

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 607/2019-T**

**Tema: IRC – Dedutibilidade dos gastos; Entrega de bem pelo locatário ao locador em contrato de locação financeira; Contabilização; Imposto superior ao devido.**

### **SUMARIO:**

- I. Se a Administração Fiscal duvidar fundamentadamente da inserção no interesse societário de determinada despesa, impende sobre o contribuinte o ónus da prova de que tal operação se insere no respectivo escopo societário.
- II. A previsão da alínea b) do n.º 6 do art.º 46.º do CIRC abrange a entrega de bem pelo locatário ao locador, em contrato de locação financeira, independentemente da causa;
- III. A liquidação adicional é ilegal se na liquidação corrigida foi liquidado imposto superior ao devido.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 16 de Setembro de 2019, A..., S.A., NIPC..., com sede no ..., ... .., Ponte de Sor, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do

---

acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao ano de 2014, no valor de €222.853,48.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
  - i. os actos de alienação de bens que integram o seu activo empresarial, configuram o exercício de uma atividade, ainda mais, quando a compra e venda de aeronaves integra o seu objecto social, razão pela qual as menos valias decorrentes daquelas alienações devem ser consideradas como gasto, ao abrigo do disposto no artigo 23.º, n.º 1 e 2, alínea l) do CIRC;
  - ii. não é aplicável o disposto no artigo 46.º, n.º 6, alínea a) do CIRC, à entrega da aeronave ... uma vez que não está em causa a entrega do bem locado no termo do prazo do contrato de leasing e, por isso, deve considerar-se a menos valia daí resultante como custo dedutível, por força da alínea l), do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC;
  - iii. Sendo considerado aplicável o art.º 46º, 6, b), do CIRC, e não se aceitando a dedutibilidade da menos-valia apurada, o que é o caso, deveriam os serviços fiscais ter expurgado, igualmente, o proveito declarado pelo contribuinte
3. No dia 17-09-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 06-11-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 06-12-2019.
7. No dia 20-01-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. Por requerimento apresentado a 02-03-2020, a Requerida trouxe conhecimento ao processo a revogação parcial do acto tributário objecto do mesmo, tendo sido facultado o contraditório à Requerente sobre tal matéria.
12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

## II. DECISÃO

### A. MATÉRIA DE FACTO

#### A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade comercial que tem como objecto social “*a compra, venda, revenda e aluguer de aeronaves, adestramento e treino de pilotos, manutenção de aeronaves, nomeadamente de mecânica, chaparia e electricidade*”.
- 2- A Requerente iniciou a sua actividade em 05-04-2007 como sociedade anónima e encontra-se colectada nos CAE’s 77350 – *Aluguer de meios de transporte aéreo* - e 046140 – *Agentes de comércio por grosso de máquinas, equipamento industrial, embarcações e aeronaves*.
- 3- No ano de 2014, a Requerente estava enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC e, em sede de IVA, no regime normal trimestral.
- 4- No exercício de 2014, a Requerente realizou proveitos no montante de €2.158.347,01 e incorreu em custos no valor total de €1.274.317,27, dos quais resultou o apuramento de um lucro tributável de €884.029,74.
- 5- Em 2014, a Requerente apurou o seguinte resultado contabilístico:

Demonstração de Resultados	2014
Vendas e serviços prestados	€ 0,00
FSE	€ 130.899,92
Gastos com o pessoal	€ 0,00
Outros rendimentos e ganhos	€ 2.158.347,01
Outros gastos e perdas	€ 526.285,44
<b>Sub-Total</b>	<b>€ 1.501.161,65</b>
Gastos depreciação e amortização	€ 301.692,00
<b>Sub-Total</b>	<b>€ 1.199.469,65</b>
Juros e gastos similares suportados	€ 51.424,51
<b>Sub-Total</b>	<b>€ 1.148.045,14</b>
Imposto sobre o rendimento do período	€ 60.206,88
<b>Resultado Líquido</b>	<b>€ 1.087.838,26</b>

- 6- No exercício de 2014, a Requerente alienou cinco aeronaves de uso particular, de que era proprietária, com as matrículas ..., ..., ..., ..., ... e uma viatura ligeira de passageiros com a matrícula ..., tendo sido emitidos os seguintes documentos:

Data	Fat.	Cliente	NIF	Descrição	Valor
09-09-2014	15000002	C...	...	Venda Aeronave ...	€ 20.000,00
09-09-2014	15000003	C...	...	Venda das Aeronaves:	€ 10.000,00
				... -€ 3.500,00	
				... .€ 3.500,00	
				... .€ 1.500,00	
... .€ 1.500,00					

- 7- Relativamente a estas alienações, foram apuradas menos valias contabilísticas, no valor de €512.389,55, refletidas na conta 687110000 – *Alienação de activos fixos tangíveis*.
- 8- No exercício de 2014, a Requerente registou rendimentos no valor de €2.158.347,01, distribuídos da seguinte forma:
- Conta 781682000 – Perdão dívida B... - €2.158.194,93;
  - Conta 791100000 – Juros de depósito bancário - €152,08.
- 9- A Requerente celebrou em 04-07-2017, com o locador, Banco B..., S.A., um acordo de resolução total do contrato de locação financeira mobiliária n.º ... que tinha por objecto a aeronave da marca ... modelo ... com a matrícula ... .
- 10- Da cláusula 3ª do referido Acordo de Resolução Total consta que:
- “Cláusula 3ª*
- Com a assinatura do presente acordo de resolução a LOCATÁRIA entrega ao LOCADOR o bem locado, respetivos documentos e chaves”.*
- 11- A Requerente contabilizou na conta 781682000 o valor de realização em resultado da resolução do contrato de *leasing* e debitou na conta 251320001 – Leasing Mora B...-, sendo o movimento identificado como um perdão de dívida.
- 12- O valor de realização, e movimentos contabilísticos reflexos registados, inclui o valor do capital em dívida à data da resolução do contrato de leasing, valor esse que, em 20-06-2014 era de €2.198.807,42, e que em 20/07/2014, seria de €2.141.532,44.
- 13- No exercício de 2014, a Requerente suportou os seguintes gastos com trabalhos de reparação, rendas e alugueres, seguros, taxas de aeródromos, taxas de aterragem e descolagem e taxas de abrigo mensal de aeronaves:

