

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 45/2025-T

Tema: Provisão. Princípio da especialização dos exercícios. Princípio da justiça.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD), Dr. Sérgio Santos Pereira e Dr. Fernando Marques Simões (árbitros vogais, designados pela Requente e pela Requerida, respectivamente), acordam no seguinte:

1. Relatório

A... LDA. (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), titular do número de identificação fiscal ..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Coimbra, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista:

- a) a anulação parcial da demonstração de liquidação de IRC n.º 2024...;
- b) a anulação da demonstração de acerto de contas n.º 2024...;
- c) Subsidiariamente, a consideração da perda em apreço no exercício que se entenda correto, com todas as consequências nos exercícios seguintes, nomeadamente no exercício de 2022;
- d) o pagamento, por parte da Requerida, de juros indemnizatórios, nos demais termos legais;
- e) o pagamento, por parte da Requerida, das custas do processo.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

1.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 15-01-2025.

A Requerente designou como árbitro o Dr. Sérgio Santos Pereira, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, tendo a Requerida indicado o Dr. Fernando Marques Simões.

Os árbitros designados, por acordo, requereram ao CAAD que o árbitro-presidente fosse designado pelo Conselho Deontológico nos termos do art.º 6.º, n.º 2, alínea b), II parte, do RJAT e do art.º 5.º do Regulamento de Seleção e de Designação de Árbitros em matéria Tributária.

Em 08.04.2025 foi nomeado como árbitro presidente o Senhor Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, conforme prevê o artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT,

Nesse mesmo dia, o Exmo. Presidente do CAAD informou as Partes, para efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT, não tendo sido manifestada oposição.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 30-04-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 05-06-2025, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

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

- A) A Requerente é uma sociedade por quotas, constituída a 10 de Julho de 2017, tendo como atividade principal a conceção, desenvolvimento, fornecimento e documentação de programas informáticos;
- B) A Requerente encontra-se sujeita ao regime geral de IRC, adotando um período especial de tributação, que, no caso em apreço, é de 1 de Fevereiro de 2022 a 31 de Janeiro de 2023;
- C) Foi efectuada uma acção inspectiva à Requerente, relativa ao exercício de 2022, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., em que foi, além do mais, efectuada uma correcção relativa à consideração como gasto fiscalmente dedutível do montante de € 794.800,24 relativo ao reforço da provisão referente à empresa B..., LDA. (“B...”);
- D) No Relatório da Inspeção Tributária (“RIT”) elaborado nessa inspecção, que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

V.1.4. Análise das Provisões

Da análise às contas da sociedade, constata-se que em 01/02/2021 encontrava-se reconhecido como provisões o valor de €2.417.406,37, relativamente às quais é referido nas divulgações da IES, mais concretamente na nota “0522-A – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes” que se tratam de provisões para outros riscos e encargos e respeitam a “um montante para fazer face a riscos relacionados com eventos de natureza diversa das quais da sua resolução poderão resultar exfluxos de caixa cuja saída de fundos é provável, nomeadamente, custos imputados ao período corrente ou períodos passados, em relação aos quais não é possível estimar com fiabilidade o momento da concretização da despesa.” De salientar que tais provisões foram desconsideradas como gasto fiscal para efeitos de determinação do resultado tributável, tendo o sujeito passivo procedido ao acréscimo das mesmas no campo 721 do Quadro 07 da declaração Modelo 22. No período de 2021 foi reconhecido como gasto do período o montante de €2.333.961,70, que se encontra refletido na conta “6782 – Outras Provisões”, do qual foi acrescido o montante de €1.733.419,79, assumindo o saldo das provisões, em 31/01/2022, o total de €4.751.368,07, que se encontra discriminado na tabela seguinte:

Tabela 9

Ano	DR - Gasto			Q07-C721	Gasto fiscal	Saldo 29
	Outras provisões	Processos judiciais	Total			
	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)			
2019	2.398.111,52	0,00	2.398.111,52	2.398.111,52	0,00	2.398.111,52
2020	19.294,85	0,00	19.294,85	19.294,85	0,00	2.417.406,37
2021	1.538.350,62	795.611,08	2.333.961,70	1.733.419,79	600.541,91	4.751.368,07

Com o objetivo de validar as condições de reconhecimento das provisões, foi o sujeito passivo notificado, em 27/12/2023 (T198662) nos seguintes termos:

“6) Na demonstração dos resultados consta o valor de €2.333.961,70 relativo à constituição de provisões, tendo-se constatado que foi acrescido o valor de €1.733.419,79 (campo 721 do Quadro 07), donde resulta que contribuiu para a determinação do resultado tributável o valor de €600.541,91, relativamente ao qual se solicita:

6.1) Documentos de suporte à constituição das provisões, que identifiquem qual a obrigação subjacente ao seu reconhecimento e demonstrem o cálculo do valor reconhecido como gasto;

6.2) Elementos comprovativos dos requisitos a que se refere o art. 39.º do CIRC;”

O sujeito passivo remeteu carta da sociedade de advogados, datada de 24/03/2022, relativa ao estado dos processos em tribunal, na qual são identificados quatro processos e dada a informação que a seguir se reproduz:

“1. Processo .../20...T8PRT a correr termos no Juiz 4 do Juízo Central Cível do Porto, cuja Autora é C..., S.A., proprietária do escritório que vinha sendo ocupado pela A... na cidade do Porto;

a. Aguarda sentença de primeira instância.

2. Processo .../20...T8LSB, a correr termos no Juiz 13 do Juízo Central Cível de Lisboa, cuja Autora é B..., Lda., proprietária dos escritórios sitos nos pisos..., em Lisboa, onde a A... tinha também escritório.

a. Tem julgamento reagendado para o dia 10 de maio de 2022

3. Processo .../20...T8LSB – D..., Lda., senhorio do escritório do ... em Lisboa, Valor estimado em caso de procedência do pedido: € 65.000,00 em função do acionamento da garantia bancária ocorrido no mês de Fevereiro 2021;

a. Aguarda marcação de julgamento 4. Processo .../20...T8AVR –E..., S.A., empresa com quem a A... havia assinado uma promessa de arrendamento, não tendo chegado a ser assinado o contrato de arrendamento. Valor estimado em caso de procedência do pedido: € 650.000,00.

a. Aguarda marcação de julgamento

Tal como nos processos 1 e 2, também o processo designado no ponto 3 tem por fundamento o não pagamento das rendas por parte da A..., pelos mesmos motivos.

Nos três casos descritos e de acordo com os parâmetros de probabilidade que indicam na vossa carta, diremos que é provável um desfecho favorável aos autores, considerando os dados disponíveis.

