

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 23/2025-T

Tema: IRC – Propriedade de Investimento - Desreconhecimento

SUMÁRIO:

I – Após a transmissão do direito de superfície, que incluiu a opção de demolição total do edificado, a Requerente apenas manteve o direito de propriedade do solo, na sua esfera jurídica;

II – Ao ser constituído o direito de superfície sobre o activo da Requerente, incluindo o direito de propriedade sobre as construções existentes, o controlo do recurso pela Requerente extingue-se, levando ao desreconhecimento como activo, na exacta medida do conteúdo alienado, no ano da constituição desse direito, isto é, em 2018, de acordo com o princípio da especialização de exercícios;

III - Tem sido entendido que o princípio da especialização dos exercícios deve ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal, por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Fernanda Maças, Magda Feliciano e Fernando Matos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

A... **SGPS SA**" (doravante Requerente), com sede na Rua ..., n.º ... e ..., Braga, ...-... ..., com número fiscal..., apresentou, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 96.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pedido de pronúncia arbitral, com vista a obter a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., relativamente às liquidações de IRC e respectivos Juros Compensatórios n.º 2023..., n.º 2023 ... e n.º 2023..., das quais resultou um valor a pagar em excesso que ascende ao montante global de **€92.785, 19**.

A 29 de Abril de 2025, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT, respondeu defendendo a improcedência do PA.

Por despacho de 1 de Maio de 2025, o Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), tendo sido dado às Partes prazo para alegações e fixada a data da prolação da decisão arbitral.

A 22 de Maio de 2025, a Requerente apresentou as suas Alegações, assim como a AT, a 23 de Maio de 2025.

A 3 de Julho de 2025, o TA notificou a Requerente, em nome do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material para, em 10 dias, juntar aos autos certidão permanente do registo predial do imóvel sobre o qual incidiu o direito de superfície, objeto dos autos, tendo tal pedido sido satisfeito pela Requerente, em 9 de Julho de 2025.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

II. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

Com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima que está registada para o exercício da Actividade de Sociedades Gestoras de Participações Sociais não Financeiras (CAE 64202) e Outras Actividades Serviço Apoio Prestados às empresas, N.E. (CAE Secundário 082990);
- b) A Requerente está integrada no regime de tributação dos grupos de sociedades, nos termos do artigo 69.º do Código do IRC, em que é sociedade dominante;
- c) Em 07.05.2015, a B... adquiriu, no âmbito do processo de insolvência n.º .../14... TBRG, à sociedade “C..., SA”, com o NIF..., o prédio urbano sob o artigo matricial n.º ... pelo valor de €323.000,00, que tinha à data um VPT de €543.525,00, que correspondia apenas ao terreno;
- d) **Em 07.05.2015**, a B... adquire 100% da sociedade “D..., Lda”, NIF ..., sociedade que tinha no seu activo o edifício industrial implantado no referido terreno e respectivas infraestruturas de suporte;
- e) **Em 28.12.2017**, foi efectuada a transferência global do património da sociedade “D..., Lda” para a B..., através de um processo de fusão por incorporação;
- f) A fusão operou com efeitos a partir de 01.01.2017, sendo que, nessa data, o edifício, incluindo as obras (anteriormente registadas na sociedade D..., Lda.) passaram a estar

