

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 11/2025-T

Tema: Fundação de direito privado. Tributação em IRC do rendimento global. Mais-valias provenientes da alienação onerosa de bens imóveis adquiridos por doação.

SUMÁRIO:

- 1-** Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 3.º do CIRC, o IRC incide sobre o lucro tributável dos sujeitos passivos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 2.º, que, a título principal, exerçam uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o que deve ser averiguado caso a caso, sendo tal lucro tributável apurado nos termos da Secção II do Capítulo III desse Código.
- 2-** Já aqueles sujeitos passivos que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são, segundo a alínea b) daquele n.º 1 tributados pelo rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, nos termos da Secção III do referido Capítulo III do CIRC.
- 3-** A remissão do n.º 1 do ar. 53.º do CIRC para as disposições deste Código que regulam a determinação do lucro tributável só abrange os rendimentos abrangidos pela categoria B de IRS, de acordo com a remissão do n.º 1 do art. 32.º do CIRS, e não os rendimentos de outras categorias deste imposto, incluindo prediais e mais-valias, quando auferidos por sujeitos passivos que não exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola.
- 4-** Os gastos comuns aos rendimentos englobados das pessoas coletivas e outras entidades residentes que não exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola e não forem antes considerados na determinação do rendimento global, podem ser deduzidos, de acordo com as regras do n.º 1 do art. 54.º, salvo quando não estiverem especificamente ligados à obtenção de rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC
- 5-** Esses gastos comuns distinguem-se das deduções específicas diretamente imputáveis a cada tipo de rendimentos, entre os quais nos termos do n.º 7 do art. 53.º, se incluem, até à sua concorrência, os gastos comprovadamente relacionados com a realização de fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional, nem com os restantes encargos imputáveis diretamente à obtenção de rendimentos não sujeitos ou isentos.
- 6-** Cabe ao sujeito passivo de IRC, não apenas a comprovação desses gastos, como a prova de que, na ausência do carácter específico da respetiva despesa, não foram anteriormente considerados na determinação do rendimento global sujeito e não isento de IRC.

DECISÃO ARBITRAL

Relatório

1- Requerente

A..., com sede na ... -... Lisboa, titular do NIPC...,

2- Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

3- Tramitação do processo.

3.1- O pedido de pronúncia arbitral (PPA) deu entrada no CAAD a 3/1/2025, tendo sido nessa data encaminhado automaticamente para a Requerida.

3.2. A 6/1/2025, o pedido seria notificado à Requerida.

3.3. A 12/2/2025, despacho do Diretor de Serviços da Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso, por delegação da Diretora-geral da AT, designaria representantes processuais desta os juristas ... e

3.4. A 12/2/2025, despacho do Diretor de Serviços da Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso, por delegação da Diretora-geral da AT, designaria representantes processuais desta os juristas ... e

3.5. A 18/2/2025, seriam designados os árbitros auxiliares, juristas Alexandra Iglésias e António Lima Guerreiro, que tinham aceitado o encargo a 31/1/2025, e o presidente do Tribunal Arbitral, conselheiro Carlos Cadilha, que tinha aceitado o encargo a 6/2/2025.

3.6 A 10/3/2025, despacho do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD procederia à constituição do Tribunal Arbitral.

3.7. A 11/3/2025, o presidente do Tribunal Arbitral, nos termos do art. 17º do RJAT, notificaria a diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, se entender necessário, requerer prova adicional e, dentro desse prazo, juntar o Processo Administrativo (PA).

3.8. A 27/3/2025, a Requerida enviaria ao Tribunal Arbitral o seguinte Requerimento:

1 - O presente processo arbitral resulta da remessa do Processo n.º .../21...BELRS, em que a Requerente figurava como impugnante.

2. No Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente protestou juntar a respetiva Certidão Judicial de Processo como Documento n.º 3.

3. Sucede que, malgrado a referida Certidão já ter sido solicitada - tendo a Requerente efetuado o pagamento exigido para a sua disponibilização -, a mesma ainda se encontra “em processamento”, conforme ora se junta.

4. Demora que, embora não seja imputável à Requerente, impossibilita.

5. De facto, convirá dar nota a V. Exas. de que esta demora se deve ao atraso na disponibilização da respetiva guia de pagamento da certidão, exclusivamente imputável ao Tribunal Tributário Lisboa.

