

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 603/2018-T

Tema: IRC – Amortizações excessivas de obras em edifício alheio – Art. 5.º Dec. Reg. 25/2009 – Dedução indevida de retenções na fonte prediais.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Dr. Armindo Fernandes Costa e Dra. Rita Guerra Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

Em 30 de novembro de 2018, **A... – INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, S.A.**, antes designada por “**B... – INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, S.A.**”, doravante “Requerente”, pessoa coletiva sob o número único ..., com sede na Rua ..., n.º..., salas ... e ..., ...-... Porto, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º, n.º 1 alínea a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com as alterações subsequentes.

A Requerente deduz pedido de declaração de ilegalidade e de anulação integral da decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa e dos atos tributários sobre os quais aquela recaiu, de liquidação de **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”)**

e juros compensatórios, relativos aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, no valor global de € 260.375,61, com todas as consequências legais, nomeadamente em matéria de juros.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

As liquidações impugnadas assentam em três fundamentos:

- a) Gastos não aceites fiscalmente relativos a Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) incorrido em outros bens e serviços, imobilizado e obras, que, segundo a AT, devia ter sido deduzido pela Requerente, resultando em correções à matéria coletável de IRC de € 80.304,91 em 2012, € 110.813,91 em 2013 e € 268.636,31 em 2014;
- b) Amortizações excessivas em obras (C...), com correções à matéria tributável de IRC de € 463.231,66 em 2014; e
- c) Dedução indevida de retenções na fonte de IRC (D..., LDA.), com imposto em falta de € 10.861,57 em 2012 e € 1.053,69 em 2013.

A Requerente advoga que as liquidações de IRC impugnadas são ilegais por errada perceção dos factos relevantes e errónea aplicação do direito. Juntou 5 documentos e requereu a inquirição de 8 testemunhas.

Em 3 de dezembro de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, com a notificação da AT em 7 de dezembro de 2018.

Em 22 de janeiro de 2019, a Diretora-geral da AT comunicou, ao abrigo do disposto no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT, a “*revogação parcial das liquidações de IRC*”, no tocante a gastos não aceites fiscalmente, consubstanciados em IVA suportado em outros bens e serviços, imobilizado e obras, correspondentes ao fundamento descrito na alínea a) *supra*.

A Requerente, notificada por despacho do Exmo. Senhor Presidente do CAAD para informar, querendo, sobre o prosseguimento do procedimento arbitral, pronunciou-se, em 4 de fevereiro de 2019, no sentido de aceitar a “revogação” parcial do ato de indeferimento da reclamação graciosa e consequente “revogação” parcial dos atos de liquidação impugnados, com as devidas consequências de redução do pedido, do valor da causa e de devolução de taxas de arbitragem. Quanto aos demais temas/pedidos, manifestou manter-se a sua pretensão.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, em 23 de janeiro de 2019, não manifestaram vontade de a recusar, nos termos dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 12 de fevereiro de 2019.

Em 15 de fevereiro de 2019, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD determinou a substituição da árbitro-presidente, Exma. Conselheira Fernanda Maçãs, por renúncia justificada, pela Dra. Alexandra Coelho Martins, do que foram notificados os intervenientes processuais.

Em 10 de abril de 2019, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”). Considera que a realização da inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente configura um ato inútil e conclui pela improcedência e absolvição do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os atos impugnados.

Por despacho de 22 de abril de 2019, o Tribunal Arbitral determinou a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, com inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente, atento o eventual contributo para o apuramento dos factos. A reunião foi objeto de reagendamento, em virtude de impedimento superveniente.

Em 6 de junho de 2019, realizou-se no CAAD a mencionada reunião, tendo sido inquiridas pelo Tribunal Arbitral duas das testemunhas arroladas pela Requerente, a Dra. E... e a Dra. F..., e prescindidas as restantes, ao que a Requerida não se opôs.

Na reunião arbitral, as Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas sucessivas e fixado o prazo para prolação da decisão arbitral. O Tribunal Arbitral advertiu a Requerente de que até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) e comunicar o pagamento ao CAAD.

A Requerente optou por não apresentar alegações.

Em 1 de julho de 2019, a Requerida apresentou as suas alegações finais. Considera que a prova testemunhal produzida se revelou inócua e mantém na íntegra o entendimento expresso na Resposta. Juntou o Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) que estava omissa no PA.

O prazo para prolação da Decisão Arbitral foi prorrogado por despachos de 19 de julho de 2019 e de 7 de outubro de 2019, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, atenta a complexidade das questões suscitadas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer dos atos de liquidação de IRC, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

A cumulação de pedidos é admissível, nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, atendendo a que os atos tributários, apesar de se reportarem a diferentes períodos (exercícios), decorrem de uma única ação inspetiva, fundamentação e procedimento de Reclamação Graciosa, aplicando-se idênticos princípios ou regras de direito.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

A. A A... – INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, S.A., aqui Requerente, iniciou a sua atividade, consubstanciada no arrendamento de bens imobiliários¹ (CAE 68200), em 27 de dezembro de 2001, sob a denominação de “B...– INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, S.A”, denominação que foi alterada em janeiro de 2017 – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) e certidão permanente constante do PA.

B. Nos exercícios de 2012, 2013 e 2014 a Requerente explorava o Centro Empresarial da B..., adiante também referido por “...”, situado em ... e composto por vários imóveis correspondentes às antigas instalações fabris – unidade industrial e armazéns – de uma fábrica de tecidos – cf. RIT e depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

¹ De acordo com o seu objeto social, a Requerente podia “*adquirir, vender, possuir, ceder, alugar, administrar, gerir, controlar, construir, reparar, equipar, mobilar e decorar todo o tipo de empreendimentos turísticos, hoteleiros e imobiliários, bem como a compra e venda e revenda dos adquiridos para esse fim.*” – cf. RIT e certidão permanente junta com o PA.

C. Estes imóveis continham mais de 120 frações de espaços comerciais, de escritórios e armazéns, em cerca de 70.000m² de área bruta, e eram propriedade do fundo de investimento imobiliário designado por B... – FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO (“FUNDO B...”), cujos participantes eram também os acionistas da Requerente, verificando-se um enquadramento de relações especiais entre a Requerente e o FUNDO B...– cf. RIT e depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

D. O FUNDO B... tinha celebrado com a Requerente, em 2006, um contrato de arrendamento comercial relativo aos imóveis desse Centro Empresarial, cuja última prorrogação, pelo período de três anos, havia ocorrido em 2011, terminando no final de 2014 – cf. RIT e depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

E. A Requerente promovia a gestão do Centro Empresarial da B... e subarrendava os respetivos espaços comerciais, de escritórios e armazéns, prestando os serviços necessários ao apoio e gestão desses mesmos espaços e de todas as estruturas e infra-estruturas comuns ao ... – cf. RIT e depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

F. No final de 2011, as rendas em dívida pela Requerente ao FUNDO B... ascendiam a € 3.157.984,71 e em 31 de dezembro de 2014 as rendas vencidas e não pagas já totalizavam € 5.605.313,17 (saldo credor da conta 27882081 –B... Fundo de Investimento Imob.) – cf. RIT.

G. Em 2014, apesar das rendas em atraso devidas ao FUNDO B..., a Requerente continuou a desenvolver a sua atividade, na perspetiva da prorrogação, no final desse ano, do contrato de arrendamento do Centro Empresarial B... celebrado com o FUNDO, firmando novos subarrendamentos, com prazos mais dilatados do que 2014, e realizando investimentos estruturais, com destaque para o efetuado no espaço que foi subarrendado à C... com efeitos a 1 de janeiro de 2014 – cf. RIT e depoimento das duas testemunhas inquiridas.

H. A C..., um dos líderes mundiais de venda de roupa de luxo via internet, procurava um espaço considerável, entre 4.000m² e 5.000m², para se instalar. A Requerente empenhou-se

em atrair este importante cliente, pelos benefícios inerentes: i) assegurava a ocupação de um espaço enorme com boa rentabilidade; ii) a notoriedade da C... funcionaria como âncora, prestigiando o B... e atraindo outros clientes (e fidelizando os existentes); iii) os meios financeiros obtidos com a renda seriam uma forma de garantir a futura regularização das rendas em atraso ao FUNDO B...– cf. depoimento das duas testemunhas inquiridas.

