

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 467/2024-T

**Tema: IRC – Inutilidade superveniente da lide – extinção da instância
Dedutibilidade de gastos (artigo 23.º e 23.º A, ambos do CIRC)**

SUMÁRIO:

1. Ocorre inutilidade superveniente da lide, e consequente extinção da instância, se os Requerentes obtiveram a plena satisfação do pedido em virtude da revogação pela AT, após a constituição do Tribunal Arbitral, do ato de liquidação contestado.
2. São gastos dedutíveis em sede de IRC aqueles que cumprirem os requisitos constantes do artigo 23.º do CIRC:
 - i. Requisito da efetividade do gasto (1ª parte do n.º1 do artigo 23.º);
 - ii. Requisito da justificação do gasto. Para a dedutibilidade do gasto, é determinante que o mesmo contribua para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC (2.ª parte do n.º1 do artigo 23.º);
 - iii. Requisito da documentação (n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º).

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Prof. Doutor Rui Duarte Morais, Dra. Maria Antónia Torres, Prof. Doutor Júlio Tormenta, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., SA – EM LIQUIDAÇÃO (doravante designada de “Requerente”), com sede na Avenida ... n.º ..., ... -... Lisboa, titular do Número Único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória Comercial de Lisboa..., vem, nos termos e para

1.

efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º e na alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 10.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”), requerer constituição de tribunal arbitral coletivo, para apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante designado “PPA”), contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consubstanciada na demonstração de acerto de contas com o n.º 2023 ..., referente ao exercício de 2019, no valor total de € 169.227,74. Tal montante resultou de correções levadas a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária (doravante designados por “SIT”/AT) ao abrigo dum procedimento inspetivo externo, credenciado pela OI 2022... . relativo ao exercício de 2019.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral feito em 1 de abril de 2024 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros o Prof. Doutor Rui Duarte Morais, a Dra. Maria Antónia Torres e o Prof. Doutor Júlio Tormenta, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 23 de maio de 2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Posição da Requerente

4. No PPA, a Requerente alegou que as correções efetuadas pelos SIT, quer em termos de apuramento da mais-valia fiscal relacionada com a alienação dum imóvel, em 2019, quer quanto à não dedutibilidade de gastos relativos a um seguro (Warranty and Indemnity, doravante designado por “W&I”) relativo à cobertura de eventuais prejuízos na venda desse

2.

imóvel, não estão de acordo com a legislação em vigor à data dos factos controvertidos, posição doutrinária da AT e jurisprudência dos Tribunais Superiores Tributários. Em concreto, a Requerente entende que o coeficiente de desvalorização monetária a ser utilizado aquando do apuramento da mais ou menos valia fiscal na alienação de um imóvel (Hotel¹), deve ser o reportado ao ano de aquisição desse imóvel (no caso concreto, à aquisição de dois prédios urbanos em 2011, nos quais foram efetuadas obras de remodelação e construção desde 2011 a 2019, que deram origem ao Hotel alienado em 2019), devendo esse coeficiente ser igualmente aplicado às obras que ocorreram posteriormente à aquisição desses prédios urbanos. Entende, assim, dever haver um único coeficiente de desvalorização monetária. Por isso, não concorda com o entendimento adotado pelos SIT que consideraram diferentes coeficientes de desvalorização monetária consoante os anos em que ocorreram tais obras, o que deu origem a uma correção meramente aritmética em sede de IRC no montante de €533.260,74. Entende que esta posição da AT viola o previsto nos artigos 46.º e 47.º, ambos do CIRC bem como o entendimento da própria AT vertido numa ficha doutrinária IR/RI, 2348/17-PIV n.º 12311, de 11 outubro de 2017, assim como o princípio da legalidade na vertente do princípio da tipicidade. Defende igualmente que a sua posição tem respaldo em jurisprudência do STA (Acórdão de 07.01. 2016 do Processo 0296/13), concluindo que, de acordo com a mesma, o coeficiente que deveria ter sido utilizado no cálculo da mais-valia fiscal aquando da venda do imóvel (hotel) em 2019, deveria ser o referente ao ano de 2015, isto é, o ano em que houve uma unificação matricial dos dois prédios previamente adquiridos pela Requerente em 2011 e sobre os quais se realizaram obras de remodelação.