6. Tendo contactado o Tribunal Tributário de Lisboa de modo a agilizar a disponibilização do referido Documento, fomos informados de que o mesmo deverá ser disponibilizado esta semana.

7. Assim, apelando ao princípio da cooperação e boa-fé processual, bem como à compreensão de V. Exas., a Requerente protesta juntar a respetiva Certidão, assim que for disponibilizada, como Documento n.º 3". Essa disponibilização ocorreu a 2/4/2025, data em que a mencionada certidão foi junta ao presente processo arbitral.

3.9. A 4/4/2025, o presidente do Tribunal Arbitral daria o seguinte despacho: "Tendo sido junto, através do requerimento de 2 de abril de 2025, o documento n.º 3 referenciado no pedido arbitral e que a Requerente protestara juntar, notifique-se a Autoridade Tributária para se pronunciar sobre o documento, querendo, com a apresentação da resposta, cujo prazo se encontra em curso".

3.10 A 13/4/2025, a Requerida, que não se pronunciou sobre esses documentos, juntou a Resposta, na qual se limitou a remeter para a posição do representante da Fazenda Pública no proc. ...8BELRS, que então corria na 1º Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa e o PA.

3.11. A 23/4/2025, o presidente do Tribunal Arbitral daria o seguinte despacho:" Afigurando-se estar em causa uma mera questão de direito, notifique-se a Requerente para dizer, no prazo de cinco dias, se mantém interesse na produção da prova testemunhal, dada a sua aparente desnecessidade, e, em caso afirmativo, indicar os pontos de facto sobre que deve incidir".

3.12 A Requerente nada disse sobre a continuação do interesse na produção de prova testemunhal.

3.13. A 21/5/2025, o presidente do Tribunal Arbitral emitiria o seguinte despacho:

"O processo não se mostra ser especialmente complexo no plano da tramitação processual, não foram suscitadas exceções, nem há irregularidades a suprir.

A Requerente não se pronunciou, no prazo cominado, quanto ao despacho arbitral de 23 de abril de 2025, em que se determinava a notificação para dizer se mantém interesse na produção da prova testemunhal e indicar os pontos de facto sobre que deve incidir, pelo que se indefere o requerimento probatório constante da petição inicial.

Afigura-se que a matéria de facto relevante para a decisão da causa poderá ser fixada com base na prova documental, tornando-se desnecessária a realização de outras diligências instrutórias.

Assim, e em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), e não havendo outros elementos sobre que as partes devam pronunciar-se, dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime, bem como a apresentação de alegações. Ao abrigo do princípio da colaboração solicita-se às partes a remessa das peças processuais em formato word.

Indica-se o dia 10 de setembro de 2025 como data previsível para prolação da decisão arbitral, devendo até essa data a Requerente pagar a taxa de arbitragem subsequente".

4- Objeto

É objeto do presente processo arbitral a anulação da Liquidação de IRC nº 2020..., de 25/9/020, no montante de € 554.527,44, referente ao exercício de 2016, incluindo juros compensatórios no montante de € 60.051,71.

5- Posição da Requerente

Segundo a Requerente, a última parte do nº 1 do art. 53º do CIRC, de acordo com a qual o rendimento global sujeito a imposto das pessoas coletivas e entidades mencionadas na alínea b) do nº 1 do art. 3.º é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições deste Código, tem como efeito a preclusão da remissão para a categoria G do CIRS do regime de apuramento das mais-valias e menos-valias dos sujeitos passivos de IRC que não desenvolvam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com a consequente exclusão de aplicação do art. 23º daquele Código.

As consequências desse regime seriam atenuadas pelo nº 1 do art. 54º do CIRC, que teria evitado colocar as pessoas coletivas sem fins lucrativos numa posição menos favorável do que as restantes pessoas coletivas.

Segundo essa norma, os gastos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global nos termos do art. 53º. e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC são deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para efeitos de determinação da matéria coletável, de acordo com as seguintes regras:

- a) Se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, são deduzidos na totalidade ao rendimento global;
- b) Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, deduz-se ao rendimento global a parte dos gastos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.

De acordo com o nº 2 dessa norma, para efeitos do disposto na alínea b) do nº anterior, a parte dos gastos comuns a imputar é determinada através da repartição proporcional daqueles ao total dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos, ou de acordo com outro critério considerado mais adequado que a AT aceite.