GASTOS	VALOR
<b>FSE</b>	
C. 622136000 - FSE - Trab. Especializados	€ 10.312,66
C. 622632140 - FSE - Cons. e rep. Avião	€ 17.230,43
C. 628216008 - FSE - Livros e doc. técnica	€ 809,71
C. 623317000 - FSE - Material de escritório	€ 6,50
C. 624212220 - FSE - Gasóleo VLP	€ 1.073,14
C. 624313000 - FSE - Água	€ 29,37
C. 625127110 - FSE - Deslocações e estadas - portagens	€ 15,10
C. 62512730 - FSE - Deslocações e estadas refeições	€ 97,20
C. 625325000 - FSE - Transportes de mercadorias	€ 1.292,03
C. 626119110 - FSE - Rendas e alugueres de instalações	€ 2.400,00
C. 626119290 - FSE - Rendas e alugueres diversos	€ 0,00
C. 626222000 - FSE - Comunicação	€ 458,71
C. 626222200 - FSE - Correio	€ 91,51
C. 626323230 - FSE - Seguros aviões	€ 22.346,28
C. 626531000 - FSE - Contencioso e notariado	€ 429,86
C. 626734000 - FSE - Limpeza, higiene e conforto	€ 8,13
C. 6266898200 - FSE - Taxas aerodromo	€ 69.908,06
C. 6266898360 - FSE - Software	€ 1.091,46
C. 6266898400 - FSE - Licenças e taxas	€ 3.299,77
	<b>€ 130.899,92</b>

<b>GASTOS DEPRECIÇÃO</b>		
C. 642300000 - Deprec. Equip. Básico	€ 301.692,00	Deprec. Bens alinhados no exercício no valor de € 301.051,00
C. 642400000 - Depreciações Equip. Transporte	€ 0,00	
	<b>€ 301.692,00</b>	<b>29,86%</b>
<b>OUTROS GASTOS E PERDAS</b>		
C. 681240000 - Imposto sobre Transp. Rodoviários	€ 8.883,86	IUC's
C. 681270000 - Taxas	€ 238,14	
C. 687110000 - Alienação ativos fixos tangíveis	€ 512.389,54	Menos valia contabilística
C. 688510000 - Estimativa insuf. Impostos	€ 2.000,00	
C. 688820100 - Serviços Bancários	€ 312,10	
C. 688830000 - Multas Fiscais e não fiscais	€ 927,72	
C. 688830100 - Multas não fiscais	€ 170,00	
C. 688880000 - Outros não especificados	€ 1.008,00	Regularização saldo exercícios anteriores
	<b>€ 525.929,36</b>	<b>52,08%</b>
<b>GASTOS E PERDAS DE FINANCIAMENTO</b>		
C. 691130000 - Juros leasing	€ 51.424,51	CS-DIY
C. 691130000 - Juros mora	€ 358,08	
	<b>€ 51.780,59</b>	<b>5,13%</b>
<b>TOTAL DOS GASTOS</b>	<b>€ 1.010.301,87</b>	<b>100,00%</b>
<b>IMPOSTO SOBRE RENDIMENTO EXERCÍCIO</b>	<b>€ 60.206,88</b>	
<b>RESULTADO</b>	<b>€ 1.070.508,75</b>	

14- A Requerente contabilizou como gasto no exercício de 2014, documentos referentes ao exercício de 2013:

- C.623317000 – FSE – Material de escritório – valor €6,50;
- C.624212220 – FSE – Gasóleo VLP – valor €1.073,14;
- C.62512730 – FSE – Deslocações e estadas refeições – valor €58,30;
- C.625325000 – FSE – Transporte de mercadorias – no valor de €1.072,78;
- C.626323230 – FSE – Seguros aviões – valor €5.444,63;
- C.626734000 – FSE – limpeza, higiene e conforto – valor €8,13;
- C.6286898200 – FSE – Taxas Aeródromo - €48.535,91;
- C.626898360 – FSE – Software - €1.091,46;
- C.626898400 – FSE – Licenças e Taxas – valor €2.924,70;

15- A Requerente não tem instalações, nem funcionários próprios.

16- A Requerente acumulou, entre 2009 e 2013, prejuízos fiscais em todos os exercícios, sendo que, em 2013, o prejuízo fiscal declarado foi de 846.364,79€.

17- Em 05-11-2018, a Requerente foi objecto de uma acção inspectiva externa, ao exercício de 2014, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016... .

18- A Requerente foi notificada do relatório de inspecção tributária no qual a AT efetuou as seguintes correcções, em sede de IRC:

<b>Lucro Tributável Declarado</b>	<b>€ 884.029,74</b>
Rendimentos e Gastos declarados pelo sujeito passivo – Ponto 3.1.1.	€ 494.458,14
Mais e menos valias fiscais – correção ao apuramento - Ponto 3.1.2.	€ 422.946,27
Mais e menos valias fiscais – desvalorização dos ativos - Ponto 3.1.3.	€ 356.912,48
<b>Total Correções</b>	<b>€ 1.274.316,89</b>
<b>Lucro Tributável Corrigido</b>	<b>€ 2.158.346,63</b>

19- Do Relatório de Inspeção consta, para além do mais o seguinte:

### **3.1.2. MAIS E MENOS VALIAS FISCAIS - CORREÇÕES AO APURAMENTO**

A menos valia fiscal apurada corresponde ao montante de € 779.858,75 e foi apurada da seguinte forma - *Folha 46 em Anexo*:

