

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 252/2023-T**

**Tema: IRC. Depreciações dedutíveis para efeitos fiscais. Provisões para garantias a clientes.**

**Sumário:**

I – Tendo sido celebrado um contrato de arrendamento do edifício destinado à instalação e exploração de um *health club*, por um prazo de dez anos, e encontrando-se previsto que o contrato de arrendamento fosse renovado uma única vez e de forma automática por igual período, se não fosse objeto de oposição pela locatária, e renovados automática e sucessivamente, por períodos de cinco anos, no caso de não oposição de qualquer das partes, não pode considerar-se que o período de vida útil do imóvel, para efeito do cálculo da depreciação, nos termos do disposto no artigo 30.º, n.º 1, do CIRC, seja o correspondente ao prazo de vigência inicial do contrato, quando o contrato de arrendamento, em condições de normalidade, poderia ser sucessivamente renovado;

II – Nestas circunstâncias, a taxa de depreciação anual aplicável não poderá ser a de 10% sobre o valor de construção, considerando um prazo de vida útil do ativo de dez anos correspondente ao período de vigência inicial do contrato de arrendamento, mas a taxa genérica da Tabela II anexa ao Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, no Grupo referente a edifícios comerciais ou administrativos, cuja taxa de depreciação prevista é de 2% para uma vida útil de 50 anos;

III – A provisão anual de garantias a clientes relativamente a imóveis alienados tem como limite, nos termos do n.º 5 do artigo 39.º do CIRC, uma percentagem não superior à proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nesses mesmos períodos, não podendo ser aplicada, para esse efeito, uma percentagem de 5% ao valor total das vendas realizadas;

IV – Nos termos da mesma disposição legal, a provisão anual para obras de reparação e conservação, no âmbito de um contrato de arrendamento não habitacional, deverá ser calculada

com base no histórico das prestações de serviços realizadas, e segundo a proporção aí definida, e, como tal, o seu apuramento não pode ser determinado pela aplicação da percentagem de 5% ao custo de construção do edifício arrendado.

V – No caso de inexistirem quaisquer encargos com prestação de serviços nos períodos de tributação anteriores, a provisão não poderia ter sido determinada com base no custo de produção mas por referência ao montante global das prestações de serviços realizadas no ano em causa.

## DECISÃO ARBITRAL

### I – Relatório

1. A... S.A., titular do NIPC ..., com sede social sita na Rua ..., ..., ..., União das freguesias de ..., ... e ..., ...-... Porto, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos atos tributários de liquidação de IRC n.ºs 2021..., 2021..., 2021 ... e 2021..., incidentes sobre os exercícios fiscais de 2017, 2018, 2019 e 2020, de que resultaram os valores a pagar, respetivamente, de € 143.549,63, € 50.904,97, € 48.115,33 e € 46.679,16, bem como as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas contra eles deduzida.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade anónima que tem como objeto social a construção civil e obras públicas, urbanizações, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim.

A B..., S.A. (actualmente denominada. C..., S.A.) era uma sociedade comercial que tem como objeto social a exploração de centros para a prática desportiva e para a manutenção da

2.

---

saúde, nomeadamente *health clubs*, e na prossecução das suas atividades, contratou com a Requerente a construção de um edifício destinado à instalação de um *health club*, num imóvel sito na Rua ..., n.ºs ... e ..., União das freguesias de ..., ... e ..., do município do Porto.

Na sequência, as Partes celebraram um contrato-promessa de arrendamento, pelo qual a Requerente se vinculou a suportar as despesas inerentes à construção do ginásio e, a título de *fit-out*, de um montante de € 1.300.000,00.

Concluída a obra e emitido o alvará de licença de utilização, em 2 de setembro de 2016, as Partes celebraram o contrato de arrendamento para fins não habitacionais, pelo qual se convencionou que o locado se destina à instalação e exploração pela Segunda Contraente da atividade de um exploração e/ou gestão de um *health club* com todas as valências e serviços comumente associados, não lhe podendo ser dado uso diverso sem consentimento prestado por escrito pela Primeira Contraente.

Mais se estipulou que o arrendamento seria celebrado pelo prazo de 123 meses, sem prejuízo de se prever uma única renovação, e que haveria um período de carência de renda de 3 meses, pelo que a primeira renda mensal apenas se tornou devida em 2 de janeiro de 2017.

No âmbito de procedimentos inspetivos referentes aos períodos de tributação de 2017, 2018, 2019 e 2020, a Autoridade Tributária determinou uma correção tributária por considerar não dedutíveis as depreciações contabilizadas com referência ao edifício sito na Rua ..., a uma taxa de depreciação de 10% (correspondente a € 254 386,70 por referência ao custo de aquisição de € 2 543 867,03), por entender que o imóvel em questão tem enquadramento na Tabela II – Taxas genéricas, “Grupo 1 – Imóveis”, “Código 2015 – edifícios comerciais ou administrativos”, cuja taxa máxima de depreciação prevista é de 2%.

Em relação ao período de tributação de 2017, os serviços inspetivos igualmente desconsideraram uma provisão para garantias a clientes, no montante € 378.293,35, por entenderem que a quantificação da provisão de garantia a clientes no âmbito do contrato de

3.

arrendamento suscita dúvidas, na medida em que a percentagem de 5% foi aplicada ao custo de aquisição/produção do imóvel, quando o artigo 39.º, n.º 5, do Código de IRC (CIRC) determina que, para efeitos de determinação do valor fiscalmente aceite, tal percentagem seja aplicada ao montante das vendas e prestações de serviços, o que significa que a aplicação da referida percentagem deveria ter incidido sobre o montante global das prestações de serviços realizadas à B..., S.A., com respeito ao dito contrato de arrendamento, que, no período de 2017, ascendeu a € 418.000,00.

Como resulta das disposições dos artigos 29.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do CIRC, são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais, entre outros, os ativos fixos tangíveis, sendo que o cálculo das depreciações e amortizações dos ativos é definido, em regra, pelo método da linha reta, atendendo ao seu período de vida útil.

No caso, a vida útil da construção tem por base o prazo de duração do contrato de arrendamento, fixado em dez anos, implicando uma taxa de depreciação anual de 10% aplicada ao valor total de construção de € 2.543.867,03, o que origina uma quota de depreciação anual de € 254.386,70.

Sucedem que os serviços inspetivos consideraram aplicável a taxa de máxima de 2%, tendo por referência um período de vida útil de 50 anos, com base na Tabela II anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, sustentando essa posição no preceituado no artigo 31.º, n.º 1, do CIRC, que remete a fixação das taxas de depreciação ou amortização para o decreto regulamentar, tendo por base, designadamente, o custo de aquisição ou de produção.

Uma tal interpretação contende com o fato de estarmos perante um edifício adaptado para as necessidades operacionais da locatária, cujo contrato de arrendamento para fins não habitacionais foi celebrado por um período de 123 meses, e, nesse sentido, a Autoridade Tributária incorre em vício de violação de lei na medida em que desconsidera o conceito de

---

“vida útil” aplicável ao caso concreto e inobserva o disposto no artigo 30.º, n.º 1, do CIRC, tal como o artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009.

Por outro lado, os serviços de inspeção consideraram o facto de o edifício se encontrar contabilizado pelo valor global do seu custo de construção, sem qualquer discriminação ou autonomização das edificações e equipamentos que o integram, impossibilitando a aplicação de outras taxas de depreciação que não a especificamente prevista para imóveis, e que, em qualquer caso, o edifício em apreço, com as edificações e equipamentos que integram, constitui “um todo, uma universalidade de facto que não é suscetível de utilização independente e também, nessa medida, não faria sentido a relevação contabilística das respetivas componentes separadamente”.

Ora, uma falta de desdobramento do valor de construção não poderia servir para fundamentar as correções tributárias, e, para além disso, segundo o artigo 206.º, n.º 1, do Código Civil, as universalidades de facto são “a pluralidade de coisas móveis que, pertencendo à mesma pessoa, têm um destino unitário”, e o próprio n.º 2 desse artigo ressalva que as “coisas singulares que constituem a universalidade podem ser objeto de relações jurídicas próprias.

Pelo que a correção tributária, efetuada com tais fundamentos viola os princípios da verdade material, do inquisitório, da imparcialidade, da justiça, bem como da tributação assente no lucro real.

No tocante à correção tributária referente às provisões para garantias a clientes, os serviços de inspeção invocam o artigo 39.º, n.º 5, do CIRC, segundo o qual “[o] montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 desse artigo é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três

períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos”.

Ora, a proporção decorrente deste comando normativo só poderá ser aplicada nas situações em que exista um histórico de vendas ou prestações de serviços no triénio anterior ao ano em causa e não havendo qualquer histórico nesse período, a norma não tem aplicação.