A Requerente interpreta a última parte do nº 1 do art. 53º do CIRC no sentido de as mais-valias auferidas pelos sujeitos passivos de IRC, ainda quando não desenvolvam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola não serem tributadas pelas regras de categoria G, mas sempre pelas regras da Subsecção I da Secção II do Capítulo III do CIRC, já que é exclusivamente a estas que se refere tal norma legal.

Nessa medida, a expressão “deste Código” a que se refere tal nº 1 do art. 53º deveria ser entendida como reportando-se a essas normas da Subsecção I da Secção II do Capítulo III do CIRC e não ao CIRS

Em termos de IRC, o reconhecimento do imóvel adquirido através da doação, sendo uma variação patrimonial positiva não excepcionada no art. 21.º do CIRC, concorreria para a formação do resultado tributável no período desse reconhecimento e não para a formação do resultado tributável do período da doação, como pretende a administração fiscal, invocando indevidamente a aplicação aos rendimentos em causa das regras da categoria G do CIRS, segundo a Requerente inaplicáveis.

Nos termos do n.º 2 do art 21.º do CIRC, para efeitos de determinação do lucro tributável, considera-se valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, desde que não inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo, ou seja, o valor patrimonial tributário (VPT) determinado para efeitos de IMI.

Esse justo valor pode ser determinado pelo custo corrente dos imóveis, ou seja, pelo valor que a Requerente teria de pagar pela aquisição dos mesmos bens em condições similares, mas não teria fundamento legal a sua determinação nos termos do art. 30º do CIMSISD, em vigor aquando dos factos, ao contrário do que entende a Requerida, já que estaria expressamente afastada a aplicação das regras da categoria G do CIRS.

Igualmente, ao contrário do que a administração fiscal sustenta, os gastos contabilizados, a título de perda por Imparidade, ocorrida em Investimentos financeiros, no montante de € 252 099,36, relevam para efeitos fiscais.

A falta de envio de documentação solicitada por parte da Impugnante não constitui nenhum indício ou prática contabilística irregular.

A tal propósito dispõe o art, 74.º da LGT que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque,

Segundo o nº 1 do art. 75º dessa Lei, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.

A Requerida não provou a razão pela qual as referidas perdas por imparidade não relevam para efeitos fiscais, em especial por falta de preenchimento dos pressupostos dos nºs 8 e 9 do art. 18º do CIRC, e justificou a correção ora produzida através da imputada falta de prova por parte da Requerente dos pressupostos de constituição das imparidades, prova essa que não competiria a esta fazer, mas à própria Requerida.

Segundo a Requerente, a liquidação dos juros compensatórios, no montante de € 2.492,43, contabilizados entre 30/6/2017 e 7/8/ 2020, i.e. 1499 dias, no montante de € 61.320,74, e contabilizados 1/6/2017 e 7/8/ de 2020, i.e. 1528 dias, teria violado, por manifestamente excessiva, o nº 7 do art. 35º da LGT, já que, na sua interpretação desta norma, apenas seriam devidos os juros compensatórios relativos aos últimos 180 dias após o termo da ação inspetiva em que a liquidação se baseou e não os relativos aos quatro anos anteriores.

6- Posição da Requerida

A Requerente baseia a sua pretensão numa interpretação da última parte do n.º 1 do art. 53.º do CIRC no sentido de as mais-valias auferidas pelos sujeitos passivos de IRC que não desenvolvam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola não serem tributadas pelas regras de categoria G, mas sempre pelas regras da categoria B do CIRS,

Nos termos do n.º 2 do art. 21.º do CIRC, para efeitos de determinação do lucro tributável, considera-se valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, desde que não seja inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo, ou seja, o valor patrimonial tributário (VPT) determinado para efeitos de IML.

Deste modo, o critério de mensuração dos rendimentos coletáveis em IRC dos sujeitos passivos que não desenvolvam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola seria sempre o justo valor, idêntico ao que seria aplicável caso essa atividade comercial, industrial ou agrícola fosse exercida a título principal por esses sujeitos passivos.

Tal apenas seria possível caso o IRC incidisse sobre o lucro tributável desses sujeitos passivos, interpretação que, no entender da Requerida, contrariaria frontalmente a alínea b) do n.º 1 do art. 3.º do CIRC que expressamente remete para o CIRS a determinação dessas mais-alias, sendo o valor de aquisição do imóvel determinado segundo as regras do art. 30.º do CIMSISD, em vigor aquando dos factos, ao contrário do que entende a Requerente.