**MAPA DE MAIS E MENOS VALIAS FISCAIS APURADAS PELO SUJEITO PASSIVO**

Descrição	Valor real.	Valor aquisição	Ano Aquis.	Deprec. Registadas	Mais ou menos valla contab.	Deprec. Aceites fiscalmente	Coef. dev. Moeda	Mais ou menos valia fiscal
	1	2	3	4	5 = 1 - (2-4)	6	7	8 = 1 - ((2-6)x7)
Avião	€ 3.500,00	€ 130.000,00	2008	€ 86.666,67	€ -39.833,33	€ 86.666,67	1,07	€ -42.866,66
Avião	€ 20.000,00	€ 360.000,00	2008	€ 240.000,00	€ -100.000,00	€ 240.000,00	1,07	€ -108.400,00
Avião	€ 3.500,00	€ 25.000,00	2012	€ 11.108,33	€ -10.391,67	€ 11.108,33	1,00	€ -10.391,67
Avião	€ 1.500,00	€ 10.000,00	2012	€ 4.443,33	€ -4.056,67	€ 4.443,33	1,00	€ -4.056,67
Avião	€ 1.500,00	€ 10.000,00	2012	€ 4.443,33	€ -4.056,67	€ 4.443,33	1,00	€ -4.056,67
Viatura	€ 7.500,00	€ 56.499,99	2007	€ 44.725,99	€ -4.274,00	€ 44.725,99	1,10	€ -5.451,40
Avião	€ 2.198.807,46	€ 6.323.768,30	2007	€ 3.775.183,63	€ -349.777,21	€ 3.775.183,63	1,10	€ -604.635,68
<b>Total ...</b>	<b>€ 2.236.307,46</b>	<b>€ 6.915.268,29</b>		<b>€ 4.166.571,28</b>	<b>€ -512.389,55</b>	<b>€ 4.166.571,28</b>		<b>€ -779.858,75</b>

Refere-se que o valor considerado na coluna 4 - depreciações registadas, não corresponde às depreciações acumuladas no exercício anterior ao da venda (2013), de acordo com o mapa de depreciações desse exercício, tendo sido consideradas também depreciações do exercício de 2014. Esta situação justifica-se pelo facto do sujeito passivo ter depreciado os bens com recurso a duodécimos, ao abrigo do disposto nos n.ºs 7 e 8 do artigo 31º do CIRC, pelo que se aceitam as depreciações correspondentes ao n.º de meses decorridos até ao mês anterior à transmissão dos bens em causa.

Verifica-se ainda que as taxas de depreciação utilizadas pelo sujeito passivo relativamente aos bens identificados correspondem a - *Folha 47 em Anexo*:

Descrição	Taxa Depreciação aplicada	Obs.
Avião	10% (bem adquirido em estado de uso - atribuído 10 anos de utilidade esperada)	Art. 31º n.º 6 do CIRC - Taxa máxima
Avião		
Avião	16,66%	Taxa máxima - Tabela Regulamentar
Avião		
Avião		
Viatura	12,50%	Taxa mínima - Tabela Regulamentar
Avião	8,33%	



No entanto, constatou-se o seguinte:

- O sujeito passivo foi inspecionado aos exercícios anteriores (entre 2009 e 2013), tendo resultado das respetivas ações inspetivas a inexistência de atividade por parte do sujeito passivo, motivo pelo qual foram desconsiderados os respetivos gastos de depreciação para efeitos de apuramento do lucro tributável. Ainda assim, para efeitos de apuramento das mais ou menos valias fiscais e ao abrigo do disposto no final do artigo 46º n.º 2 do CIRC, considerar-se-á, como depreciações aceites fiscalmente para os anos de 2009 a 2014 (duodécimos), as quotas mínimas relativamente a cada um dos bens.
- As depreciações aceites fiscalmente não se encontram bem calculadas no que respeita ao veículo ligeiro de passageiros, em virtude do seu valor de aquisição ser superior a € 29.927,87, não sendo a depreciação que exceda a aplicação da taxa a este valor aceite, ao abrigo do disposto nos termos do artigo 34º n.º 1 alínea e) do CIRC;
- O artigo 46º n.º 6 alínea a) do CIRC define que "não se consideram mais valias ou menos valias os resultados obtidos na consequência da entrega pelo locatário ao locador de bens objeto de locação financeira", pelo que não deverá ser considerado para este efeito a entrega ao "B..." da aeronave ... por parte do sujeito passivo.

Face ao exposto, as menos valias fiscais serão corrigidas para o valor apurado no quadro seguinte:

Descrição	Valor real.	Valor aquisição	Ano Aquis.	Deprec. Registadas	Mais ou menos valia contab.	Deprec. Aceites fiscalmente	Coef. dev. Moeda	Mais ou menos valia fiscal
	1	2	3	4	5 = 1 - (2-4)	6	7	8 = 1 - ((2-6)x7)
Avião	€ 3.500,00	€ 130.000,00	2008	€ 86.666,67	€ -39.833,33	€ 49.833,00	1,07	-€ 82.278,69
Avião	€ 20.000,00	€ 360.000,00	2008	€ 240.000,00	€ -100.000,00	€ 138.000,00	1,07	-€ 217.540,00
Avião	€ 3.500,00	€ 25.000,00	2012	€ 11.108,33	€ -10.391,67	€ 5.553,00	1,00	-€ 15.947,00
Avião	€ 1.500,00	€ 10.000,00	2012	€ 4.443,33	€ -4.056,67	€ 2.221,00	1,00	-€ 6.279,00
Avião	€ 1.500,00	€ 10.000,00	2012	€ 4.443,33	€ -4.056,67	€ 2.221,00	1,00	-€ 6.279,00
Viatura	€ 7.500,00	€ 56.499,99	2007	€ 44.725,99	€ -4.274,00	€ 23.692,00	1,10	-€ 28.588,79
<b>Total ...</b>	<b>€ 37.500,00</b>	<b>€ 591.499,99</b>				<b>€ 221.520,00</b>		<b>-€ 356.912,48</b>

