto era o respetivo montante: como provado, a Requerente peticionou 8.148.098,46, acrescida de juros de mora vencidos no valor de € 228.224,89 por aplicação direta da cláusula penal contratualmente prevista; o tribunal arbitral, decidindo por equidade, fixou tal valor € 5.538.750,00.

É simplesmente irrealístico, para não dizer absurdo, a AT fazer uma correção aos rendimentos declarados pelo Requerente em 2015, aditando um proveito – indemnização por incumprimento - no montante fixado, por equidade, por um tribunal arbitral em 2017.

Por último, a correção impugnada assenta numa lógica meramente formal: no entender da própria AT, a Requerente deveria ter registado em 2015 como proveito o valor da indemnização (qual valor?) e, ao mesmo tempo, deveria ter registado uma provisão de igual valor, a título de créditos de cobrança duvidosa, por o direito a tal indemnização estar dependente de decisão arbitral.

Ou seja, mesmo no entender da AT, ou seja, seguindo-se o procedimento contabilístico por esta tido por correto, não haveria mais imposto a pagar com referência a 2015.

Pelo que há que concluir pela total falta de fundamento desta correção.

#### **IV.2 - juros de mora (€ 655.350,95)**

A AT entende que tais juros deveriam ter sido reconhecidos no exercício de 2017, ano em que foi proferida a decisão pelo tribunal arbitral, por existir então probabilidade séria quer quanto ao direito ao recebimento, quer quanto ao montante.

A Requerente entende que: (i) foi só em 2019 que transitou em julgado a decisão que reconheceu o direito da Requerente aos juros em causa, não podendo, até essa data, e em face das circunstâncias do processo em causa, fazer um juízo de probabilidade que lhe permitisse considerar certo ou sequer muito provável o recebimento de tais juros; (ii), o valor dos juros de mora estava dependente do valor a fixar de indemnização, pelo que havendo incerteza quanto à probabilidade de recebimento desta última, sobretudo após os sucessivos recursos da B..., por maioria de razão, havia incerteza quanto aos juros (iii) os juros apresentam ainda uma particularidade acrescida, que é o de continuarem a vencer-se até efetivo e integral pagamento do valor base de que dependem, acrescentando ainda mais incerteza. (iv) os juros, tal como a indemnização, apenas foram pagos já em sede de ação executiva que a Requerente se viu forçada a apresentar, apesar do trânsito em julgado da decisão arbitral, pelo que o simples facto de terem sido reconhecidos, não significa a

probabilidade do seu recebimento e, no caso particular dos juros, do seu valor, mensurável fiavelmente.

Citando o STA afirma que “(...) não ofende tal princípio a contabilização de juros de mora referentes a uma ação judicial entretanto intentada, como proveito em exercício posterior (quando tais proveitos forem efetivamente percebidos) se a não contabilização no exercício em que a ação foi proposta não resultou de omissão voluntária ou intencional.” (cf. Acórdão de 25.01.2006, Proc. n.º 0830/05).

Apreciando,

Temos, em primeiro lugar, que diferenciar esta questão da antes analisada. Relativamente à indemnização, a AT pretendeu que a mesma fosse considerada proveito em 2015, quando não existia uma qualquer expectativa séria quer quanto ao direito ao seu recebimento, quer quanto ao seu valor.

Relativamente à questão ora em apreço, a dos juros de mora, o entendimento da AT é o que deveriam ter sido registados como proveitos em 2017 (e não em 2015), quando já tinha sido proferida a decisão arbitral, ainda que não transitada em julgado, que havia reconhecido tal direito.

Em segundo lugar, há que evidenciar – independentemente da sua relevância – a contradição em que incorre a Requerente: relativamente à indemnização propriamente dita, decidiu registar como proveito 50% o seu valor em 2018 (mais correto seria porventura em 2017), ano da prolação da decisão arbitral, e o restante em 2019, ano em que ocorreu o trânsito em julgado da decisão arbitral. Já quanto aos juros de mora, decidiu reconhecê-los como rendimento apenas em 2019.

Apesar destas diferenças, a resposta a esta questão corresponderá, no essencial, ao que ficou dito a propósito do tempo de reconhecimento como proveito da indemnização.

Adotando a posição expressa pelo STA no já citado acórdão de 12/10/2012, proc. 0115/12, temos que o valor correspondente aos juros de mora, uma obrigação acessória decorrente do reconhecimento do direito à indemnização, apenas deveria ser contabilizada em 2019, ano do respetivo rendimento.

Assim sendo, a opção contabilística da Requerente mostra-se correta.

Se se entender serem de seguir as regras gerais plasmadas no art. 18<sup>a</sup> do CIRC, temos que o entendimento da AT resulta aceitável, pois em 2017, com a prolação da decisão arbitral, o direito ao recebimento de juros e seu montante eram expectáveis e mensuráveis com alguma fiabilidade.

Porem, mesmo assim sendo, o certo é que a ação arbitral continuava pendente se recurso, pelo que sempre seria legítimo à Requerente, caso houvesse registado algum montante a título de juros de mora em 2017, registar uma provisão de igual valor. O mesmo é dizer que – admitindo por mera hipótese não ser correta a opção contabilística da Requerente - o resultado sempre seria (sempre poderia ser) o de não haver uma maior matéria coletável em resultado da inclusão de um valor correspondente a tais juros porque tal registo seria “anulado” pelo de uma provisão de igual montante.

Ou seja, não haveria qualquer prejuízo para o interesse fazendário.

Assim sendo a correção ora em análise se não ilegal é pelo menos totalmente infundada, quando analisada à luz do princípio da justiça. Mais que invocar o princípio da justiça em geral, parece-nos que deve ser feito apelo ao princípio da proporcionalidade: a correção da AT não se justifica por não ter subjacente um qualquer interesse legítimo.

Assim sendo, conclui-se pela procedência deste pedido.

Sendo os atos impugnados anulados de anular com fundamento n primeiro vício invocado pela Requerente (não violação do princípio da especialização dos exercícios) resulta desnecessária a apreciação dos demais vícios invocados.

Como é de lei, a anulação dos atos impugnados implica a reposição da situação que existiria caso não tivessem sido praticados. Tal implicará, nomeadamente, a apreciação da situação da Requerente relativamente ao ano de 2019, uma vez que, segundo ela própria alega, lhe foi devolvido imposto que havia pago (o correspondente aos rendimentos, acima discriminados, que havia contabilizado nesse ano e que havia tido em conta na declaração anual inicialmente apresentada).

Mas estas são questões que, muito embora decorrentes desta decisão arbitral, não integram o objeto deste processo, questões sobre as quais, portanto, este tribunal não se pode pronunciar,

#### **IV - DECISÃO ARBITRAL**

Termos em que se conclui pela total procedência do pedido com a consequente anulação das liquidações, atos de fixação de matéria coletável e decisão do recurso hierárquico impugnados.

**Valor:** € 2.152.692,00

**Custas,** no montante de € 28.152,00, a cargo da Requerida por ter sido total o seu decaimento.

15 de outubro de 2024

Os árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

André Sousa Tavares

José Coutinho Pires