- registadas no **ACTIVO NÃO CORRENTE da B...**, na conta 42 – Propriedades de Investimento;
- g) Após a fusão, o terreno permaneceu registado em inventários, conta SNC #321016 Mercadorias.
- h) Em **12.07.2018**, a B... “alienou” o direito de superfície, por um período de 15 anos, do prédio em referência (artigo 1058) à sociedade “E...- Supermercados Unipessoal, Lda”, NIF..., pelo valor de €2.880.000,00, constando nas observações à respectiva liquidação de IMT (transcrição efectuada no RIT): “PELO PRESENTE DIREITO DE SUPERFÍCIE É ATRIBUIDO O DIREITO À SUPERFICIÁRIA DE CONSTRUIR UM NOVO EDIFÍCIO E DEMOLIR CONSTRUÇÕES EXISTENTE E MANTE-LO DURANTE 15 ANOS COMO PARQUE LOGISTICO”.
- i) De acordo com o contrato de constituição de direito de superfície e respectivo documento complementar, o valor acordado foi de €240.000,00 por ano, pagos em prestações mensais de €20.000,00 cada, tendo sido facturadas as rendas mensais (e efectuado o reconhecimento contabilístico e fiscal, dos rendimentos) desde esse momento até à celebração da escritura de compra e venda;
- j) Em **20.05.2019**, a B... alienou, por escritura pública, o direito de propriedade do prédio à sociedade “E... S.A.”, pelo valor de €3.000.000,00;
- k) Em **24.06.2019**, o sujeito passivo E... entregou pedido de inscrição de novo prédio urbano (Modelo 1 de IMI), que veio a ser identificado pelo artigo matricial ... (da mesma freguesia...), prédio que teve origem no, entretanto, extinto artigo matricial ... (antes referenciado), tendo indicado, nessa modelo 1 IMI, que a data da licença de utilização foi de 23 de Maio de 2019.
- l) Em **04.11.2020**, a B... entregou uma declaração de substituição Modelo 22 referente ao período de 2019, na qual aumentou o Custo das Mercadorias Vendidas, no valor de €326.485,71;
- m) Em 15.02.2025, no âmbito da ordem de serviço interna n.º OI2023..., os serviços de inspecção tributária (doravante SIT) procederam a correções aritméticas à declaração de IRC de 2019, apresentada pela Requerente;

- n) A referida ordem de serviço resulta da imputação de correções de natureza meramente aritmética ao Resultado Fiscal do grupo, para efeitos de IRC, no âmbito da tributação dos grupos de sociedades, nos termos do art.º 69.º Código do IRC, enquanto sociedade dominante do grupo, na sequência de correções ao resultado tributável, ora parcialmente contestadas, efectuadas à sociedade dominada B..., NIF..., ao abrigo da ordem de serviço interna nº OI2022...;
- o) Os SIT corrigiram o movimento contabilístico de aumento do Custo das Mercadorias Vendidas, no valor de €326.485,71, constante da Declaração de IRC apresentada pela B..., através de desreconhecimento do activo fixo tangível no valor de €326.485,71 (trezentos e vinte e seis mil quatrocentos e oitenta e cinco euros e setenta e um cêntimo);
- p) Resulta do ponto IV.2.2. do Relatório da Inspeção Tributária, o seguinte:

IV.2.2. Desreconhecimento de Ativo Fixo Tangível

Em virtude da alienação do prédio urbano identificado pelo art.º matricial n.º ..., da freguesia de ...- Póvoa de Varzim, procedeu o sujeito passivo, no momento do apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas, à regularização de existências, para anular o Ativo Fixo Tangível e demais movimentos associados, na conta 3826 - Regularização de existências por contrapartida das seguintes contas:

Movimentos a débito		Movimentos a crédito	
Conta SNC	Valor	Conta SNC	Valor
422006 - Edifício MA	1.851.950,	42822 - Edifício ...	854.252,0
...	67	...	8
58921 - Imp Diferidos Ma	150.957,9	58911 - Excedente revalorização	704.560,6
...	0	...	1
27412 - Ativos por	29.550,05	27422 - Passivo por Imposto	147.160,2
impostos diferidos		diferidos	2
		3826 - Regularização existência	326.485,7
			1

TOTAL	2.032.458,	TOTAL	2.032.45
	6		8,62

O valor relevado na conta 3826 - Regularização existência, movimentado, depois, por contrapartida da conta de existência (321016), serviu apenas para imputar o valor líquido das bem-feitorias do prédio adquirido pela fusão e registado em contas de ativo fixo tangível (e demais contas correlacionadas) até essa data, passando a ter um gasto, por efeito do inventário, imputável à aquisição inicial (que era apenas da aquisição do terreno) de 690.345,21 EUR.

De acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 (NCRF 7), esta operação contabilística não é mais do que um desreconhecimento de Ativo Fixo Tangível (AFT), em que os ativos fixos tangíveis devem ser desreconhecidos, ou seja, retirados do balanço, sempre que os mesmos já não desempenhem qualquer função para a entidade ou não sejam suscetíveis de proporcionar benefícios futuros, independentemente de estarem ou não totalmente depreciados, ou então, sejam alienados. Como se constata, a partir do momento em que a entidade deixa de esperar obter benefícios económicos futuros pela utilização ou venda dos itens do ativo fixo tangível, estes devem ser objeto de desreconhecimento. Este desreconhecimento pode estar relacionado com a alienação desses itens com o seu abate, desmantelamento ou qualquer outro tipo de afetação a fins alheios à atividade da entidade. Os itens do ativo fixo tangível devem ser desreconhecidos pela respetiva quantia escriturada.

Os procedimentos fiscais de desreconhecimento de itens do ativo fixo tangível, referentes a abates físicos, devem ser efetuados nos termos do artigo 31.º-B do Código do IRC (CIRC). A perda reconhecida no momento do abate físico do item do ativo fixo tangível pode ser aceite como gasto fiscal, desde que se trate de uma desvalorização excecional nos termos previstos no n.º 1 do artigo 31º-B do CIRC, e sejam cumpridos com os requisitos previstos no n.º 3 do mesmo. O n.º 3 do artigo 31º-B. do CIRC estabelece que o valor líquido fiscal dos itens de ativo fixo tangível abatidos fisicamente no próprio período de

tributação, eventualmente corrigido de algum valor recebido pelo abate, pode ser aceite como gasto em termos fiscais, desde que:

- Seja comprovado o abate físico do item, através do respetivo auto, assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram o abate;*
- O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos itens em causa, contendo, relativamente a cada item, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal;*
- Seja comunicado ao serviço de finanças da área do local onde aqueles itens se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos.*

Esta documentação referida no n.º 3 do artigo 31.º-B do CIRC deve ser incluída no dossier fiscal, conforme estabelece o n.º 6 desse artigo.

*O abate do AFT deveria ter ocorrido em 2018, porque, em 2018-07-12, o sujeito passivo alienou o direito de superfície (por um período de 15 anos) do prédio antes identificado ao sujeito passivo E... UNIPessoal LDA., NIPC ..., pelo valor de 2.880.000,00 EUR, sendo que, nas observações à liquidação de IMT que esteve na base deste negócio se anotou, por referência ao contrato em causa, que "PELO PRESENTE DIREITO DE SUPERFÍCIE É ATRIBUIDO O DIREITO À SUPERFICIÁRIA DE CONSTRUIR UM NOVO EDIFÍCIO E **DEMOLIR CONSTRUÇÕES EXISTENTE E MANTE-LO DURANTE 15 ANOS COMO PARQUE LOGÍSTICO**", **negrito e sublinhado nosso.***

Não tendo sido dado cumprimento à obrigação de comunicação de abate de AFT, não é possível aferir o valor dos ativos, bem como a sua composição, por forma a validar os movimentos contabilísticos de abate e consequente regularização de inventários no valor de 326.485,71 EUR, pelo que este valor não será considerado aceite para efeitos fiscais, por falta de cumprimento dos requisitos necessários para esse efeito, nomeadamente, o que é referido na alínea c) do n.º 3, do art.º 31.º-B, do CIRC;

- q) A Requerente não procedeu à declaração da obrigação de comunicação de abate de activos não correntes nos termos previstos no artigo 31º-B do Código do IRC,
- r) A 6 de Novembro de 2022, a Requerente apresentou reclamação graciosa n.º ...2023... dos actos de liquidação adicional de IRC n.º 2023 ... de 19.05.2023 e respectiva Nota de Acerto de Contas n.º 2023 ... da qual resultou imposto a pagar no valor de € 92.785, 19.
- s) A 2 de Outubro de 2024, a AT decidiu pelo indeferimento da Reclamação graciosa, concluindo pelo seguinte:

(...)