No caso do processo 4, é ligeiramente diferente. Trata-se de uma promessa de arrendamento não cumprida e na qual a A... perdeu o interesse (dada a situação pandémica), discutindo-se se, ainda assim, estaria a A... obrigada a assinar o contrato de arrendamento ou indemnizar o proprietário. Neste processo e em função dos parâmetros indicados na vossa carta, diremos que é possível um desfecho favorável aos autores.” (sublinhado nosso)

Adicionalmente, remeteu os cálculos que se dão por reproduzidos na imagem seguinte:

Figura 4

Rendas Vencidas - até Jan'22	Montante	Provisões não dedutíveis	
		Montante FY 21	Montante FY 22
B...	974.874,50	417.534,02	557.340,48
C...	573.444,12	272.867,58	300.576,54
Sub-total	1.548.318,62	690.401,60	857.917,02
Contabilidade			
221110057 B... Lda	-138.863,78	-138.863,78	
221110215 C... S.A.	-272.867,58	-272.867,58	
Sub-total	-411.731,36	-411.731,36	
Montante [*70% probabilidade]	795.611,08	195.069,17	600.541,91
Paginas salgadas	585.207,50	195.069,17	390.138,34
C...	210.403,58	0,00	210.403,58

Resulta dos elementos remetidos que:

- A obrigação subjacente à constituição da provisão advém de processos judiciais interpostos contra a A..., relativamente a três dos quais os advogados consideraram “provável um desfecho favorável aos autores”, ou seja, que a sociedade venha a ser condenada. Contudo, de referir, desde logo, que:
- Não foi remetida qualquer informação sobre os montantes em causa nos processos identificados em 1 e 2 (com os números .../20...T8PRT e .../20...T8LSB), cujos autores respeitam às empresas identificadas nos cálculos anteriores;
- Não há evidência de constituição de provisão relativamente aos processos identificados em 3 e 4 (com os números .../20...T8LSB e.../20...T8AVR), sendo que, no que diz respeito ao interposto pela D., Lda (n.º 3) não foi emitida qualquer apreciação relativamente ao desfecho do mesmo.
- O valor de €795.611,08 reconhecido como provisão do período advém da diferença entre o valor das “Rendas Vencidas – até Jan’22” e o valor que já se encontrava reconhecido contabilisticamente em períodos anteriores, sendo que foi considerado como gasto fiscal o montante de €600.541,91, que corresponde a 70% do valor do “Montante FY 22” de €857.917,02, que, se depreende, estar relacionado com os processos identificados com os números 1 e 2, face à coincidência de nomes (C... e B...).
- O montante de €1.733.419,79 acrescido ao campo 721 do Quadro 07 respeita ao reforço das provisões “para fazer face a riscos relacionados com eventos de natureza diversa (€1.538.350,62) mais os €195.069,17 das provisões referidas anteriormente (30% x €857.917,02), relativas às “B...”, conforme se constata na imagem anterior.

Os elementos remetidos pelo sujeito passivo não permitiram validar as regras de reconhecimento e dedutibilidade das provisões, pelo que foi o mesmo novamente notificado, em 22/01/2024 (T211595), nos seguintes termos:

“10) Relativamente à constituição de provisões, da análise aos elementos remetidos em resposta ao ponto (6) da notificação, efetuada no âmbito da OI2023..., referente ao período de 2021, concluiu-se que os mesmos não se mostraram suficientes para validar as regras de reconhecimento e dedutibilidade de tais gastos. Abrangendo esta temática vários períodos de tributação, agradece-se que remetam:

- 10.1) Extrato da conta “29 – Provisões” desde o início do reconhecimento (2020) até 31/01/2023;
- 10.2) Relativamente aos processos em tribunal identificados pelo advogado (Processo 10639/20.2T8PRT, Processo 15388/20.9T8LSB, Processo 1727/20.5T8LSB e Processo 3392/20.1T8AVR):

- 10.2.1) Cópia da petição inicial entrada em 2020;
- 10.2.2) Desenvolvimentos ocorridos até à aprovação das contas do período findo em 31/01/2023 e esclarecimento do estado dos processos a essa data;
- 10.2.3) Outros elementos considerados relevantes para o cabal esclarecimento do valor exigido pelos autores dos processos;
- 10.3) Tendo em conta que, nos termos do § 35 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 21, uma provisão deve ser reconhecida por um valor que corresponda à melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, agradece-se que remetam elementos/documentos que demonstrem como foi determinada a quantia da provisão constituída em 2021 e 2022 e que essa quantia corresponde à melhor estimativa do valor que a sociedade vai ter que despende, para cada um dos processos em causa;
- 10.4) Relativamente ao período de 2021, esclarecimento sobre o que significa “70% de probabilidade”, percentagem que foi aplicada ao valor das rendas que o sujeito passivo indica como vencidas para 2021 e não reconhecidas como gastos, para efeitos de determinação do gasto fiscalmente dedutível;”

Em resposta ao solicitado, o sujeito passivo remeteu, entre outros elementos, a petição inicial de cada um dos processos já identificados e elementos adicionais relativos aos desenvolvimentos entretanto ocorridos. Cruzando com a informação que já se dispunha, apresenta-se um resumo dos mesmos na tabela seguinte.

Tabela 10

N.º do Processo	Autor	Data Petição Inicial	Valor da causa	Posição advogados a 31/01/2022	Desenvolvimento
1. /20. T8PRT	C... S.A.	01/07/2020	213.870,56	Provável desfecho desfavorável	julho de 2022 com acordo de €500.050
2. /20. T8LSB	B... Lda	21/07/2020	1.563.709,65		março de 2023 com acordo de €1.400.000
3. /20. T8LSB	D... Lda	24/08/2020	65.184,06	Não se pronunciam	novembro de 2022 com sentença de 52.000
4. /20. T8AVR	E... S.A.	29/10/2020	491.760,00	Provável desfecho desfavorável	Notificação com audiência agendada para 23/01/2024

Antes de passar à análise, propriamente dita, dos elementos disponíveis, é importante ter presente o enquadramento legal da matéria em apreço. Decorrente do modelo de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade, deve atender-se às regras de reconhecimento e mensuração das provisões previstas na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 21, da qual resulta que uma provisão é um passivo de tempestividade e/ou quantia incerta, que apenas deve ser reconhecida quando verificadas determinadas condições:

- A entidade tenha uma obrigação presente (à data do balanço), quer seja legal ou construtiva (§ 14 e 15);
- Essa obrigação resulte de um acontecimento passado (§ 16 a 21);
- Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação (§22 e 23); e
- Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação (§ 24 e 25).

No que respeita ao valor pelo qual deve ser reconhecida a provisão (mensuração), o mesmo deve corresponder à melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, tendo em conta toda a informação relevante disponível sobre a situação em causa.

Face à evolução das situações subjacentes à constituição das provisões e a novas informações que a entidade venha a ter, as provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Esta estimativa pode, inclusive, ter por base acontecimentos que ocorram entre a data do balanço e a data de autorização para emissão das demonstrações financeiras, ou seja, a data a partir da qual as mesmas são aprovadas pelo órgão de gestão e disponibilizadas para conhecimento de terceiros, nos termos da NCRF 24.