Acresce que a tributação das empresas assenta fundamentalmente sobre o seu rendimento real, sendo uma das componentes para o seu cálculo os gastos incorridos ou estimados. E o certo é que a Requerente incorreu em despesas a título de garantia no valor de € 459.166,73, o que demonstra que se justificava a constituição da provisão e, por essa razão, a correção é manifestamente ilegal, e, em última instância, inconstitucional.

Por outro lado, os serviços de inspeção recusaram a constituição da provisão para garantias a clientes, no montante de € 378.293,35, tendo-a incluído nas correções tributáveis que constam do Relatório da Inspeção do ano de 2017, e que acresceu à matéria coletável relativa ao ano de 2017.

No entanto, no exercício de 2018, a Requerente havia reduzido aquela provisão em € 126.097,78, por considerar que já havia decorrido um ano sobre a sua constituição e o risco havia diminuído, e em razão desta reversão, esta verba foi tributada nesse exercício, tendo contribuído para a determinação da matéria coletável da Requerente como um proveito tributável.

Ora, dado que a provisão constituída em 2017 não foi aceite pela Autoridade Tributária, o que desencadeou a sua tributação integral, impunha-se que tivesse sido anulado o efeito negativo no exercício de 2018, reduzindo à matéria coletável a importância de € 126.097,78, sob pena de se verificar uma duplicação de coleta.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, referindo-se às depreciações, considera que o período de vida útil do edifício que foi objeto de arrendamento não se esgota ao fim de 10 anos, visto que, desde logo, o contrato de arrendamento previa a sua renovação por uma única vez, por igual período, e mesmo que o referido contrato tivesse o seu termo naquele período inicial, nada obstava que o local pudesse ser arrendado a outra empresa para o mesmo tipo de atividade, ou ainda sofrer obras de adaptação para o exercício de outras atividades que não a prevista no contrato de arrendamento.

Para efeito do apuramento de gastos referentes a depreciações fiscalmente relevantes, dever-se-á atender ao disposto nos artigos 29.º a 34.º do CIRC e ainda ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IRC, são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis e intangíveis. Sendo o imóvel em causa um ativo fixo tangível, tem enquadramento na Tabela II - Taxas genéricas, “Grupo 1 – Imóveis” - “Código 2015 – Edifícios Comerciais ou Administrativos”, anexa ao Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, com uma taxa máxima de depreciação prevista é de 2 %.

E mesmo que possa ser feita uma discriminação ou autonomização dos valores referentes às edificações e dos equipamentos que o integram, tal não consta dos registos contabilísticos da Requerente, pelo que fiscalmente não pode ser aplicada outra taxa de depreciação que não seja a prevista especificamente para imóveis.

Acresce que, no caso em apreço, a não aceitação em termos fiscais das depreciações contabilizadas em excesso, de acordo com o período de vida útil estimado, não obsta a que as mesmas possam ser deduzidas ao lucro tributável de IRC em períodos de tributação posteriores, desde que não ultrapassem as quotas máximas de depreciação definidas para o mesmo bem.

No que se refere à provisão para garantias dos clientes, a Requerente não efetuou, no âmbito do procedimento inspetivo, a prova documental da proporção entre a soma dos encargos efetivamente suportados nos 3 últimos períodos de tributação (2015 a 2017) e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efetuadas nesses mesmos períodos. E a documentação junta ao pedido arbitral, pretensamente destinada a fazer essa demonstração, não respeita ao período mencionado.

E, assim, não se mostram reunidos os requisitos mencionados no n.º 5 do artigo 39.º do CIRC.

Relativamente à redução da provisão no montante de € 126.097,78 (2018), a Autoridade Tributária considera que esse montante foi objeto de tributação por duas vezes, uma vez que não foi aceite fiscalmente como gasto fiscal em 2017, e, por outro lado, foi levado a rendimentos no ano de 2018 em resultado da reversão da provisão, não tendo sido deduzido para efeitos de apuramento do resultado tributável.

E, deste modo, sendo de manter a correção efetuada, no período de tributação de 2017, no montante de € 378.293,35, referente à constituição de provisão para garantias a clientes, por incumprimento dos requisitos mencionados no n.º 5 do artigo 39.º do CIRC, atendendo à comprovada reversão de parte dessa provisão registada contabilisticamente em 2018 (€ 126.097,78), e que afetou positivamente o resultado líquido e fiscal declarado pela Requerente, assiste-lhe razão, nessa parte, sendo de efetuar uma dedução deste montante para efeitos de apuramento do resultado tributável de 2018.

2. Por requerimento de 25 de setembro de 2023, a Requerente prescindiu das declarações de parte requerida na petição inicial, e por despacho arbitral de 3 de outubro de 2023, o processo prosseguiu para alegações pelo prazo sucessivo de dez dias.

Em alegações, as partes reiteraram as suas anteriores posições.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária nos termos regulamentares.

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 RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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 RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21 de junho de 2023.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

## **II - Fundamentação**

### **Matéria de facto**

4. A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte.

- A) A Requerente é uma sociedade anónima que tem como objeto social a construção civil e obras públicas, urbanizações, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, com o CAE principal 41200 - Construção de edifícios (residenciais e não residenciais), e o CAE 68200 - arrendamento de bens imobiliários e o CAE 68100 - compra e venda de bens imobiliários.
- B) A B..., S.A. tem como objeto social a “exploração de centros para a prática desportiva e para a manutenção da saúde, nomeadamente *health clubs*, SPA, *fitness centres*, centros de ténis e *squash*, centros de balneoterapia e talassoterapia e piscinas e a prestação dos serviços respetivos, incluindo musculação, ginástica, dança, artes marciais, massagem, estética, nutricionismo”.
- C) A Requerente é proprietária e possuidora de um prédio misto, sito na União das freguesias de..., ... e ..., município do Porto, inscrito na matriz predial sob os artigos ... urbano e ... rústico, e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º .../... .
- D) A B..., S.A., propôs à Requerente, para o prédio mencionado na alínea antecedente, que esta procedesse à construção de um edifício destinado a ser ali instalado um *health club*, dispondo-se a celebrar com esta um contrato-promessa de arrendamento para fins não habitacionais.
- E) O contrato-promessa de arrendamento, que constitui o documento n.º 23 junto ao pedido, e aqui se dá como reproduzido, foi celebrado em 26 de fevereiro de 2016, nele figurando a Requerente como locadora e a B..., S.A. como locatária.
- F) No contrato-promessa de arrendamento, a Requerente vinculava-se expressamente a realizar e suportar os custos de todos os trabalhos, respeitando integralmente o cumprimento o projeto de arquitetura, e assumiu ainda a despesa a título de *fit out* no montante de € 1.300.000,00 (cláusula segunda, n.º 4).

- G) No contrato-promessa de arrendamento igualmente se previa que, concluídos os trabalhos, competia à B..., S.A. a marcação da data para celebração do contrato prometido (cláusula quarta, n.º 1).
- H) O contrato de arrendamento para fins não habitacionais, que constitui o documento n.º 16 junto ao pedido, e aqui se dá como reproduzido, foi celebrado após a conclusão das obras, em 2 de setembro de 2016, pelo prazo de 123 meses, com início naquela data, tendo-se acordado na concessão de um período de carência de 3 meses, atendendo à necessidade de instalar todo o equipamento e realizar os testes necessários e convenientes ao início da atividade (cláusula segunda, n.ºs 1 e 2).
- D) O locado destina-se à instalação e exploração, pela segunda contraente, da atividade de exploração e/ou gestão de um *health club* com todas as valências e serviços comumente associados, nomeadamente SPA, *fitness center*, centro de ténis e *squash*, centro de balneoterapia e piscina, a prestação dos serviços respetivos, incluindo musculação, ginástica, artes marciais, massagem, estética e nutricionismo, bem como à prática de atividades diversas de natureza desportiva, lazer e afins, corrente e habitualmente desenvolvidas, atual ou futuramente em espaços designados por *health clubs*, não lhe podendo ser dado uso diverso sem consentimento prestado por escrito pela primeira contraente
- J) O valor das rendas mensais, para o período da sua vigência inicial do contrato era de € 38.000,00, para os 1.º e 2.º anos, e de € 40.500,00, para os 3.º a 10.º (cláusula quinta, n.º 1).
- K) Para o período correspondente à duração da eventual primeira renovação do contrato, a renda de mensal estipulada era de € 28.650,00 (cláusula quinta, n.º 2).
- L) Na cláusula segunda, n.º 4, consta ainda que, decorrido o prazo de vigência inicial estabelecido nos termos do n.º 1 da mesma cláusula, o contrato de arrendamento será renovado uma única vez e de forma automática por igual período, se não for objeto de oposição à renovação deduzida pela segunda contraente.