A alteração prende-se com as depreciações aceites fiscalmente e indicadas na coluna 6 do quadro anterior, que correspondem a:

Descrição	Deprec. Aceites fiscalmente	Obs.
Avião	€ 49.833,00	Corresponde à depreciação referente ao exercício de 2008, sendo que para os restantes exercícios considerou-se a taxa de depreciação mínima
Avião	€ 138.000,00	
Avião	€ 5.553,00	Corresponde à taxa mínima de depreciação
Avião	€ 2.221,00	
Avião	€ 2.221,00	
Viatura	€ 23.692,00	Corresponde às depreciações referentes aos exercícios de 2007 e 2008, sendo que para os restantes exercícios considerou-se a taxa de depreciação mínima, mas aplicadas ao limite imposto pelo artigo 34º n.º 1 alínea e) do CIRC

Desta forma e resumindo, a alteração das menos valias fiscais apuradas pelo sujeito passivo no montante de € 779.858,75 para o valor de € 356.912,48, resulta numa correção de € 422.946,27, resultante da:

- ✓ Correção das depreciações aceites fiscalmente para as aeronaves identificadas no quadro anterior, que alterou a menos valia fiscal apurada de € 175.223,07 para uma menos valia de € 356.912,48;
- ✓ Desconsideração da menos valia fiscal apurada pelo sujeito passivo para a aeronave \_\_\_\_\_, no montante de € 604.635,68, ao abrigo do disposto no artigo 46º n.º 6 alínea a) do CIRC.

As correções apuradas resultam da infração ao artigo 46º n.º 2 e 6 do CIRC e n.º 1 do artigo 17º do mesmo diploma.

- 20- Na sequência disso, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2019...e da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., das quais resultou imposto a pagar no montante de €222.853,48.
- 21- Inconformada com a referida liquidação, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.
- 22- Por despacho de 06-02-2020 da Sra. Subdiretora Geral, exarado na informação n.º 51/2020 da DSIRC, a liquidação adicional de IRC do ano de 2014 foi objecto de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1 da LGT, tendo a AT anulado parcialmente a correcção relativa a gastos declarados no período, na parte correspondente a €491.089,58, e tendo anulado a correcção de €356.912,48 referente a menos-valias fiscais apuradas em resultado da desvalorização dos activos.

---

23- Em requerimento datado de 17-03-2020, a Requerente pronunciou-se no sentido de nada ter a opor quanto à inutilidade superveniente da lide quanto à parte da liquidação objecto de revisão oficiosa, e propugnou que o processo prosseguisse quanto à consideração da dedutibilidade das menos valias realizadas com a alienação de aeronaves.

### **A.2. Factos dados como não provados**

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

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13<sup>1</sup>, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Em especial, o facto dado como provado no ponto 12, resulta do documento constante de fls. 31 do PA, conjugado com as inscrições contabilísticas operadas pela Requerente. Com efeito, embora em sede arbitral a Requerente alegue que o montante de €2.158.194,93 contabilizado corresponde a rendas vencidas e não pagas, nenhuma prova existe relativamente a tal circunstância, sendo certo que tal não tem o mínimo de correspondência na normalidade das

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

coisas, uma vez que corresponderia a mais de 26 prestações em atraso, não sendo crível que o contrato de leasing fosse mantido, pela entidade bancária, em tal situação, nem que tal contrato cessasse por mútuo acordo. Pelo contrário, o valor do capital em dívida em Junho de 2014, corresponde, quase ao cêntimo, ao valor registado na contabilidade da Requerente como o valor da realização, conforme consta do segundo quadro de fls. 11 do RIT (mapa de mais e menos valias fiscais apuradas pelo sujeito passivo).

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

### **Questão prévia: da inutilidade superveniente da lide**

Conforme resulta dos factos dados como provados, por despacho da Sra. Subdiretora Geral da AT, de 06-02-2020, exarado na informação n.º 51/2020 da Direcção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a liquidação sindicada nos presentes autos foi parcialmente anulada, tendo a Requerida procedido à revisão oficiosa da mesma, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT e, em consequência disso, anulado aquela quanto à correcção no valor de €494.458,14 referente a gastos do período fiscalmente não aceites, o montante de €491.089,58, e a correcção no valor de €356.912,48 referente a menos-valias fiscais apuradas em resultado da desvalorização dos activos.

Face ao ocorrido, torna-se inútil, nessa parte, o prosseguimento da presente lide, quanto às correcções já objecto de anulação por parte da Requerida, na medida em que, do prosseguimento daquela, não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídica material controvertida, no que as partes estão, de resto, de acordo.

Como se sabe, verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. artigo 277.º, al. e), do Código de Processo Civil). Como referem LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO, a inutilidade ou impossibilidade 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 objecto do processo, ou se 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 ele já ter sido atingido por outro meio”.*

Assim, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, parte do escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, pelo que a decisão a proferir não envolve efeito útil, ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide.

Decorre da actuação administrativa dada como provada que a pretensão formulada pela Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação por este Tribunal do acto sindicado, ficou, em parte, prejudicada porquanto a anulação das correcções e dos seus efeitos foi conseguida por outra via, depois de iniciada a instância. Na verdade, a prática posterior do acto de revisão oficiosa da liquidação impugnada, ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, que determinou a anulação parcial da liquidação impugnada (cfr. art. 79.º, n.º 1 da LGT) implica que a instância atinente à apreciação da legalidade dessa liquidação na parte respeitante às correcções relativas aos rendimentos e gastos declarados pelo sujeito passivo e às menos valias fiscais resultantes da desvalorização dos activos, se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a apreciação, em relação a tais liquidações, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objecto a pretensão impugnatória contra elas deduzida.

Permanecendo, porém, parcialmente na ordem jurídica o acto de liquidação, não tendo a Requerente encontrado totalmente na via administrativa a satisfação da sua pretensão, sempre se deverá manter a instância para apreciação da liquidação na parte relativa à correcção dos gastos não dedutíveis no valor de €3.368,56 e das correcções relativas a mais e menos valias fiscais – correcção ao apuramento, no valor de €422.946,27.