Se deixar de ser provável ocorrer a situação que originou a constituição da provisão, a mesma deve ser revertida, ou seja, anulada por contrapartida de rendimentos do período. A provisão deve ser utilizada, somente, para os dispêndios que estiveram na base da sua constituição.

No que concerne à dedutibilidade fiscal das provisões, há que atender ao artigo 39.º do CIRC que, no seu n.º 1, determina que são fiscalmente relevantes apenas:

- 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) (revogada)
- 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.”

Os gastos decorrentes das provisões que se enquadrem numa das alíneas anteriormente citadas, cujas condições se encontrem claramente definidas no final de cada período de tributação (n.º 2 do artigo 39.º do CIRC), quer tenham verificação provável ou certa ou comportem algum grau de incerteza quanto ao seu montante ou data de ocorrência, são considerados gastos fiscais. De realçar que, por força do n.º 2 do artigo 39.º do CIRC, as provisões devem ser reconhecidas no primeiro período em que se verifiquem as condições para o seu reconhecimento, pois só assim, é possível dar cumprimento:

- À característica da prudência a que a constituição das mesmas está subjacente, a qual procura “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”, tal como determina o §37 da Estrutura Concetual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

- Ao regime do acréscimo, de acordo com o qual “os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem” (§22 da EC), de modo a que as demonstrações financeiras informem os utentes da sua informação, não apenas das transações passadas

envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro, como é o caso das provisões. De realçar que, para além das regras contabilísticas instituírem o regime do acréscimo como pressuposto base à preparação da informação financeira, também a fiscalidade lhe dá destaque no artigo 18.º do CIRC, cujo n.º 1 determina 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”.

O n.º 2 do mesmo artigo 18.º apenas admite que as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só sejam imputáveis a outro período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Relativamente ao reconhecimento das provisões em 2021, apenas foram remetidos elementos da constituição da provisão de €795.611,08, que tem suporte no documento em formato “pdf” designado “10.3) B... C...”, do qual se extraiu a imagem seguinte, que reflete o reconhecimento da mesma em 31/01/2022, nos gastos do período:

Figura 5



Conta	Débito	Crédito
298		795.611,08
6782	795.611,08	
90010000000001	795.611,08	

Lança	Doc.	N.º	Diário	N.º Diário	Descrição	Data docum.
000	631	196	60	120360	Regularizações Mensas	31/01/2022

Esclareceu o sujeito passivo que, o montante anterior respeita aos processos identificados com os números 1 e 2 na tabela anterior, conforme a seguir se discrimina:

Tabela 11

N.º do Processo	Autor	Provisão	Valor da causa (julho/2020)	Posição advogados a 31/01/2022
1. [redacted]/20.. T8PRT	c... , S.A.	-	210.403,58	Provável desfecho desfavorável
2. [redacted]/20.. T8LSB	B... Lda	585.207,50	1.563.709,65	

Ora, tal como resulta do anteriormente exposto, foram interpostos quatro processos em tribunal contra a A... em 2020. Contudo, neste período o sujeito passivo não reconheceu qualquer provisão, tendo procedido à divulgação de passivos contingentes (Nota 26 da IES), porque à data de encerramento das contas “a Gerência da Empresa entende que esta questão vai merecer bastante discussão, o que poderá, ao nosso entender, resultar em decisões mitigadas a favor dos inquilinos, como é o caso da empresa”. Assim, entendeu que apenas existia uma obrigação possível que, à luz das disposições da NCRF 21, não é objeto de reconhecimento.

No que respeita ao período de 2021, temos que:

- A empresa deixou de pagar as rendas e encargos associados a contratos que tinha celebrado anteriormente, entrando em incumprimento nos mesmos;

- As entidades relativas aos contratos antes referidos interuseram ações judiciais contra a empresa a exigir o pagamento dos valores contratualizados e respetivas indemnizações;
- Para três desses contratos, os advogados indicaram a probabilidade de um desfecho desfavorável, ou seja, a probabilidade da empresa ter que vir a pagar o valor peticionado.

Face ao exposto, conclui-se que estavam verificadas as condições exigidas pela NCRF 21 para o reconhecimento das provisões, as quais foram reconhecidas pela A... para dois dos processos e por valores inferiores aos exigidos pelos autores dos mesmos, pelo que se entende que a provisão está subavaliada não correspondendo o seu valor à melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, conforme exige o §35 da NCRF 21, situação sem relevância fiscal no período em análise.

(...)

✓ Conta 2982

A conta 2982 foi creditada em 31/07/2022 por €585.207,50 (N.º diário 60.386), montante que corresponde à provisão constituída em 2021 para as B..., a qual foi reforçada em 2022 por €794.800,24, reconhecidos a débito da conta 6782, ficando com um saldo acumulado de €1.380.007,74, conforme decorre dos elementos remetidos pelo sujeito passivo, designadamente extrato da conta 6782, expresso na imagem seguinte.

Figura 6

6782 - Outras provisões					
Journal	4/00/2022	60 / 30.350		298 - Long-term Liabilities : Outras provisões e encargos	-473.005,51
Journal	10/01/2022	JE39943	F	298 - Long-term Liabilities : Outras provisões e encargos	-49.082,54
Journal	11/00/2022	JE40690	F	- Split -	€100,74
Journal	1/01/2023	JE41970	F	298 - Long-term Liabilities : Outras provisões e encargos	€133.163,41
Journal	1/01/2023	JE42144	F	- Split -	€26,26
Journal	1/01/2023	JE42515	F	2982 - Accrued Expenses : Outras provisões	€794.800,24
Journal	1/01/2023	JE42189	F	298 - Long-term Liabilities : Outras provisões e encargos	€35.521,76
Total - 6782 - Outras provisões					€881.524,36

Conforme comprovativo de entrega de peça processual remetido pelo sujeito passivo, foi celebrado um acordo ente a A... e as B..., conforme reflete a imagem seguinte:

Figura 7

Cláusula Primeira	
1.	A Autora reduz o seu pedido formulado no âmbito da presente ação para EUR 1.400.000 (um milhão e quatrocentos mil euros) e emitirá e enviará à Ré a correspondente fatura (a que corresponde a proforma ORCA 23ª/1 emitida pela A. a 23.02.2023) até três dias após a notificação aos seus Mandatários da decisão que homologar a presente transação, devendo a Ré proceder ao pagamento, apenas, da quantia EUR 1.400.000 (um milhão e quatrocentos mil euros) no prazo máximo de dez dias a contar do trânsito em Julgado da referida decisão para a conta bancária com o IBAN PT50 <input type="text"/> , independentemente do valor descrito na mencionada fatura.
2.	A Ré aceita a referida redução do pedido, confessa ser devedora do montante de EUR 1.400.000 (um milhão e quatrocentos mil euros) indicado em 1. supra e desiste da totalidade dos demais pedidos reconventionais formulados na presente ação, incluindo o pedido de condenação como litigante de má-fé.