I. Foi, desta forma, celebrado em 2013 um contrato de subarrendamento entre a Requerente e a C..., pelo prazo de 65 meses, com início em 1 de janeiro de 2014, tendo a Requerente aceite condições diversas da generalidade dos demais contratos de subarrendamento, designadamente comprometeu-se a assegurar a execução e pagamento de significativas obras no local subarrendado (espaço ...), relativas à transformação de uma nave industrial em bruto em escritórios com a área de 4.200m² – cf. RIT e depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

J. As referidas obras, que se cifraram no valor de € 712.219,00 (cerca de € 170,00 por m²), corresponderam aos trabalhos e materiais de seguida identificados, constantes da memória descritiva que faz parte do contrato de subarrendamento celebrado entre a Requerente e a C...– cf. RIT:

“7. TRABALHOS PREPARATÓRIOS

7.1. DEMOLIÇÕES E ESGOTOS

7.1.1. Consideram-se incluídas no contrato as demolições que se encontram previstas para a execução do projeto.

7.1.2. Os trabalhos de demolição referidos na cláusula anterior compreendem a demolição das estruturas existentes no interior do edifício e de todas as alterações aos vãos paredes existentes, bem como a remoção completa, para fora do local da obra de todos os materiais e entulhos, incluindo as fundações e canalizações não utilizadas.

8. MATERIAIS E ELEMENTOS DE CONSTRUÇÃO

8.1. MATERIAIS E ELEMENTOS DE CONSTRUÇÃO

8.1.1. *Lista de Materiais e elementos de construção que servem de base para a assinatura do contrato que a B... se compromete:*

- *Estrutural (Elementos de serralharia)*

MEZANINE *conforme projeto de arquitetura e respetiva especialidade. (Área correspondente à diferença entre área de implantação e a área arrendada e prevista em contrato.)*

ESCADAS *em chapa quinada preparadas para receber pavimento igual ao existente em todo o espaço.*

GUARDA CORPOS *em tubo de 30 mm com cabos de aço.*

CAMINHOS DE CABOS (REDE E ELÉTRICOS) *tipo NDrive executados em calha de chapa de forma a alimentar todas as secretárias existentes em projeto conforme projeto da especialidade.*

ESTRUTURA METÁLICA DE COBERTURA *será pintada à cor a definir e será substituído o existente por painel sandwich com o mínimo de 50 mm de espessura.*

EXECUÇÃO DE REDE DE ÁGUA E SANEAMENTO *conforme projeto da especialidade.*

PAREDES INTERIORES *executadas em pladur conforme projeto (instalações sanitárias, arquivo, economato, sala do servidor e copa)*

PAREDES DIVISÓRIAS DE ESCRITÓRIOS E SALAS DE REUNIÃO *em vidro temperado transparente. Fica acordado em contrato que a B... é responsável pelo pagamento de 25% do total de paredes divisórias de vidro existentes em projeto.*

PAREDES A PINTAR *serão acabadas com tinta SIKA à cor definida em projeto.*

PAVIMENTO INTERIOR *de todo o espaço em Linoleum em cor e estereotomia a definir em projeto. Fica acordado em contrato que a B... assegura o pagamento de material até 15€/m² sendo a restante diferença paga pela C... Portugal.*

LOICAS SANITÁRIAS, e todos os componentes para o seu bom funcionamento, a instalar serão da marca ... serie City, podendo a C... Portugal alterar para outro produto e assumir a diferença de preço.

MISTURADORA MONOCOMANDO DE LAVATÓRIO ... Série Smile e respetivos componentes para o bom funcionamento do lavatório.

PAREDES DIVISÓRIAS WC executadas em painel fenólico à cor a definir.

PORTAS INTERIORES serão lacadas a branco.

REDE DE AVAC de acordo com projeto da especialidade executadas em condutas textéis para renovação de ar.

EXAUSTÃO necessária para o bom funcionamento da copa existente em projeto.

ELETRICIDADE a ser executada de acordo com o projeto da especialidade.

ILUMINÁRIA standard (modelo utilizado na NDrive) a executar de acordo com o projeto da especialidade.

REDE DE INCÊNDIOS a ser executada de acordo com o projeto da especialidade.

REDE INFORMÁTICA a ser executada por parte da C... Portugal de acordo com o projeto da sua equipa, sendo a mão-de-obra assumida pela B... .

8.2. CARACTERÍSTICAS DOS MATERIAIS E ELEMENTOS DE CONSTRUÇÃO

8.2.1. Os materiais e elementos de construção a empregar na obra terão as qualidades, dimensões, formas e demais características, definidas nas peças escritas e desenhadas do projeto, nesta memória e nos restantes documentos contratuais, com as tolerâncias normalizadas ou admitidas nos mesmos documentos.

8.2.2. Sempre que o projeto, esta memória ou o contrato não fixem as características de materiais ou elementos de construção, a B... não poderá empregar materiais que não correspondam às características da obra ou que sejam de qualidade inferior ao

usualmente empregues em obras que se destinem a idêntica utilização, tendo como modelo os materiais tipo do espaço atualmente ocupado pela NDrive.

8.2.3. *No caso de dúvida quanto aos materiais a empregar nos termos da cláusula anterior, devem observar-se as normas portuguesas em vigor, desde que compatíveis com o direito comunitário, ou, na falta destas, as normas utilizadas na Comunidade Europeia.*

8.2.4. *Nos casos previstos nas cláusulas 8.1.2 e 8.1.3, a B... proporá, à Fiscalização a aprovação dos materiais ou elementos de construção escolhidos.*

9. RECEÇÃO DA OBRA

9.1. RECEÇÃO

9.1.1. *Logo que a obra esteja concluída, proceder-se-á, a pedido da B... ou por iniciativa da C... Portugal, à sua vistoria para o efeito de receção.*

9.1.2. *Verificando-se pela vistoria realizada que existem trabalhos que não estão em condições de ser recebidos, lavrar-se-á um auto que especificará as faltas e os defeitos e fixará o prazo para a sua correção, notificando-se para isso a B... e anexando o respetivo auto.*

9.1.3. *A C... Portugal recusará a Receção da obra se esta não estiver concluída.*

9.2. PRAZO DE GARANTIA

9.2.1. *O prazo de garantia é de cinco anos, contados a partir da data da receção.*

9.3. OBRIGAÇÕES DA B... DURANTE O PRAZO DE GARANTIA

9.3.1. *Durante o prazo de garantia a B... é obrigado a fazer, imediatamente e à sua custa, as substituições de materiais ou equipamentos e a executar todos os trabalhos de reparação que sejam indispensáveis para assegurar a perfeição e o uso normal da obra nas condições previstas.*

9.3.2. *Excetua-se do disposto na cláusula 9.3.1 as substituições e os trabalhos de conservação e de reparação que derivem do uso normal da obra ou de desgaste e*

depreciação normais consequentes da sua utilização para fins a que se destina.”

K. O valor médio das obras efetuadas pela Requerente na restante área locável e por aquela suportadas ao longo do tempo foi de € 52,00 por m² – cf. RIT.

L. Os encargos com as obras do espaço subarrendado à C... seriam repercutidos no valor das rendas, tendo em conta um prazo obrigatório de permanência por parte do arrendatário – cf. RIT e depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

M. No final de 2014, o FUNDO B... comunicou, por carta registada, à Requerente a cessação do contrato de arrendamento do B...– cf. RIT e depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

N. Subsequentemente (no final de 2014 e início de 2015), ocorreram reuniões, dada a necessidade de haver encontro de contas entre a Requerente e o FUNDO B..., tentando aquela reverter a cessação do arrendamento, o que não veio a suceder – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

O. Os encargos incorridos com as mencionadas obras da C..., no valor de € 712.219,00, caracterizadas como “*Obras em Edifícios Alheios*” e contabilizadas no Ativo Fixo Tangível, foram integralmente amortizados – a 100% – no ano fiscal de 2014 e considerados pela Requerente como componente negativa do (deduzidos ao) lucro tributável desse ano – cf. RIT.

P. A Requerente, apesar de ter reconhecido nas demonstrações financeiras referentes ao ano 2014 o gasto referente à totalidade dos encargos com as obras para o espaço subarrendado à C..., influenciando o apuramento do lucro tributável relevado na declaração Modelo 22 de IRC (reduzindo-o), assume no Relatório de Gestão referente a esse mesmo exercício de 2014, assinado em 31 de março de 2015, a continuidade da sua atividade, como se o contrato de arrendamento com o FUNDO B... mantivesse vigência – cf. RIT.

Q. Um dos clientes [subarrendatários] da Requerente no Centro Empresarial da B..., a sociedade D..., LDA., registava atrasos no pagamento das rendas mensais devidas à Requerente, no decurso dos anos 2012 e 2013, pelo que acumulava dívidas de rendas, procedendo, de quando em quando, ao pagamento de uma parte dos valores em atraso – cf. RIT e depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

R. No momento do vencimento das rendas (no início de cada mês), o procedimento documental da Requerente consistia na emissão de uma fatura que indicava o montante total da renda, discriminava o valor da retenção na fonte a efetuar pelo subarrendatário, mencionando que “o valor sobre o qual recai a retenção na fonte de IRC corresponde à diferença entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio de acordo com a alínea c) do nº2 do artigo 8.º do CIRS”, e indicava o valor líquido da renda, *i.e.*, deduzido da retenção – cf. RIT² e depoimento da primeira testemunha inquirida.