4. Relativamente ao prémio de seguro², por si suportado, registado na contabilidade e considerado pela Requerente como gasto fiscalmente dedutível ao abrigo do artigo 23.º do CIRC, no montante de € 54 500, discorda da posição defendida pela Requerida dado que a mesma não o considerou um gasto dedutível para efeitos de IRC invocando que “ (...) *se trata de um valor contratado pela sociedade adquirente* (...) “ e

¹ Hotel refere-se a um imóvel sito na Av. ... com o nome de “Hotel...”.

² Este prémio de seguro diz respeito a um contrato de seguro (Warrant & Indemnity Insurance, “W&I”) celebrado, em 12 de dezembro de 2018, entre a sociedade de direito português “B... S.A.” (com o NIF ...) e a sucursal francesa da sociedade de seguros C... plc constituída segundo o direito irlandês - cfr. DOC. 6 anexo ao PPA.

“Logo, estando o recibo de seguro emitido em nome da B..., não deveria o mesmo constar da contabilidade da A... (...)”, ao abrigo dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do Código do IRC, conjugado com a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC. A Requerente defende que o W&I foi essencial para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, uma vez que tem como objetivo cobrir eventuais danos que sejam sofridos pela entidade segurada, no caso a entidade que adquiriu o Hotel (B..., doravante designado por B...), por força da violação de obrigações contratuais por parte da entidade vendedora (Requerente). Segundo a Requerente, com o seguro W&I, o vendedor (a Requerente) transfere o risco de incumprimento para um terceiro (i.e., a seguradora), conferindo simultaneamente ao comprador uma garantia de solvabilidade, relativamente à entidade que irá suportar esse risco, que poderá ser determinante para a sua vontade de contratar, tendo sido uma das ferramentas essenciais para que a Requerente e a B... pudessem concluir as negociações necessárias à compra e venda do Hotel em questão. Conclui que estão reunidas as condições para que, ao abrigo do n.º 1 artigo 23.º do CIRC (“Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.”), o gasto controvertido, 54 500€, seja considerado como dedutível para efeitos de IRC, entendendo ter a sua posição respaldo, quer a nível de doutrina, quer a nível de jurisprudência do STA e arbitral.

5. Alega ainda que, como a derrama estadual é determinada com base no lucro tributável apurado em sede de IRC, uma vez que as correções efetuadas pela AT, sendo ilegais, tiveram influência no cálculo do lucro tributável, o montante da derrama estadual deva ser corrigido. Defende também que os atos tributários controvertidos estão inquinados com o vício de lei uma vez que houve erro imputável aos serviços, e, por isso, ao abrigo do artigo 43.º da LGT são devidos juros indemnizatórios.

6. Em conclusão, peticiona que deve o presente PPA ser julgado procedente, por provado, determinando assim a anulação do ato tributário consubstanciado na liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2019, com todas as consequências legais daí decorrentes, designadamente, a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

7. Em conformidade com o disposto na alínea c) n.º 1 do artigo 11.º, do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 14 de junho de 2024.

8. Em 15 de junho de 2024, foi a Requerida notificada para apresentar Resposta nos termos do artigo 17.º do RJAT.

Posição da Requerida

9. Em 9 de setembro de 2024, a Requerida apresentou a Resposta e Processo Administrativo.

Como “Questão Prévia”, informou os autos que, por despacho de 31.07.2024 da Subdiretora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento constante na Informação 467/202T_.. /...-2019-ICJUT...2024... (proc DSIRC .../2024), houve uma anulação parcial do ato tributário contestado no que é relativo à correção aritmética de € 533.260,74 - cfr documento anexo à Resposta como DOC 1 ficheiro ...2024...-Pronuncia IRC.pdf (*“57. E, AQUI CHEGADOS, PORQUE NÃO PODE A DSIRC, NESTA FASE DO PROCESSO DE PRONÚNCIA ARBITRAL PRATICAR ATOS DE SUBSTITUIÇÃO, COM BASE EM FUNDAMENTAÇÃO SUSCITADA À POSTERIORI, NADA MAIS NOS RESTA DO QUE ANULAR A CORREÇÃO PROMOVIDA PELOS SERVIÇOS DE INSPEÇÃO AO VALOR DA MAIS-VALIA FISCAL QUE SE CONSUBSTANCIOU NUM ACRÉSCIMO DA MESMA EM 533.260,74 €.”*).