Tendo em conta os movimentos efetuados e o desenvolvimento ocorrido no processo, que culminou com um acordo entre Autora e Ré, pelo qual a A... tem que pagar €1.400.000,00 à B..., concluiu-se pela existência de uma insuficiência de provisão para fazer face à obrigação decorrente do processo judicial, tal como reflete a tabela infra:

Tabela 14

Descrição	Valor (€)	Acrescido (€)	Gasto fiscal (€)
	(1)	(2)	(3) = (1) - (2)
1. Saldo da conta 221110057 - <input type="text"/> B... Lda	138.863,78		
2. Valor da provisão constituída em 2021	585.207,50	143.482,09	441.725,41
3. Valor total da obrigação reconhecido até 31/1/2022 (1+2)	724.071,28		
4. Valor da causa na petição inicial	1.563.709,65		
5. Insuficiência da provisão em 31/1/2022 (4-3)	839.638,37		
6. Valor do acordo	1.400.000,00		
7. Insuficiência da provisão face ao valor do acordo (6-3)	675.928,72		
8. Reforço da provisão em 2022	794.800,24		
9. Diferença (8-7)	118.871,52		

Uma vez que no período de 2021 a contabilidade já refletia um passivo de €724.071,28, tendo sido fixada uma obrigação de €1.400.000,00, apura-se uma insuficiência de provisão de €675.928,72, valor inferior ao reconhecido pelo sujeito passivo em €118.871,52.

Sucedo que, o valor da petição inicial do processo cifrou-se em €1.563.709,65 e os advogados consideraram, no período anterior, ser “provável um desfecho favorável aos autores”, pelo que, à data de 31/01/2022 existia já uma obrigação presente cuja melhor estimativa correspondia ao valor exigido para a liquidar, ou seja, o valor peticionado pelos autores.

Tal como já se havia concluído em 2021, o valor da provisão reconhecido em 2021 não reflete a “melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço (§35 da NCRF 21)”, o que levou a que o passivo e os gastos se encontrem subavaliados, contrariando, desde logo, a característica da prudência, já invocada, e o regime do acréscimo, já que o gasto não foi reconhecido no período respetivo.

Na medida em que não foram tidas em consideração “as condições existentes no final do período de tributação” anterior tal como exige o n.º 2 do art. 39.º do CIRC, o gasto de €794.800,24 (para além de se mostrar superior à insuficiência da provisão apurada) não pode ser considerado gasto fiscalmente dedutível em 2022. Para além da violação das normas contabilísticas antes citadas e do art. 39.º do CIRC, há também a violação da periodização do lucro tributável patente no art. 18.º do CIRC de acordo com o qual os gastos são imputáveis ao período de tributação em que sejam suportados, independentemente do seu pagamento.

- E) Na sequência do procedimento de inspeção tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o acto de liquidação de IRC n.º 2024..., referente ao período de tributação de 2022, do qual resultou o montante total a pagar de € 292.385,64, refletindo as correções vertidas no RIT, inclusivamente a respeitante ao referido gasto de €794.800,24 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) A Requerente procedeu ao pagamento do montante de € 292.385,64 resultante da liquidação referida (Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) Em 2020, a Requerente era parte num contrato de arrendamento para fins não habitacionais, com a sociedade B..., Lda.;
- H) O contrato com a B..., Lda continha disposições que previam que, no caso de incumprimento por parte da arrendatária do período de duração mínima do contrato – 4 (quatro) anos –, esta ficaria obrigada a proceder ao pagamento à B... dos (i) valores relativos às rendas e encargos vincendos até ao fim desse período, (ii) acrescidos de uma indemnização por perdas e danos em virtude da cessação do contrato, aqui se incluindo os custos suportados pela B... com a realização de obras acordadas entre as partes;
- I) A Requerente, incumpriu o contrato a partir de Maio de 2020, aceitando expressamente, por carta datada de 16 de Junho de 2020, a resolução do aludido contrato conforme operada pela B...;
- J) A B... intentou uma acção, datada de 17 de Julho de 2020, para a qual a Requerente foi citada a 21 de julho de 2020, com vista a receber o montante de € 1.563.709,65 alegadamente devido (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- K) No contexto da referida ação, decidiram as partes apresentar requerimento junto do tribunal competente, datado de 2 de Março de 2023, pelo qual transigiram sobre o objeto da ação, acordando que a Requerente apenas deveria proceder ao pagamento de € 1.400.000,00 (Documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L) A tabela infra sintetiza os movimentos efetuados a nível contabilístico na esfera da Requerente, desde a data de constituição da provisão para fazer face ao processo judicial referido (Documento n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

Período de tributação	Rubrica de balancete	Débito	Crédito
2021	298		€ 585.207,50 ¹
	6782	€ 585.207,50 ²	
2022	2982		€ 794.800,24
	6782	€ 794.800,24	

- M) A nível fiscal, a ora Requerente adotou o seguinte procedimento:
- 1) Relativamente ao montante de € 585.207,50, contabilizado na rubrica 6782, para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de tributação de 2021:
 - a) Acresceu o montante de € 195.069,17, referente a 70% do valor das rendas do período de tributação de 2020;
 - b) Não realizou qualquer ajustamento ao montante de € 390.138,34, referente a 70% do valor das rendas do período de tributação de 2021;
 - N) 2) Relativamente ao montante de € 794.800,24, contabilizado na rubrica 6782, correspondente ao montante remanescente que se esperava pagar à B..., em resultado do acordo que se pretendia alcançar, para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de tributação de 2022, não realizou qualquer ajustamento, o qual foi integralmente considerado como gasto aceite para efeitos fiscais;
 - O) a Requerente, começou, no período de tributação de 2021, por constituir uma provisão no montante de € 585.207,50, correspondente a 70% do valor das rendas de agosto de 2020 a Janeiro de 2022;