- M) Ainda nos termos da cláusula segunda, n.º 6, prevê-se que, decorrida quer a vigência inicial, quer o prazo da primeira renovação, o contrato de arrendamento renovar-se-á, automática e sucessivamente, por períodos de cinco anos, desde que nenhum das Partes se oponha mediante comunicação escrita.
- N) No período de tributação de 2017, o sujeito passivo constituiu uma provisão para garantias a clientes no montante € 378.293,35, que se traduziu no reconhecimento de um passivo (subconta 292) e de um gasto (subconta 6725), conforme o seguinte quadro:

Descrição	Valor
Garantia Construção	251 100,00 €
Garantia Ginásio	127 193,35 €

- O) “Garantia construção”, no valor de € 251.100,00, respeita a provisão de garantias a clientes com referência aos imóveis alienados em 2017, que se encontram identificados no ponto II.C.4 do Relatório de Inspeção Tributária relativo a esse período de tributação, e resulta da aplicação de percentagem de 5% ao somatório dos respetivos preços de venda, no total de € 5.022.000,00;
- P) “Garantia ginásio”, no valor de € 127.193,35, respeita a provisão de garantia a clientes no âmbito do contrato de arrendamento não habitacional celebrado com a B..., S.A., e resulta da aplicação da percentagem de 5% ao respetivo custo de construção do edifício arrendado, no total de € 2.543.867,03.
- Q) A cláusula quarta do contrato de arrendamento não habitacional, sob a epígrafe “Impostos, Taxas e Encargos de Reparação e Conservação”, no seu n.º 2, estabelece que a “Primeira Contraente será responsável pela realização de quaisquer obras de reparação ou conservação, com referência à estrutura (esqueleto ou armação da construção) do locado ou resultantes de defeitos de construção”.
- R) No exercício de 2017, a Requerente efetuou prestações de serviços, ao abrigo da garantia prevista na cláusula quarta, n.º 2, do contrato de arrendamento, no montante de € 418.000,00.

- S) A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo de âmbito parcial, referente ao exercício de 2017, limitado inicialmente ao IRC e tornado extensivo posteriormente ao IVA, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2019... .
- T) Da ação inspetiva, resultaram “correções à matéria tributável de natureza meramente aritmética, em sede de IRC, incidentes sobre depreciações fiscalmente não dedutíveis e provisões para garantias aos clientes, no valor total de € 581.074,28.
- U) O Relatório de Inspeção Tributária, na parte relevante, é do seguinte teor:

### III.A. Resultado tributável em IRC

#### III.A.1. Depreciações fiscalmente não dedutíveis

1. No período de tributação de 2017, o sujeito passivo contabilizou a seguinte quota anual de depreciação (subconta 4382) com referência ao edifício sito na Rua..., ao abrigo do disposto nos artigos 29.º e seguintes do CIRC, bem como do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro:

Descrição	Custo de Aquisição	Quota de depreciação
Edifício U Terreno	3 000 000,00 €	- €
Edifício U Construção	2 543 867,03 €	254 386,70 €

2. Estando em causa um imóvel, determina a alínea b) do n.1 do artigo 34.º do CIRC, bem como o n.1 do artigo 10.º do decreto regulamentar (DR) n.º 25/2009, de 14 de setembro, que não é aceite como gasto a depreciação na parte correspondente ao valor do terreno, sendo que no caso em apreço o sujeito passivo optou por não reconhecer contabilisticamente qualquer depreciação relativa ao valor atribuído ao terreno.

3. Mais, dos elementos contabilísticos, bem como do mapa de amortizações e depreciações relativo período de tributação de 2017, resulta que, para efeitos de depreciação do imóvel, o sujeito passivo aplicou uma taxa de depreciação de 10%, a qual é claramente superior à taxa máxima de depreciação definida para esta espécie de ativo no DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, que regula a determinação da quota anual

de depreciação que pode ser aceite como gasto em cada período de tributação (cfr. n.1 do artigo 31.º do CIRC).”.

4. De acordo com esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo, atendendo aos requisitos da atividade a desenvolver nas instalações, foi necessário projetar a construção de modo a satisfazer as necessidades operacionais do “Health Club B...” e, por conseguinte, o edifício foi dotado de uma série de características e equipamentos específicos (ver relação de trabalhos mínimos específicos para Health Club apresentada pelo sujeito passivo em Anexo I), relativamente aos quais o DR 25/2009, de 14 de setembro, prevê taxas de depreciação superiores a 10%, não o fizeram em virtude de o contrato de arrendamento ao abrigo do qual o imóvel se encontra a ser explorado ter uma duração de 10 anos.

5. Ora, o edifício encontra-se contabilizado pelo valor global do seu custo de construção, sem qualquer discriminação ou autonomização das edificações e equipamentos que o integram, impossibilitando, dessa forma, a aplicação de outras taxas de depreciação que não a especificamente definida para imóveis. Em qualquer caso, é de realçar que o edifício em apreço, com as edificações e equipamentos que o integram, constitui um todo, uma universalidade de facto que não é suscetível de utilização independente e também, nessa medida, não faria sentido a relevação contabilística das respetivas componentes separadamente.

6. Assim, o imóvel em questão tem enquadramento na Tabela II – Taxas genéricas (anexa ao DR n.º 25/2009), “Grupo 1 – Imóveis”, “Código 2015 – edifícios comerciais ou administrativos”, cuja taxa máxima de depreciação prevista é de 2%. Assim, no cálculo da quota de depreciação do imóvel, o sujeito passivo pode utilizar, no máximo, aquela taxa, a que corresponde uma vida útil mínima de 50 anos, de acordo com o n.2 do artigo 3.º, conjugado com o n.3 do artigo 5.º ambos do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro.”.

7. Nessa medida, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto fiscal em cada período de tributação ascende a € 50.877,34 (= 2.543.867,03 € x 2%), donde resulta a desconsideração, no apuramento do lucro tributável do período de tributação de 2017, da parte da depreciação contabilizada que excede aquele montante:

Depreciação contabilizada	Depreciação fiscalmente aceite	Depreciação fiscalmente não aceite
1	2	(1-2)
254 386,70 €	50 877,34 €	203 509,36 €

8. De sublinhar que o facto de a depreciação contabilizada de acordo com a estimativa do período de vida útil definida pelo sujeito passivo nos termos da NCRF 7 não ser aceite em termos fiscais porquanto o período de vida útil estimado é inferior ao período de vida útil determinado pela taxa prevista nas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009 não obsta a que essas depreciações contabilizadas em excesso possam ser deduzidas ao lucro tributável em períodos de tributação posteriores, desde que não ultrapassem as quotas máximas de depreciação para esse bem, sem necessidade de efetuar qualquer outro procedimento (cfr. artigo 20.º do referido DR).”.

### III.A.2. Provisões para garantias a clientes

1. No período de tributação de 2017, o sujeito passivo constituiu uma provisão para garantias a clientes no montante € 378.293,35, que se traduziu no reconhecimento de um passivo (subconta 292) e de um gasto (subconta 6725) nesse montante, conforme documento n.º 10004 do Diário 1, de 31/13/2017:

Descrição	Valor
Garantia Construção	251 100,00 €
Garantia Ginásio	127 193,35 €

2. O reconhecimento de uma provisão (passivo e gasto) com referência a garantias a prestar a clientes está previsto na NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

3. Desde logo, uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta (cfr. parágrafo 8 da NCRF 21), ou seja, trata-se de uma obrigação presente que implica saídas futuras de recursos que incorporam benefícios económicos, mas para o qual não se conhece com certeza o momento ou quantia desta saída de recursos.
4. O reconhecimento de provisões desta natureza (enquanto passivo e gasto), resulta de existir uma obrigação presente (legal ou construtiva) que com alguma probabilidade irá originar a saída de recursos da empresa e cujo custo possa ser estimado com fiabilidade, nos termos parágrafo 13 da NCRF 21, sendo que uma obrigação legal presente poderá resultar de um contrato da legislação em vigor ou de outra operação da lei (cfr. parágrafo 8 da mesma norma).
5. Mais, a NCRF 21 permite que a estimativa do passivo (e do gasto), no que concerne à provisão de garantias a clientes, seja efetuada de acordo com o histórico (se existir) dos encargos normalmente incorridos com essas substituições e reparações no âmbito da garantia, cfr. respetivo parágrafo 37. Se ou quando deixar de existir a obrigação presente referente à garantia a prestar a cliente, ou esta for reduzida por se ter alterado a estimativa dos encargos a incorrer, deve reverter-se a provisão (cfr. parágrafo 58 da NCRF 21). De salientar, ainda, que, nos termos do parágrafo 60 da norma contabilística, uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.”.
6. Do ponto de vista fiscal, o CIRC acompanha o tratamento contabilístico preconizado pela NCRF 21, aceitando como gasto fiscal as provisões para garantias a clientes, desde que esta garantia esteja prevista no contrato de venda dos bens, conforme disposto na alínea b) do n.1 do artigo 39.º desse código. No entanto, o n.5 do mesmo articulado legal estabelece um limite fiscal a tais gastos, aceitando apenas o montante «determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos.»

