

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 64/2023-T

Tema: IRC. Venda de bens para sucata. Mais e menos valias.

SUMÁRIO:

À transmissão onerosa a uma entidade terceira, com destino a sucata, de um lote unitário de bens, composto por ativos fixos tangíveis já utilizados que não foram objecto de abate nem de reconhecimento de perdas por imparidade, por um preço inferior ao respectivo valor de aquisição, que gerou uma menos-valia fiscal, é aplicável o regime previsto no artigo 46.º e seguintes do Código do IRC.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (árbitro presidente), Adelaide Moura e Luísa Anacoreta (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11 de abril de 2023, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A, doravante designada “Requerente”, NIPC, ..., com sede na..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, e com o capital social de € 91.068.253,00, veio no dia 1 de Fevereiro de 2023, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, requerer a Constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por

1.

“AT”), visando a declaração de ilegalidade da demonstração de liquidação de IRC n.º 2021..., da liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., relativas ao período de tributação de 2018, e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve as referidas demonstrações de liquidação como objeto.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2 de fevereiro de 2023, sendo de imediato notificada a AT.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação em vigor, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo a Prof. Doutora Carla Castelo Trindade como árbitro presidente, a Prof.^a Doutora Luísa Anacoreta e a Dra. Adelaide Moura, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 22 de março de 2023 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação em vigor, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 11 de abril de 2023.

Submeteu a Requerente à apreciação deste Tribunal Arbitral (i) a legalidade do indeferimento da aludida Reclamação Graciosa, na medida em que desatende o reconhecimento da ilegalidade das liquidações de IRC e juros compensatórios da Requerida referentes ao período de tributação de 2018 e, bem assim, (ii) a legalidade das liquidações de IRC e juros compensatórios respeitantes ao mesmo período de tributação, na medida em que refletem a correção ao lucro tributável no montante de € 1.399.221,30, com o conseqüente apuramento de prejuízo fiscal em défice nesse mesmo valor, fazendo diminuir o montante a reportar de prejuízos fiscais para os exercícios seguintes.

Em suporte das suas pretensões alega a Requerente, em síntese, que são ilegais os atos de indeferimento da Reclamação Graciosa supra e, conseqüentemente, as liquidações de IRC e de juros compensatórios relativos ao período de tributação de 2018, na medida em que incorporam indevidamente uma correção ao resultado tributável da Requerente em sede de IRC no montante de € 1.399.221,30, que decorre do facto de a AT ter afastado do enquadramento como menos-valia fiscal enquadrada no artigo 46.º, do Código do IRC a perda decorrente da alienação de bens em estado de uso, requalificando-a como perda por imparidade sujeita ao disposto no artigo 31.º-B, do Código do IRC.

De facto, alega a Requerente que no caso em apreço está-se perante uma transmissão onerosa por um preço livremente acordado pelas partes, não tendo ocorrido qualquer abate desses bens, não sendo de qualquer forma aplicável o regime contabilístico e/ou fiscal das perdas de imparidade. Refere ainda a Requerente que apenas com recurso aos pressupostos e requisitos da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, da LGT poderia a AT desconsiderar fiscalmente a operação, o que não fez.

Por seu lado, alega a AT que a transmissão dos bens em questão foi tratada, *ab initio*, pela Requerente como efetiva transmissão de sucata, sendo de notar a grande discrepância que se observa entre o valor pelo qual os bens foram vendidos ao adquirente dos mesmos, € 4 873,49, e os valores de aquisição dos bens e da menos valia apurada. Invoca a Requerida a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7 ao referir «A quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível deve ser desreconhecida: (a) no momento da alienação; ou (b) quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação (§ 67)” e a NCRF 12, quando define perda de imparidade por “o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável (§4), ou por outras palavras, a diminuição da quantia recuperável de um ativo face a sua quantia escriturada (§24)”. Acresce à argumentação da Requerida que “os contornos da transação efetuada – venda de bens a peso, venda de sucata – e o conseqüente desreconhecimento daqueles ativos fixos tangíveis implicou o apuramento de elevadas perdas pois tais bens encontravam-se em evidente situação de imparidade”. Conseqüentemente, considerou a AT que “não tendo sido questionada a existência efetiva ou não dessa perda de valor dos bens, afigura-se poder concluir-se que a

transação aqui em análise cai na previsão do artigo 31.º-B do CIRC, que admite como «gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal».