- P) A Requerente entendeu que apenas se deveria constituir uma provisão correspondente a 70% do valor das rendas que se iriam vencer no final do período de tributação de 2021 (i.e., € 585.207,50), as quais ascendem a um montante total de € 836.010,72;
- Q) No que concerne ao tratamento fiscal conferido à provisão em apreço, no período de tributação de 2021, a Requerente acresceu o montante de € 195.069,17, o qual corresponde a 70% das rendas de Agosto de 2020 a Janeiro de 2021 (rendas relativas ao período de tributação de 2020, isto é, relativas ao período de tributação anterior);
- R) Relativamente ao montante remanescente de € 390.138,34, referente a 70% das rendas de Fevereiro de 2021 a Janeiro de 2022, a Requerente considerou que este era aceite para efeitos fiscais, tendo o mesmo concorrido para efeitos do apuramento do lucro tributável daquele período de tributação, na medida em que respeita a um gasto dedutível do período de tributação no qual foi registado;
- S) A AT, em inspeção realizada ao período de tributação de 2021 não efectuou quaisquer correções nesta matéria (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- T) No período de tributação de 2022, a Requerente procedeu a um reforço da provisão para processos judiciais em curso no montante de € 794.800,24;
- U) O montante total da provisão se fixou em € 1.380.007,74 e o montante do acordo efetuado entre a Requerente e a B... ascendeu a um montante total de € 1.400.000,00, verificando-se, portanto, uma diferença de € 19.992,26;
- V) No período de 2020, em que foi proposta a acção referida, a Requerente não constituiu provisão, tendo procedido à divulgação de passivos contingentes, relativa a várias acções (Nota 26 da IES, referida no RIT);
- W) Em 13-01-2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Não se provou que a Requerente tivesse em vista obter alguma vantagem fiscal decorrente da não consideração do valor de €794.800,24 no exercício de 2021 no âmbito da provisão relativa ao processo judicial que lhe moveu a empresa B..., Lda.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no RIT não aventa qualquer vantagem fiscal que a Requerente possa ter obtido com a imputação do reforço da provisão como gasto do exercício de 2022.

Na sua Resposta a Autoridade Tributária e Aduaneira, sem demonstrar a existência de qualquer benefício, aventa, relativamente a benefícios fiscais que operam por dedução à colecta, que *«a eventual consideração de um gasto maior no período de 2021, que originaria um lucro tributável inferior, não permitiria a dedução total de tais benefícios (cujo prazo para reporte nos períodos posteriores não se conhece)»* (artigos 95.º e 96.º da Resposta),

Mas, de facto, as possibilidades de reporte dos benefícios fiscais são evidentes, à face do que consta do RIT, pois a Requerente constituiu-se em 2017 e o benefício fiscal por dedução à colecta que se refere no RIT é o SIFIDE, em que *«as despesas que, por insuficiência de coleta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao oitavo exercício seguinte»* (artigo 38.º, n.º 4, do Código Fiscal do Investimento, na redacção anterior à Lei n.º 21/2023, de 25 de Maio) e, por isso, não podia existir qualquer benefício fiscal que opere por dedução à colecta obtido em 2021 ou antes que não pudesse ser utilizado em 2022.

Da mesma forma, relativamente ao Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (CFEI), criado pela Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho (Anexo V), a que se faz referência no RIT relativo à inspecção ao exercício de 2021 (junto com a Resposta), as importâncias podem ser deduzidas até aos cinco períodos de tributação subsequentes (n.º 6 do artigo 3.º), pelo que também não há possibilidade de a Requerente perder direito ao benefício fiscal por não o aplicar no exercício de 2021.

2.2.2. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes

À Requerente era aplicável, em sede de IRC, o período especial de tributação de 01-02-2022 a 31-01-2023.

A Requerente incumpriu o contrato de arrendamento que celebrou com a empresa B..., Lda., em que se convencionara que, no caso de incumprimento por parte da Requerente do período de duração mínima do contrato de 4 anos, esta última ficaria obrigada a proceder ao pagamento à Autora dos (1) valores relativos às rendas e encargos vincendos até ao fim desse período, (2) acrescidos de uma indemnização por perdas e danos em virtude da cessação contrato, aqui se incluindo os custos suportados pelas Autora com a realização de referidas obras.

Na sequência do incumprimento do contrato, a B... instaurou contra a Requerente a acção judicial com o n.º .../20...T8LSB, proposta em Julho de 2020, em que pediu o valor de € 1.563.709,65.

Os advogados da Requerente entenderam, em 31-01-2022, que teria provável desfecho desfavorável à Requerente.

Relativamente a esta acção, a Requerente constituiu no período de 2021 (período especial e 01-02-2021 a 31-01-2022) uma provisão no valor de € 585.207,50.

No período de 2022, a Requerente reforçou esta provisão em € 794.800,24, o que perfaz o total de € 1.380.007,74.

A acção referida veio a terminar por transacção de 02-03-2023, em que foi acordado que a Requerente deveria pagar à B..., Lda., no âmbito da acção referida, a quantia de € 1.400.000,00.

Em inspecção realizada à Requerente relativa ao período de 2022 (de 01-02-2022 a 31-01-2023), foi efectuada, além de outras, a correcção que é objecto do presente processo, por a Requerente, neste período, ter deduzido à matéria tributável um gasto no valor de € 794.800,24, a título de reforço de uma provisão constituída no período de tributação anterior.

A dedução deste gasto foi efectuada ao abrigo do artigo 39.º, n.º 1, alínea a) do CIRC que estabelece, o seguinte:

1 -Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

- 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;*

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, já no período de 2021 (anterior ao que está em causa no presente processo),

«estavam verificadas as condições exigidas pela NCRF 21 para o reconhecimento das provisões, as quais foram reconhecidas pela A... para dois dos processos e por valores inferiores aos exigidos pelos autores dos mesmos, pelo que se entende que a provisão está subavaliada não correspondendo o seu valor à melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, conforme exige o §35 da NCRF 21, situação sem relevância fiscal no período em análise»;

«à data de 31/01/2022 existia já uma obrigação presente cuja melhor estimativa correspondia ao valor exigido para a liquidar, ou seja, o valor peticionado pelos autores. Tal como já se havia concluído em 2021, o valor da provisão reconhecido em 2021 não reflete a “melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço (§35 da NCRF 21)”, o que levou a que o passivo e os gastos se encontrem subavaliados, contrariando, desde logo, a característica da prudência, já invocada, e o regime do acréscimo, já que o gasto não foi reconhecido no período respetivo.

Na medida em que não foram tidas em consideração “as condições existentes no final do período de tributação” anterior tal como exige o n.º 2 do art. 39.º do CIRC, o gasto de €794.800,24 (para além de se mostrar superior à insuficiência da provisão apurada) não pode ser considerado gasto fiscalmente dedutível em 2022. Para além da violação das normas contabilísticas antes citadas e do art. 39.º do CIRC, há também a violação da periodização do lucro tributável patente no art. 18.º do CIRC de acordo com o qual os gastos são imputáveis ao período de tributação em que sejam suportados, independentemente do seu pagamento.