Nestes termos, este Tribunal julga verificar-se a inutilidade superveniente parcial da lide no que concerne ao pedido de anulação do acto tributário relativamente à correcção de €491.089,58 referente a gastos do período não aceites fiscalmente e à correcção de €356.912,48 relativa a mais valias e menos valias fiscais – desvalorização dos activos, objecto do presente

processo, o que implica a extinção parcial da correspondente instância nos termos do disposto no artigo 277.º, al. e) do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

\*

## **Das questões de fundo**

### **a.**

A Requerente começa por colocar em crise as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária, em sede de inspecção, no valor de €494.458,14, relativas a gastos não aceites fiscalmente, defendendo a anulação das mesmas. Sucede, porém, que como acima se referiu, no âmbito da revisão oficiosa do acto tributário, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a Requerida anulou parcialmente a referida correcção, no valor correspondente a €491.089,58, subsistindo a correcção na parte relativa ao montante de €3.368,56.

A Requerente funda a sua argumentação em torno do conceito de “atividade da empresa”, para efeitos da dedutibilidade dos gastos, nos termos do artigo 23.º do CIRC.

Sustenta a Requerente que *“A noção de atividade da empresa deve ser interpretada, não restritivamente, no sentido de atividade produtiva, mas em sentido amplo, abrangendo um vasto leque de atos de gestão empresarial, desde que relacionados com o objecto social da empresa”*<sup>2</sup>, concluindo que *“um custo, para ser relevante fiscalmente, tem de ser afeto à exploração e manutenção da atividade empresarial, no sentido de que deve existir uma relação entre custo e os proveitos da empresa e a natureza da sua atividade”*<sup>3</sup>. Cita a Requerente, em abono da sua pretensão, diversa doutrina e jurisprudência dos tribunais superiores e dos tribunais arbitrais<sup>4</sup>.

Mais sustenta a Requerente que, estando em causa a dedutibilidade dos gastos, beneficia da presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes, consagrada no artigo 75.º da LGT defendendo, em síntese, que *“quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramento decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexatidões ou outros indícios fundados*

---

<sup>2</sup> cf. artigo 14.º do pedido arbitral.

<sup>3</sup> cf. artigo 32.º do pedido arbitral.

<sup>4</sup> Cita a Requerente as decisões proferidas no âmbito dos processos n.º 695/2015-T e n.º 80/2017-T.

*de que ela não reflete a matéria tributável do contribuinte”, razão pela qual “de acordo com a vasta doutrina e jurisprudência sobre o tema, ao contrário do que se concluiu no relatório de inspeção, os custos que nele foram desconsiderados, não podem deixar de ser gastos fiscalmente dedutíveis nos termos do artigo 23º do CIRC”.*

A este propósito, determina o n.º 1 do artigo 75.º da LGT, na redacção aplicável (vigente em 2014):

*“1 – Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízos dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”*

Na liquidação *sub judice*, como se teve já oportunidade de referir, está em causa a dedutibilidade de gastos declarados pelo sujeito passivo, no valor de €3.368,56, desconsiderados pela Autoridade Tributária em sede inspectiva.

Ora, os requisitos de dedutibilidade dos gastos não beneficiam da presunção de veracidade que decorre do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, tal como resulta expressamente do teor do referido normativo. Atente-se, neste aspecto, à ressalva feita pelo legislador – *“sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”*.

Esta conclusão tem vindo, inclusive, a ser defendida pelos tribunais superiores, como decorre da jurisprudência que se extrai do Acórdão do TCA-Sul de 4 de Junho de 2020, proferida no processo n.º 1029/07.3BESNT<sup>5</sup>, nos termos da qual se concluiu que, *“se a Administração Fiscal duvidar fundamentadamente da inserção no interesse societário de determinada despesa, impende sobre o contribuinte o ónus da prova de que tal operação se insere no respectivo escopo societário.”*<sup>6</sup>

Com efeito, não beneficiado a questão em análise – dedutibilidade dos gastos – da presunção legal de veracidade que decorre do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, sempre serão de aplicar as regras gerais do ónus da prova. A este respeito, refere o n.º 1 do artigo 74.º da LGT que *“O*

<sup>5</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>6</sup> No mesmo sentido se pronunciou o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo n.º 447/04.3BESNT, de 30 de setembro de 2019.

*ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.*

Efectivamente, nenhuma prova existe no processo de que os gastos subsistentes no valor de €3.368,56, tenham sido suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir o rendimento sujeito a IRC.

Cabendo à Requerente, que pretende fazer valer o seu direito à dedutibilidade dos gastos, o ónus de demonstrar que tais gastos se inserem no escopo societário e, não tendo a Requerente logrado carrear para o processo elementos de prova que permitissem concluir pela inserção daqueles no escopo societário, não se poderá deixar de decidir esta questão contra quem tinha o ónus da prova.

Deste modo, e por todo o exposto, há que concluir que a Requerente não cumpriu com o ónus da prova que sobre ela impendia, pelo que deverá improceder nesta parte o pedido arbitral.

**b.**

Insurge-se, ainda, a Requerente quanto às correcções, operadas pela Autoridade Tributária, relativas à da dedutibilidade fiscal das menos-valias realizadas com a alienação das aeronaves e de uma viatura automóvel.