A invocação do n.º 1 do art. 75.º da LGT, que presume 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, para justificar a recusa das imparidades inscritas na contabilidade da Requerente, é também indevida.

Depende a presunção invocada de a contabilidade ou escrita estarem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.

Nessa medida, o contribuinte está obrigado a apresentar os documentos de suporte dos gastos efetuados, o que é condição para serem deduzidos.

A Requerente faz recair sobre a administração fiscal o ónus de prova de gastos que estava obrigada a documentar, nomeadamente os documentos de suporte dos lançamentos que influenciariam o seu lucro tributável, o que não fez.

Não há documentos de suporte às operações desconhecendo-se o motivo dos lançamentos que influenciaram o apuramento do lucro tributável na parcela contestada.

Segundo a Requerente, a liquidação dos juros compensatórios no montante de € 2.492,43, contabilizados entre 30/6/2017 e 7/8/2020, i.é.1499 dias, no montante de € 61.320,74, contabilizados 1/6/2017 e 7/8/2020, i. é. 1528 dias, violou o n.º 7 do art. 35.º da LGT, nos termos do qual, na sua interpretação, apenas seriam devidos os juros compensatórios relativos aos

últimos 180 dias após o fim da ação inspetiva e não os relativos aos últimos 4 anos, como a administração fiscal pretenderia.

No entanto, segundo o acórdão do STA de 26/10/2016, Proc. 01364/15, a redação dessa norma apenas quer dizer que, no caso de falta apurada em ação de fiscalização, os juros compensatórios são devidos até aos 90 dias posteriores à data da sua conclusão. Ou seja, os 90 dias posteriores à data da conclusão da ação de fiscalização a que se refere o artigo 35º, nº 7, da LGT, definem o termo final, que não o início, da contagem dos juros compensatórios, ao contrário do que a Requerente pretende.

7-Fundamentação

7.1. Fundamentação de facto

7.1.1 Factos provados

7.1.1.1 A A... foi constituída no dia 8/2/99 por B..., fundador único, que também usava o nome de B..., por escritura pública celebrada no ... Cartório Notarial do concelho de Lisboa, sendo seu património inicial o contra-valor em escudos de cinco milhões de patacas.

7.1.1.2. Os estatutos da nova entidade constam de Documento Complementar a essa escritura, elaborado nos termos do nº 2 do art. 64º do Código do Código do Notariado.

7.1.1.3. Foi reconhecida por Declaração do Secretário de Estado da Administração Interna de 27/4/99 publicada no Diário da República, II Série, de 29/5/99, integrando a Portaria n.º 539/99.

7.1.1.4. Despacho do 1º Ministro de 22/11/99, publicado no Diário da República, II Série, de 2/12/99 concedeu a essa Fundação o estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública.

7.1.1.5 Objetivo da A..., nos termos do art. 2º do seus Estatutos é a realização de ações de carácter social, cultural, educativo e filantrópico, que visem a valorização do homem e a promoção os valores humanistas. Em termos geográficos, a fundação poderá desenvolver a sua ação em todo o mundo reservando, no entanto, uma especial atenção ao território português, privilegiando a região onde se encontra sediada e os locais de implantação dos seus investimentos ou interesses do instituidor, sendo o seu CAE.

7.1.1. 6 A constituição da A... resultou, conforme consta da respetiva escritura, do acordo que encerrou a discussão travada no Grupo de Ligação Conjunto Luso-Chinês que se ocuparia da transição de Macau da administração da República Portuguesa para a administração da República Popular da China e, em particular, das consequências da cessação do monopólio da exploração de jogos de fortuna e azar atribuído desde 1961 à F...), inscrita em Portugal com o CAE 68200- Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios e em locação.

7.1.1.7 Os rendimentos da F... eram, em parte, por determinação do Governo de Macau. atribuídos à Fundação C..., entretanto instituída, para esse efeito, pela F... .

7.1.1.8 O CAE da A... e da C... é o 9324- Outras Atividades de Diversão e Recreativas.

7.1.1.9 A Requerente, nos termos da disposição transitória do nº 7 do art. 6º da Lei nº 24/2012, de 9/7, em 2013, mas em data não determinada no presente processo, solicitou à Secretaria -geral da Presidência do Conselho de Ministros a confirmação do seu estatuto de utilidade pública.