No presente processo, a Requerente defende o seguinte, em suma:

- «a conduta e os procedimentos adotados pela Requerente, no âmbito da provisão associada ao processo judicial com as B..., estão em consonância com as melhores práticas contabilísticas e, bem assim, as regras do Código do IRC, no que à dedutibilidade dos gastos fiscais respeita»;
- «o exercício da prudência não permite a constituição de provisões excessivas ou, por via das provisões, a sobreavaliação deliberada de passivo»;
- «uma provisão só deve ser reconhecida quando, cumulativamente, uma entidade tenha uma obrigação (isto é, uma responsabilidade) presente, legal ou construtiva e que como resultado de um acontecimento passado, seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação, e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação»;
- à face do artigo 39.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, «a dedutibilidade fiscal das provisões depende de as mesmas corresponderem a factos que originem um gasto fiscalmente aceite no período de tributação, nos termos dos artigos 23.º, 23.º-A e 18.º, todos do Código do IRC»;
- «a constituição de uma provisão deverá observar o regime da periodização económica, ao abrigo do artigo 18.º do Código do IRC, pelo que a determinação da sua dedutibilidade fiscal deverá ter por base as condições existentes no final do período de tributação»;

- «a Requerente, apenas constituiu, em cada um dos períodos de tributação ora em crise, as rendas correspondentes a esse período e que se poderiam tornar devidas em resultado da ação proposta pela B...»;
- «quando não o fez, como ocorreu no período de tributação de 2021 (valor total da provisão de € 585.207,50), a parte correspondente às rendas de outro período de tributação (i.e., € 195.069,17) foram, naturalmente, acrescidas para efeitos de apuramento do lucro tributável, conforme ficou demonstrado e reconhecido pela própria AT no RIT»;
- à face da NCRF 21, «uma provisão só deve ser reconhecida quando cumulativamente:
 - i) uma entidade tenha uma obrigação presente como resultado de um acontecimento passado;
 - ii) seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
 - iii) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.
- «perante um processo judicial, pode, efetivamente, ser discutido se certos eventos ocorreram e, bem assim, se esses eventos resultaram numa obrigação presente»;
- «atendendo à situação pandémica vivida à data, existiam diversos processos semelhantes ao intentado pela B..., cujas decisões e tendências jurisprudenciais só mais adiante se iriam conhecer, sendo esta uma conjuntura totalmente nova»;
- «o contexto não habitacional do arrendamento em apreço não havia sido regulado pela lei naquele período, prevendo-se a existência de discussões sobre o assunto, as quais poderiam resultar em decisões favoráveis para os inquilinos, como é o caso da Requerente»;
- «procurando introduzir nas contas um determinado grau de precaução para fazer face à situação de incerteza sob análise (princípio da prudência), a ora Requerente considerou que a única obrigação presente existente em cada um dos períodos de tributação correspondia a 70% das rendas devidas em cada um deles»;
- «motivo pelo qual o reforço da provisão para processos judiciais em curso, no montante de € 794.800,24, apenas foi efetuado em 2022, período de tributação no qual a Requerente tomou conhecimento de que, com elevada probabilidade, iria perder a ação intentada pela B..., tendo sido também este o momento em que as duas partes começaram a dialogar no sentido de chegarem a acordo»;
- «nos períodos de tributação anteriores a 2022, a Requerente não considerava (nem tampouco o seu Revisor Oficial de Contas (...)) existir uma obrigação realista senão liquidar a obrigação relacionada com o processo intentado pela B..., conforme supra explanado, nem tão pouco que a mesma pudesse ser imposta legalmente»;
- «para que um passivo se qualifique para reconhecimento é necessário, além da verificação de uma obrigação presente, que exista a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para essa obrigação»;
- «a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente corresponde à quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço»;
- «a Requerente entendeu, na sua melhor estimativa, e em estrito cumprimento com o princípio da prudência, que, apesar de o acontecimento poder ocorrer, apenas deveria constituir, tendo em conta o contexto em que se estava a desenrolar, em

- cada período de tributação, o valor correspondente a 70% das rendas devidas e, posteriormente, o valor remanescente para o acordo que se esperava concluir com a B...»;
- « a Requerente considerou, até ao período de tributação de 2022, que o único montante que racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço correspondia a 70% das rendas já vencidas, uma vez que, atendendo à situação pandémica à data vivida, entendeu que existia uma probabilidade de não ter de liquidar o montante total das rendas devidas, nem tão pouco o montante peticionado na ação pela B...»;
 - «no período de tributação de 2022, a Requerente encetou esforços para celebrar um acordo com a B... e, nesse contexto, apercebeu-se de que a necessidade de um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação aumentou»;
 - «o valor provisionado corresponde à melhor estimativa efetuada pela Requerente, a qual, para além de devidamente validada pelo Revisor Oficial de Contas»;
 - subsidiariamente, «a conduta e os procedimentos adotados pela Requerente em 2022 estão em consonância com as regras do Código do IRC, no que à alocação de gastos com relevância fiscal respeita, não pela interpretação expressa e exclusiva do princípio da especialização dos exercícios, mas sim pela sua interpretação em conjunto com o princípio da justiça e do princípio da solidariedade entre exercícios»;
 - «o artigo 39.º do Código do IRC não refere o momento em que devem ser contabilizados contabilisticamente nem relevados, para efeitos fiscais, os gastos com provisões para processos judiciais em curso»;
 - «nem tão pouco o refere o normativo contabilístico, pela NCRF 21»;
 - «o reforço da provisão no montante de € 794.800,24, operado a 31 de janeiro de 2023 – último dia do período de tributação de 2022 – foi efetuado em momento apropriado, na medida em que ocorreu antes do trânsito em julgado da decisão e até em momento anterior ao acordo efetuado entre a Requerente e a B...o qual data de 2 de março de 2023 (período de tributação de 2023)»;
 - a jurisprudência «aceita a violação formal do princípio da especialização, desde que essas inscrições erróneas não se reconduzam a comportamentos voluntários e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios»;
 - «a diminuição do lucro tributável no período em que a provisão foi reforçada compensa com o aumento do lucro tributável no período em que a AT entende que a provisão não foi reforçada, mas deveria ter sido, o que resulta, naturalmente, num efeito líquido nulo»;
 - não houve «uma omissão voluntária e intencional, com vista a obter benefícios indevidos ou prejudicar o Estado»;
 - «o imposto não pago em 2022, pelo facto de o lucro tributável ter sido inferior, devido ao reforço da provisão, foi pago no período de tributação em que a AT considera que a provisão deveria ter sido reforçada»;
 - «a título subsidiário, ser condenada a aceitar o gasto em que a Requerente incorreu com o reforço da provisão, no ano que entenda correto, o qual, pasme-se, não é referido no RIT»;

- «*assim, deverá a AT ser, subsidiariamente, condenada a aceitar como gasto o montante de € 794.800,24, no período de tributação que entender correto, na esfera da ora Requerente, ao abrigo do princípio da justiça*».