Embora a Requerente dirija a sua argumentação a todas as correcções operadas pela AT sob este tema, o que se verifica é que a única correcção operada em sentido desfavorável à Requerente, foi a relativa à menos valia fiscal, no valor de €604.635,68, resultante da entrega da aeronave ..., objecto de locação financeira, ao locador (Banco B..., S.A.), o que resulta claro, julga-se, dos seguintes quadros:



**MAPA DE MAIS E MENOS VALIAS FISCAIS APURADAS PELO SUJEITO PASSIVO**

Descrição	Valor real.	Valor aquisição	Ano Aquis.	Deprec. Registadas	Mais ou menos valla contab.	Deprec. Aceites fiscalmente	Coef. dev. Moeda	Mais ou menos valla fiscal
	1	2	3	4	5 = 1 - (2-4)	6	7	8 = 1 - ((2-6)x7)
Avião	€ 3.500,00	€ 130.000,00	2008	€ 86.666,67	€ -39.833,33	€ 86.666,67	1,07	€ -42.866,66
Avião	€ 20.000,00	€ 360.000,00	2008	€ 240.000,00	€ -100.000,00	€ 240.000,00	1,07	€ -108.400,00
Avião	€ 3.500,00	€ 25.000,00	2012	€ 11.108,33	€ -10.391,67	€ 11.108,33	1,00	€ -10.391,67
Avião	€ 1.500,00	€ 10.000,00	2012	€ 4.443,33	€ -4.056,67	€ 4.443,33	1,00	€ -4.056,67
Avião	€ 1.500,00	€ 10.000,00	2012	€ 4.443,33	€ -4.056,67	€ 4.443,33	1,00	€ -4.056,67
Viatura	€ 7.500,00	€ 56.499,99	2007	€ 44.725,99	€ -4.274,00	€ 44.725,99	1,10	€ -5.451,40
Avião	€ 2.198.807,46	€ 6.323.768,30	2007	€ 3.775.183,63	€ -349.777,21	€ 3.775.183,63	1,10	€ -604.635,68
<b>Total ...</b>	<b>€ 2.236.307,46</b>	<b>€ 6.915.268,29</b>		<b>€ 4.166.571,28</b>	<b>€ -512.389,55</b>	<b>€ 4.166.571,28</b>		<b>€ -779.858,75</b>

Descrição	Valor Aquisição	Depr./amort. aceites fiscalmente	Quantia Escriturada	Coef. dev. Moeda	Quantia Escriturada Atualizada	Valor Realização	Correcção
(1)	(2)	(3)	(4) = (2) - (3)	(5)	(6) = (4)x(5)	(7)	(8) = (6) - (7)
Avião	€ 130.000,00	€ 49.833,00	€ 80.167,00	1,07	€ 85.778,69	€ 3.500,00	€ 82.278,69
Avião	€ 360.000,00	€ 138.000,00	€ 222.000,00	1,07	€ 237.540,00	€ 20.000,00	€ 217.540,00
Avião	€ 25.000,00	€ 5.553,00	€ 19.447,00	1,00	€ 19.447,00	€ 3.500,00	€ 15.947,00
Avião	€ 10.000,00	€ 2.221,00	€ 7.779,00	1,00	€ 7.779,00	€ 1.500,00	€ 6.279,00
Avião	€ 10.000,00	€ 2.221,00	€ 7.779,00	1,00	€ 7.779,00	€ 1.500,00	€ 6.279,00
Viatura	€ 56.499,99	€ 23.692,00	€ 32.807,99	1,10	€ 36.088,79	€ 7.500,00	€ 28.588,79
<b>TOTAL ...</b>	<b>€ 591.497,99</b>	<b>€ 221.517,00</b>	<b>€ 369.979,99</b>		<b>€ 394.412,48</b>	<b>€ 37.500,00</b>	<b>€ 356.912,48</b>

Ou seja: o que se verifica nesta matéria, é que as correcções operadas pela AT, conforme de resto é referido no próprio RIT (cfr. p. 13), aumentaram o montante das respectivas mais-valias dedutíveis de €175.223,07 para €356.912,48, sendo, por esse facto, o valor líquido da correcção operada pela AT de €422.946,27 e não de €604.635,68, que é o valor da única menos-valia contabilizada pela Requerente, e desconsiderada pela AT.

Verifica-se assim, que não ocorre, ao contrário do entendimento da Requerente, que não foram consideradas dedutíveis as menos-valias resultantes da desvalorização das aeronaves alienadas, por, alegadamente, não existir “uma justificação plausível para a desvalorização em causa”. Com efeito, e como resulta compreensível dos quadros *supra*, a menos-valia será tanto menor, quanto maior forem as depreciações. Daí que, ao considerar um valor de depreciações menor que o escriturado pela Requerente, a AT tenha aumentado o valor das menos-valias que

considerou dedutíveis para efeitos fiscais, passando-o, como se demonstrou já, de €175.223,07 para €356.912,48.

Assim sendo, como inquestionavelmente é, a Requerente não tem qualquer interesse em agir relativamente a tais correcções, operadas, nesta matéria (mais e menos valias fiscalmente relevantes), que é o que ora está em causa, em seu benefício.

Com efeito, e para que não fiquem dúvidas, caso a AT tivesse considerado as depreciações contabilizadas pela Requerente, a correcção às menos valias declaradas teria sido de € 604.635,68 e não de €422.946,27, como foi.

A única correcção operada pela AT, neste âmbito, em sentido desfavorável ao contabilizado e declarado pelo sujeito passivo, é assim, e como se indicou atrás, a relativa à menos valia fiscal, no valor de €604.635,68, resultante da entrega da aeronave ..., objecto de locação financeira, ao locador.

O dissídio a dirimir, radica assim na interpretação do artigo 46.º, n.º 6, alínea a) do CIRC cujo texto prescreve:

*“6 - Não se consideram mais valias ou menos valias:*

*a) Os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira;”*

Com base na aplicação do referido normativo, a Requerida desconsiderou a menos valia fiscal, no valor de €604.635,68, resultante da alienação da aeronave ..., para o apuramento do lucro tributável da Requerente do exercício de 2014, sustentando que *“o artigo 46.º n.º 6 alínea a) do CIRC define que “não se consideram mais valias ou menos valias os resultados obtidos na consequência da entrega pelo locatário ao locador de bens objecto de locação financeira”, pelo que não deverá ser considerado para este efeito a entrega ao “B...” da aeronave ... por parte da Requerente”*<sup>7</sup>.