No mesmo despacho, a Subdiretora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento manteve a posição da não dedutibilidade fiscal do gasto relativo ao prémio de seguro suportado pela Requerente no montante de € 54.500 ao abrigo dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, e reconheceu o direito à retificação da derrama estadual devida, assim como, o reconhecimento a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, como consequência da anulação parcial da liquidação contestada na parte da correção efetuada ao valor da mais-valia fiscal no montante de € 533.260,74.

10. A Requerida também se defendeu por impugnação, mantendo os fundamentos

constantes no RIT³ que deram origem a correções aritméticas ao nível de mais valias fiscais no montante de € 533.260,74, dos gastos (seguros) não dedutíveis fiscalmente, no montante de €54.500, e derrama estadual no montante de €17.632,82. Relativamente ao cálculo da mais valia fiscal resultante da alienação do imóvel veio defender a utilização de diferentes coeficientes de desvalorização monetária consoante o ano em que foram realizadas as obras, mantendo a posição assumida pelos SIT aquando da inspeção.

Relativamente à não dedutibilidade do gasto fiscal do valor do seguro W&I, a Requerida afirma que, para além do vertido no RIT no seu ponto V.2, a contratação do seguro tem subjacente o interesse do comprador e não do vendedor (Requerente), uma vez que o mesmo (contrato de seguro) cobre o risco de danos que o comprador possa sofrer decorrente de riscos associados a ele (comprador) e não à Requerente devido a violação de garantias contratuais a serem prestadas pelo vendedor relativas à venda do hotel. Por outro lado, a Requerida igualmente argui que a própria companhia de seguros estabelece como destinatário, beneficiário e a quem liquida/debita o prémio de seguro, é o comprador e não a Requerente. Esta, a Requerente, limita-se a suportar o fluxo financeiro referente a um encargo de um terceiro, neste caso do comprador do hotel. Defende que os interesses que estão a ser protegidos com o contrato de seguro, são os do comprador do imóvel (B...) e não os da Requerente. Por outro lado, entende que a razão pela qual o seguro está em nome do comprador (segundo a Requerente “*O motivo é simples: se após a transmissão do Hotel ocorressem danos seguros pelo W&I, o seguro poderia ser acionado pela B..., sem dependência da vontade da Requerente para o efeito*”) não merece acolhimento.

Defende o que já foi defendido no RIT, isto é, que esta situação se subsume ao previsto no artigo 23.ºA do CIRC pelo anteriormente exposto, e, uma vez que os documentos de suporte (recibo emitido pela seguradora em nome do comprador e não da Requerente) não cumprem com os requisitos previstos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, o gasto associado aos mesmos, € 54.500, não pode ser dedutível na esfera da Requerente.

Quanto ao aumento da derrama estadual, defende que o aumento da mesma decorre das correções que se fizerem ao lucro tributável declarado por parte do contribuinte.

³ RIT - Relatório de Inspeção Tributária.

Peticiona que o PPA seja julgado improcedente, com todas as devidas e legais consequências.

11. Em 3 de outubro foi marcada para 29 de outubro a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

12. Em 25 de outubro de 2024, o mandatário da Requerente apresentou requerimento a comunicar que tinha sido notificado da decisão de revogação parcial do ato tributário impugnado requerendo a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide quanto à parte revogada.

13. Em 28 de outubro de 2024 foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

14. Em 29 de outubro de 2024 foi proferido despacho arbitral a solicitar à Requerente para, no prazo de 10 dias, juntar aos autos cópia da notificação do despacho que revogou parcialmente a liquidação impugnada. Também foi dispensada a produção de alegações, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, e, uma vez que a única questão que subsiste é de DIREITO e as partes já deixaram bem expressas as suas posições nos articulados, fixou-se a data de 20 de novembro como a data-limite para a Requerente efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente.

