

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 952/2023-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Venda de bens para sucata. Menos valias.

SUMÁRIO:

À transmissão onerosa, com destino a sucata, de um conjunto de bens, composto por ativos fixos tangíveis já utilizados que não foram objeto de abate nem de reconhecimento de perdas por imparidade, por um preço inferior ao respetivo 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 (Presidente), Ricardo Gomes Pedro e Paulo Nogueira da Costa (relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., n.º ..., ...,, Lisboa, e com o capital social de € 91.068.253,00, doravante designada por “A...” ou “Requerente”, estando abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de Lisboa ..., veio, 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.

2. A Requerente peticiona a declaração da ilegalidade e a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2022... e contra as liquidações de juros compensatórios n.º 2022... e n.º 2022..., relativas ao período de tributação de 2019, nos montantes de € 6.611.097,92 (IRC e derramas) e de € 529.823,53 (juros compensatórios) num total de € 7.140.921,45, peticionando ainda a declaração da ilegalidade e a anulação destas liquidações e o reconhecimento do direito ao reembolso do montante de € 7.140.921,45 acrescido de juros indemnizatórios pelo pagamento de imposto, contados deste 7 de fevereiro de 2023 até integral reembolso.
3. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”).
4. Em causa nos presentes autos estão:
 - i) a desconsideração para efeitos fiscais da perda (€ 323.123,44) decorrente da alienação de bens qualificada pela Requerente como uma menos valia fiscal, nos termos do art.º 46.º do CIRC e considerada afinal pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da UGC como uma perda por imparidade sujeita ao disposto no artigo 31.º-B, do CIRC, e
 - ii) a não aceitação fiscal da dedução (€ 41.009.305,05) de amortizações de direitos de uso em contratos de locação operacional (*maxime* de arrendamento).
5. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 11-12-2023.
6. A Requerida foi notificada da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 15-12-2023.
7. Os signatários foram designados como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, nos termos dos números 2, alínea a), e 3 do artigo 6.º do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e nos termos legalmente previstos.

8. Em 31-01-2024 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
9. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 20-02-2024.
10. Em 21-02-2024 foi a Requerida notificada para apresentar Resposta.
11. Em 07-03-2024, a Requerente apresentou requerimento para junção aos autos da Circular n.º 3/2024, da Direção de Serviços do IRC, que veio revogar o entendimento expresso pela AT no ponto 9 da Circular n.º 7/2020, que determinava que o período de vida útil a considerar para amortização dos direitos de uso, no seguimento da entrada em vigor da IFRS 16, correspondia ao decorrente das taxas previstas nas tabelas I e II do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, aplicável aos respetivos ativos subjacentes.
12. A Requerida juntou o processo administrativo e apresentou Resposta em 04-04-2024, na qual se defende por impugnação, e informou os autos de que, por despacho datado de 11 de março de 2024 (Proc DSIRC 88/2024), a Subdiretora-Geral do IR concluiu pela revogação parcial dos atos de liquidação adicional de IRC contestados no pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos, “revogando” a correção referente à não aceitação fiscal da dedução de amortizações de direitos de uso em contratos de locação operacional (*maxime* de arrendamento), no montante de € 41.009.305,05.
13. Consequentemente, a defesa por impugnação teve exclusivamente por objeto a correção referente à desconsideração para efeitos fiscais da perda (€ 323.123,44) decorrente da alienação de bens enquadrada pela Requerente nos termos do art.º 46.º do CIRC e considerada afinal pelos SIT da UGC como uma perda por imparidade sujeita ao disposto no artigo 31.º-B do CIRC.
14. A Requerente prescindiu da inquirição das testemunhas que tinha indicado no PPA, por comunicação feita no dia 07-06-2024.
15. No mesmo dia, o Tribunal proferiu despacho arbitral no qual dispensou a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e determinou que o processo prosseguisse com a apresentação de alegações escritas facultativas, no prazo simultâneo de 15 dias.

16. A Requerente apresentou alegações em 20-06-2024, nas quais reconhece que, na sequência da “revogação” pela Requerida da correção e liquidação na parte referente às amortizações de direitos de uso, se verifica, quanto a essa parte da liquidação e correções, a inutilidade superveniente da lide.