S. Porém, os recibos só eram emitidos quando ocorriam pagamentos efetivos. No caso da sociedade D..., LDA., tratando-se de rendas em atraso acumuladas, quando dos pagamentos parciais, a Requerente emitia documentos denominados “*Recebimentos por Conta*”, que não mencionavam retenções na fonte – cf. RIT³ e depoimento da primeira testemunha inquirida.

T. Relativamente ao procedimento contabilístico da Requerente, o mesmo consistia no lançamento das faturas das rendas, quando da respetiva emissão, numa conta de rendimentos [classe 7]. Adicionalmente, o valor da fatura líquido da retenção na fonte era levado à conta-corrente do cliente numa conta #21 (contas a receber de clientes), bem como a própria retenção na fonte, que era registada numa subconta #214 de retenções de clientes (havia uma conta específica de retenções para cada cliente). O valor das retenções de clientes só transitava para uma conta de retenções na fonte efetuadas por terceiros – a conta #24122027 – quando

² Cf. Nota de rodapé 38 do RIT que refere também que, segundo a citada norma do Código do IRS, “*é rendimento da categoria F, a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e paga ao senhorio*”.

³ Cf. Nota de rodapé 38 do RIT que refere também que, segundo a citada norma do Código do IRS, “*é rendimento da categoria F, a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e paga ao senhorio*”.

ocorresse o pagamento das rendas que a Requerente considerava ser líquido de retenções na fonte (que estavam a cargo do subarrendatário) – cf. depoimento da primeira testemunha inquirida.

U. A sociedade D..., LDA., com referência aos exercícios de 2012 e 2013, não emitiu à Requerente a declaração anual com os montantes de rendas pagas e retenções na fonte efetuadas, a que se refere o artigo 128.º do Código do IRC conjugado com o artigo 119.º do Código do IRS – cf. RIT⁴ e depoimento da primeira testemunha inquirida.

V. A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção tributária externa, de âmbito geral, aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, na sequência das ordens de serviço OI2016... (2012), OI2016... (2013) e OI2016... (2014), da qual resultaram propostas de correção de IVA, Retenções na Fonte de IRC e IRC (ajustamentos à matéria tributável) – cf. RIT e PA.

W. Notificada do Projeto de Conclusões em 13 de fevereiro de 2017, a Requerente optou por não exercer o direito de audição, pelo que o projeto se converteu em definitivo (“RIT”) e resultou nas seguintes correções com relevância para a matéria dos presentes autos arbitrais – cf. RIT e PA:

- (a) Gastos não aceites relativos a IVA suportado que, segundo a posição da AT, deveria ter sido deduzido pela Requerente, nas importâncias de € 80.304,91 (2012), € 110.813,91 (2013) e € 268.636,31 (2014), perfazendo esta rubrica o total de € 459.755,13 de correções (acréscimos) à matéria tributável de IRC;
- (b) Amortizações excessivas (relativas às obras da C...), cifrando-se a correção à matéria tributável de IRC no valor de € 463.231,66, relativo a 2014;
- (c) Dedução indevida de retenções na fonte de IRC, nos montantes de € 10.861,56 (2012) e de € 1.053,69 (2013), perfazendo o total de € 11.915,25, a este título.

⁴ Cf. Nota de rodapé 38 do RIT que refere também que, segundo a citada norma do Código do IRS, “*é rendimento da categoria F, a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e paga ao senhorio*”.

X. O RIT fundamenta as correções identificadas nas alíneas (b) e (c) do ponto anterior nos seguintes moldes:

“III.2.2. Amortizações excessivas de Obras, fiscalmente não aceites

Ao longo dos anos em que tem vindo a desenvolver a sua atividade de gestão do B..., a B... foi promovendo relevantes trabalhos de remodelação, conservação, manutenção e beneficiação de todos os armazém assim como espaços interiores e exteriores.

Digamos que de um imóvel originário, puramente industrial, veio a emergir um Centro Empresarial que tem vindo a ser remodelado e [dinamicamente] adaptado às exigências do mercado - comércio, serviços e indústria.

*Ora, estes investimentos em bens imóveis, caracterizados como Obras em Edifícios Alheios [porquanto são propriedade da entidade em relações especiais, FUNDO] foram também já atrás abordados e mensurados, conforme **Quadro 11 – Obras por trimestre e por ano (com IVA incluído*)**, líquidas de Notas de crédito.*

*Pela análise, aprofundada, aos trabalhos desenvolvidos em cada um dos espaços que integram o **Quadro 11**, sobressai claramente o investimento concretizado no Espaço G12, com 4.200 m2, locado ao cliente C..., de onde se destacam os seguintes investimentos:*

Quadro 28 – Investimento em bens imóveis – obras no Espaço G12

Conta	Descrição	SF 2013	2014				SF 2014
			1º T	2º T	3º T	4º T	
SNC 432		SF 201 3					
		SF 201 4					
432220 49	Espaço G12	0	205.938, 31	231.267, 66	147.874, 18	35.873, 22	620.953, 37
43224	IVA não	0	47.365,8	19.987,3	22.716,8	1.195,2	91.265,3

	<i>ded Edif</i>		2	9	6	4	1
	<i>G12</i>						
	TOTAL	0	253.304,	251.255,	170.591,	37.068,	712.218,
	S		13	05	04	46	68

Obs. SF, SI - Saldo Final e Saldo Inicial

Pelos documentos e contrato firmado entre as partes (ver resumo das cláusulas contratuais ponto III.1.1.2 - “Contratos de Subarrendamento Comercial” – Análise das cláusulas), e contrariando a opinião do sujeito passivo que considera tratar-se de uma obra genérica que contempla apenas Pladur, remodelação de pavimento, pinturas, adaptações elétricas que, pela escala do espaço acaba por ter um grande valor absoluto, constata-se que as obras realizadas apresentam um cariz diferenciado das restantes obras efetuadas em outras frações/espacos, por um cúmulo de fatores:

- pela sua ordem de grandeza monetária (€712.218,68);*
- pela sua relevância (rácio Valor/M2 = €170 m2 para uma área de 4.200 m2);*
- pelos trabalhos que aí foram concretizados (demolição e edificação).*

Vejamos:

Valor e Relevância das Obras efetuadas no Espaço G12

*Conforme se pode constatar pelo mesmo **Quadro 11**, desde o início da atividade do ..., a B... investiu em todo o empreendimento, em Edifícios e Outras Construções (Obras em Edifícios Alheios) o valor correspondente a €2.484.259.*

Apresentando o ... uma área locável de 38.000 m2, efetuou-se a seguinte comparação:

Quadro 29 – Relevância das Obras efetuadas no Espaço G12

[...]

Ora, nitidamente se constata a elevada relevância das obras efetuadas no Espaço G12, quer em valor absoluto, quer em valor relativo. O investimento médio de €170 por m2, em apenas um ano (2014) no Espaço G12, apresenta-se 3 vezes superior ao

investimento médio por m² (€52) efetuado ao longo de 8 anos (2007-2014) no restante espaço do empreendimento.

Da mesma forma, óbvia, o Espaço G12 representa 11% do total da área locável, enquanto as obras aí efetuadas representam 29% do total das obras de todo o empreendimento.

Não obstante o sujeito passivo defender que tais investimentos no Espaço G12 se mostravam de equivalente relevância com as restantes, verificou-se possuírem uma natureza diversa, não só pelos seus valores mas também pela sua natureza:

Trabalhos concretizados – Empreitada (demolição e edificação)

O próprio Contrato celebrado entre ambas as partes estipula os MATERIAIS E TRABALHOS A REALIZAR, numa Memória Descritiva cujo conteúdo, passa, genericamente, por: 1.Disposições Gerais; 2.Objecto e Regime da Empreitada; 3.Preparação e Planeamento dos Trabalhos; 4.Prazos de Execução; 5.Fiscalização e Controlo; 6.Condições Gerais de Execução da Empreitada; 7.Trabalhos Preparatórios; 8.Materiais e Elementos de Construção; 9.Receção da Obra; 10.Prazo de Garantia; e 11.Obrigações da B... durante o Prazo de Garantia.

[...]

Destacam-se os trabalhos a realizar: trabalhos estruturais, de total adaptação das instalações a uma nova área de negócio passando pelas várias especialidades de construção de um novo espaço (que permaneceu apenas com as paredes exteriores), sempre sob orientação do cliente.

Destaca-se ainda, o prazo de garantia de 5 anos, praticamente coincidente com o prazo de duração do primeiro período do contrato (5,4 anos, renováveis...).

A documentação recolhida, representativa dos gastos com a obra – faturas que totalizam um valor superior a 90% do total, traduzem também os trabalhos aí realizados.

[...]