Ambas as partes apresentaram alegações, concluindo, no essencial, pela mesma forma que o fizeram nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

O processo não enferma de nulidades.

III. DO MÉRITO

Matéria de Facto Provada

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial com sede em Portugal, que desenvolve a sua atividade no setor das telecomunicações.
2. No período em análise, 2018, a Requerente procedeu à venda, por € 4.873,49, de um conjunto de bens de mobiliário e equipamento de escritório em estado de uso, os quais se encontravam identificados e contabilizados como ativo fixo tangível.
3. Na operação, enquadrada em sede de IVA como venda de sucata, o preço de venda foi estabelecido conforme o peso, sendo o adquirente dos bens a então B... S.A., que possuía

como atividade à data dos factos a recolha, tratamento e eliminação de resíduos não perigosos (CAE 38212, 38211, 38111 e 38112).

4. Em sede de IRC, a Requerente enquadrou a operação de venda no regime das mais-valias e menos-valias previsto nos artigos 46.º e seguintes do Código do IRC, declarando o montante de € 1.394.347,81 como menos-valias fiscais.
5. A Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção tributária externo, de âmbito geral, ao período de tributação de 2018, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2020..., de 31.12.2020.
6. Para efeitos de enquadramento em sede de IRC, a Requerida considerou a alienação do diverso mobiliário e equipamentos de escritório em estado de uso uma operação geradora de perda de imparidade, enquadrável na disciplina do artigo 31.º-B do Código do IRC.
7. A Requerente não procedeu aos atos previstos nas alíneas a), b) e c) do artigo 31.º-B do Código do IRC, razão pela qual a Requerida desconsiderou para efeitos de apuramento do resultado tributável o valor de € 1.394.347,81.
8. Na sequência daquele procedimento de inspecção tributária, a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2021 ... e da demonstração de liquidação de juros n.º 2021 ... relativas ao período de tributação de 2018.
9. As referidas liquidações de IRC e de juros compensatórios decorreram, como indicam, do procedimento de inspeção credenciado pelas ordens de serviço n.º OI2020..., de 31.12.2020, identificada no respetivo Relatório Final de Inspeção Tributária como “Alienação de bens como sucata”.
10. Em 16.05.2022 a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra as referidas liquidações de IRC e juros compensatórios.
11. Em 27.10.2022, a Requerente foi notificada do indeferimento Procedimento tributário de Reclamação Graciosa n.º ...2022... contra o ato tributário de liquidação adicional de IRC n.º 2021 ... respeitante ao período de tributação de 2018 e motivado pelas conclusões da ação inspetiva praticada ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2020... .
12. Em 01.02.2023, a Requerente apresentou o pedido arbitral que deu origem ao presente processo.

Matéria de facto não provada

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, cabe ao Tribunal o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT, e artigo 670º, nº 3 do CPC, ex vi artigo 29º, nº 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 das questões de Direito (ver artigo 596º do Código do Processo Civil e artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos junto à petição da Requerente.

Cumpre apreciar e decidir.

Do Direito

Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, em concreto aferir se a correção efetuada que originou as liquidações adicionais estão em conformidade com as regras que regem o Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas, definindo se a operação *sub judice* deve ser enquadrada para efeitos deste imposto como uma menos-valia fiscal regulada pelos artigos 46.º e seguintes do respetivo Código, ou como uma perda por imparidade prevista no artigo 31.º-B do mesmo.

Prevê o n.º 1 do referido artigo 46.º do Código do IRC (sublinhado nosso):

“Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a:

a) *Ativos fixos tangíveis (...)*”

Já do n.º 1 do citado artigo 31.º-B consta (sublinhado nosso):

“Podem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.”