17. Ainda em sede de alegações, a Requerente, no que diz respeito à questão da dedutibilidade de menos-valias apuradas na venda de imobilizado corpóreo/ativo fixo tangível, reitera, no essencial, a argumentação expendida no PPA, no sentido da inadmissibilidade da posição da AT e, conseqüentemente, da ilegalidade das correções e da liquidação de IRC, incluindo derrama estadual e derrama municipal, e correspondentes juros compensatórios, na parte referente à desconsideração da menos-valia com a alienação de ativos fixos tangíveis para sucata.

18. A Requerida não apresentou alegações.

II – SANEAMENTO

19. A apresentação do pedido de pronúncia arbitral foi tempestiva.

20. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas.

21. Atendendo a que a Subdiretora-Geral do IR anulou parcialmente os atos de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios contestados no pedido de pronúncia arbitral, na parte relativa à correção referente à não aceitação fiscal da dedução de amortizações de direitos de uso em contratos de locação operacional (*maxime* de arrendamento), no montante de €41.009.305,05, verifica-se, nesta parte a inutilidade superveniente da lide.

22. Conforme referem Lebre de Freitas e Isabel Alexandre, “*a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da proveniência pretendida. Num e noutro caso, a proveniência deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado*”

visado; aqui, por ele ter sido atingido por outros meios” (Código de Processo Civil Anotado, vol. 1º, Almedina, Coimbra, 4ª edição, reimpressão 2021, página 561).

23. A inutilidade superveniente da lide configura uma exceção dilatória, a qual é causa de extinção da instância e implica a absolvição da Requerida da instância, nos termos dos artigos 277.º, alínea e), e 278.º, n.º 1, alínea e), do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

24. Assim, tendo sido anulado parcialmente [conforme terminologia adotada no artigo 165.º do CPA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT], pela Requerida, o ato impugnado, está satisfeita a pretensão da Requerente quanto a esta parte, verificando-se, quanto à mesma, a inutilidade superveniente da lide e, conseqüentemente, a absolvição da Requerida dessa parte da instância arbitral, conforme resulta dos artigos 277.º, alínea e), e 278.º, n.º 1, alínea e), do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

25. Com efeito, não pode este tribunal anular o ato na parte em que o mesmo já foi anulado administrativamente pela Requerida.

26. Não foram alegadas outras exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

27. Não se verificam nulidades.

28. Pelo que importa conhecer do mérito da causa na parte não abrangida pela anulação administrativa parcial dos atos contestados.

III – FACTOS RELEVANTES

§1. Factos provados

29. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial com sede em território nacional, constituída em 15 de maio de 1991, desenvolve a atividade no sector das telecomunicações e tem como atividade principal a exploração do serviço de telecomunicações complementares móvel terrestre, ao abrigo de uma licença

concedida pelo Governo português a que corresponde o Código de Atividade Económica (CAE) 61200 - ACTIVIDADES DE TELECOMUNICAÇÕES SEM FIO;

- b) No âmbito do IRC, a Requerente enquadra-se no regime geral de tributação e adota um período de tributação não coincidente com o ano civil, mais concretamente com início em 1 de abril e termo em 31 de março do ano seguinte, pelo que o período de tributação de 2019 da Requerente em causa nos presentes autos decorreu entre 1 de abril de 2019 e 31 de março de 2020;
- c) Em 2019, a Requerente procedeu à transmissão onerosa de bens com destino a sucata – mobiliário e equipamentos vários e de escritório, identificados na listagem constante do Anexo I do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), que aqui se dá como integralmente reproduzido, e contabilizados como ativo fixo tangível – à B..., S.A., pelo preço de € 5.811,05;
- d) Em consequência da transmissão onerosa (venda) dos referidos bens à entidade terceira B..., S.A., a Requerente apurou uma menos-valia contabilística, no montante de € 489.114,39 – refletida no campo 767 da declaração Modelo 22 de IRC respeitante ao período de tributação em causa de 2019 da Requerente – e, bem assim, uma menos-valia fiscal no montante de € 634.624,78 – a qual integra o valor de 50% (€ 317.312,39) da diferença positiva entre as mais e menos valias fiscais com intenção de reinvestimento e ajustada no campo 740 da declaração Modelo 22 do IRC do exercício de 2019 da Requerente;
- e) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2021..., de 03-02-2021, os SIT promoveram o procedimento de inspeção externa de âmbito geral ao período de tributação de 2019 da Requerente, que, para o que aqui importa, culminou nas correções constantes do RIT, que aqui se dá por integralmente reproduzido, referentes a (i) perdas verificadas com alienação de ativos fixos tangíveis considerados sucata pela Requerente e correspondente requalificação fiscal da operação – correção: € 323.123,44 e (ii) desconsideração fiscal (€ 41.686.181,61) de amortizações de direito de uso em contratos de locação operacional (*maxime* de