7. Desta disposição resulta que, para efeitos de cálculo do limite que pode ser fiscalmente aceite é necessário conhecer o histórico de encargos com garantias respeitantes a vendas e prestações de serviços nos últimos três períodos de tributação. Segundo o entendimento plasmado pela administração tributária na Circular n.º 10/1011, de 5 de maio, da Direção de Serviços do IRC (DSIRC), a referência aos «últimos três períodos de tributação» permite considerar os dados do período em que se está a constituir ou reforçar a provisão (ano N) e dos dois períodos anteriores (anos N-1 e N-2), uma vez que no final do período de tributação N são já conhecidas as vendas

e as prestações de serviços desse período, bem como os encargos suportados com garantias a clientes.

8. Logo, se o gasto referente à provisão de garantias a clientes for registado contabilisticamente por um valor superior à determinação prevista no n.5 do artigo 39.º do CIRC, nomeadamente por não terem existido encargos efetivamente suportados com garantias, este não é aceite como gasto fiscal, havendo que acrescer essa diferença no Campo 721 do Quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22 do IRC.

9. De modo semelhante, a parte da provisão que não deva subsistir por não ter sido acionada a garantia deve ser revertida conforme normativos contabilísticos e fiscais, sendo considerada rendimento do respetivo período de tributação (cfr. n.4 do artigo 39.º do CIRC).”.

10. No caso em apreço, o montante reconhecido como gasto, a título de provisão, decompõe-se da seguinte forma:

- a) “Garantia construção”, no valor de € 251.100,00, respeitante a provisão de garantias a clientes com referência aos imóveis alienados em 2017, em resultado da aplicação de percentagem de 5% ao somatório dos respetivos preços de venda (€ 5.022.000,00);
- b) “Garantia ginásio”, no valor de € 127.193,35, relativo a provisão de garantia a clientes no âmbito do contrato de arrendamento não habitacional com referência ao imóvel sito na R. ..., no Porto, em resultado da aplicação da percentagem de 5% ao respetivo custo de aquisição/produção (€ 2.543.867,03).

11. Estamos, assim, perante:

a) Uma obrigação legal decorrente do regime jurídico da venda de bens de consumo criado pelo Decreto-Lei n.º 64/2003, de 8 de abril, e alterado pelo Decreto-Lei n.º 84/2008, de 21 de maio, que determina um prazo de garantia de 5 anos para os bens imóveis (cfr. artigo 3.º n.2).

b) Uma obrigação contratual assumida pelo sujeito passivo no âmbito do contrato de arrendamento não habitacional celebrado com a “C..., S.A.”, que prevê a realização de quaisquer obras de reparação ou conservação com referência à escritura (esqueleto ou armação da construção) ou resultantes de defeitos de construção (cfr. ponto 2 da cláusula quarta)”.

12. Desde logo, a quantificação da provisão de garantia a clientes no âmbito do contrato de arrendamento suscita dúvidas, na medida em que a percentagem de 5% foi aplicada ao custo de aquisição/produção do imóvel, quando a norma determina que, para efeitos de determinação do valor fiscalmente aceite, tal percentagem seja aplicada ao montante das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia (cfr. n.5 do artigo 39.º do CIRC), o que significa que a aplicação da referida percentagem deveria ter incidido sobre o montante global das prestações de serviços realizadas à “C..., S.A.” com respeito ao dito contrato de arrendamento, que, no período de 2017, ascendeu a € 418.000,00 (cfr. subconta 72113).

13. Por conseguinte, deveria ter sido contabilizada uma provisão de garantia a clientes no âmbito do contrato de arrendamento no montante de € 20.900,00 (=418.000,00 € x 5%), sem prejuízo da eventual discussão da legitimidade da percentagem aplicada.

14. Por outro lado, atento o limite que o n.5 do artigo 39.º do CIRC impõe na quantificação da provisão a clientes, o sujeito passivo foi notificado, em 06/05/2021, na pessoa do administrador único D..., para demonstrar documentalmente a proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação (i.e. 2015, 2016 e 2017) e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nesses mesmos períodos.

15. Porém, o sujeito passivo não identificou, nem demonstrou ter suportado qualquer encargo derivado de garantias a clientes nos três últimos períodos de tributação, donde resulta que, atendendo ao disposto no n.5 do artigo 39.º do CIRC, a provisão de garantia a clientes contabilizada no período de tributação de 2017, no montante de € 378.293,35, não é fiscalmente dedutível e deveria ter sido acrescida no Campo 721 do Quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22 do IRC com referência ao período de tributação de 2017”.
- V) A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo de âmbito parcial, referente aos exercícios de 2018, 2019 e 2020, credenciado pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2021..., OI2021... e OI2021... .
- W) Da ação inspetiva, resultaram “correções à matéria tributável de natureza meramente aritmética, em sede de IRC, incidentes sobre depreciações fiscalmente não dedutíveis, no valor anual, em cada um destes três exercícios, de € 203.509,36.
- X) O Relatório de Inspeção Tributária, na parte relevante, é do seguinte teor:

### **III.A. - Resultado tributável em IRC**

#### **III.A.1. - Depreciações fiscalmente não dedutíveis**

1. Em janeiro de 2017, o sujeito passivo procedeu à transferência do imóvel sito na Rua ... da rubrica de inventários para a rubrica de Ativos Fixos Tangíveis (AFT) – cfr. documento n.º 12040, do Diário 1, de 31/01/2017 -, operação essa, cujo resultado, aliás, se encontra refletido no Quadro 05081-A do Anexo A da declaração anual de informação contabilística e fiscal relativa a 2017, a título de adições de AFT:

Terrenos e Recursos Naturais (conta 4312)	3 000 000,00 €
Edifícios e Outras Construções (conta 4322)	2 543 867,03 €
Total	5 543 867,03 €

2. Nesse período de tributação, o sujeito passivo contabilizou a seguinte quota anual e depreciação (subconta 4382) com referência a este imóvel, ao abrigo do disposto

nos artigos 29.º e seguintes do CIRC, bem como do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro:

Descrição		Custo de Aquisição	Quota de depreciação
Edifício	Terreno	3 000 000,00 €	- €
Edifício	Construção	2 543 867,03 €	254 386,70 €

3. Estando em causa um imóvel, determina a alínea b) do n.1 do artigo 34.º do CIRC, bem como o n.1 do artigo 10.º do decreto regulamentar (DR) n.º 25/2009, de 14 de setembro, que não é aceite como gasto a depreciação na parte correspondente ao valor do terreno, sendo que no caso em apreço o sujeito passivo optou por não reconhecer contabilisticamente qualquer depreciação relativa ao valor atribuído ao terreno.

4. Mais, dos elementos contabilísticos, bem como do mapa de amortizações e depreciações relativo período de tributação de 2017, resulta que, para efeitos de depreciação do imóvel, o sujeito passivo aplicou uma taxa de depreciação de 10%, a qual é claramente superior à taxa máxima de depreciação definida para esta espécie de ativo no DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, que regula a determinação da quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto em cada período de tributação (cfr. n.1 do artigo 31.º do CIRC).”.

5. De acordo com esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo no âmbito do procedimento externo de inspeção tributária com extensão ao período de tributação de 2017 e desenvolvido a coberto da credencial OI2019..., atendendo aos requisitos da atividade a desenvolver nas instalações, foi necessário projetar a construção de modo a satisfazer as necessidades operacionais do “Health Club B...” e, por conseguinte, o edifício foi dotado de uma série de características e equipamentos específicos, relativamente aos quais o DR 25/2009, de 14 de setembro, prevê taxas de depreciação superiores a 10%. Mas independentemente dessa alegada possibilidade de aplicar taxas de depreciação superiores a 10%, não o fizeram em virtude de o contrato de

arrendamento ao abrigo do qual o imóvel se encontra a ser explorado ter uma duração de 10 anos.