*Conforme se constata pela descrição dos trabalhos e materiais, as obras realizadas no Espaço G12 consubstanciam uma **empreitada – demolição e reconstrução**. Quanto às obras realizadas em outros espaços, para além de não apresentarem a relevância já indicada, cingem-se a trabalhos de reparação, recuperação, conservação e, eventualmente alguma obra estrutural (por exemplo a construção de um mezanino), mas sem a preponderância apresentada no caso do Espaço destinado à C... .*

Em consequência do descrito e analisando os critérios de amortização utilizados pela sociedade, concluiu-se que, especificamente no que cabe às obras do Espaço G12, desenvolvidas durante o ano 2014, e cuja ocupação do espaço pela C... só se iniciou em meados do segundo semestre desse ano, apresentam um período de vida esperado de 5 anos, e não de 1 ano como considerado pelo sujeito passivo ao amortizar esse investimento de cerca de €712.000 a 100% em 2014.

Segundo o sujeito passivo «não seria coerente nem objetivo aplicar uma política de amortizações baseada num critério para um determinado espaço e para os restantes espaços outros critérios».

Vejamos:

Taxas de Amortização praticadas pelo sujeito passivo

As taxas de amortização praticadas pelo sujeito passivo entre os anos 2012 a 2014 foram:

Quadro 31 – Taxas de amortização praticadas pelo sujeito passivo em Ed. e

O.Construções

<i>Investimentos AFT – Edifícios e O.Construções</i>	<i>Tx Amort utilizada</i>			<i>Total Amortizado</i>
	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>	
<i>Bens Adquiridos em 2012</i>	33,33%	33,33%	33,33%	100,00%
<i>Bens Adquiridos em 2013</i>	-	66,66%	33,33%	100,00%
<i>Bens Adquiridos em 2014</i>	-	-	100,00%	100,00%

Conforme praticado, o investimento em bens imóveis realizado em 2012 (€59.819), foi amortizado a uma taxa de 33% em cada um dos exercícios 2012 a 2014. O investimento realizado em 2013 (€205.647), foi amortizado à taxa de 66,66% em 2013 e os restantes 33,33% em 2014. Por seu turno, o investimento de 2014 (€819.154, de onde €712.219 afetos ao Espaço G12 e apenas os restantes €106.935 aos restantes espaços), foi amortizado a 100%.

De acordo com o ABDR⁵ apresentado pelo sujeito passivo, as amortizações são calculadas dentro dos limites das taxas legalmente fixadas (taxas máximas), de forma a reintegrarem os ativos durante a sua vida útil esperada nas obras e edificações realizadas em propriedade alheia.

Perante esta prática, o critério definido pelo sujeito passivo foi o de amortizar segundo o período de duração do contrato de arrendamento com o FUNDO B... (que como já atrás exposto, por aditamento de 29 de dezembro de 2011, foi prorrogado por mais três anos (2012 a 2014)).

Ora, neste contexto, os trabalhos de demolição, e edificação do Espaço G12, conforme “critério” definido pelo sujeito passivo, foram amortizados a 100% no ano 2014, por considerarem ser este o período de utilidade esperada – refere o sujeito passivo que³⁷, para além de ser um critério previamente definido (amortizar pelo período de contrato com o senhorio FUNDO B...), teve conhecimento através de carta registada de 3 de dezembro de 2014 da intenção da G..., sociedade gestora do FUNDO B..., interpor ação judicial de despejo, com a consequente resolução do contrato, tendo-se concretizado, em maio de 2015 essa intenção da G... que intentou a ação de despejo com consequente resolução do contrato.

No entanto, essa metodologia não se apresenta concordante com a legislação fiscal vigente nem com os elementos atinentes ao caso.

Enquadramento legal e tributário

⁵ Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados.

Nos termos do art. 23º n.º1 al. g) do CIRC,

Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente: Depreciações e amortizações;

Segundo o regime das amortizações e reintegrações, art. 29º e 30º do CIRC:

São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

e

O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes.

Quanto às taxas de amortização a aplicar, determina o Dec. Regulamentar 25/2009 de 14 setembro, art. 5º:

n.º2... nos seguintes casos, as taxas de depreciação ou amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objetivamente deveria ter sido estimado: d) Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia.

n.º 5 - Para efeitos de depreciação ou amortização, consideram-se: b) «Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia» as que, tendo sido realizadas em edifícios e em outras construções de propriedade alheia, e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não deem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental.

Assim, só por se considerarem Obras em Edifícios Alheios, e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, nem removíveis, este enquadramento legal é passível de aplicação aos trabalhos realizados no Espaço G12.

Ora, o período de utilidade esperada de 1 ano considerado pelo sujeito passivo, não se coaduna com os elementos recolhidos, pela existência de factos que determinam, **objetivamente**, uma utilidade esperada, mínima, de 5 anos. Para além disso, sofrer uma ação de despejo conforme defendem, levaria, no limite, a uma amortização extraordinária, com contornos fiscais diferentes.

Utilidade esperada [de 5 anos] das Obras efectuadas no Espaço G12

Em cumprimento do normativo legal atrás exposto, discriminam-se os factos que, objetivamente, determinam uma utilidade esperada, mínima, para as Obras realizadas no Espaço G12, de 5 anos:

1 – O critério de 1 ano defendido pelo sujeito passivo, baseado no facto de o Contrato de Arrendamento com o proprietário dos imóveis, o FUNDO, ter sido definido por um período de 3 anos (2012-2014) não se apresenta validável e objetivamente coerente por um cumulo de fatores:

- a) Esse mesmo Contrato de Arrendamento estipula, de facto, um aditamento ao período de arrendamento por mais 3 anos (2012 a 2014), mas acrescenta: «renovando-se por iguais e sucessivos períodos» – clausula 2^a.
- b) A Administração da sociedade menciona no Relatório de Gestão de 2014, assinado em 31 de março de 2015, no ponto 6. Perspetivas para o próximo exercício: «Para 2015 perspetivamos aumentar a nossa taxa de ocupação, aproveitando as novas tendências do mercado. O nosso foco será a inovação e a captação de empresas multinacionais. Para atingir o objetivo continuamos com a nossa política de excelência proporcionando espaços de qualidade francamente superior, dando relevo à nossa posição estratégica de forma a proporcionar um ambiente confortável e trendy a todos os residentes. A operacionalidade e a gestão são dois pilares presentes na organização e

pretendemos afinar alguns factos no que concerne ao desenvolvimento do negócio, para o efeito será apresentado um plano estratégico para os anos seguintes».

- c) *O valor investido no espaço, pela sua ordem de grandeza, pressupõe, objetivamente, um nível de confiança e segurança no seu retorno, e, neste caso, 1 ano não basta para tal. Não se revela plausível neste universo económico e empresarial que ao fazer-se um investimento de €712.219, não se expectasse uma utilidade esperada superior a 1 ano, que concedesse retorno ao valor investido. Ora, no ano 2014, a faturação da B... à C..., a título de compensação pela ocupação do Espaço G2, foi de seis Rendas de €31.332, ou seja, €187.992. Assim, no exercício de 2014, o resultado bruto, tal como contabilizado, do Espaço G12 foi negativo de - €524.227 (-74% do valor investido).*
- d) *Também preconiza o art. 23º do CIRC: **consideram-se gastos** os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Ora, o gasto tal como registado, não se revela indispensável (pela sua totalidade), para a realização dos proveitos do ano 2014.*

2 – Contrato celebrado com o cliente C...

Conforme já antes reproduzido:

- a) *Clausula 3ª e 4ª – O local subarrendado (...) destina-se exclusivamente a escritório...4.200 m2 no edifício G12...**prazo de duração de 65 meses**, renovando-se automaticamente por iguais e sucessivos períodos...*

*Caso a C... denuncie o presente contrato antes do final do prazo inicial de **sessenta e cinco meses**, fica acordado que se obriga ao pagamento à B..., a título de indemnização pelo não cumprimento do prazo contratual, da quantia correspondente a 2/3 das rendas mensais em vigor à data da denúncia, desde a data de tal denúncia até ao final dos **65 meses previstos e acordados** de duração inicial do contrato.*

Como seria elementarmente pronunciável, a B... assegurou a ocupação do espaço pela C... por um prazo mínimo de 65 meses, correspondente a cerca de 5 anos (5,4 anos).

*b) Clausula 15º - A C... obriga-se a entregar, no momento da celebração deste contrato, garantia bancária... no montante de €700.000, para garantia do bom, integral e atempado, cumprimento do mesmo, garantia essa que se manterá em vigor pelo prazo de **65 meses e um dia**, a contar da data do início do contrato, sendo este montante reduzido trimestralmente até ao montante de €35.000, na condição essencial de a C... não ter qualquer dívida pendente com a B... . A garantia bancária a apresentar terá como características essenciais, ser autónoma, irrevogável, incondicional...; Em substituição da garantia bancária poderá entregar o montante de €156.660 até 31.12.2014, que será devolvida logo que entregue a referida garantia ou quando este contrato perfaça 30 meses de duração e estejam a ser integralmente cumpridas todas as obrigações.*

A C... obriga-se a prestar uma garantia por 65 meses e um dia.