- arrendamento), contabilisticamente registadas pela Requerente, com fundamento na aplicação, pela primeira vez, do disposto na IFRS 16;
- f) As referidas correções deram origem à liquidação de IRC n.º 2022..., bem como às liquidações de juros compensatórios n.º 2022... e n.º 2022..., relativas ao período de tributação de 2019, nos montantes de € 6.611.097,92 (IRC e derramas) e de € 529.823,53 (juros compensatórios) num total de € 7.140.921,45;
 - g) Em 07-02-2023, a Requerente procedeu ao pagamento integral do montante liquidado (€ 7.140.921,45);
 - h) Por não concordar com as correções aplicadas pelos SIT, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida liquidação de IRC e de juros compensatórios, que foi autuada sob n.º ...2023..., a qual veio a ser indeferida em 06-09-2023, tendo sido mantidas as correções constantes do RIT;
 - i) Não se conformando com a decisão, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral, que deu origem aos presentes autos;
 - j) No decurso do presente processo arbitral, por despacho datado de 11 de março de 2024, no âmbito do Proc DSIRC 88/2024, a Subdiretora-Geral do IR concluiu pela “revogação” parcial dos atos de liquidação adicional de IRC contestados, “revogando” a correção referente à não aceitação fiscal da dedução de amortizações de direitos de uso em contratos de locação operacional (*maxime* de arrendamento), no montante de € 41.009.305,05, pugnando unicamente pela manutenção da correção fiscal de € 323.123,44, referente à alienação de bens como sucata.

§2. Factos não provados

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

§3. Motivação quanto à matéria de facto

31. Cabe ao Tribunal selecionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada [artigo 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].

32. Os factos pertinentes para a decisão são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito [cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

33. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, e as posições assumidas pelas Partes, e não contestadas, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

IV – MATÉRIA DE DIREITO

a) Questões decidendas

34. Nos presentes autos importa decidir se é, ou não, ilegal a desconsideração para efeitos fiscais da perda (€ 323.123,44) decorrente da alienação de bens qualificada pela Requerente como uma menos valia fiscal, nos termos do artigo 46.º do CIRC e considerada afinal pelos SIT da UGC como uma perda por imparidade sujeita ao disposto no artigo 31.º-B, do CIRC.

35. O tribunal terá também de apreciar e decidir se a disposição do artigo 31.º-B, n.º 1, do CIRC, com o sentido normativo de que abrangeria perdas realizadas em venda de ativos fixos tangíveis para sucata (e bem assim, o artigo 46.º, n.º 1, do CIRC, com o sentido normativo de que não abrangeria perdas realizadas em venda de ativos fixos tangíveis para sucata), é, como alega a Requerente, inconstitucional por violação do princípio da igualdade e da proibição de arbítrio, e do princípio da capacidade contributiva ou do rendimento real, previstos nos artigos 2.º, 13.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, e 104.º, n.º 2, da Constituição.

36. E, conseqüentemente, importa saber se o indeferimento da reclamação graciosa melhor identificada *supra*, quer a liquidação adicional de IRC n.º 2022 ... e as liquidações de juros compensatórios n.º 2022... e n.º 2022..., relativas ao período de tributação de 2019 da Requerente, nos montantes de € 6.611.097,92 (IRC e derramas) e de € 529.823,53 (juros

compensatórios) num total de € 7.140.921,45, padecem de vício material de violação de lei, por ilegalidade das correções que lhes subjazem.

37. A Requerente pede, ainda, a declaração da ilegalidade e a anulação das liquidações de juros compensatórios alegando insuficiência de fundamentação e ausência de culpa ou censurabilidade.