6. Ora, o edifício encontra-se contabilizado pelo valor global do seu custo de construção, sem qualquer discriminação ou autonomização das edificações e equipamentos que o integram, impossibilitando, dessa forma, a aplicação de outras taxas de depreciação que não a especificamente definida para imóveis. Em qualquer caso, é de realçar que o edifício em apreço, com as edificações e equipamentos que o integram, constitui um todo, uma universalidade de facto que não é suscetível de utilização independente e também, nessa medida, não faria sentido a relevação contabilística das respetivas componentes separadamente.

7. Assim, o imóvel em questão tem enquadramento na Tabela II – Taxas genéricas (anexa ao DR n.º 25/2009), “Grupo 1 – Imóveis”, “Código 2015 – edifícios comerciais ou administrativos”, cuja taxa máxima de depreciação prevista é de 2%. Assim, no cálculo da quota de depreciação do imóvel, o sujeito passivo pode utilizar, no máximo, aquela taxa, a que corresponde uma vida útil mínima de 50 anos, de acordo com o n.2 do artigo 3.º, conjugado com o n.3 do artigo 5.º ambos do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro.”.

8. Nessa medida, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto fiscal em cada período de tributação ascende a € 50.877,34 (= 2.543.867,03 € x 2%), donde resultou a desconsideração, no apuramento do lucro tributável do período de tributação de 2017, da parte da depreciação contabilizada que excede aquele montante:

Depreciação contabilizada	Depreciação fiscalmente aceite	Depreciação fiscalmente não aceite
1	2	(1-2)
254 386,70 €	50 877,34 €	203 509,36 €

9. Em cada um dos períodos de tributação subsequentes, o sujeito passivo praticou a mesma depreciação contabilística com referência a este imóvel, no valor de € 254.386,70 [cfr. Quadro 05081-A do Anexo A das declarações anuais de informação contabilística e fiscal relativas a 2018, 2019 e 2020, a título de depreciações de edifícios

e outras construções (Campo A5631)], mas não procedeu a qualquer correção fiscal ou extracontabilística consentâneo com o enquadramento fiscal aqui descrito.

10. Por conseguinte, impõe-se a desconsideração, no apuramento do lucro tributável dos períodos de tributação de 2018, 2019 e 2020, da parte da depreciação contabilizada que excede o montante da quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto fiscal em cada período de tributação:

Período de Tributação	Depreciação contabilizada (1)	Depreciação fiscalmente aceite	Depreciação fiscalmente não aceite (1-2)
2018	254 386,70 €	50 877,34 €	203 509,36 €
2019	254 386,70 €	50 877,34 €	203 509,36 €
2020	254 386,70 €	50 877,34 €	203 509,36 €

11. De sublinhar que o facto de a depreciação contabilizada de acordo com a estimativa do período de vida útil definida pelo sujeito passivo nos termos da NCRF 7 não ser aceite em termos fiscais porquanto o período de vida útil estimado é inferior ao período de vida útil determinado pela taxa prevista nas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009 não obsta a que essas depreciações contabilizadas em excesso possam ser deduzidas ao lucro tributável em períodos de tributação posteriores, desde que não ultrapassem as quotas máximas de depreciação para esse bem, sem necessidade de efetuar qualquer outro procedimento (cfr. artigo 20.º do referido DR).

- Y) Os procedimentos inspetivos originaram as liquidações adicionais em IRC sobre os exercícios fiscais de 2017, 2018, 2019 e 2020, com os n.ºs 2021..., 2021..., 2021..., 2021 e 2021..., e as demonstrações de acerto de contas n.ºs 2021..., 2022..., 2022... e 2022..., de que resultaram os valores a pagar, respetivamente, de € 143.549,63, € 50.904,97, € 48.115,33 e € 46.679,16, no total de € 289.249,09.
- Z) A Requerente apresentou reclamações gratuitas contra a liquidação adicional relativa ao exercício de 2017 e a liquidação adicional relativa ao exercício de 2018, 2019 e 2020.

- AA) Pelos ofícios datados de 16 de novembro de 2022, a Requerente foi notificada dos projetos de decisão de indeferimento das reclamações gratuitas para efeito do exercício do direito de audição.
- BB) A proposta de indeferimento da reclamação gratuita referente à liquidação adicional do exercício de 2017 consta de uma informação dos serviços, que, na parte relevante, é do seguinte teor:

### **Da apreciação do pedido**

Desde já uma referência ao art. 75.º da LGT, alegado pela reclamante. Efetivamente, de acordo com aquele articulado, 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. É por esse motivo que, regra geral, as declarações submetidas são aceites e liquidadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira. No entanto, não se pode fazer uma interpretação extensiva e global de tal conceito, pois se assim fosse nunca haveria lugar a inspeções ou correções.

De igual forma, nos termos do art. 74.º da LGT, o ónus da prova recai sobre quem o invoca, sendo que, quer no decorrer do procedimento inspetivo, quer na presente reclamação, cabe à reclamante fazer prova dos valores declarados e do seu enquadramento legal.

No que diz respeito à falta de fundamentação do RIT, analisado o mesmo, não se concorda com a reclamante. O RIT faz uma apresentação detalhada das razões de facto e de direito das correções, especificando as diligências efetuadas junto da reclamante, a prova recolhida em resultado dessas diligências, os factos evidenciados por essa prova e os raciocínios na base das conclusões que se tiraram desses factos, relacionando-os entre si, e do seu enquadramento tributário.

Assim, a fundamentação patente no RIT dá a conhecer a um destinatário normal as razões de facto e de direito que subjazem às correções de IRC, que determinaram a AT a liquidar imposto adicional. A fundamentação dos atos tributários reclamados mostra-se, então, expressa, clara, congruente e suficiente. Por isso, não se afigura existir qualquer preterição do dever de fundamentação formal.

Depreciações fiscalmente não dedutíveis

Tendo em consideração o alegado pela reclamante, no que diz respeito à vida útil, além dos aludidos art. 30.º, n.º 1, do CIRC e do art. 3.º, n.º 1, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/10, é também necessário analisar a alínea a) do n.º 2 do art. 3.º deste último articulado, que refere que:

2 - Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera-se:

a) Período mínimo de vida útil de um elemento do ativo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 5.º.

O art. 5.º refere que as taxas de depreciação aceites são as constantes nas tabelas anexas ao decreto regulamentar e, conforme referido no RIT, "o imóvel em questão tem enquadramento na Tabela II — Taxas genéricas (anexa ao DR n.º 25/2009), "Grupo 1 — Imóveis", "Código 2015 — edifícios comerciais ou administrativos", cuja taxa máxima de depreciação prevista é de 2% No que diz respeito ao desdobramento do valor de construção, referência ao parágrafo n.º 17 alínea b) da NCRF 7, segundo o qual, o custo de um item do ativo fixo tangível compreende quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida.

Da mesma maneira, nas notas do SNC à conta 432, é indicado que se registam nessa conta os edifícios fabris, comerciais, administrativos e sociais, compreendendo as instalações fixas que lhe sejam próprias (água, energia elétrica, aquecimento, etc).

Desta forma, verifica-se que são de manter as correções efetuadas pela Inspeção Tributária.

Provisões para garantias a clientes

Relativamente à provisão para garantias a clientes, a reclamante apenas refere que deveria ser aplicado um procedimento idêntico ao mencionado na Circular n.º 10/2011 da DSIRC quando uma entidade comece a efetuar vendas ou a prestar serviços sujeitos a garantia. Efetivamente o ponto 12 da referida Circular prevê essa situação. No entanto,

é condição necessária a existência de encargos derivados de garantias, algo que a reclamante não demonstrou ter suportado.

Desta forma, pela aplicação do n.º 5 do art.39.º do CIRC, a provisão contabilizada não é fiscalmente dedutível.

Face do exposto, remete-se e concorda-se com as conclusões do RIT, sendo por isso de manter as correções efetuadas pela inspeção tributária em termos de IRC, concluindo-se pela manutenção das liquidações, devendo a reclamante ser notificada, nos termos e para os efeitos do art. 60.º da Lei Geral tributária (LGT).

- CC) A proposta de indeferimento da reclamação graciosa referente às liquidações adicionais dos exercícios de 2018, 2019 e 2020 consta de uma informação dos serviços, que, na parte relevante, é do seguinte teor:

#### **Da apreciação do pedido**

Desde já uma referência ao art. 75.º da LGT, alegado pela reclamante. Efetivamente, de acordo com aquele articulado, 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. É por esse motivo que, regra geral, as declarações submetidas são aceites e liquidadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira. No entanto, não se pode fazer uma interpretação extensiva e global de tal conceito, pois se assim fosse nunca haveria lugar a inspeções ou correções.