Por seu lado, de acordo com parágrafo 1., na NCRF 12 “Imparidade de ativos”,

“(...) Um ativo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou venda do ativo. Se este for o caso, o ativo é descrito como estando com imparidade e a Norma exige que a entidade reconheça uma perda por imparidade.”

Assim, com relevo para a questão em análise, tem-se, então:

- O artigo 46.º do Código do IRC considera menos-valias as perdas sofridas com transmissões onerosas de ativos fixos tangíveis efetuadas a qualquer título;
- O artigo 31.º-B do mesmo Código aplica-se a perdas de imparidade;
- A NCRF 12 considera perda de imparidade aquelas que se reconheçam contabilisticamente em ativos escriturados, cujo valor a ser recuperado por venda ou por uso é inferior ao seu valor contabilístico.

Como se sabe, o sujeito passivo procedeu à transmissão onerosa, ainda que para sucata, de ativos fixos tangíveis, tendo realizado uma perda significativa. Por ter vendido tais ativos, procedeu contabilisticamente ao seu desreconhecimento, deixando os bens de estar escriturados no seu balanço.

Se em momento anterior à venda fosse apresentar demonstrações financeiras, o sujeito passivo teria de reconhecer uma perda de imparidade na medida em que tinha deixado de usar os bens no exercício da sua atividade (levando a um valor de uso nulo) e o seu valor de venda aparentava estar abaixo (como se veio a comprovar) do valor pelo qual estavam escriturados (o valor contabilístico antes da venda).

Com efeito, ao conceito de imparidade está subjacente o reconhecimento de uma **perda potencial** em bens escriturados no ativo da empresa relativamente aos quais se estima uma quantia a gerar no futuro, através do seu uso ou por uma venda, inferior ao valor pelo qual aparecem nesse ativo. Posteriormente ao reconhecimento de uma perda de imparidade, ou em simultâneo, a empresa procederá (se for o caso) ao seu abate físico, desreconhecendo por completo os bens do ativo, eliminando quer o seu valor bruto, quer a quantia acumulada de amortizações e perdas de imparidade. As perdas, significativas ou não, que se realizam no momento da venda de bens não são perdas por imparidade pois a transmissão onerosa implícita efetiva a perda, a qual não é potencial, mas sim realizada e efetivada com uma operação negociada com uma parte independente desinteressada. Com efeito, as perdas de imparidade resultam de **estimativas** efetuadas pela empresa, através do apuramento da quantia que se estima realizar com a venda e/ou uso dos bens. As perdas geradas com vendas de ativos fixos tangíveis não são estimativas, pois envolvem uma terceira entidade, não relacionada, que as “validam” tornando definitivo o valor perdido. É por esta razão que a já referida NCRF 12 estipula, no seu parágrafo 5. (sublinhado nosso):

“Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um ativo possa estar com imparidade. Se existir qualquer indicação, a entidade deve estimar a quantia recuperável do ativo.”

Por essa razão, o já citado artigo 31º-B do Código do IRC, por se aplicar a perdas de imparidade, que, como se disse, resultam de estimativas efetuadas pela própria empresa sem que haja o envolvimento de um terceiro, prevê, como medida de prevenção da evasão fiscal, um conjunto de procedimentos que visam assegurar a administração fiscal que tal estimativa está próxima do valor da perda efetiva sofrida por um determinado ativo. Assim, no que se refere a perdas de imparidade em ativos fixos tangíveis, tal artigo exige que:

- sejam “*provenientes de causas anormais comprovadas*”;
- o sujeito passivo obtenha “*aceitação da Autoridade Tributária e Aduaneira, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excecionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respetivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos ativos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação*”
- nos casos em que o abate físico (...) ou a inutilização dos bens ocorra no mesmo período de tributação em que ocorreu a perda, seja preparado “*auto assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excecionais*”, e tal auto seja “*acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada ativo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal*” e “*seja comunicado ao serviço de finanças da área do local onde aqueles ativos se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos*”.