Por seu turno, entende, em síntese, a Requerente que *“não estamos perante um resultado obtido pela entrega pelo locatário ao locador de bens objecto de locação, no termo do prazo do contrato de leasing”*<sup>8</sup>, mas antes *“trata-se de uma situação de resolução do contrato de*

<sup>7</sup> cf. artigo 31.º da Resposta.

<sup>8</sup> cf. artigo 49.º do pedido arbitral.

---

*leasing da aeronave, por incumprimento do locatário – a ora Requerente*”<sup>9</sup>, pretendendo, desse modo, afastar a aplicação do disposto na alínea a), do n.º 6 do artigo 46.º do CIRC.

Ressalvado o respeito devido, julga-se não ser correta a interpretação formulada pela Requerente.

O artigo 46.º, n.º 6, alínea a) do CIRC estabelece como pressuposto para a não consideração das mais valias ou menos valias “*a entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira*”. Na formulação da norma, o legislador utilizou o conceito amplo e genérico de “entrega” – enquanto transmissão definitiva e a qualquer título da posse -, pretendendo abranger, para além das frequentes situações em que o locatário não exerce a opção de compra no final do contrato de locação financeira entregando, por esse motivo, o bem ao locador, quaisquer outras situações que impliquem a entrega do bem locado, independentemente do motivo que subjaz à mesma.

A *ratio legis* de tal norma, radicar-se-á, julga-se, no facto notório e conforme à normalidade das coisas, de as rendas nos contratos de locação financeira serem superiores à depreciação económica dos bens locados, já que, igualmente por regra, o bem locado é a principal garantia do locador face ao incumprimento do locatário, e a circunstância do o valor do bem locado ser superior ao do capital em falta, é, precisamente, o factor que mais segurança concede ao crédito do locador

Face a esta realidade, fácil se torna compreender, crê-se, que, de um ponto de vista da normalidade, os contratos de locação financeira poderiam ser uma causa reiterada de menos-valias, sem terem subjacente uma verdadeira e substancial razão económica.

Assim, o legislador optou por afastar do cômputo das mais e menos valias, os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira, não se limitando a abranger, intencionalmente, julga-se, pelas razões expostas, unicamente a entrega no termo daqueles contratos.

Deste modo, e atendendo à letra da lei, tendo o legislador usado o conceito de “entrega” sem qualquer outra densificação que permitisse restringir o âmbito de aplicação da norma e, presumindo-se que o legislador se soube exprimir da forma mais adequada (cf. artigo 9.º, n.º 3

---

<sup>9</sup> cf. artigo 50.º do pedido arbitral.

do Código Civil), não será razoável concluir, como pretende a Requerente, que se restrinja a aplicação da norma às situações de entrega do bem locado que ocorram no termo do prazo do contrato.

De resto, a não ser assim, qualquer sujeito passivo vendo aproximar-se a data do termo do contrato de locação financeira, e não pretendendo exercer a opção de compra do bem locado, entraria deliberadamente em incumprimento, ou acordaria com o locatário a resolução do contrato com entrega do bem em troca do capital em dívida, conduzindo à entrega do bem ao locador antes do termo do contrato e, desse modo, - nos termos defendidos na tese da Requerente -, porque a entrega do bem ao locatário não ocorreria no termo do prazo do contrato, estaria afastada a aplicação do artigo 46.º, n.º 6, alínea a) do CIRC, e poderia ser deduzida a eventual menos-valia daí resultante, resultado que não só não se compatibiliza com a *ratio legis* daquele normativo, como seria frontalmente oposto à presunção do legislador razoável, consagrada no art.º 9.º, n.º 3, do Código Civil.

Deste modo, será de considerar como “entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação”, todas as entregas que decorram da relação contratual de locação financeira, e respectivas vicissitudes, incluindo a respectiva resolução, independentemente do motivo que conduza às mesmas. A tal entendimento não só não obsta a letra do artigo 46.º, n.º 6, alínea a) do CIRC, ao contrário do que sustenta a Requerente, como é aquele confirmado por esta.

De resto, e conforme consta dos factos provados, nos termos da cláusula 3.ª do Acordo de Resolução Total celebrado entre a Requerente, aí locatária, e a locadora Banco B..., S.A., estabeleceu-se o seguinte:

*“Cláusula 3ª*

*Com a assinatura do presente acordo de resolução a LOCATÁRIA entrega ao LOCADOR o bem locado, respetivos documentos e chaves”.*

Tal cláusula, que exprime a vontade das partes, refere expressamente que a aeronave é entregue pelo locador ao locatário, preenchendo, dessa forma, literalmente o conteúdo da alínea a) do n.º 6 do artigo 46.º do CIRC utilizada pela Autoridade Tributária para fundamentar a correcção.

Julga-se, pelo exposto, não ser de acolher o entendimento da Requerente, segundo o qual “*não é aplicável o disposto no art.º 46.º, n.º 6, alínea a) do CIRC, porque não se trata da entrega do bem locado no termo do prazo do contrato de leasing*”.

Deste modo, dever-se-á concluir que as menos valias fiscais resultantes da alienação da aeronave..., se encontram abrangidas pela previsão legal da alínea a), do n.º 6 do artigo 46.º do CIRC.

Relativamente a esta matéria, alega ainda a Requerente que sendo considerado aplicável o art.º 46º, 6, b), do CIRC, e não se aceitando a dedutibilidade da menos-valia apurada, o que é o caso, deveriam os serviços fiscais ter expurgado, igualmente, o proveito declarado pelo contribuinte.

Nesta matéria haverá que reconhecer razão à Requerente, ainda que não pelos motivos que invoca.

Efectivamente, e como é consabido, “*O acto de liquidação adicional de imposto pressupõe que, por ponderação defeituosa da matéria colectável respectiva, foi fixado, em acto tributário similar anterior, quantitativo de imposto inferior ao devido*”<sup>10</sup>.