De igual forma, nos termos do art. 74.º da LGT, o ónus da prova recai sobre quem o invoca, sendo que, quer no decorrer do procedimento inspetivo, quer na presente reclamação, cabe à reclamante fazer prova dos valores declarados e do seu enquadramento legal.

No que diz respeito à falta de fundamentação do RIT, analisado o mesmo, não se concorda com a reclamante. O RIT faz uma apresentação detalhada das razões de facto e de direito das correções, especificando as diligências efetuadas junto da reclamante, a prova recolhida em resultado dessas diligências, os factos evidenciados por essa prova e os raciocínios na base das conclusões que se tiraram desses factos, relacionando-os entre si, e do seu enquadramento tributário.

Assim, a fundamentação patente no RIT dá a conhecer a um destinatário normal as razões de facto e de direito que subjazem às correções de IRC, que determinaram a AT a liquidar imposto adicional. A fundamentação dos atos tributários reclamados mostra-se, então, expressa, clara, congruente e suficiente. Por isso, não se afigura existir qualquer preterição do dever de fundamentação formal.

Depreciações fiscalmente não dedutíveis

Tendo em consideração o alegado pela reclamante, no que diz respeito à vida útil, além dos aludidos art. 30.º n.º 1 do CIRC e do art. 3.º n.º 1 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14/10, é também necessário analisar a alínea a) do n.º 2 do art. 3.º deste último articulado, que refere que:

2 - Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera-se:

a) Período mínimo de vida útil de um elemento do ativo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 5º.

O art. 5.º refere que as taxas de depreciação aceites são as constantes nas tabelas anexas ao decreto regulamentar e, conforme referido no RIT, "o imóvel em questão tem enquadramento na Tabela II — Taxas genéricas (anexa ao DR n.º 25/2009), "Grupo 1 — Imóveis", "Código 2015 — edifícios comerciais ou administrativos", cuja taxa máxima de depreciação prevista é de 2%. No que diz respeito ao desdobramento do valor de construção, referência ao parágrafo n.º 17 alínea b) da NCRF 7, segundo o qual, o custo de um item do ativo fixo tangível compreende quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida.

Da mesma maneira, nas notas do SNC à conta 432, é indicado que se registam nessa conta os edifícios fabris, comerciais, administrativos e sociais, compreendendo as instalações fixas que lhe sejam próprias (água, energia elétrica, aquecimento, etc).

Desta forma, verifica-se que são de manter as correções efetuadas pela Inspeção Tributária.

[...]

Face do exposto, remete-se e concorda-se com as conclusões do RIT, sendo por isso de manter as correções efetuadas pela inspeção tributária em termos de IRC, concluindo-se pela manutenção das liquidações, devendo a reclamante ser notificada, nos termos e para os efeitos do art. 60.º da Lei Geral tributária (LGT).

- DD) A Requerente não exerceu o direito de audição no prazo concedido para o efeito.
- EE) Por ausência do exercício do direito de audição, os projetos de decisão das reclamações gratuitas foram convertidos em decisões definitivas.
- FF) Por despachos de 17 de dezembro de 2022, da Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças do Porto, ambas as reclamações gratuitas foram indeferidas.
- BB) Os despachos de indeferimento das reclamações gratuitas foram notificados por carta registada de 4 de janeiro de 2023.
- CC) O pedido arbitral deu entrada em 10 de abril de 2023.

### **Factos não provados**

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

### **Motivação da matéria de facto**

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária.

### **Matéria de direito**

### **Depreciações fiscalmente não dedutíveis**

5. Entende a Requerente que a construção de um edifício destinado à instalação e exploração de um *health club* e atividades conexas e que foi objeto de um contrato de arrendamento para fins não habitacionais pelo prazo de dez anos, implica uma taxa de depreciação anual de 10% incidente sobre o valor de construção, no total de € 2.543.867,03, o que origina uma quota de depreciação anual de € 254.386,70, tendo por base um período de vida útil de 10 anos correspondente à duração do arrendamento.

Invoca, para assim concluir, o disposto no artigo 30.º, n.º 1, do CIRC, pelo qual “[o] cálculo das depreciações e amortizações dos ativos referidos no artigo anterior faz-se, em regra, pelo método da linha reta, atendendo ao seu período de vida útil.”

Em contraposição, a Autoridade Tributária sustenta que o edifício se encontra contabilizado pelo valor global do seu custo de construção, sem qualquer discriminação ou autonomização das edificações e equipamentos que o integram, impossibilitando a aplicação de outras taxas de depreciação que não a especificamente definida para imóveis. E assim, atento o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, e 5.º, n.º 1, do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, o imóvel em questão tem enquadramento nas taxas genéricas da Tabela II anexa a esse diploma, no Grupo 1 - Imóveis”, a que corresponde o código 2015 - edifícios comerciais ou administrativos”, cuja taxa máxima de depreciação prevista é de 2% para uma vida útil de 50 anos.

É esta a questão que cabe primeiramente apreciar.

A matéria das depreciações e amortizações encontra-se regulada nos artigos 29.º a 34.º do CIRC, constituindo uma subdivisão do Capítulo III do Código que se refere à “determinação da matéria coletável”, e é desenvolvida regulamentarmente no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, para que remete o artigo 31.º, n.º 1, do CIRC.

As depreciações e amortizações são mecanismos contabilísticos-fiscais pelos quais se revela a evolução do valor dos ativos não correntes pelo mero decurso do tempo,

correspondendo a perdas associadas à vida útil limitada dos ativos por efeito do desgaste resultante da sua normal utilização e que se devem refletir na situação patrimonial da empresa.

Nesse sentido, as depreciações e amortizações configuram-se como gastos dedutíveis para a determinação da matéria coletável, nos termos previstos no artigo 23.º, n.º 2, alínea g), do CIRC.

Segundo o disposto no artigo 29.º, n.º 2, do Código de IRC, “consideram-se sujeitos a deprecimento os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”, entendendo-se como tais, entre outros, os ativos fixos tangíveis (n.º 1). O carácter sistemático que é exigível ao deprecimento, desde logo exclui as perdas de valor de natureza imprevista e que não se relacionem com a sua continuada utilização. Assim se compreende que, segundo o n.º 3 desse artigo, em regra, “os elementos do ativo só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento ou utilização”.

Como *ativos fixos tangíveis*, a que se refere o n.º 1 do citado artigo 29.º, devem entender-se os que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento ou para fins administrativos e se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Conforme prevê o artigo 30.º, n.º 1, do CIRC, o cálculo das depreciações e amortizações dos ativos “faz-se, em regra, pelo método da linha reta, atendendo ao seu período de vida útil”, significando que o efeito de deprecimento apenas se produz enquanto o bem for suscetível de produzir utilidades económicas, isto é, enquanto estiver no seu período útil, assumindo a lei que, findo esse período, o bem não poderá satisfazer em termos eficientes a função para que foi adquirido (sobre todos estes aspectos, cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *Manual do Imposto sobre as Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2019, págs. 80 e segs.).

---

Ainda segundo a subsequente disposição do artigo 31.º, n.º 1, “[n]o método da linha reta, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respetivo regime aos seguintes valores:

- a) Custo de aquisição ou de produção;
- b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- c) Valor de mercado, à data do reconhecimento inicial, para os bens objeto de avaliação para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.

Esta matéria é ainda regulamentada no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, com especial relevo, em atenção à situação do caso, para as disposições dos artigos 3.º, 5.º e 10.º, que, na parte que interessa considerar, são do seguinte teor:

### Artigo 3.º

#### Período de vida útil

1 — A vida útil de um elemento do ativo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respetivo valor residual.

2 — Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera -se:

- a) Período mínimo de vida útil de um elemento do ativo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 5.º;
- b) Período máximo de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior.

[...]

4 — Os períodos mínimo e máximo de vida útil contam-se a partir da ocorrência dos factos mencionados no n.º 2 do artigo 1.º

5 — Não são aceites como gastos para efeitos fiscais as depreciações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando - se os casos devidamente justificados e aceites pela Direção-Geral dos Impostos.

#### Artigo 5.º

##### Método das quotas constantes

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

[...]

#### Artigo 10.º

##### Depreciações de imóveis

1 — No caso de imóveis, do valor a considerar nos termos do artigo 2.º, para efeitos do cálculo das respectivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando -se de terrenos de exploração, a parte do respetivo valor não sujeita a deprecimento.

2 — De modo a permitir o tratamento referido no número anterior, devem ser evidenciados separadamente, no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º do Código do IRC:

- a) O valor do terreno e o valor da construção, sendo o valor do primeiro apenas o subjacente à construção e o que lhe serve de logradouro;

b) A parte do valor do terreno de exploração não sujeita a deprecimento e a parte desse valor a ele sujeita.