15. Em 30 de outubro de 2024, a Requerente apresentou o despacho mencionado no ponto 15.

II. SANEAMENTO

11. O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do disposto na alínea a) n.º 1 do artigo 2.º e artigos 4.º e 5.º, todos do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo não enferma

de nulidades processuais, nem existem exceções dilatórias ou perentórias ou questões prévias que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – *Factos provados*

12. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A AT emitiu o ato de liquidação de IRC n.º 2023..., no montante de €149.878,98, o ato de liquidação de juros compensatórios n.º2023..., no montante de €19.348,76, e a demonstração de acerto de contas n.º 2023..., referentes ao período de tributação de 2019, dos quais resultou o montante de imposto a pagar de € 169.227,74 - cfr DOC. 1 anexo ao PPA;
- b) A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação no prazo de pagamento voluntário - cfr DOC. 2 anexo ao PPA, facto não controvertido pela Requerida;
- c) A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo externo relativo ao exercício de 2019 de âmbito parcial de IRC e IVA credenciado pela OI2022... . Da inspeção efetuada, resultou um aumento da matéria coletável em IRC no montante de € 587.760,74 como consequência de correções aritméticas em sede de IRC relativas a:
 - Correções ao apuramento de mais-valia fiscal: €533.260,74
 - Indispensabilidade dos gastos em sede de IRC-Seguro de *Warranty and Indemnity*: € 54.500;
 - Das correções efetuadas ao lucro tributável de IRC, ao abrigo do artigo 87-A CIRC, foi recalculada a derrama estadual, que foi fixada no montante €17.632,82- cfr DOC. 8 anexo ao PPA;
- d) A Requerente, em 04.10.2011, adquiriu dois prédios urbanos registados na matriz predial sob os artigos n.os ...- U-... e ...-U-..., conforme escritura pública cfr Doc. 3

8.

anexo ao PPA;

- e) Nos dois prédios urbanos adquiridos em 2011, efetuaram-se obras de remodelação e construção, desde 2011 a 2019, dando origem a um imóvel sob a forma de hotel, denominado “Hotel...” (anteriormente designado por “Hotel”), sendo o mesmo registado sob um único artigo matricial com o n.º ...-U-..., cfr Doc. 4 anexo ao PPA.
- f) O Hotel foi vendido, por escritura pública, em 25.03.2019 pela Requerente à sociedade anónima B... S.A. (anteriormente designada por “...”) por €21.700.000, cfr DOC. 5 anexo ao PPA. Na referida escritura a fls 7 do Doc. 5 anexo ao PPA, consta uma assunção de obrigação de pagamento, por parte da Requerente, do prémio do seguro W&I, no montante de €54 500, contratado pela compradora (B...)⁴;
- g) Foi celebrado, em 12 de dezembro de 2018, um contrato de seguro entre a B... e a empresa de seguros C..., em que o beneficiário era a B..., para cobrir os riscos associados a potenciais perdas financeiras decorrentes de violações de garantias e obrigações resultantes das transações comerciais em que a B... participava, cfr Doc. 6 anexo ao PPA;
- h) Foi emitido um recibo de pagamento de seguro pela empresa de seguros no montante de € 54.500 em que o *souscripteur* (segurado/tomador) é a B..., cfr DOC. 7 anexo ao PPA.
- i) Em sede do procedimento inspetivo referido em c), os SIT constataram que na conta # 6263117 – Fornecimentos e serviços externos – Serviços diversos-Seguros continente-Warranty & indemnity insurance encontra-se registado como gasto, o valor de €54.500 relativo à contratação do seguro referido em j), cfr fls 17/53 do Doc.

⁴ Cfr fls 6 e 7 da escritura de compra e venda do Hotel (Doc. 5 anexo ao PPA), o preço de alienação(€21.700.000) é composto pelas seguintes tranches: 1ª tranche: €19.521.775,11 composta por 2 cheques bancários entregues no ato da escritura: um, no montante de €10.610.012,62 e outro, no montante de 9.911.762,49. Uma 2ª tranche: € 2.000.000 depositados numa conta *escrow*, conforme acordado no contrato de promessa celebrado entre a Requerente e a compradora (B...), em que na data da escritura seria libertado um montante de €1.575.119,31 ficando cativos € 424.880,60 que seriam libertados quando as obrigações contratuais constantes do contrato de promessa de compra e venda do Hotel estivessem cumpridas. Uma 3ª tranche no montante de € 178.224,89 não é entregue pela compradora (B...) à vendedora (Requerente), em virtude de operar entre ambas compensação de créditos, por conta de créditos detidos pela compradora (B...) sobre a vendedora (Requerente). Assim, a Requerente assumia o encargo do seguro W&I contratado pela compradora (B...) no montante de €54.500. O total das três tranches: € 19.521.775,11+€ 2.000.000+€178.224,89 perfaz o valor de alienação do Hotel de € 21.700.000.