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no RIT, dizendo ainda o seguinte, em suma:

- existia uma obrigação presente no momento em que a Requerente sabendo que deixou de pagar as rendas e que contra si existia um processo judicial com tal objeto, tomou consciência que tal poderia resultar numa responsabilidade para si e optou por constituir a provisão;
- nesse momento, surge na sua esfera uma obrigação de cumprir com as disposições do contrato que a essa situação diziam respeito: pagamento de todas as rendas vincendas até ao final da vigência do contrato, bem como outros encargos a ele associados (por exemplo, condomínio) acrescidos de penalizações por atrasos de pagamento;
- o princípio da prudência determinava que todo o montante correspondente ao incumprimento do contrato fosse reconhecido, já que era esse o valor petitionado pela B... e o valor que resultava da aplicação da cláusula contratual;
- devia a Requerente ter reconhecido uma provisão na totalidade do montante que resultava do incumprimento contratual, por ser essa a obrigação presente, no momento da comunicação da resolução do contrato, com base nas regras citadas que presidem à contabilização das provisões, em respeito pelo princípio da prudência;
- a conclusão do processo judicial não iria criar uma nova obrigação, mas sim confirmar a obrigação que nasceu no momento da rescisão unilateral do contrato de arrendamento e que a Requerente reconheceu existir no período de tributação de 2021;
- por força do n.º 2 do artigo 39.º do CIRC, as provisões devem ser reconhecidas no primeiro período em que se verifiquem as condições para o seu reconhecimento, pois só assim, é possível dar cumprimento ao princípio da prudência – já referido -, e ao regime do acréscimo/periodização dos exercícios;
- todas as componentes que contribuem para o cálculo do imposto, devem referir-se ao período a que aquele respeita e não a outros, sendo que apenas será possível incluir no cálculo componentes respeitantes a outros períodos quando fossem imprevisíveis ou desconhecidas no período a que respeitavam;
- o facto de a AT não ter efectuado qualquer correcção à provisão na inspecção ao exercício de 2021 não valida a sua constituição, pois o objectivo era neste caso, era somente o de «confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos» (artigo 2.º, n.º 2, al. a) do RCPITA, ou seja, validar que o valor considerado como gasto (provisão) preenchia os critérios legais;
- a IT concluiu que o valor considerado como gasto preenchia tais critérios, não lhe cabendo questionar o valor concreto da provisão, desde que o mesmo não excedesse o montante legalmente previsto, o que era o caso;
- no RIT relativo à inspecção ao exercício de 2021, a AT referiu que a provisão estava subavaliada não correspondendo o seu valor à melhor estimativa do dispêndio

- exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, conforme exige o §35 da NCRF 21, situação sem relevância fiscal no período em análise;
- o facto de a Requerente ter sido auditada não impede que a AT possa avaliar as componentes que contribuem para o resultado de imposto, designadamente os gastos (provisões);
 - o princípio da justiça apenas poderia ser aplicado se houvesse certeza de que o princípio da especialização dos exercícios não foi violado com o objetivo de conseguir uma transferência de resultados, ou seja, que não permitiu a consideração de um gasto em momento mais favorável para o contribuinte, em comparação com a tal dedução no período de tributação em que teria sido corretamente contabilizado;
 - quanto ao pedido subsidiário, nunca o Tribunal poderia condenar a AT na consideração da perda em apreço no exercício que se entenda correto, como pretende a Requerente, pois lembre-se que estamos perante um meio de contencioso anulatório.

3.2. Questão da compatibilidade do reforço da provisão com o princípio da especialização dos exercícios

O artigo 18.º do CIRC enuncia o princípio da «*periodização do lucro tributável*», também denominado «*princípio da especialização dos exercícios*», estabelecendo 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*».

Entre os gastos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável incluem-se provisões [artigo 23.º, n.º 2, alínea i) do CIRC], designadamente «*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* [artigo 39.º, n.º 1, alínea a) do CIRC].

No caso em apreço, a Requerente deduziu ao lucro tributável do exercício de 2021 uma provisão no valor de € 585.207,50 destinada a fazer face a parte das obrigações e encargos que poderiam resultar de um processo judicial que contra ela foi movido B..., Lda, com base em resolução, por incumprimento pela Requerente, de um contrato de arrendamento, em que foi pedido o pagamento da quantia de € 1.563.709,65, relativa valores de rendas e encargos vincendos até ao fim previsto para o contrato, bem como indemnização por perdas e danos em virtude da cessação do contrato, aqui se incluindo os custos suportados pela B..., Lda., com a realização de

obras acordadas entre as partes

No exercício seguinte, que foi apreciado na inspeção tributária subjacente ao presente processo, a Requerente reforçou essa provisão no montante de € 794.800,24.

A primeira questão que se coloca é a de saber se o artigo 39.º ao atribuir relevância fiscal às provisões «*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*», deve ser interpretado como justificando em cada exercício o provisionamento dos valores das rendas que em cada uma deles seriam devidas se o contrato de arrendamento se mantivesse em vigor até ao termo previsto.

Tendo ocorrido a resolução do contrato e decorrendo dela a responsabilidade imediata da Requerente pelas rendas vincendas e indemnização por perdas e danos, os gastos correspondentes são imputados globalmente ao período de tributação em que ocorreu a resolução, pelo que não há fundamento para considerar em cada exercício os valores das rendas que nele seriam devidas se o contrato se mantivesse em vigor.

Assim, tendo a Requerente reconhecido, no final do exercício de 2021 que estavam reunidas as condições para constituição de provisão para fazer face às obrigações e encargos que poderiam resultar da acção, era nele que deveria ter sido constituída provisão incluindo os valores das rendas que seriam devidas durante o exercício de 2022, que, por força da resolução, eram já devidos no exercício em que esta ocorreu.

Por isso, o princípio da especialização dos exercícios aponta no sentido de o valor do reforço da provisão concretizado no exercício de 2022 não ser relevante como gastos deste exercício.

3.3 Questão do princípio da justiça como limitador do princípio da especialização dos exercícios

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo uniformemente que o princípio da justiça, aplicável por força do disposto nos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) e 55.º da Lei Geral Tributária (LGT), deve atenuar a rigidez do princípio da especialização dos exercícios, nomeadamente em situações em que a não consideração de um gasto em determinado exercício não é acompanhada de uma «*correção simétrica*» favorável ao contribuinte, imputando esse gasto ao exercício em que a Autoridade Tributária e Aduaneira

entende que deveria ser imputado. (¹)

A observância do princípio da justiça é imposta à globalidade da actividade da Administração Tributária, pelos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

Da observância concomitante dos princípios da legalidade e da justiça conclui-se que o dever de a Administração Tributária aplicar o princípio da legalidade, inclusivamente o princípio da especialização dos exercícios, não se traduz numa mera subordinação formal às normas que especificamente regulam determinadas situações, abrangendo também o dever de a Administração ter em conta as consequências da sua actividade e abster-se da aplicação estrita de normas quando dela decorra um resultado manifestamente injusto.