*c) Ponto 9.2 do Anexo I ao Contrato – Prazo de garantia: **é de cinco anos**, contados a partir da data da receção.*

Assumindo-se na posição de empreiteiro da Obra, a B... obriga-se a atribuir uma garantia de 5 anos.

Conclusão

Apesar de o Contrato com o proprietário dos imóveis - FUNDO, prever um prazo de duração com termo em finais de 2014, este não se apresenta como o critério único, válido, e objetivo, porquanto, conforme exposto, a B... tem a expectativa de prorrogar esse mesmo contrato.

Toda a empreitada, que confere uma utilização de vários anos, foi efetuada com o propósito de servir o cliente C..., no mínimo, durante 65 meses (pouco mais de 5 anos). Com este investimento a B... demonstra segurança no negócio (que inclusivamente se encontra garantido pelo clausulado do contrato) por um período mínimo de 5 anos.

Por todos os elementos de per si e conjuntamente, extrai-se que a utilidade esperada das Obras no espaço G12, se situa em 5 anos, o que resulta numa taxa de amortização de 20% (em vez dos 100% aplicados pelo sujeito passivo).

Assim, por todo o exposto, são devidas correções, que se passam a apurar:

Quadro 32 – Cálculo das amortizações excessivas

[...]

Apura-se uma correção à matéria tributável, em 2014, de €463.231,66.

III.3. RETENÇÃO NA FONTE DE IRC – CORREÇÃO AO IMPOSTO – Ano de 2012 e 2013

III.3.1. Retenção na Fonte de IRC – Prediais – Dedução Indevida

Foi indevidamente deduzido no campo 359 – Retenções na Fonte do quadro 10 – Cálculo do Imposto das Declarações Modelo 22 de IRC de 2012 e 2013 os valores de €10.861,57 e €1.053,69, respetivamente, a título de Retenção na Fonte de IRC – categoria de prediais – porquanto a entidade pagadora não efetuou qualquer retenção como se passa a fundamentar:

Os rendimentos em causa e a retenção na fonte respeitam ao «arrendatário» D..., Lda, NIPC... .

O procedimento contabilístico de faturação da B... consiste em emitir fatura pelas «rendas» devidas, indicando a retenção na fonte a efetuar pelo «arrendatário»⁶ e o valor líquido a receber. Aquando do recebimento, a B... emite, normalmente, um Recibo no qual identifica a retenção efetuada pelo cliente (e devida no momento do pagamento) e o valor líquido recebido - é contabilizado o imposto (retido), a seu favor, a débito da

⁶ Cf. nota 38 do RIT: “Segundo as Faturas, a taxa de retenção na fonte incide sobre 30% do valor da «renda» – indicam as mesmas que «o valor sobre o qual recai a retenção na fonte de IRC corresponde à diferença entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio de acordo com a alínea c) do n.º2 do artigo 8º do CIRS», nos termos do qual, «é rendimento da categoria F, a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio”.

conta 24122027 – D... .

Por falta de recebimento atempado das «rendas» faturadas e na sequência de recebimentos por conta dessas “rendas”, a B... emitiu, não Recibos mas antes documentos denominados Recebimentos por Conta.

*Ao contrário dos Recibos, os documentos que titulam os Recebimentos por Conta **não identificam qualquer retenção na fonte**. Pelo contrário, tais documentos identificam o valor recebido como amortização da dívida pela sua totalidade (sem retenção) - até porque, nos termos em que a mesma é efetuada (ver nota de rodapé nº35), depende da sua identificação por parte da B... .*

Perante tal facto, à D..., Lda. apenas se poderia exigir o pagamento da retenção na fonte atestada pela B... nos seus documentos. Note-se ainda, que a B... não dispõe, da parte do seu cliente, da Declaração de Rendimentos - comprovativo dos valores pagos e importâncias retidas - a que se refere o art. 128º do CIRC conjugado com o art. 119º do CIRS.

Segue-se um quadro resumo com os valores indevidamente deduzidos à coleta de IRC, a título de retenção na fonte de IRC:

[...]

É devida correção ao Imposto IRC - Retenção na Fonte – no valor de €10.861,57 em 2012 e €1.053,69 em 2013”.

Y. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IRC e de juros compensatórios:

- (a) **Exercício de 2012** – liquidação de IRC n.º 2017 ... e de juros compensatórios n.º 2017..., com data de 20 de março de 2017, compensação n.º 2017..., **no valor total de € 37.013,92**, com data limite de pagamento reportada a 19 de maio de 2017;
- (b) **Exercício de 2013** – liquidação de IRC n.º 2017 ... e de juros compensatórios n.º 2017..., com data de 20 de março de 2017, compensação n.º 2017..., **no valor total**

de € 33.639,66, com data limite de pagamento reportada a 22 de maio de 2017;

(c) **Exercício de 2014** – liquidação de IRC n.º 2017... e de juros compensatórios n.º 2017... e 2017..., com data de 20 de março de 2017, compensação n.º 2017..., **no valor total de € 189.722,03**, com data limite de pagamento reportada a 22 de maio de 2017;

– cf. documentos 1 a 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral (“ppa”).

Z. Inconformada, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa das liquidações adicionais de IRC acima identificadas (ponto Y), reportadas aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, que deu entrada nos Serviços da AT em 30 de junho de 2017 – cf. PA.

AA. A AT notificou a Requerente do projeto de indeferimento da Reclamação Graciosa, por ofício de 29 de agosto de 2018, contendo os seguintes fundamentos e proposta de decisão de indeferimento em relação às amortizações excessivas e à dedução indevida de retenções na fonte de IRC – cf. PA e documento 4 junto com o ppa:

“7. No que concerne à correção das amortizações excessivas praticadas no exercício de 2014 dos custos suportados com obras realizadas nos imóveis arrendados pela reclamante que compõem o ... (que eram propriedade de B... – Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, NIPC..., desde 27.12.2006), estas justificam-se, segundo o RIT (para o qual se remete e que aqui se dá por reproduzido, no que importa ao contexto desta questão), esta refere-se a obras no valor de € 712.000,00 efetuadas em 2014 no espaço G12, com a área de 4.200 m², para a instalação do locatário C... (contrato de locação celebrado em 2013 pelo prazo de 65 meses, com início a 01.01.2014).

8. Não obstante, os gastos dessa obra foram contudo amortizados a 100% no ano fiscal de 2014. Os serviços de inspeção entenderam, porém, que a relevação dos gastos a 100% no ano de 2014 não se coaduna com os elementos objetivos que de antemão determinavam objetivamente uma utilidade esperada de cinco anos, devendo os gastos ser amortizados à taxa de 20%.

9. A reclamante contrapõe que as obras em causa assumem a natureza de obras de

manutenção, conservação e reparação, sendo por isso um custo fiscal total de 2014. Esta alegação não tem apoio na prova recolhida em sede de inspeção, nem em qualquer prova apresentada nesta reclamação. O RIT expõe com detalhe factos variados que demonstram objetivamente que a natureza das obras realizadas no espaço G12 não foi de mera manutenção, reparação ou conservação, mas teve por efeito o aumento do período de utilidade esperada. Esses factos são revelados pelo teor do contrato celebrado com a C... (designadamente pelo prazo e pela garantia dada pela C... para cumprimento das obrigações assumidas ao longo desse prazo), pelo elevado valor e dimensão física das obras (em particular se comparado com as demais obras já realizadas nos espaços dos imóveis arrendados), bem como pela sua natureza estrutural (caracterizada pela demolição e reconstrução do espaço, e não mera «customização»).

10. Esses factos indicam que havia sólida expectativa do retorno do investimento realizado ao longo da vigência do contrato, como é afirmado no Relatório de Gestão de 2014 (cfr. pág. 50/58 do RIT). Ao contrário do que é dito nos pontos 78. e 79. do requerimento, a natureza estrutural das obras, passando por várias especialidades construtivas, como é patente na transcrição da sua memória descritiva (cfr. págs. 46/58 a 48/58 do RIT, onde se listam os trabalhos realizados), evidencia que foi conseguido um aumento objetivo do período de vida útil do imóvel, e um aumento a priori do seu valor económico para a reclamante enquanto local renovado e adequado para instalação de qualquer empresa de porte significativo, e não apenas da C... .

11. Não restam dúvidas de que tais obras tiveram por efeito o aumento do período de utilidade esperada do imóvel revelante para a amortização fiscal dos seus gastos. A circunstância de a reclamante ter acordado com o Fundo B... que este não assumiria os encargos das obras que a reclamante fizesse nos imóveis arrendados (cfr. pág. 7/58 do RIT) demonstra que quando a reclamante efetuou as obras fê-lo sabendo antecipadamente que os gastos seriam amortizáveis dentro do período de utilidade esperada e que não teria direito a receber do proprietário qualquer participação ou indemnização pelos mesmos qualquer que fosse o momento em que cessasse a relação locatícia. Também por este motivo, não tem cabimento obter pela via fiscal a

compensação de um direito de que prescindiu.