8 anexo ao PPA;

- j)** Foi proferido um despacho (doravante designado por “despacho”) em 31.07.2024, pela Sra. Subdirectora-Geral, ao abrigo do qual foi revogada parcialmente a liquidação de impugnada no relativo à correção aritmética no montante de €533.260,74 respeitante ao cálculo de mais-valia fiscal, cfr ponto B.1
- k)** Mantendo-se a correção relativa à não dedutibilidade fiscal do gasto relativo ao prémio de seguro suportado pela Requerente no montante de € 54.500, ao abrigo dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º e alínea c) do n.º1 do artigo 23.º- A, ambos do CIRC, cfr ponto B.2 –
- l)** No ponto B.3 do despacho foi reconhecido o direito à retificação da derrama estadual pela consideração exclusiva do acréscimo ao lucro tributável no montante de €54.500 (não dedutibilidade fiscal relativa ao prémio de seguro) e o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, no relativo à correção efetuada ao valor das mais-valias fiscais
- m)** Em resultado da notificação por parte da Requerida da revogação parcial do ato tributário no relativo à correção aritmética da mais-valia fiscal resultante da alienação do imóvel, no montante de € 533.20,74, a Requerente veio requerer quanto à parte revogada, a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

§2 – Factos não provados

13. Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que se tenham considerados como não provados.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

14. Ao Tribunal Arbitral compete seleccionar os factos que interessam à decisão da

10.

causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. Nestes termos, tendo em conta as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

Tendo em conta a posição das partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são:

A. Da inutilidade superveniente da lide

B. Dedutibilidade fiscal ou não, ao abrigo dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º e 23.º - A, ambos ao abrigo do CIRC, dum gasto titulado documento emitido em nome de terceiros

C. Derrama Estadual

A. Da inutilidade superveniente da lide

1. Ao ter sido revogado parcialmente, (cfr pontos 10 e 16 do Relatório e al. m) do ponto 12 dos Factos Provados), o ato de liquidação impugnado pela Requerente nos presentes autos, cumpre apreciar a utilidade da apreciação do pedido de inutilidade superveniente da lide.
2. A respeito da inutilidade superveniente da lide pronunciou-se o Supremo Tribunal

11.

Administrativo em Acórdão de 30 de julho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 0875/14, no qual referiu que “*A inutilidade superveniente da lide (que constitui causa de extinção da instância - al. e) do art. 277.º do CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio*”.

3. É também este o sentido que a doutrina tem conferido ao conceito em análise, referindo Lebre de Freitas, Rui Pinto e João Redinha, em Código de Processo Civil Anotado, Volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2008, p. 555, que “(...) a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por já ter sido atingido por outro meio”.
4. Ora, conforme resulta da matéria de facto dada como provada nos presentes autos, o ato tributário impugnado pela Requerente foi revogado parcialmente pela AT e aceite pelo mesmo, o que implica a inutilidade e impossibilidade deste Tribunal declarar a ilegalidade e determinar a consequente anulação de um ato que já se encontra suprimido da ordem jurídica. Com a referida revogação parcial a Requerente atingiu parcialmente os efeitos pretendidos com o presente pedido de pronúncia arbitral, já que a AT reconheceu o ato de revogação anulatória parcial.
5. Em face do exposto entende este Tribunal que se verifica a inutilidade superveniente da lide, no que diz respeito à parte revogada pela AT, quanto à apreciação da legalidade e consequente anulação parcial do ato tributário impugnado pela Requerente, de tal forma que se julga extinta a instância nos termos e para os efeitos previstos alínea e) do artigo 277.º, do CPC, aplicável ex vi alínea e), n.º1 do artigo 29.º do RJAT.