7.1.1.10 A Secretaria -geral da Presidência do Conselho de Ministros propôs o indeferimento dessa pretensão, invocando o incumprimento dos deveres de transparência impostos nessa Lei às fundações de direito privado, como é o caso, e a incompatibilidade dos fins da Requerente com o estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública.

7.1.1.11 Notificaria assim, a Requerente de projeto de indeferimento do pedido de declaração da utilidade pública, não tendo ficado provado o deferimento ou o indeferimento desse pedido, ao abrigo da legislação invocada ou outra posterior.

7.1.1.12 Apenas estão disponíveis na Internet os relatórios e contas da Fundação de 2019, 2020, 2021 e 2022.

7.1.1.13 A 27/7/2020, B... e sua mulher, D... doaram à Impugnante, dois imóveis, (i) prédio urbano situado na ..., n.º... e ..., Lisboa, e (ii) prédio urbano situado na ..., n.º ... e..., Lisboa.

7.1.1.14 A 11/3/2016, a Requerente vendeu esses dois imóveis a E..., número de pessoa coletiva ... coletada para compra e venda de bens imobiliários, residente na rua ..., n.º..., ... -..., Lisboa, freguesia de... . pelo valor total de € 5.525,000,00, dos quais as partes imputariam € 27,625,00 a cada um dos imóveis vendidos, entretanto arrendado a uma empresa do setor de saúde.

7.1.1.15 A Requerente, no Quadro 032 (Apuramento do Lucro Tributável) da declaração periódica de 2016 acresceria correções de € 2.950,542,70 e deduziria correções de € 4.662,948,35, a título de menos-valias fiscal, tendo apurado uma menos-valia contabilística inscrita na sub-conta 6871 (gastos e perdas alienações) de 1.857.208,88.

7.1.1.16 Quer o valor de alienação quer o valor de aquisição seriam corrigidos pela AT.

7.1.1.17 O valor de alienação seria corrigido em € 1.152. 290, uma vez que o imóvel com o art. ...º o valor patrimonial superior nesse montante ao preço declarado seria de € 3.913.790,00.

7.1.1.18 O valor de aquisição seria reduzido de € 7,382.208,88 para € 1.352.375,22, com fundamento na alínea b) do nº 1 do art. 45º do Código do Imposto de Selo e consequente aplicação do art. 30º do CIMSD (valor matricial corrigido através da aplicação de um coeficiente de 1,38%).

7.1.1.19 Em 2016, a Requerente registou rendimentos de capitais de € 80.153,24 e de prediais de € 40.168,22, não tendo inscrito no Campo D 235 do Quadro 07 da Declaração modelo 22 quaisquer rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas.

7.1.1.20 A demonstração de Resultados (IES conforme Q.031-A Campo D156) do exercício de 2016 evidenciaria que a Requerente deduziu o montante de € 252 099,36, que imputaria a perdas relativas a rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas (diferença entre as contas 656, € 256.216,80) e 7623 (€ 4.1117,40), imputáveis a imparidades resultantes de investimento em ações do Banco Português de Gestão (BPG), que a administração fiscal consideraria não fiscalmente dedutíveis, que acresceram aos € 1.857.208,88 de menos-valias contabilísticas apuradas com a venda os imóveis.

7.1.1.21 Não se demonstrou qualquer associação entre a Requerente e o BPG, ou que esta tenha qualquer influência significativa na gestão deste Banco.

7.1.1.22 Na conta SNC 66 relativa a perdas pela redução do justo valor em instrumentos financeiros, a Requerente inscreveu € 74,257,34 e na conta SNC relativa a ganhos com o justo valor de instrumentos financeiros inscreveu € 87.899,88.

7.1.1.23 Durante a ação inspetiva seria a Requerente notificada para apresentação dos balancetes anteriores e posteriores ao apuramento dos resultados de 2016, tendo, no entanto, desta apenas enviado cópia do registo contabilístico da imparidade apurada no termo desse período de tributação.

7.1.1.24 Não foram inscritos pela Requerente na declaração modelo 22 gastos comuns.

7.1.1.25 Através da Ordem de Serviço n.º ..., da Direção de Finanças do distrito de Lisboa, o Serviço de Inspeção Tributária determinaria uma ação inspetiva interna e parcial, abrangendo o IRC de 2016, que terminaria com correções no valor total de € 6.778.349,25, notificadas à Requerente a 14/8/2020, as quais originaram a liquidação de IRC impugnada.