12. Daí que não exista a paridade que a reclamante quer estabelecer entre esta situação e a previsão do art. 12º do Decreto Regulamentar nº 25/2009 (cfr. ponto 91º do requerimento). No caso dos ativos revertíveis ou concessões o sujeito passivo concessionário tem conhecimento do período de concessão e que o período de amortização está limitado por esse período, e por causa dessa limitação a lei confere a possibilidade de amortizar os gastos incorridos em função do período de concessão. A falta de uma previsão idêntica para os casos em que o período de amortização fica aquém do período de utilidade esperada do imóvel objeto das obras em propriedade alheia leva a concluir que o legislador não pretendeu a aplicação da norma do art. 12º.

13. Por fim, deve salientar-se que a rejeição da amortização a 100% no ano fiscal de 2014 do gasto com as obras no espaço G12 dos imóveis arrendados não se baseou na regra geral do art. 23º do CIRC, mas nas regras especiais dos nºs 2 e 5, al.b), do art. 5º do Decreto Regulamentar nº 25/2009. Os imóveis arrendados integravam o ativo fixo tangível da reclamante como construções ou obras em propriedade alheia, e as taxas de depreciação ou amortização deveriam ser calculadas segundo o período de utilidade esperada, em observância do princípio contabilístico do balanceamento dos custos com proveitos. Era neste período durante o qual a reclamante deveria reintegrar ou amortizar totalmente o seu valor, relevando a depreciação gradual desses ativos como custo fiscal de cada exercício.

14. No caso, a Administração Tributária não pôs em causa a inserção da despesa no interesse empresarial. Todavia, a depreciação a que a reclamante tinha direito de considerar era apenas a correspondente à depreciação verificada em 2014. Se, por circunstâncias inerentes a obrigações assumidas com o Fundo proprietário dos imóveis, a reclamante não pôde continuar com a amortização fiscal do gasto com as obras, estando também impedida de obter compensação ou indemnização, este facto não fundamenta o cômputo da totalidade do gasto como custo fiscal do exercício de 2014.

15. Quanto à correção do IRC deduzido à coleta nos anos de 2012 e 2013 por não ter sido retido na fonte pela sociedade arrendatária D..., L.da, a retenção a efetuar tinha a natureza de pagamento por conta, de acordo com os n.ºs 1, al.a), e 3, al.b), do art. 94.º do CIRC. Em casos como este é o substituído aqui reclamante - que é o titular dos rendimentos e, por isso, o sujeito passivo da obrigação de imposto, que responde originariamente pelo imposto devido, conforme estabelece o n.º2 do art. 28.º da LGT.

16. Isto porque a sociedade devedora fez o pagamento desses rendimentos sem dedução de qualquer quantia por conta do imposto devido a final pelo seu beneficiário. O n.º2 do art. 28.º da LGT declara que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária. Neste quadro, como a sociedade obrigada à retenção não é titular da capacidade contributiva, a responsabilidade originária pelo pagamento do imposto não retido cabe ao beneficiário dos rendimentos, ficando a sociedade obrigada à retenção subsidiariamente responsável. Diante da lei, foram pagos à reclamante valores de rendimento sem retenção na fonte, pelos quais esta deve entregar ao Estado o montante da obrigação de imposto correspondente.

17. Por estas razões a reclamação em apreço não pode proceder.

Conclusão

Face ao exposto, conclui-se pela manutenção das liquidações supra identificadas, sendo de indeferir o pedido.”

BB. A Requerente exerceu o direito de audição e manifestou discordância genérica com a fundamentação do projeto de decisão da Reclamação Graciosa, fazendo referência ao Acórdão arbitral no processo do CAAD n.º 22/2018-T, que tinha enquadrado em IVA as suas operações ativas como operações isentas sem direito à dedução, motivo pelo qual o IVA suportado não podia ser dedutível, assumindo-se como um custo ligado à sua atividade e por isso um gasto dedutível em IRC – cf. PA e documento 4 junto com o ppa.

CC. A AT manteve a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, por

despacho de 27 de setembro de 2018, do Chefe de Divisão de Direção de Finanças do Porto, ao abrigo de Subdelegação de competências, do que notificou a Requerente – cf. PA e documento 4 junto com o ppa.

DD. Em discordância da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida contra as liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios reportadas a 2012, 2013 e 2014, a Requerente apresentou no CAAD, em 30 de novembro de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

EE. Por Despacho da Subdiretora-Geral da Direção de Serviços do IRC, de 8 de janeiro de 2019, foi parcialmente anulado o ato de indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida pela Requerente e, bem assim, anuladas parcialmente as liquidações de IRC n.ºs 2017... (2012), 2017 ... (2013) e 2017 ... (2014), que constituem o objeto daquela, *“no tocante aos gastos não aceites fiscalmente, consubstanciados na parcela dos valores do IVA considerados pelos Serviços Inspetivos como IVA dedutível e cujo entendimento veio a ser revogado pela Decisão do CAAD supra mencionada”* – cf. documentos juntos pela Requerente e pela Requerida relativos à “revogação” parcial das liquidações no âmbito do procedimento arbitral.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou a alegação constante do artigo 497.º do ppa, desde logo, por ser contrariada pelo teor e afirmações produzidas pela Requerente no seu Relatório de Gestão reportado a 2014 e assinado em 31 de março de 2015, três meses depois do fecho do ano [2014], o qual pressupõe e divulga a continuidade das operações com o ... e o desenvolvimento da respetiva atividade. A *“resolução firme”* do arrendamento concretizada com a ação de despejo a que a Requerente apela ocorreu em momento posterior ao do fecho de contas e da emissão do Relatório de Gestão, em meados de 2015, pelo que não podia ter influenciado a contabilização (amortização integral das obras em 2014). Esta alegação também colide com a posição

simultaneamente manifestada pela Requerente de que sempre teve a convicção de que, como tinha sucedido no passado, o contrato de arrendamento do ... seria renovado por mais três anos, sem a qual, aliás, não teria qualquer racionalidade económica o investimento efetuado em 2014 com a C... .

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

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

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

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, que está referenciada em relação a cada facto julgado assente, nos depoimentos das duas testemunhas ouvidas em audiência contraditória e nas posições assumidas por ambas as Partes em relação aos factos essenciais.

Ambas as testemunhas –E... e F...– eram colaboradoras da Requerente entre 2012 e 2014 e revelaram conhecimento direto dos factos relatados, aparentando depor de forma consistente e objetiva.

A primeira testemunha era a contabilista certificada da Requerente e desempenhava ainda funções no marketing e na área comercial. Confirmou a tese da Requerente, de que existia a perspetiva “de todos” de renovação do contrato de arrendamento do ..., mesmo depois de ter sido recebida a carta a denunciar o referido contrato, dando nota de negociações e reuniões em 2015, tendo participado em algumas, com vista a reverter a cessação unilateral do FUNDO B..., expectativa que só terminou quando, em meados de abril de 2015, houve notícia da ação de despejo intentada contra a Requerente. O seu depoimento foi ainda fundamental para a confirmação dos procedimentos adotados em relação às retenções na fonte das rendas devidas pela sociedade D..., LDA..

A segunda testemunha ocupava o cargo de responsável financeira da Requerente e reiterou a mesma factualidade relativamente ao tema das amortizações excessivas. Em matéria de retenções na fonte referiu desconhecer os procedimentos de contabilização concretos, que eram da área da testemunha anterior.

De salientar que o facto de a Requerida impugnar genericamente no seu articulado (artigo 3.º) todos os factos alegados no pedido arbitral que se mostrem contrários ao PA ou que neste sejam omissos não contraria a força probatória dos documentos carreados ao processo, cuja autenticidade e genuinidade não foram postas em causa, ou da prova testemunhal produzida, sendo a falta de contestação especificada dos factos livremente apreciada pelo julgador, de harmonia com o disposto no artigo 110.º, n.º 7 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. ANULAÇÃO PARCIAL DO ATO IMPUGNADO E REDUÇÃO DO VALOR DA CAUSA

Em 8 de janeiro de 2019, por despacho da Subdiretora-Geral da Direção de Serviços do IRC, a AT procedeu à “revogação”, atualmente denominada de anulação administrativa⁷, parcial da decisão da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente, no segmento dos gastos não aceites fiscalmente em 2012, 2013 e 2014 referentes a IVA incorrido que foi impugnado na presente ação arbitral. Esta anulação parcial teve lugar no decurso do prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT.

A Requerente, notificada para o efeito, comunicou ao Tribunal Arbitral a aceitação da “revogação” parcial do ato, em 4 de fevereiro de 2019, “*com as devidas consequências: redução do pedido, do valor da causa, devolução de taxas de arbitragem*”.

Relativamente à redução do pedido, com a referida anulação administrativa parcial o objeto dos autos ficou restringido à apreciação de duas questões: amortizações excessivas das obras realizadas para a instalação da C... no exercício de 2014 e dedução indevida de retenções na fonte de IRC, em 2012 e 2013, que *infra* se analisam.