Ou seja, a liquidação tem como pressuposto material subjacente que se apure que foi fixado, em acto tributário anterior, imposto inferior ao devido.

Corolário do que vem de se dizer, é que “*A Administração Tributária, (...) tem o poder/dever de proceder à reposição da legalidade quando identifique uma situação de cobrança ilegal de tributos.*”<sup>11</sup>.

Por outro lado, o próprio CIRC, no n.º 1 do art.º 99.º, é expresso, no sentido de que “*A Autoridade Tributária e Aduaneira procede à liquidação adicional quando, depois de liquidado o imposto, seja de exigir, (...) imposto superior ao liquidado.*”.

Dispondo ainda o mesmo Código, na al. b) do n.º 1 do art.º 103.º que: “*A Autoridade Tributária e Aduaneira procede oficiosamente à anulação, total ou parcial, do imposto que tenha sido liquidado, sempre que este se mostre superior ao devido, nos seguintes casos: (...)*  
*b) Em resultado de exame à contabilidade;*”.

<sup>10</sup> Ac. do TCA-Sul de 25-11-2009, proferido no processo 02981/09.

<sup>11</sup> Ac. do TCA-Sul de 23-04-2020, proferido no processo 9872/16.6BCLSB.

Sendo ainda de ter presente que, nos termos do art.º 17.º/1 do CIRC, “*O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.*”

Assim, e em suma, a AT apenas pode liquidar oficiosamente imposto, no que para o caso importa, quando se verificar que, com base na contabilidade e com as correcções impostas pelo CIRC, é devido imposto superior ao devido.

Ora, no caso isso não acontece, conforme se verá de seguida.

Efectivamente, conforme consta do RIT e dos factos dados como provados, a operação de entrega da aeronave ..., pela Requerente ao locador, foi contabilizada da seguinte forma:

RENDIMENTOS	VALOR
Conta 781682000 - Perdão dívida B...	€ 2.158.194,93

Conforme está provado também, e consta do RIT, o referido movimento teve por contrapartida o débito na conta 251320001 – Leasing Mora B... .

Foi igualmente registada uma menos valia contabilística na conta 687110000.

Ora, tais movimentos contabilísticos são desconformes às normas de contabilização e relato financeiro aplicáveis.

Efectivamente, nos termos do parágrafo 71 da NCRF 7:

“71. *O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.*”.

Mais dispõe o parágrafo 68 da mesma NCRF que:

“68. *O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido.*”.

No caso, não há dúvida que estamos perante um activo fixo tangível da Requerente, o que resulta, desde logo, de terem sido registadas e validadas amortizações.

Daí que, dúvidas não hajam, que o ganho ou perda emergente da operação em causa, deva ser registado, numa conta de resultados, pelo valor da diferença entre os proventos líquidos da alienação, e a quantia escriturada do item.

Ora como se sabe, existem duas classes de contas de resultados, as contas de gastos (classe 6), e as contas de rendimentos (classe 7).

E, como é consensual, a diferença entre os proventos líquidos da alienação da aeronave, e a quantia escriturada da mesma, foi de menos € 604.635,68, conforme resulta do seguinte quadro constante do RIT e dos factos provados:

Avião €	€ 2.198.807,46	€ 6.323.768,30	2007	€ 3.775.183,63	€ -349.777,21	€ 3.775.183,63	1,10	€ -604.635,68
---------	----------------	----------------	------	----------------	---------------	----------------	------	---------------

Daí que, nos termos das normas contabilísticas aplicáveis, atrás citadas, o único movimento admissível resultante da operação em questão nas contas de resultados da Requerente, fosse no âmbito de uma conta de gastos (no caso, na conta 68.71 – Gastos e perdas em investimentos não financeiros – Alienações), e nunca numa conta de rendimentos, como foi o caso (conta 781682000).

Daí que seja ilegítimo o cálculo da base do imposto devido, tendo por base uma inscrição contabilística manifestamente errada, no caso o movimento a crédito na conta 781682000, pelo que tal movimento deveria ter sido expurgado e substituído pelo movimento correcto na conta 68.71.

Resultado de tal reflexo, seria a exclusão dos rendimentos do exercício da Requerente do montante de € 2.158.194,93 erroneamente inscrito na conta 781682000, o que teria como consequência a exclusão daquele montante do cômputo do lucro tributável daquela, feito no seguinte quadro:

RENDIMENTOS	VALOR
Conta 781682000 - Perdão dívida B...	€ 2.158.194,93
Conta 791100000 - Juros de depósito bancário	€ 152,08
<b>TOTAL DOS RENDIMENTOS</b>	<b>€ 2.158.347,01</b>

Face a tal operação, evidente fica que, independentemente das demais correcções encetadas pela AT, incluindo as oficiosamente anuladas, não resultou da liquidação corrigida

pela liquidação oficiosa que é objecto dos presentes autos, a liquidação de imposto inferior ao devido, já que o único rendimento apurado da Requerente foi no montante de €152.08.

Dessa forma, atento o erro de facto indicado, e consequente erro de direito, deverá a liquidação subsistente ser anulada, incluindo na parte relativa às correcções dos gastos não anulada oficiosamente, no valor de €3.368,56, procedendo, por conseguinte, na íntegra o pedido arbitral.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide no que concerne ao pedido de anulação do acto tributário relativamente à correcção de €491.089,58 referente a gastos do período não aceites fiscalmente e à correcção de €356.912,48 relativa a mais valias e menos valias fiscais – desvalorização dos activos, absolvendo a Requerida da instância nessa parte;
- b) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral subsistente e por conseguinte anular do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao ano de 2014, na parte subsistente;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, nos termos abaixo fixados.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €222.853,48, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.284,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.



O referido montante fica a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento, porquanto a inutilidade superveniente da lide é imputável à AT, e o pedido subsistente foi totalmente procedente.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de Outubro de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Paulo Jorge Varela Lopes Dias)

O Árbitro Vogal

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)