3 — Em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno referido na alínea a) do número anterior, o valor a atribuir a este, para efeitos fiscais, é fixado em 25 % do valor global, a menos que o sujeito passivo estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.

4 — O valor a atribuir ao terreno, para efeitos fiscais, nunca pode, porém, ser inferior ao determinado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

5 — O valor depreciável de um imóvel corresponde ao seu valor de construção ou, tratando -se de terrenos para exploração, à parte do respetivo valor sujeita a deprecimento.

O Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 fixa ainda o período de vida útil de um ativo depreciável para as tabelas anexas a esse diploma, que convencionam os períodos entendidos como adequados à natureza do bem, respeitando a Tabela I às taxas específicas e a Tabela II às taxas genéricas.

6. Alega a Requerente que, tendo sido celebrado com a B..., S.A. um contrato de arrendamento do edifício destinado à instalação e exploração de um *health club*, por um prazo de dez anos, e sendo esse o prazo de vida útil do ativo, aplica-se a taxa de depreciação anual de 10% sobre o valor de construção, no total de € 2.543.867,03, que origina uma quota de depreciação anual de € 254.386,70.

No entanto, o que resulta da matéria de facto dada como assente, tendo por base o respetivo clausulado, o contrato de arrendamento foi celebrado por um prazo de dez anos, com um período de carência de 3 meses (cláusula segunda, n.º 1), mas previa que, decorrido o prazo de vigência inicial, o contrato de arrendamento fosse renovado uma única vez e de forma

automática por igual período, se não for objeto de oposição à renovação deduzida pela segunda contraente (na cláusula segunda, n.º 4). Ainda nos termos da cláusula segunda, n.º 6, estabelece-se que, decorrida quer a vigência inicial, quer o prazo da primeira renovação, o contrato de arrendamento renovar-se-á automática e sucessivamente, por períodos de cinco anos, desde que nenhum das Partes se oponha mediante comunicação escrita.

Por outro lado, em conformidade com a possibilidade de renovação do contrato, previa-se ainda valores das rendas mensais diferenciados, consoante se trate do período da sua vigência inicial (cláusula quinta, n.º 1) ou do período correspondente à duração da primeira renovação do contrato (cláusula quinta, n.º 2).

Não pode dizer-se, neste condicionalismo, que o período útil da construção corresponde ao prazo de dez anos, quando esse constitui apenas o prazo inicial do arrendamento, e se encontra estipulado no contrato que o prazo seria renovado automaticamente por um novo período de dez anos, e, posteriormente, por períodos sucessivos de cinco anos. Sendo para o caso irrelevante que, segundo o clausulado, pudesse haver oposição à primeira renovação por parte da locatária, e oposição às renovações ulteriores por qualquer das partes. O que interessa reter é que, em condições de normalidade, o contrato de arrendamento poderia ser sucessivamente renovado.

O arrendamento poderia ter, por conseguinte, um período de vigência indefinido, por virtude das sucessivas renovações do prazo contratual, pelo que o período de vida útil da construção não pode entender-se como circunscrito ao prazo de vigência inicial do contrato.

Para além disso, a Requerente mantém-se como proprietário do imóvel, sendo nessa condição que figura como locador no contrato de arrendamento celebrado com a B... . E, sendo assim, nada poderia obstar a que, quando o contrato chegasse ao seu termo ou fosse resolvido, a construção mantivesse a sua utilidade económica e fosse objeto de um novo contrato de arrendamento com uma terceira entidade.

Neste contexto, tendo o edifício sido contabilizado pelo valor global do custo de construção, não poderá deixar de reconhecer-se que, na ausência de uma taxa de depreciação que pudesse ser especificamente aplicável ao caso, o imóvel enquadra-se nas taxas genéricas da Tabela II anexa ao Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, no Grupo referente a edifícios comerciais ou administrativos, cuja taxa de depreciação prevista é de 2% para uma vida útil de 50 anos.

Por efeito da interpretação adotada pela Administração quanto à taxa de depreciação aplicável na situação em análise, a Requerente, no artigo 123.º da petição inicial, imputa à correção tributária, em termos genéricos e sem qualquer outro desenvolvimento, a violação dos princípios da verdade material, do inquisitório, da imparcialidade, da justiça, bem como da tributação assente no lucro real.

Entendendo o tribunal que a taxa de depreciação fixada no relatório de inspeção tributária é a correta, face à factualidade tida como assente e aos dispositivos legais e regulamentares aplicáveis, e não tendo a impugnante concretizado minimamente em que termos é pode ter ocorrido a falada violação de qualquer desses princípios constitucionais ou da atividade administrativa, não tem o tribunal de tomar conhecimento da arguição.

### **Provisões para garantias a clientes**

7. A Autoridade Tributária procedeu ainda a uma correção tributária relativa a provisões para garantia a clientes, com referência a imóveis alienados em 2017, no valor total de € 5.022.000,00, e a obras de reparação e conservação realizadas no edifício que fora objeto de arrendamento e que constituíam obrigação contratual, no montante de € 418.000,00.

Sustenta a sua posição na circunstância de o contribuinte, para quantificar a provisão, ter aplicado a percentagem de 5% ao custo de aquisição/produção do imóvel arrendado, quando o artigo 39.º, n.º 5, do CIRC determina que, para efeitos de determinação do valor fiscalmente

---

aceite, tal percentagem seja aplicada ao montante das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia, significando que a provisão, no âmbito do contrato de arrendamento, não poderia ir além do montante de € 20.900,00, correspondente ao produto de € 418.000,00 x 5%. E, por outro lado, ainda nos termos daquele dispositivo, não ter sido demonstrada documentalmente a proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efetuadas nesses mesmos períodos.

A Requerente contrapõe que a proporção a que se refere o artigo 39.º, n.º 5, do CIRC só poderá ser aplicada nas situações em que exista um histórico de vendas ou prestações de serviços no triénio anterior ao ano em causa, e conclui que incorreu efetivamente em despesas a título de garantia a clientes, pelo que a constituição da provisão é prudente e justificada.

É esta a questão que cabe agora decidir.

Na definição de SALDANHA SANCHES, “estamos perante uma provisão sempre que se considera necessário utilizar, como reserva, uma determinada quantia, que é assim retirada do lucro tributável do exercício, para prever uma certa despesa, provável mas ainda não comprovada, a ter lugar no futuro” (*Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, pág. 402). Ainda segundo GUSTAVO LOPES COURINHA, “[t]ratam-se de variações patrimoniais negativas cautelares derivadas de situações que poderão gerar potenciais exfluxos financeiros da sociedade num período ulterior e que decorrem dos riscos assumidos na respetiva atividade, naquilo que é uma manifestação do princípio da prudência que vigora no direito contabilístico” (*ob. cit.*, pág. 89).

O CIRC prevê uma enumeração taxativa das provisões que são legalmente dedutíveis, que consta do n.º 1 do artigo 39.º, e poderão resultar de uma obrigação legal ou contratual ou de uma obrigação que decorre das expectativas geradas por uma empresa quanto à assunção de certas responsabilidades.

No caso vertente, estão em causa provisões especialmente previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 39.º, que se refere àquelas “que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação”.

Com relevo para a apreciação da causa, interessa ainda considerar o n.º 5 desse artigo, que é do seguinte teor:

O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efetuadas nos mesmos períodos.

Como se depreende do contexto verbal da norma, o n.º 5 do artigo 39.º refere-se ao montante anual da provisão para garantias a clientes e não ao montante acumulado da provisão no fim de cada período de tributação. E, por outro lado, para efeitos de cálculo do limite que pode ser fiscalmente aceite é necessário conhecer o histórico de encargos com garantias respeitantes a vendas e prestações de serviços nos últimos três períodos de tributação. A referência aos «últimos três períodos de tributação» permite considerar os dados do período em que se está a constituir ou reforçar a provisão (ano N) e dos dois períodos anteriores (anos N-1 e N-2), uma vez que no final do período de tributação N são já conhecidas as vendas e as prestações de serviços desse período, bem como os encargos suportados com garantias a clientes (neste sentido, *O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Manual do IRC)*, edição da Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016, pág. 183).

Refere a este propósito GUSTAVO LOPES COURINHA, que as modalidades de provisão previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 39.º são “conaturais à venda de bens e prestação de serviços e apenas se podem admitir fiscalmente se alinhadas com a média de gastos efetivamente suportados nos três anos anteriores” (*ob. cit.*, pág. 91).