No que se refere às consequências da redução do pedido no valor da causa (de que depende a solicitada “*devolução de taxas de arbitragem*”), interessa notar que, de acordo com o artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT, aquele deve ser determinado nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, ou seja, estando em discussão um ato de liquidação, deve corresponder à importância cuja anulação se pretende. Com a anulação parcial das liquidações, essa importância passou a ser a do imposto [IRC] incidente sobre as correções à matéria tributável das amortizações excessivas, adicionada da dedução indevida de retenções na fonte, e respetivos juros compensatórios, que subsistem como questões a serem apreciadas.

Neste âmbito, suscita-se a dúvida sobre o momento relevante a considerar para a determinação do valor da causa, em virtude da regra geral expressa pelo artigo 299.º do CPC, segundo a qual, “*deve atender-se ao momento em que a ação é proposta*”, dispondo o artigo 259.º, n.º 1 do CPC que a ação se considera proposta e a instância se inicia com o recebimento

⁷ Na sequência da revogação do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”) de 1991. O novo CPA regula a anulação administrativa nos artigos 168.º a 172.º.

“na secretaria” da respetiva petição inicial (normas convocáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT e artigo 2.º, alínea e) do CPPT). De salientar ainda que o artigo 13.º, n.º 5 do RJAT estabelece que, “*salvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial*”.

Todavia, como dispõe o artigo 15.º do RJAT, na jurisdição arbitral a instância só se inicia com a constituição do Tribunal Arbitral e não com a entrega do pedido arbitral, sendo a fase precedente de índole procedimental e não processual. Acresce que se o procedimento cessar antes de ser constituído o Tribunal Arbitral, nomeadamente pela anulação do ato tributário objeto do litígio, a Requerente é reembolsada da taxa de arbitragem paga (cf. artigo 3.º-A do RCPAT), o que significa que a fixação do valor da causa e a determinação das correspondentes custas a suportar são influenciadas se a anulação (também parcial) dos atos em crise produzir efeitos antes da constituição do Tribunal, *i.e.*, antes do início da instância.

Na situação *sub iudice*, tendo a anulação parcial dos atos impugnados ocorrido e sido notificada à Requerente em momento prévio ao da constituição do Tribunal Arbitral Coletivo, que se verificou em 24 de janeiro de 2019, o valor da causa (correspondente à liquidação) deve ser expurgado da importância anulada, ou seja, do IRC e juros compensatórios imputados à matéria tributável de € 459.755,13, repartida pelos três exercícios, que se estima em cerca de € 119.000,00. Assim, ao valor da causa inicialmente indicado pela Requerente, de € 260.375,61, deve subtrair-se o referido o montante estimado, fixando-se na importância de € 141.375,61, sem prejuízo dos cálculos que em sede de execução do presente aresto caiba à AT levar a efeito no âmbito das suas atribuições e competências.

A alteração do valor da causa será tida em conta na fixação das custas arbitrais, nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4 do RJAT e 3.º e 4.º do RCPAT, e para os demais efeitos que a lei associe ou faça depender do mesmo.

2. QUESTÕES DECIDENDAS

Em face da anulação administrativa parcial das liquidações impugnadas, discutem-se nos presentes autos arbitrais duas questões.

A primeira prende-se com a amortização num só exercício [2014] das obras realizadas na área subarrendada à C... e a segunda com a dedução indevida de retenções na fonte de IRC relativas às rendas recebidas de D..., LDA..

3. AMORTIZAÇÕES EXCESSIVAS EM OBRAS

O Código do IRC rege a matéria das depreciações e amortizações nos artigos 29.º e seguintes e determina que são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais, entre outros, os ativos fixos tangíveis que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo. O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra, pelo método da linha reta, atendendo ao seu período de vida útil – cf. artigos 29.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 30.º, n.º 1 do Código do IRC.

Este regime é disciplinado em maior detalhe pelo Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, que, com relevância para a questão controvertida nos autos, dispõe no seu artigo 5.º, na redação à data dos factos, o seguinte:

“Artigo 5.º

Método das quotas constantes

1 – No método das quotas constantes, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação é determinada aplicando-se aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante, para os elementos do ativo dos correspondentes ramos de atividade ou, quando estas não estejam

fixadas, as taxas genéricas fixadas na tabela II anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante.

2 – Excetuam-se do disposto no número anterior os seguintes casos, em que as taxas de depreciação ou amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objetivamente deveria ter sido estimado:

- a) Bens adquiridos em estado de uso;*
- b) Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;*
- c) Grandes reparações e beneficiações;*
- d) Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia.*

3 – Relativamente aos elementos para os quais não se encontrem fixadas, nas tabelas referidas no n.º 1, taxas de depreciação ou amortização são aceites as que pela Direção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

4 - Quando, em relação aos elementos mencionados nas alíneas a) e b) do n.º 2, for conhecido o ano em que pela primeira vez tiverem entrado em funcionamento ou utilização, o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo e o número de anos de utilização já decorrido.

5 - Para efeitos de depreciação ou amortização, consideram-se:

- a) «Grandes reparações e beneficiações» as que aumentem o valor ou a duração provável dos elementos a que respeitem;*
- b) «Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia» as que, tendo sido realizadas em edifícios e em outras construções de propriedade alheia, e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não deem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental.”*

A Requerente considera que as obras realizadas no espaço em que se instalou a C... assumem a natureza de obras de manutenção, conservação e reparação e que, por essa razão, foram válida e integralmente levadas a custo do exercício em que foram incorridas [2014].

Constata-se, porém, que não só o procedimento de contabilização da Requerente contraria a tese de “obras de manutenção, conservação e reparação”, como as obras em apreço envolveram uma profunda alteração do espaço, com a demolição das estruturas existentes no interior do edifício, alterações aos vãos paredes existentes, construção de mezzanine a executar segundo o projeto de arquitetura que abrangeu toda a área a subarrendar, instalação de sistema elétrico e cablagem novos, execução escadas, paredes e divisórias, pavimentação integral, execução de incêndios e rede informática, substituição da estrutura de cobertura, novas casas de banho e copa, entre outros.

Esta descrição não é enquadrável no conceito de obras de manutenção, conservação e reparação, que se refere à conservação da funcionalidade de um edificado, tendo em vista consertar e/ou substituir o que se tiver deteriorado e melhorar as condições da sua utilização, sem que, contudo, sejam introduzidas alterações estruturais.

Diferentemente, as obras realizadas pela Requerente foram estruturais, de substancial dimensão, qualitativa e quantitativa, e implicaram a demolição e reconfiguração integral do espaço, duplicando-o através de uma mezzanine e transformando-o de acordo com o projeto de arquitetura elaborado para o efeito pelo subarrendatário e com os projetos das especialidades, equivalendo a uma (re)construção do imóvel.

É, pois, correto o entendimento da AT de que tais obras se subsumem ao conceito de “*obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia*” que não deem origem a elementos removíveis ou que, dando-o, estes percam a sua função instrumental, previsto no artigo 5.º, n.º 5, alínea b) do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 4 de setembro, do qual se excluem as obras de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de caráter plurianual.

Convém relembrar que, conforme resulta do probatório, foi a própria Requerente que caracterizou as obras realizadas e as contabilizou como ativo fixo tangível – obras em edifícios alheios, beneficiando da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 1 da LGT. Porém,

de forma incongruente, atribui-lhes o tratamento fiscal correspondente a um gasto do exercício, totalmente dedutível no ano em que foi incorrido, e não o de um gasto de amortizações repartido, proporcionalmente, *prorata temporis*, pelo período de utilidade esperada, como determina o quadro legal aplicável aos ativos fixos tangíveis, de acordo com o disposto nos artigos 29.º e 30.º do Código do IRC e no artigo 5.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, acima citado.

A título subsidiário, na hipótese de não ser admitido o argumento (como não foi) de que estaríamos perante obras de manutenção, conservação e reparação, a Requerente defende uma segunda linha fundamentadora, invocando que o regime que aplicou também se alcança por via do artigo 5.º, n.º 2 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de dezembro. Neste sentido, alega que a utilidade esperada se esgotou quando, em meados de 2015, antes de apresentar a modelo 22 e após a apresentação das contas de 2014, constatou a rescisão irrevogável do arrendamento por parte do proprietário, materializada na propositura de uma ação judicial de despejo, e não lhe restou alternativa senão a de considerar todo o investimento como um custo de 2014.

Este raciocínio enferma, porém de alguns problemas.

Por um lado, as contas fechadas de 2014 já refletiam a “amortização” integral que, ao contrário do que afirma a Requerente, não foi despoletada quando da submissão da modelo 22. Assim, a Requerente considerou as obras em causa como gasto fiscal numa fase em que, segundo ela própria, existia a expectativa, ou, melhor dito, a convicção, de que o contrato de arrendamento do ... teria continuidade, tendo celebrado com o subarrendatário um contrato pelo período (mínimo) de 65 meses, com início em 1 de janeiro de 2014, *i.e.*, por mais de cinco anos. Convicção reafirmada no Relatório de Gestão, assinado em 31 de março de 2015, que veicula uma perspetiva de desenvolvimento estável da atividade da Requerente no Tais pressupostos firmados nos autos não são consentâneos com a tese da Requerente.