7.1.1.26. Os juros compensatórios seriam contados desde a data do início do retardamento da liquidação até 7/8/2020, dada da conclusão do RIT.

7.1.1.27 A liquidação consequente dessas correções seria impugnada a 8/4/2021, no Tribunal Tributário de Lisboa (Proc. .../21...BELRS)

7.1.1.28 Para garantia do pagamento da dívida foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2020..., o qual se encontrava, aquando da impugnação judicial, na fase “F – 100 - Suspensão do Processo”, no qual constituída a 21/1/2021, a garantia bancária n.º..., desconhecendo-se a fase em que tal processo atualmente se encontra.

7.1.2 Factos não provados

Não se consideram não provados quaisquer fatos relevantes para o conhecimento da causa

7.1.3 Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada e a convicção ficou formada pelo tribunal com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas partes, bem como nos documentos juntos aos autos e todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do art. 596.º e n.ºs 2 a 4 do art. 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do art. 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do art 123.º do CPPT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do art. 607.º do CPC.

Nos termos do n.º 1 do art. 76º da LGT, as informações oficiais foram consideradas quando fundamentadas.

7. 2 Fundamentação de direito

Segundo a Requerente, a última parte do n.º 1 do art. 53.º do CIRC, de acordo com a qual o rendimento global sujeito a imposto das pessoas coletivas e entidades mencionadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições deste Código, tem como efeito a preclusão da remissão para o CIRS do regime de apuramento das mais-valias e menos-valias dos sujeitos passivos de IRC que não desenvolvam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com a consequente inutilidade, por falta de qualquer alcance prático, de tal remissão. Assim, no mesmo Código, o legislador determinaria a aplicação de um regime, o da categoria G, aos rendimentos de mais-valias auferidos pelos sujeitos passivos que não exercessem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, e excluiria desse regime as mesmas mais-valias: uma afirmação seguida de negação.

Nos termos das alíneas a) e b) do art. 2.º do CIRC, são sujeitos passivos do IRC as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português e as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território nacional.

No termos do n.º 1 do art. 3.º do CIRC, este imposto incide sobre:

- a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- b) O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- c) O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior;
- d) Os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis.

Para efeitos do disposto no n.º anterior, acrescenta o n.º 2 o lucro consistir na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código.

Também para efeitos do disposto neste Código, o n.º 4 considera de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

Haveria, assim, para a Requerente uma pretensa relação de incompatibilidade entre a última parte do n.º 1 do art. 53.º do CIRC e a alínea b) do n.º 1 do art. 3.º, que ficaria assim, desprovida

de verdadeira efetividade, uma vez que, de acordo com a interpretação daquela, as pessoas coletivas que não exercessem a título principal uma atividade comercial industrial ou agrícola seriam sempre tributadas pelas normas do CIRC, ou seja exatamente da mesma maneira como seriam tributadas caso exercessem a título principal tais atividades.

Ainda que essa solução tivesse suporte na letra da lei, ela evidenciaria no mínimo uma muito deficiente técnica legislativa que não se deve presumir.

Sucedo, no entanto, que, ao contrário da tese da Requerente, essa alegada incompatibilidade não existe. Tais normas não são contraditórias, mantendo entre si uma relação de complementaridade evidente.

A remissão do nº 1 do art. 53º do CIRC para as disposições deste Código que regulam a determinação do lucro tributável não é total ou absoluta, já que só abrange os rendimentos abrangidos pela categoria B de IRS, aplicável por força do nº 1 do art. 32º do CIRS, e não os rendimentos de outras categorias deste imposto, incluindo prediais e mais-valias, quando auferidos por sujeitos passivos que não exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola ou, ainda que a exercendo, obtenham as mais-valias fora do âmbito dessa atividade.

Só esses rendimentos constituem lucro tributável para efeitos de IRS.

Na verdade, ao contrário do que a Requerente parece pressupor, a reforma da tributação do rendimento de 1989, que aboliu o então imposto de mais-valias, não eliminou a sujeição destas, quando auferidas fora do âmbito de uma atividade empresarial ou profissional, a um regime específico de determinação da matéria coletável distinto do aplicável aos lucros das empresas.