38. Em caso de procedência do pedido de pronúncia arbitral, o tribunal deverá, ainda, apreciar e decidir o pedido, formulado pela Requerente, de reconhecimento do direito ao reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

b) Posição das Partes

b.1.) Posição da Requerida

39. Entende a Requerida que se deve manter a correção fiscal *sub judice* com os fundamentos já apresentados nos procedimentos de inspeção e de reclamação graciosa.

40. Segundo a Requerida, a Requerente, no âmbito de remodelações que efetuou no período de 2019, deixou de necessitar de uma quantidade de equipamentos e mobiliário que alienou como um todo por um valor reduzido e com destino a sucata.

41. Não obstante o abate físico dos bens não ter sido levado a efeito pela Requerente, houve uma transferência dos mesmos para uma empresa especializada com vista ao seu abate, através do correspondente desmantelamento e tratamento.

42. Mostra-se, assim, evidente, segundo a Requerida, que o abate contabilístico dos bens em apreço resulta da venda dos mesmos como sucata, não se encontrando esta operação regulada pelo artigo 46.º do CIRC, porquanto o valor de aquisição de um bem – sobre o qual se calcula, em cada período, a reintegração ou amortização – não contempla o valor residual.

-
43. A Requerente, no caso concreto, decidiu que os bens em causa já não iriam ser utilizados na sua atividade, vendendo os mesmos em conjunto por um valor residual de € 5.811,05 à sociedade B..., S.A., considerando-os assim como sucata.
44. Sabendo-se que o valor residual (sucata) de um ativo fixo tangível está excluído do seu valor de aquisição, daí resulta que a venda do ativo a título de sucata constitui um rendimento tributado ao abrigo da al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIRC.
45. Por outra forma, verificando-se que os bens em questão ainda não estavam totalmente reintegrados, o valor líquido contabilístico dos mesmos apenas podia ser fiscalmente aceite mediante o cumprimento dos procedimentos regulados e identificados no artigo 31.º-B do CIRC, o que no caso concreto não ocorreu.
46. A Requerida, citando o que foi referido no âmbito da reclamação graciosa, salienta que:
- “- O equipamento foi vendido “não pela sua natureza (computadores, portáteis, mobília, mas pelo valor dos materiais que o compõe e passíveis de reciclagem conforme o interesse da indústria do tratamento de resíduos, pelo valor do seu peso”.
 - *In casu*, a não aplicação do regime das mais-valias e menos-valias resulta dos próprios factos e efeitos da operação serem enquadrados como uma imparidade e subsumíveis ao regime das perdas por imparidade em ativos não correntes previstos no artigo 31.º-B do CIRC.
 - Uma operação que se traduziu na venda de ativo fixo tangível como um todo a uma entidade terceira de tratamento de resíduos e reciclagem, pelo valor conjunto dos materiais ou matéria que o compõe (a peso) não pelos bens em si, que eram inferiores ao seu valor escriturado, individualmente considerados.
 - A não aceitação das perdas com esta operação, ou do reconhecimento como gasto fiscal “como perda por imparidade, decorre da omissão por parte da Reclamante do cumprimento dos pressupostos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 do artigo 31.º-B do CIRC no respetivo período de tributação”.
 - No que toca ao invocado Acórdão do STA, de 2020-06-03, proferido no processo n.º 01191/13.6BEALM, trata-se de uma decisão que em nada apoia a tese da Requerente.”