Por outro lado, na hipótese de a “amortização” total de uma só vez em 2014 ter assentado num juízo antecipatório ou contemporâneo de que a renovação do contrato de arrendamento do ... não se verificaria, as obras não teriam sequer passado o “teste” do conceito de ativo que resulta da Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”) ⁸, aplicável ao IRC em virtude da dependência (parcial) estabelecida pelo artigo 17.º, n.º 1 do Código deste imposto, e da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (“NCRF”) 7 – Ativos Fixos Tangíveis, e as questões a colocar seriam outras.

Porém, este é um raciocínio especulativo que não cabe aprofundar, pois ficou evidenciado nos autos que a Requerente, por um lado, contabilizou as obras como um ativo fixo tangível, ou seja, como bens dos quais se esperam benefícios económicos futuros e cuja expectativa de utilização é superior a um período anual, contabilização que se presume verdadeira e de boa-fé, e, por outro lado, externou, em 31 de março de 2015, através do Relatório de Gestão, a convicção de que o mencionado contrato se renovaria.

Como último argumento, a Requerente suscita a aplicação do artigo 12.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 que contém a disciplina aplicável aos ativos adquiridos ou produzidos por entidades concessionárias que segundo os contratos de concessão sejam revertíveis no final desta. Não se identifica, porém, paralelismo com a situação sob exame, dada a falta de similitude das propriedades dos casos, quer relativamente à tipologia de relação contratual estabelecida, quer à verificação de uma situação equiparável à da reversão de bens no âmbito de uma concessão, pelo que, ao contrário do que preconiza a Requerente, a situação fática não tem enquadramento neste regime, mas sim no do artigo 5.º do Decreto-Regulamentar 25/2009. Deste modo, há que concluir que a amortização das obras em edifícios de propriedade

⁸ Cf. Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o SNC. A estrutura concetual define ativo no parágrafo §49 como um recurso controlado como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade. Esta expectativa de benefícios futuros tem de ser “*suficientemente certa para ir de encontro ao critério da probabilidade*” que constitui requisito de reconhecimento de um ativo nas demonstrações financeiras, dedicando-lhes ainda (aos ativos) os parágrafos §§52 a 58. Por outro lado, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (“NCRF”) 7 – Ativos Fixos Tangíveis, no seu ponto 6, alínea b), esclarece que ativos fixos tangíveis são itens detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos, que se espera que sejam usados durante mais do que um período [ano].

alheia, como aquelas em discussão nos presentes autos arbitrais, são amortizáveis pelo período de utilidade esperada.

À face dos dados objetivos constantes dos autos – realização de obras de valor significativo por conta de um contrato de subarrendamento celebrado pelo período mínimo de 65 meses (mais de 5 anos) – afigura-se que o período de utilidade esperada no decurso do qual, de acordo com a lei, devia ser repartida a amortização, corresponde aos 5 anos de vigência do contrato de subarrendamento.

Afigura-se, desta forma, válida a conclusão retirada pela Requerida de que a utilidade esperada do investimento se situa em 5 anos, pelo que a Requerente devia ter aplicado uma taxa de 20%, em vez dos 100%, corrigindo a dedução efetuada em conformidade.

Salienta-se que esta solução não deriva de uma desconsideração dos gastos ao abrigo do parâmetro da indispensabilidade ou da falta de conexão dos gastos à atividade geradora dos rendimentos (cf. artigo 23.º do Código do IRC), que não vêm questionados pela AT, mas da disciplina estabelecida no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, pelo que é inútil laborar em considerações sobre os requisitos de indispensabilidade dos gastos antes e após a Reforma do IRC.

Atento o acima exposto, improcede o pedido anulatório da Requerente em relação à correção por amortizações excessivas no exercício de 2014.

4. SOBRE A DEDUÇÃO INDEVIDA DE RETENÇÕES NA FONTE DE IRC

Resulta dos autos que as faturas de rendas mensalmente emitidas pela Requerente, no momento do respetivo vencimento, mencionam, de forma expressa, o valor das retenções na fonte e o valor líquido a receber dos clientes sobre quem impendia o dever de proceder a essas retenções por conta (do imposto) da Requerente.

Deste modo, o documento de débito (fatura) emitido pela Requerente aos seus clientes externava que o rendimento (“renda”) lhe seria pago subtraído do valor do imposto retido e entregue ao Estado pelos clientes, ou seja, que a parte da renda afeta à retenção na fonte não iria ser recebida, no sentido de fluxo financeiro/pagamento.

Este procedimento foi observado no caso do cliente D..., LDA. que tinha acumulado rendas em atraso e procedia a pagamentos parciais, de tempos a tempos, para ir abatendo ao valor em dívida.

Ficou, de igual modo, patente que o procedimento de contabilização adotado pela Requerente acautelava que as retenções na fonte só fossem reconhecidas como um pagamento de imposto (IRC) ao Estado por terceiros na proporção em que fossem feitos os pagamentos líquidos das rendas correspondentes pelo cliente, ficando até esse momento numa (sub)conta suspensa de recebimentos de clientes #214 e só depois passando para uma conta #24, pressupondo-se que o cliente efetuaria a retenção nessa ocasião, o que era, contudo, da responsabilidade deste e não da Requerente.

Por outro lado, o facto de o cliente não realizar a(s) retenção(ões) na fonte a que estava obrigado pela lei, nem emitir a declaração anual prevista no artigo 128.º do Código do IRC (com remissão para o artigo 118.º do Código do IRS) não pode ser imputado à Requerente, que não tinha controlo sobre esses comportamentos, aos quais é alheia.

À face do exposto não existe suporte para concluir, com a AT, que a Requerente receberia os valores das rendas “brutos” sem dedução de retenções na fonte, entendimento que é, desde logo, contrariado pelos documentos de débito [faturas] emitidos pela Requerente, na data do vencimento das rendas, que mencionavam expressamente essa retenção, e apuravam um valor líquido a receber dos clientes daquelas subtraído (elemento documental), e bem assim pelos procedimentos contabilísticos aplicados.

À face do exposto, assiste, nesta parte, razão à Requerente, devendo anular-se as liquidações de IRC relativas aos exercícios de 2012 e 2013, por enfermarem do vício material de erro nos pressupostos, de facto e de direito, ao abrigo do disposto no artigo 163.º do CPA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

A ilegalidade das liquidações referentes a 2012 e 2013 implica, de igual modo, a anulação dos juros compensatórios correspondentes. Com efeito, na situação vertente, os atos tributários são inválidos por vício substantivo, pelo que não se verifica o requisito constitutivo da obrigação de juros compensatórios, dado que, neste ponto, não foi retardada a liquidação de imposto que fosse devido, nos termos do disposto no artigo 35.º, n.º 1 da LGT.

5. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente faz uma alusão no petitório ao direito a juros como consequência da anulação dos atos impugnados. Esta pretensão depende da verificação de erro imputável aos Serviços, do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida (cf. artigo 43.º da LGT).

Na parte em que se conclui pela validade dos atos de liquidação de IRC impugnados [amortizações excessivas], o pedido da Requerente relativo a juros não merece provimento, por não se encontrarem reunidos os pressupostos subjacentes à constituição da obrigação de juros indemnizatórios, em concreto, o pagamento de uma prestação superior à devida e o erro imputável aos Serviços.

Por outro lado, no segmento em que os atos de liquidação foram anulados, respeitante à dedução de retenções na fonte, ficou por demonstrar que a Requerente tenha procedido ao pagamento da prestação tributária, pelo que, de igual modo, não estão reunidas as condições legais para a procedência do pedido dependente de juros indemnizatórios, sem prejuízo da respetiva comprovação em sede de execução do presente Acórdão.

* * *

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

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- (a) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral na parte referente à dedução das retenções na fonte de IRC, declarando a ilegalidade das liquidações referentes ao ano 2012 e 2013, no valor total de € 11.915,26 (imposto e juros compensatórios) e, bem assim, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa que os confirmou, mantendo-se, no entanto, a validade da liquidação relativa a 2014, resultante das correções por amortizações excessivas, e o ato secundário que a confirmou, com as legais consequências;
- (b) Julgar improcedente o pedido dependente de juros, por não se reunirem os respetivos pressupostos constitutivos,
- tudo com as legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **141.375,61**, reduzido em conformidade com os fundamentos enunciados no ponto IV. 1. *supra*.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **3.060,00**, sendo € **2.754,00** a cargo da Requerente e € **306,00** a cargo da Requerida, na proporção do decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de dezembro de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Alexandra Coelho Martins

Dr. Armindo Fernandes Costa

Dra. Rita Guerra Alves