Com efeito, a alínea c) do nº 2 do art. 3º do CIRS não integra na categoria B todas as mais-valias, mas apenas as mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do art. 46.º do CIRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens, com exceção dos bens imóveis, afetos ao ativo da empresa e, bem assim, os outros ganhos ou perdas que, não se encontrando nessas condições, decorram das operações referidas no n.º 1 do art. 10.º desse Código, quando imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais.

As mais-valias auferidas fora do âmbito de uma atividade empresarial ou profissional continuam a ser tributadas autonomamente pela categoria G, como acontecia no anterior sistema de tributação cedular, não sendo consideradas lucro tributável para efeitos de aplicação do nº 1 desse art. 53º do CIRC.

Os imóveis cuja alienação gerou as citadas mais-valias não faziam parte do ativo imobilizado da Requerente, nem se provou que estivessem afetos, ainda que acessoriamente, a uma atividade empresarial ou profissional desenvolvida por esta que justificasse a sua tributação pelas regras da categoria B e, por remissão, do CIRC.

A exploração desses prédios originava apenas rendimentos prediais.

Como evidencia o campo do Quadro 07 da Declaração modelo 22 do exercício de 2016, a Requerente não auferiu quaisquer rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas nesse período de tributação.

Ao contrário, os rendimentos auferidos pela exploração desses imóveis foram enquadrados e tributados pela categoria F do IRS, como rendimentos prediais, e não na categoria B.

Não afastam essa interpretação os n.ºs 4 e 7 do art. 53º do CIRC, nos termos do quais, respetivamente, para efeitos da determinação do valor dos incrementos patrimoniais a que se refere o n.º 1, é aplicável o disposto no n.º 2 do art. 21º e são dedutíveis, até à respetiva concorrência, os gastos comprovadamente relacionados com a realização dos fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional prosseguidos por essas pessoas coletivas ou entidades, desde que não exista qualquer interesse direto ou indireto dos membros de órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas.

Segundo o n.º 1 desse art. 21º do CIRC, objeto da primeira remissão, para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

Tal remissão, no entanto, não tem relevância para o presente processo arbitral, já que as mais-valias auferidas pelos sujeitos passivos de IRC que não desenvolvam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola são tributadas pela categoria G do IRS, não se lhes aplicando as regras de determinação do lucro tributável do CIRC, cuja aplicação esse n.º 1 do art. 21º pressupõe.

O n.º 7 do art. 53º, por outro lado, admite a dedução, até à respetiva concorrência, os gastos comprovadamente relacionados com a realização dos fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional prosseguidos por essas pessoas coletivas ou entidades.

Os gastos a que esse norma se refere são os especificamente ligados á obtenção de rendimentos não sujeitos ou sujeitos mas isentos de IRC , nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 10º e do art. 11º do CIRC, em virtude dos fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional prosseguidos pelas pessoas coletivas de utilidade pública, e não a atividades sujeitas e não isentas de IRC, como é o caso, já que a Requerente não preenchia, pelo menos a quando dos factos, os requisitos necessários à declaração de utilidade pública .

Ficou, assim, amplamente provado que aquando dos fatos controvertidos, a Requerente não gozava de qualquer isenção de IRC.

Não beneficiava do estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública e, por isso, não podia aproveitar da isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 10º do CIRC. pelo que não se vislumbra como tal n.º 7 se lhe pudesse aplicar.

Também não procedem os argumentos invocados pela Requerente para fundamentar a invalidação da segunda das correções impugnadas.

É verdade que a Demonstração de Resultados (IES conforme Q.031-A Campo D156) do exercício de 2016 mostraria que a Requerente deduziu o montante de € 252 099,36, a título de perdas relativas a rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas (diferença entre as contas 656, € 256.216,80, e 7623, € 4.1117,40) imputáveis a imparidades em ações do Banco Português de Gestão (BPG), de que seria titular.

No entanto, não ficou provado o exercício pela Requerente do exercício de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola e que as imparidades em causa tivessem sido constituídas no âmbito dessa atividade.

Admite-se que o nº 1 do art. 75º da LGT presume 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 organizada de acordo com a lei comercial e fiscal.

Essa presunção depende, também ao contrário do que a Requerente parece pressupor, do cumprimento do requisito legal de a contabilidade estar organizada de acordo com a lei comercial e fiscal.