b.2) Posição da Requerente

47. No caso ora em apreço, estamos perante uma transmissão onerosa, por um preço livremente acordado pelas Partes, dos bens aqui em causa.
48. A UGC nunca colocou em causa que a Requerente efetivamente transmitiu a título oneroso (vendeu) aqueles bens a uma entidade terceira (a B..., S.A.) por um determinado preço (€ 5.811,05), nem nunca a UGC questionou a veracidade dos elementos declarados e contabilizados pela A... quanto ao período de tributação aqui em causa de 2019.
49. Simplesmente considera a UGC, indevidamente e injustificadamente, segundo a Requerente, que a venda de bens para sucata está excluída do âmbito de aplicação do regime das mais e menos-valias previsto no artigo 46.º do Código do IRC, o que é uma contradição nos seus próprios termos.
50. Sustenta a Requerente que, ao contrário do que defende a UGC, a venda de bens do ativo fixo tangível com destino a sucata, reciclagem ou qualquer outra forma de reaproveitamento do bem em causa ou dos respetivos componentes, não corresponde a um abate físico desse mesmo bem pelo vendedor, mas, pelo contrário, a uma transmissão onerosa (venda) e, conseqüentemente, a perda apurada pela Requerente com a referida venda constitui uma menos-valia, ao abrigo do disposto no artigo 46.º, do Código do IRC.
51. Entende a Requerente que, se em momento posterior à venda, o terceiro comprador procede, ou não, ao abate dos bens que comprou, é absolutamente indiferente e não releva para o caso aqui em apreciação.
52. A UGC apenas poderia desconsiderar o que efetivamente ocorreu (venda) com recurso aos pressupostos e requisitos da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, da LGT, sendo que nenhum esforço empreendeu a UGC para demonstrar a sua aplicação *in casu*.
53. E ainda que se concluísse como os Serviços de Inspeção Tributária que (i) o rendimento proveniente da alienação dos bens em causa deveria ser enquadrável no artigo 20.º do Código do IRC, e, bem assim, que (ii) o gasto resultante do desreconhecimento do valor líquido dos bens seria subsumível ao disposto no artigo 31.º-B, do Código do IRC, enquanto desvalorização excepcional, no que a Requerente não concede, sempre se teria de concluir

- pela incorreta aplicação, pela UGC, do regime consagrado no artigo 31.º-B, do Código do IRC, pela errada interpretação daquela disposição legal quanto à aplicação das condições exigidas no seu n.º 3.
54. É que, conforme tem sido preconizado pela jurisprudência, as condições enunciadas no n.º 3, do referido 31.º-B, do Código do IRC correspondem a requisitos de natureza meramente formal, podendo ser dispensados quando seja apresentada documentação suficiente que suporte a dedutibilidade do gasto.
55. No caso *sub judice*, não tendo a Requerente procedido ao abate físico dos bens em causa, encontrava-se conseqüentemente impossibilitada de proceder ao cumprimento das condições exigidas pelo n.º 3, do artigo 31.º-B, do Código do IRC.
56. Não se colocando, por outro lado, dúvidas quanto ao destino dos bens (venda a terceiro), como resultou comprovado no procedimento de inspeção tributária e no subseqüente procedimento de reclamação graciosa.
57. Motivo pelo qual, por errada interpretação e aplicação do artigo 31.º-B, do Código do IRC, é ilegal a recusa da UGC quanto à dedução como gasto do montante de € 323.123,44 pelo desconhecimento do valor líquido dos bens em causa, ilegalidade essa de que enfermam as subseqüentes liquidações de IRC e juros compensatórios, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que constituem o objeto do Pedido de Pronúncia Arbitral.
58. A Requerente alega, ainda, ser inconstitucional a atuação da UGC, por violação dos princípios da justiça, da verdade material, da capacidade contributiva e da proporcionalidade [consagrados nos artigos 13.º, 18.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)], e por violação da cláusula geral anti-abuso (artigo 38.º, da LGT), cuja disposição materialmente aplicou (desconsideração de compra e venda) sem verificação dos requisitos e pressupostos para aplicação da mesma.
59. Um outro vício desta correção da AT e correspondente liquidação de imposto e juros, radica no afastamento, pela AT, da aplicação do artigo 46.º do CIRC e na imposição da aplicação do artigo 31.º-B do CIRC, mas tendo aplicado este somente nas correções de que resultava mais imposto, tendo omitido a aplicação do mesmo na parte em que lhe prejudicava essa receita adicional.

c) Apreciação

60. A alínea a), do n.º 1, do artigo 46.º do CIRC estipula o seguinte:

“1 — 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 afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, respeitantes a:

a) Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda;

[...]” [sublinhado adicionado].

61. Os n.ºs 1 e 3 do artigo 31.º-B do CIRC, por seu lado, dispõem o seguinte:

“1 - 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.

[...]