Tais exigências não ocorrem quando a perda, ainda que muito significativa, seja realizada em consequência da venda de ativos fixos tangíveis pois o facto de a venda resultar de uma operação realizada com uma terceira entidade retira a natureza de “estimativa” e de “valor potencial” à perda gerada.

Na verdade, sempre se poderá afirmar que os bens, quando vendidos, se encontravam em imparidade (ou seja estavam escriturados contabilisticamente no balanço por um valor superior à quantia que naquele momento se conseguiria recuperar através do seu uso ou venda). Mas, por se ter, entretanto, procedido à sua venda, o registo da perda de imparidade não foi efetivado, pois o que se optou por fazer foi vender (para sucata) tais bens. O facto de os bens se “encontrarem em imparidade” não afasta a circunstância de se estar perante uma venda (ainda que a um preço muito baixo em relação ao valor suportado com a sua aquisição) de um ativo fixo tangível.

Concluindo, a opção pela venda de um lote de bens a um preço mais baixo do que aquele que eventualmente se conseguiria vendendo cada bem separadamente não interfere no enquadramento da operação face ao previsto no Código do IRC. Como acima citado, o artigo 46.º deste Código aplica-se a transmissões onerosas efetuadas a qualquer título. Por outro lado, o artigo 31.º-B aplica-se a situações (à partida extraordinárias) em que não está envolvida uma terceira entidade que possa validar a perda de valor dos bens, razão pela qual se apresenta um conjunto de requisitos para que as perdas nele enquadráveis sejam consideradas fiscalmente. Por se estar perante uma venda que envolve um terceiro independente com o qual se operou uma transmissão onerosa, o artigo 31.º-B deixa de ser aplicável.

Diferente seria se os ativos em períodos de tributação anteriores à venda para sucata tivessem sido desreconhecidos (ou *abatidos*) do ativo. Só neste caso é que, nesses períodos, deveria ter aplicação o regime previsto no artigo 31.º-B do CIRC, sendo certo que mesmo que não se verificassem as condições do n.º 3 deste artigo, sempre haveria que aplicar o disposto no.º 7 que estabelece que *“As perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente nos termos dos números anteriores são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo ou, sem prejuízo do*

disposto no artigo 46.º, até ao período anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo”, pelo que tendo ocorrido a transmissão a perda seria sempre aceite nos termos da parte final deste número.

Considera, então, este Tribunal que a operação de venda de bens, ainda que “sucata”, com base no valor dos respetivos materiais componentes, não constitui *per si* “abate” dos bens transacionados. Acresce que a venda desses bens, ainda que “sucata”, e por preço bastante diminuto, constitui um benefício económico. Por outro lado, o regime do artigo 31.º-B do CIRC não é de aplicação automática a “sucata”, muito menos quando os bens ainda se afigurem poder deter algum benefício económico em futura alienação. Também não se afigura que tenha ocorrido qualquer tipo de acontecimento adverso e excecional comparável como os previstos no artigo 31.º-B do CIRC.

Conclui-se assim que a factualidade reconduz a operação em análise ao regime fiscal das menos-valias previsto nos artigos 46.º e seguintes do Código do IRC, conforme adequadamente considerado pelo sujeito passivo.

IV. DO MÉRITO

Decide este Tribunal coletivo julgar procedente o pedido arbitral no que respeita à ilegalidade invocada pela Requerente das liquidações de IRC e juros compensatórios relativas ao exercício de 2018 e ao indeferimento da reclamação graciosa referente a tais liquidações, determinando-se a sua anulação nessa concreta medida.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 293.836,47 (duzentos e noventa e três mil oitocentos e trinta e seis euros e quarenta e sete cêntimos).

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, fixa-se o montante das custas no valor de € 5.202,00 (cinco mil duzentos e dois euros e zero cêntimos), a cargo da Requerida.

Lisboa, 31 de Agosto de 2023

Os Árbitros,

Carla Castelo Trindade

Luísa Anacoreta

(relatora)

Adelaide Moura