Cessa quando a violação dos deveres de cooperação do contribuinte inviabilize a confirmação dos elementos inscritos na escrita dos contribuintes, como detalha o nº 2 dessa norma.

Nessa medida, o contribuinte está obrigado a apresentar os documentos de suporte dos gastos efetuados que lhe sejam exigidos, o que é condição para que as imparidades em causa serem fiscalmente dedutíveis.

Não recai sobre a administração fiscal a obrigação de demonstrar que os gastos que o contribuinte estava obrigado a documentar não se realizaram, mas apenas demonstrar que os registos contabilísticos legalmente efetuados, segundo os respetivos documentos de suporte, traduzem a verdade.

Sucedo que, apesar de notificada para o efeito, a Requerente não exibiu os documentos de suporte dos lançamentos que influenciariam o seu lucro tributável, não permitindo à administração fiscal confirmar se estão ou não preenchidos os pressupostos do reconhecimento fiscal da imparidade contabilizada, que apenas seria possível caso se demonstrasse as perdas concretas em causa respeitarem a uma atividade comercial, industrial ou agrícola.

Durante a ação inspetiva seria, na verdade, a Requerente notificada para apresentação dos balancetes anteriores e posteriores ao apuramento dos resultados de 2016, sem os quais não se afigura possível documentar o custo do investimento, a data em que se realizou e as variações posteriores do seu valor.

Limitou-se, sem outras justificações, a remeter cópia do registo contabilístico da imparidade apurada no termo desse período de tributação.

Tal omissão de resposta a uma exigência que de modo algum pode ser considerada desproporcionada não permitiu à administração fiscal verificar a coerência da contabilidade da Requerente, condição para que a administração fiscal a possa aceitar, e os requisitos da aceitação fiscal desses gastos.

Nos termos do nº 8 do art. 18º do CIRC, apenas os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional, não concorrem para a

determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos. Tal norma não é, no entanto, aqui aplicável: não ficou demonstrada qualquer ligação entre a Requerente e o BPG, que lhe permitisse influenciar significativamente a sua gestão. Nessa medida, o método da equivalência patrimonial não poderia ser utilizado para valorar os rendimentos e gastos da Requerente relacionados com eventual participação no capital do BPG.

Segundo o nº 9 dessa norma, por outro lado, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, exceto quando:

- a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, quando se trate de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social; ou
- b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.

Acontece que a administração fiscal aceitou a totalidade das correções de justo valor, ganhos ou perdas, efetuadas pela Requerente, pelo que não se vislumbra como essa norma possa ser convocada para decidir o presente litígio, ainda que estivessem preenchidas as demais condições de que depende o reconhecimento fiscal dessa dedução.

O acórdão do STA de 26/10/2016, Proc. 01364/15, interpretaria o nº 7 do art. 35º da LGT citado pela Requerida que, em caso de falta apurada em ação de fiscalização, os juros compensatórios são devidos até ao termo dos 90 dias posteriores à data da sua conclusão e não até ao final dos 90 dias posteriores á falta que originou a liquidação. Ou seja, os 90 dias posteriores à data da conclusão da ação de fiscalização a que se refere o artigo 35º, nº 7, da LGT, definem o termo final, que não o início, da contagem dos juros compensatórios, ao contrário do que a Requerente pretende.

Ficou provado que a contagem de juros compensatórios terminou a 7/8/2020, data da conclusão do RIT, em que a administração fiscal, em função dos elementos recolhidos, considerou suprida a falta que motivou o retardamento da liquidação, para efeitos do nº 3 do art. 35º da LGT. pelo que não há violação dessa norma legal.

8- Decisão

O Tribunal Arbitral decide manter a Liquidação de IRC nº 2020..., de 25/9/2020, datada de 25/9/2020, no montante de € 554.527,44, referente ao exercício de 2016, incluindo juros compensatórios, no montante de € 60.051,71

9. Valor do processo

Fixar o valor do processo em € 554.527,44

10. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem nos termos do nº 2 do art. 12.º, n.º 2, e do nº 4 do 22.º ambos do RJAT e da Tabela I, anexa em € 8.568,00, que ficam a cargo da Requerente.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 4 de julho de 2025,

O Presidente do Tribunal Arbitral,

Carlos Fernandes Cadilha

A Árbitro vogal,

Alexandra Iglésias

O Árbitro vogal

António Lima Guerreiro (relator)