3 - Quando os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais dos ativos e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização ocorram no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos ativos, corrigido de eventuais valores recuperáveis, pode ser aceite como gasto do período, desde que:

a) Seja comprovado o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, através do respetivo auto, assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais;

b) O 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;

c) 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;

[...].”

62. Refira-se, ainda, a norma o parágrafo 1., na NCRF 12 “Imparidade de ativos”, cujo texto é o seguinte:

“[...] 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.”

63. Resulta dos factos dados como provados que a Requerente procedeu, efetivamente, à transmissão onerosa de um conjunto de bens com destino a sucata.

64. A circunstância de os bens vendidos serem destinados a sucata não configura um abate físico dos mesmos pela Requerente, nem altera a natureza da operação realizada – transmissão onerosa.

65. Pelo que não se identifica qualquer razão para excluir o resultado da operação realizada do âmbito de aplicação do artigo 46.º do CIRC, que no seu n.º 1 refere de forma expressa, como mencionado *supra*, qualquer que seja o título a que se opere a transmissão onerosa – saliente-se o carácter bastante abrangente desta expressão – subjacente à mais ou menos valia apurada.

66. Ademais, cumpre salientar que o artigo 46.º do CIRC exclui expressamente do conceito de mais ou menos-valias fiscais as resultantes de transmissões onerosas de operações específicas, pelo que se a intenção do legislador fosse igualmente a de excluir operações como a que foi levada a cabo pela Requerente, tê-lo-ia feito pela sua inclusão no n.º 6 da referida norma, considerando o disposto no artigo 9.º do Código Civil.

67. Sobre a mesma questão pronunciou-se o tribunal arbitral constituído no âmbito do processo n.º 64/2023-T, cuja fundamentação se subscreve, e que tem o seguinte teor:

“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 depreciables 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 excepcional 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.”

68. Com os fundamentos expostos, conclui-se pela ilegalidade das correções efetuadas pela Requerida decorrentes da desconsideração para efeitos fiscais da perda (€ 323.123,44) resultante da alienação de bens qualificada pela Requerente como uma menos valia fiscal,

nos termos do artigo 46.º do CIRC e considerada afinal pelos SIT da UGC como uma perda por imparidade sujeita ao disposto no artigo 31.º-B, do CIRC.

69. Daqui decorrendo a ilegalidade das liquidações contestadas.

70. Ficando satisfeita a pretensão da Requerente, dispensa-se, por desnecessária, a apreciação dos demais vícios invocados pela mesma.

71. De acordo com o disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT, “[a] *decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários [...] [r]estabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.

72. Consequentemente, e tendo ficado provado que a Requerente procedeu ao pagamento do montante a que se referem as liquidações contestadas, reconhece-se o direito da Requerente ao respetivo reembolso.

73. Acresce que, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, “[s]ão *devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

74. Este Tribunal reconhece, igualmente, que a ilegalidade da liquidação em causa nos presentes autos resultou de erro imputável aos serviços da AT, de acordo com os fundamentos expressos *supra*, pelo que são devidos juros indemnizatórios, conforme determinado pelo n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

75. Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento do imposto pela Requerente até ao integral reembolso, por aplicação da taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

V – DECISÃO

Decide este Tribunal coletivo:

- a) Julgar procedente a inutilidade superveniente da lide na parte relativa à correção referente à não aceitação fiscal da dedução de amortizações de direitos de uso em contratos de locação operacional, com a consequente absolvição da Requerida dessa parte da instância arbitral, nos termos acima expostos.
- b) Julgar procedente o pedido arbitral no que respeita à ilegalidade invocada pela Requerente das liquidações de IRC e juros compensatórios relativas ao exercício de 2019 e ao indeferimento da reclamação graciosa referente a tais liquidações, determinando-se a anulação de tais atos, na concreta parte relativa à correção referente às perdas verificadas com alienação de ativos fixos tangíveis considerados sucata.
- c) Condenar a Requerida no reembolso à Requerente do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima fixados.
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI – VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **7.140.921,45**.

VII – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **89.046,00**, nos termos da *Tabela I* anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de julho de 2024

A Árbitra Presidente,

Carla Castelo Trindade

O Árbitro Adjunto,

Ricardo Gomes Pedro

O Árbitro Adjunto,

Paulo Nogueira da Costa

(Relator)