B. Dedutibilidade fiscal ou não, ao abrigo dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º e 23.º - A, ambos do CIRC, dum gasto titulado por documento emitido em nome de terceiros

1. Como ficou provado, a Requerente registou numa conta SNC de gastos - conta # 6263117 – Fornecimentos e serviços externos – Serviços diversos-Seguros continente-Warranty & indemnity insurance - um montante de € 54.500, influenciando negativamente o seu lucro tributável de 2019. O registo contabilístico efetuado tinha como suporte documental um documento emitido pela C... plc, Succursale pour la France, à sociedade B... (entidade compradora do hotel).
2. A questão que se levanta é a de se saber se o montante supra - € 54.500 - poderá ser dedutível fiscalmente para efeito os de IRC. Para se responder à questão, há que trazer à colação a seguinte legislação:

“

Artigo 23.º(*)

Gastos e perdas

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

(...)

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

4 - No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

- a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;
- b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;
- c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;
- d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;
- e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

Artigo 23.º-A(*)
Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

- 1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos,
mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:
(...)
c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, (..)”

Da leitura do artigo 23.º do CIRC para que um gasto seja dedutível fiscalmente, são necessários 3 requisitos:

- Efetividade
- Natureza finalística
- Documental

3. No caso controvertido, como ficou provado, a Requerente, em 2019, para além de ter efetuado o registo do gasto contabilístico (conta SNC # 6263117) referente ao prémio de seguro W&I, e, ter influenciado negativamente o lucro tributável do IRC de 2019, no artigo 137 do seu articulado (Petição inicial/PPA), assume ter suportado o pagamento do mesmo, decorrente de uma obrigação assumida no negócio de venda do Hotel, conforme consta na escritura de venda do hotel (cfr nota 4 pé de página da alínea i) do ponto 12 dos Factos Provados), facto não contestado pela Requerida. Assim. Verifica-se estar cumprido o requisito da efetividade do gasto.
4. O requisito da natureza finalística encontra-se plasmado na 2ª parte do n.º1 do CIRC, e significa que o gasto deve ter sido realizado “*para realizar ou obter os rendimentos sujeitos a IRC*”. O gasto suportado tem como objetivo garantir a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC. No caso controvertido, a Requerente justifica a celebração do contrato de seguro para cobrir riscos inerentes à transação efetuada – venda do Hotel- resultantes de violação de deveres contratuais por parte do vendedor (neste caso a Requerente) perante o comprador (B...), ficando este devidamente salvaguardado de danos resultante de incumprimento contratual por parte do vendedor (a Requerente), e, por isso, facilitou a negociação entre vendedor (Requerente) e comprador (B...) quanto ao desfecho do negócio. Segundo a Requerente, com a celebração do contrato de seguro, a cobertura dos riscos associados

à transação de venda do Hotel, era transmitido para um terceiro- empresa de seguros- e, deste modo, foi um fator determinante para que o negócio se tivesse efetuado. Assim sendo, é o interesse do comprador (B...) que está na génese da celebração do contrato e não o interesse do vendedor. Reforçando essa ideia, a Requerente refere o facto de o seguro estar em nome do comprador (B...) se explicar pela simplicidade quanto ao acionamento do seguro contratado, caso se verificassem os danos seguros pelo W&I, na esfera do comprador (B...), uma vez que o mesmo é o tomador/beneficiário do referido seguro. Como acima se referiu, houve uma obrigação contratual assumida no negócio de venda do Hotel, conforme consta na escritura de venda do hotel (cfr nota 4 pé de página da alínea i) do ponto 12 dos Factos Provados) que consistiu em que o tomador do seguro (entidade responsável pelo pagamento do prémio de seguro) fosse a Requerente, em vez do segurado e beneficiário do seguro (B...), conforme as condições previamente acordadas num contrato de promessa de compra e venda do imóvel alienado. Devido à relevância da transação em análise, venda de um Hotel por um montante significativo e materialmente relevante, €21.700.000, é entendimento deste Tribunal que quer vendedor e comprador utilizem instrumentos de cobertura de risco, para a viabilização do negócio. Assim, este Tribunal acompanha a posição de que a celebração do contrato em análise cumpra o requisito de natureza finalística.