O Supremo Tribunal Administrativo tem decidido, relativamente ao princípio da especialização dos exercícios, que *«esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos (agora gastos) referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios»*. (²)

Aliás, há muito que a Administração Tributária reconheceu a necessidade de flexibilidade na aplicação do princípio da especialização dos exercícios, no Ofício-Circular n.º C-1/84, de 8-6-84, publicado, com o respectivo parecer, em Ciência e Técnica Fiscal, n.ºs 307-309, páginas 781-791, em que se adoptou o seguinte entendimento, a propósito da questão paralela que se colocava no domínio da Contribuição Industrial:

Sempre que em determinado exercício existam custos e proveitos de exercícios anteriores, o tratamento fiscal correspondente deverá obedecer às seguintes regras:

- a) Não aceitação dos custos e dos proveitos resultantes de omissões voluntárias ou intencionais no exercício em que são contabilizados, considerando-se, em princípio, como tais as que forem praticados com intenções fiscais, designadamente, quando:
- está para expirar ou para se iniciar um prazo de isenção;*

¹ Nesta sentença, entre outros, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 2-4-2008, processo n.º 0807/07; de 5-2-2003, processo n.º 01648/02; de 25-6-2008, processo n.º 0291/08; e de 21-11-2012, processo n.º 0809/12; de 27-10-2021, processo n.º 610/15.1BELRA; de 07-09-2022, processo n.º 304/15.8BELLE; de 08-11-2023, processo n.º 655/16.4BEBRG; de 10-04-2024, processo n.º 1382/14.2BEBRG 0528/17,

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2-4-2008, processo n.º 0807/07.

Na mesma linha, podem ver-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo citados em nota anterior.

- o contribuinte tem interesse em reduzir os prejuízos em determinado exercício para retirar maior benefício do reporte dos prejuízos previsto no artigo 43.º do Código;
 - o contribuinte pretende reduzir o montante dos lucros tributáveis para aliviar a sua carga fiscal.
- b) Nos restantes casos, não deverão corrigir-se os custos e proveitos de exercícios anteriores.**

Subjacente à referida jurisprudência está a circunstância de o sujeito passivo ter sido prejudicado ou não ter tido vantagem pelo atraso da relevância fiscal do gasto, que, a verificar-se, é um elemento de relevo decisivo para presumir que o erro foi involuntário e não intencional.

No caso em apreço, não se demonstra qualquer vantagem da Requerente em atrasar a relevância fiscal do referido reforço da provisão.

Com efeito, por um lado, o próprio diferimento da consideração fiscal de gastos, obrigando o sujeito passivo a suportar o pagamento de um imposto que podia ser evitado, é, em si mesmo, prejudicial para o sujeito passivo, pois atrasa a disponibilidade da quantia de imposto que resulta da consideração dos gastos.

Por outro lado, a taxa geral de IRC, prevista no artigo 87.º do CIRC, manteve-se nos anos de 2021 e 2022 e, quanto aos benefícios fiscais do SIFIDE e do CFEI, a Requerente não obteve qualquer vantagem decorrente da constituição da provisão em 2022, como se infere da fundamentação da fixação da matéria de facto.

Assim, não há qualquer razão para crer que o atraso na constituição da provisão tenha como motivação obter qualquer vantagem fiscal e, pelo contrário, é de concluir a Requerente foi prejudicada com tal atraso.

De qualquer forma, da correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira decorre manifesto prejuízo para a Requerente derivado do facto de não ter acompanhado a correcção desfavorável para esta efectuada ao exercício de 2022 relativa ao reforço da provisão em causa, com uma correcção simétrica, de sentido inverso, no exercício ao qual entendeu que o seu valor deveria ter sido imputado, o que se reconduz a privar a Requerente da relevância fiscal de uma componente negativa do lucro tributável, contrariando a jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Administrativo. (³)

³ Designadamente, os acórdãos de 21-11-2012, processo n.º 0809/12; de 09-10-2019, processo n.º 1278/12.2BELRS 0574/18; de 28-04-2021, processo n.º 1540/13.7BELRS; de 27-10-2021, processo n.º 610/15.1BELRA; de 08-11-2023, processo n.º 655/16.4BEBRG.

Como se concluiu nos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 09-10-2019, processo n.º 1278/12.2BELRS 0574/18, e de 27-10-2021, processo n.º 610/15.1BELRA:

«O princípio da justiça deve ser interpretado e aplicado como elemento integrador da norma da periodização do lucro tributável, no sentido de garantir a sua efectividade, resultando daí, para a Administração Tributária, a obrigação de harmonização inter-exercícios do enquadramento temporal de um elemento integrante do facto tributário que tenha natureza comunicante (simétrica inter-exercícios)».

Nestas condições, é manifesto que o princípio da justiça deve prevalecer sobre o princípio da especialização dos exercícios, pelo que a correcção relativa a reforço da provisão respeitante à acção instaurada pela B..., Lda, enferma de vício de violação de lei por erro de interpretação do princípio da especialização dos exercícios, limitado à luz do princípio da justiça.

Este vício justifica a anulação da correcção efectuada e da liquidação que nela se baseou, quer quanto ao IRC quer quanto aos juros compensatórios, na parte respectiva.

3.4. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações de IRC e juros compensatórios, na parte em que são impugnadas, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento das restantes questões que são suscitadas no processo,

4. Reembolso

A Requerente pagou a quantia liquidada e pede o reembolso do imposto correspondente à parte das liquidações de IRC e juros compensatórios que são anuladas, com juros indemnizatórios

O reembolso das quantias pagas em excesso é a consequência da anulação das liquidações.

No entanto, no caso em apreço, a determinação do montante a reembolsar implica uma reformulação das liquidações de IRC e juros compensatórios, que é da competência da Administração Tributária, em execução de julgado, como decorre do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT.

Assim, a Administração Tributária deverá reembolsar a Requerente dos valores de IRC e juros compensatórios correspondentes às partes das liquidações que têm como pressuposto a correcção no valor de €794.800,24, relativa ao reforço da provisão respeitante à acção movida contra a Requerente pela B..., Lda.

5. Juros indemnizatórios

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações de IRC e juros compensatórios impugnadas, que é imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados com base na quantia a reembolsar, desde 09-10-2024, data em que a Requerente efectuou o pagamento da quantia liquidada, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

- b) Anular parcialmente a liquidação de IRC n.º 2024... e a respectiva liquidação de juros compensatórios n.ºs..., nas partes em que têm como pressuposto a correcção no valor de €794.800,24, relativa ao reforço da provisão respeitante à acção movida contra a Requerente pela B..., Lda.;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente o valor que for determinado em execução da presente decisão arbitral;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios nos termos referidos no ponto 5 desta decisão arbitral;
- e) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento das custas do processo, já que, nos termos do que dispõe o n.º 2 do art.º 5.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sempre que a designação de árbitro no processo seja feita pelo sujeito passivo, nos termos do que dispões a alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, a taxa de arbitragem é integralmente suportada pelo Requerente.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 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 € **219.721,80**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Dada a modalidade de designação de árbitro pelo sujeito passivo, a taxa de arbitragem, no montante de € **12.000,00** (doze mil euros), foi paga e constitui encargo da Requerente, nos termos do disposto no artigo 5.º do RCPAT e da Tabela II anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 18-06-2025

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(relator)

(Sérgio Santos Pereira)

(Fernando Marques Simões)