Ora, no que se refere à provisão de garantias a clientes relativa aos imóveis alienados em 2017, no valor de € 251.100,00, a Requerente aplicou uma percentagem de 5% ao valor total das vendas, que atingiu o montante de € 5.022.000,00, quando a citada disposição do n.º 5 do artigo 39.º do CIRC impõe como limite, para o cálculo da provisão, uma percentagem não superior à proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação (ou seja, em 2015, 2016 e 2017) e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nesses mesmos períodos. Havendo assim necessariamente uma discrepância entre a provisão registada e o critério definido na lei para a quantificação do montante anual da provisão.

No que respeita à provisão para obras de reparação e conservação no âmbito do contrato de arrendamento não habitacional, no valor de € 127.193,35, o seu apuramento foi determinado pela aplicação da percentagem de 5% ao custo de construção do edifício arrendado (€ 2.543.867,03), quando é certo que, nos termos daquela mesma disposição, o montante anual da provisão teria de ser calculado com base no histórico das prestações de serviços realizadas e segundo a proporção aí definida. E no caso de inexistirem quaisquer encargos com prestação de serviços nos períodos de tributação anteriores, a provisão não poderia ter sido determinada com base no custo de produção, mas por referência ao montante global das prestações de serviços realizadas no ano de 2017, que foi de € 418.00,00.

As correcções tributárias não enfermam, por conseguinte, de vício de violação de lei.

### **Questões de constitucionalidade**

8. Alega ainda a Requerente que a correção tributária é, em última instância, inconstitucional, por violação de princípios fundamentais, nomeadamente, dos princípios da legalidade e da tributação segundo o lucro real (artigo 136.º da petição).

Como é sabido, o controlo difuso da constitucionalidade pelos tribunais é normativo, incidindo sobre uma norma ou interpretação normativa que tenha sido aplicada em decisão judicial ou em ato administrativo, competindo à parte suscitar de modo processualmente adequado a questão de constitucionalidade que se pretende ver apreciada (artigo 72.º, n.º 2, da LTC).

A suscitação processualmente adequada da questão implica a precisa delimitação do seu objeto, mediante a especificação da norma, segmento normativo ou a dimensão normativa que se entende ser inconstitucional (acórdãos n.ºs 450/06, 21/06, 578/07, 131/08) e a indicação das razões pelas quais se considera verificada a violação de normas ou princípios constitucionais (acórdãos n.ºs 645/06, 708/06, 630/08), não bastando uma referência genérica a essas normas ou princípios ou a imputação da inconstitucionalidade aos próprios atos jurídicos que são objeto de impugnação judicial.

Tendo-se limitado a Requerente a imputar os vícios de inconstitucionalidade às correções tributárias, sem indicação da norma ou interpretação normativa que entende terem sido aplicadas em violação da Lei Fundamental e sem um mínimo desenvolvimento quanto às razões que justificam um juízo de inconstitucionalidade, não há que tomar conhecimento de qualquer dessas questões.

### **Reversão de parte da provisão registada no exercício de 2017**

9. A Requerente alega ainda que os serviços de inspeção recusaram a constituição da provisão para garantias a clientes, no montante de € 378.293,35, tendo-a incluído nas correções

tributáveis relativamente ao ano de 2017, e, concorrentemente, desconsiderou a redução daquela provisão no montante em € 126.097,78, que fora registada, por iniciativa do contribuinte, no exercício de 2018, implicando que esta verba tenha sido tributada em dois exercícios consecutivos.

Neste contexto, entende a Requerente que se impunha à Autoridade Tributária anular o efeito negativo no exercício de 2018, reduzindo à matéria coletável na referida importância de € 126.097,78, sob pena de ocorrer uma duplicação de coleta (artigos 138.º a 142.º da petição).

Analisando esta questão, deve começar por dizer-se que a Requerente apresentou um pedido arbitral para a apreciação da legalidade dos atos de liquidação de IRC relativos a 2017, 2018, 2019 e 2020, de que resultaram os valores a pagar, respetivamente, de € 143.549,63, € 50.904,97, € 48.115,33 e € 46.679,16, e que tiveram por base correcções tributárias resultantes de procedimentos inspetivos que incidiram sobre o exercício de 2017 e sobre os exercícios de 2018, 2019 e 2020.

No que se refere ao ano de 2017, as correcções respeitam a depreciações fiscalmente não dedutíveis e igualmente incluem provisões para garantias a clientes.

A pretendida anulação da matéria coletável, no exercício de 2018, no montante de € 126.097,78, por efeito da alegada reversão de parte da provisão registada no exercício de 2017, não integra o objeto de pedido de pronúncia arbitral, que se encontra circunscrito aos referidos atos de liquidação na parte que respeita às correcções tributárias.

Estando em causa, não uma liquidação correctiva, mas uma autoliquidação de imposto referente ao ano de 2018, a questão teria de ser reapreciada através de uma declaração de substituição, nos termos do disposto no artigo 12.º, n.º 2, do CIRC, ou através de um pedido de revisão oficiosa, dentro do prazo de reclamação administrativa, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, caso em que a revisão podia ter como fundamento qualquer ilegalidade (neste sentido o acórdão proferido no Processo Arbitral no n.º 840/2021-T).

Não se enquadrando a questão suscitada no âmbito do pedido de pronúncia arbitral, o tribunal não tem que dela tomar conhecimento.

### **Falta de fundamentação**

**10.** A título subsidiário, a Requerente imputa aos atos tributários impugnados o vício de falta de fundamentação por contradição e obscuridade (artigos 153.º a 156.º da petição).

Como é entendimento jurisprudencial corrente, a fundamentação do ato tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu num certo sentido e não de forma diferente.

Na situação em presença, o Relatório de Inspeção Tributária relativo ao exercício de 2017, que serviu de base às correcções tributárias, e que, na parte relevante, se encontra transcrito na alínea U) da matéria de facto, descreve de forma clara, precisa e congruente as razões que justificaram as propostas de correção, quer no que se refere às depreciações fiscalmente não dedutíveis, quer no que respeita às provisões para garantias a clientes, a que se referem os pontos III.A.1. e III.A.2. desse Relatório. Por sua vez, o Relatório de Inspeção Tributária relativo aos anos de 2018, 2019 e 2020, a que alude a alínea X) da matéria de facto, exclusivamente incidente sobre depreciações fiscalmente não dedutíveis, reproduz, a esse título, o que consta do Relatório referente a 2017, uma vez que se trata de depreciações registadas nesses períodos de tributação relativamente a um mesmo ativo fixo tangível, que tinha já sido objeto de análise nesse outro Relatório (ponto III.A.1.). Havendo de entender-se, por identidade de razão, que também o Relatório atinente aos períodos de tributação subsequentes se encontra suficiente e adequadamente fundamentado.

De resto, a Requerente, na petição inicial, sob a epígrafe “Da fundamentação do Relatório de Inspeção Tributária – ano 2017”, transcreve, nos artigos 14.º a 20.º, toda a parte relevante da respectiva motivação, tal como igualmente reproduz, nos artigos 21.º a 23.º, sob a epígrafe “Da fundamentação do Relatório de Inspeção Tributária – anos 2018, 2019 e 2020, a exposição justificativa da correspondente proposta de correção.

E, por outro lado, o pedido de pronúncia arbitral, como a Requerente reconhece, desde logo, no artigo 26.º da petição, tem em vista impugnar as liquidações adicionais “assentes nas fundamentações sobreditas”, ou seja, nas fundamentações que constam dos relatórios de inspeção e de que é feita extensa transcrição no articulado inicial. Sendo que a Requerente, ao longo do petitório, faz frequentes referências à interpretação adotada pelos serviços de inspeção nos respetivos relatórios para lhes imputar o vício de violação de lei.

O que significa que a Requerente, não só compreendeu as razões determinantes das correções tributárias, como pretendeu contraditá-las através da argumentação aduzida no pedido arbitral.

Não pode deixar de concluir-se, em todo este contexto, que os atos tributários esclarecem as razões justificativas das liquidações adicionais, por remissão para os relatórios de inspeção tributária, e, ademais, a Requerente revela ter compreendido o integral conteúdo da fundamentação de modo a ter podido, sem qualquer limitação, deduzir a respectiva impugnação judicial.

O vício de forma invocado é, por conseguinte, improcedente.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide julgar totalmente improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os atos tributários impugnados, incluindo as liquidações de juros

compensatórios, bem como as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas contra eles deduzidas.

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 289.249,09, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 5.202,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de novembro de 2023.

O Árbitro Presidente

(Carlos Fernandes Cadilha - Relator)

O Árbitro Vogal

(Artur Maria da Silva)

O Árbitro Vogal

(Miguel Patrício)