5. O terceiro requisito está conexo com um aspeto formal que é a documentação do gasto, constante dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC. Este requisito subdivide-se por um lado na necessidade do gasto se encontre devidamente documentado, conforme n.º 3 do artigo 23.º do CIRC, e, por outro lado, que o documento que prova a existência do gasto cumpra vários requisitos, previstos no n.º 4 do artigo 23.º do CIRC. Ora, conforme o referido acima quanto ao requisito finalístico, isto é, o Requerente assumiu uma obrigação contratual plasmada na escritura de compra e venda relativa a um contrato de seguro. Provando-se a efetividade do gasto suportado por força da assunção desta obrigação contratual, o documento de suporte ao gasto, não cumpre os requisitos previstos nos n.ºs 3 e 4 do CIRC, uma vez que foi emitido em nome do comprador (B...) e não em nome do vendedor (a Requerente). O contrato

de seguro deveria ter sido celebrado entre a Requerente e a empresa seguradora, ficando estipulado que o tomador era a Requerente e o segurado (beneficiário) era a compradora (B...), havendo lugar à emissão de recibo de seguro em nome da vendedora (Requerente), o que não aconteceu. Assim, conseqüentemente, a AT ao abrigo da al. c) do n.º1 do artigo 23-A CIRC conjugado com os n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC e no uso do seu poder vinculado à CRP (n.º2 artigo 266.º) e à Lei (artigo 55.º da LGT), não considerou dedutível o gasto de € 54 500, posição essa que este Tribunal também acompanha.

Pelas razões acima expostas, improcede o pedido de dedutibilidade fiscal do gasto para efeitos de IRC suportado pela Requerente no montante de €54.500€.

C. Derrama Estadual

1. A derrama estadual é calculada sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000, cfr artigo 87.º-A do CIRC. Uma vez que o lucro tributável da Requerente vai ser alterado por força da revogação parcial do ato tributário referido em A., a derrama estadual deve ser alterada em conformidade.

V. Juros Indemnizatórios

1. A Requerente peticiona juros indemnizatórios ao abrigo do n.º1 do artigo 43.º da LGT “[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]”, uma vez que considera que houve pagamento da dívida tributária superior ao legalmente devido com o fundamento de erro imputável aos serviços.
2. Ora, no caso controvertido, conforme despacho de 31.07.2024 da Subdiretora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento constante na Informação 467/2024-T_...112/...-2019-SICJUT...2024... constante dos autos, a AT revogou parcialmente o ato tributário que esteve na origem do presente PPA, ao desconsiderar a correção efetuada pelos SIT ao montante da mais-valia fiscal no montante de €533.260,74. Assim, procede o pedido de juros indemnizatórios relativamente à parte revogada da liquidação controvertida, sendo devidos

juros indemnizatórios desde a data de pagamento do imposto até à data de retificação da liquidação adicional contestada, conforme consta no despacho supra.

3. Uma vez que o pedido de dedutibilidade fiscal do gasto relativo ao prémio de seguro suportado e pago pela Requerente no montante de € 54.500 foi considerado improcedente, não há lugar a juros indemnizatórios quanto a esta situação controvertida, dado que não houve pagamento da dívida tributária em excesso.

VI. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar parcialmente extinta a instância por inutilidade superveniente da lide quanto à parte revogada da liquidação adicional controvertida, e, em consequência, absolver da mesma a Requerida;
- b) Improcedência quanto ao pedido de dedutibilidade fiscal do gasto suportado pela Requerente relativo ao prémio de seguro no montante de €54.500;
- c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios relativos à parte revogada da liquidação adicional controvertida, devendo os mesmos ser calculados desde a data de pagamento do imposto até à data de retificação da liquidação adicional contestada;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios relativos ao montante da dívida tributária paga pela Requerente pela não dedutibilidade fiscal do gasto suportado pela Requerente relativo ao prémio de seguro suportado por aquela;
- e) Condenar quer a Requerente quer a Requerida nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* alínea a) n.º1 do artigo 29.º, do RJAT, e do n.º2 do artigo 3.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €169.227,74.

VIII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas totais são de € 3.672, sendo €3.332,00 suportadas pela Requerida, já que foi esta que deu causa à presente ação, porque apenas comunicou a revogação do ato de liquidação após a constituição do Tribunal Arbitral, em conformidade com o disposto nos n.º2 do artigos 12.º, e n.º4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e, pela Requerente no montante de €340, pelo decaimento relativo ao pedido da dedutibilidade fiscal do prémio de seguro suportado por si.

Notifique-se.

02 de dezembro de 2024

Os árbitros,

Rui Duarte Morais

(Presidente)

Maria Antónia Torres

Júlio Tormenta

(Relator)