- 4) *Note-se que para apreciar a matéria devemos aferir em que consiste o direito de superfície e consequentemente o momento até ao qual o edifício (e restantes benfeitorias) cumpre os requisitos necessários para ser considerado um Ativo para a Reclamante.*
- 5) *De acordo com a alínea a) do § 49 da Estrutura Concetual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) um ativo é reconhecido no balanço de uma entidade desde que cumpra os requisitos seguintes:*
- *"Recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados;*
 - *Do qual se espera fluam para a entidade benefícios económicos futuros".*
- 6) *Princípio que está subjacente às normas referentes ao desreconhecimento, quer de um ativo fixo tangível (parágrafo 25 e 66 da NCRF 7), quer de uma propriedade de investimento (parágrafo 68 da NCRF 11).*

- 7) *Decorre do artigo 1524.º do Código Civil que o direito de superfície é um direito autónomo em relação ao direito de propriedade do dono do terreno, sendo o seu objeto a faculdade de ocupação do espaço aéreo e do subsolo correspondentes à porção delimitada de terreno que, embora, quanto ao solo, continue a ser propriedade do dono do terreno, pode ser ocupada pelo superficiário com a construção ou com a plantação.*
- 8) *O direito de superfície é um verdadeiro direito de propriedade, e não apenas, como, por exemplo, no usufruto, um direito do gozo sobre coisa alheia. A propriedade superficiária pode não só resultar da faculdade de construir ou manter uma obra em terreno alheio, mas também pode resultar da alienação, separadamente da propriedade do solo, da obra ou das árvores já existentes.*
- 9) *Face ao referido, verifica-se que a partir do momento que foi alienado o direito de superfície a Reclamante deixou de controlar o edifício (e restantes benfeitorias), atendendo que quem passou a controlar o mesmo é a superficiária.*
- 10) *Desta forma, o edifício (e restantes benfeitorias) deixou de ter utilidade económica para a Reclamante, pelo facto de, do mesmo, não serem expectáveis benefícios económicos futuros para a Reclamante.*
- 11) *Pese embora, a Reclamante refira que entre 2018 e 2019 o edifício (e restantes benfeitorias) produziu rendimentos, os referidos rendimentos obtidos são relativos ao contrato do direito de superfície, ou seja, são alusivos ao direito da superficiária ocupar o espaço aéreo e do subsolo correspondentes à porção delimitada de terreno, bem como, à faculdade caso a superficiária pretenda de construir ou manter um edifício em*

terreno alheio, e não ao direito sobre a ocupação ou gozo do edifício (e restantes benfeitorias).

12) *Quanto à falta do cumprimento das disposições do artigo 31º-B do CIRC referidas pela IT, a Reclamante limita o conceito de perdas excepcionais aos casos de demolição e construção de novo edifício. No entanto, o referido artigo que trata as perdas imparidade em ativos não correntes, também se aplica ao caso em apreço. Atendendo que a celebração do contrato de direito de superfície provocou para a Reclamante uma desvalorização excecional no seu ativo não corrente - edifício (e restantes benfeitorias) -.*

13) *De referir ainda que de acordo com o disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 31-B do CIRC exige-se a condição da aceitação prévia por parte da AT para que as referidas perdas por imparidade sejam reconhecidas como gastos fiscais. Atendendo que é necessário, como refere o RIT, para validar os movimentos contabilísticos de abate e consequente regularização de inventários no valor de 326.485,71 EUR, aferir o valor dos ativos, bem como, a sua composição.*

- Face ao exposto, é de concluir que não assiste razão à Reclamante na matéria em apreciação.

t) A 6 de Janeiro de 2025, a Requerente impugnou a decisão de indeferimento expresso proferida em 02.10.2024 pelo Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Braga, por subdelegação de competências, no processo de reclamação graciosa nº ...2023..., na parte da liquidação adicional de IRC nº 2023 ... de 19.05.2023 e respetiva Nota de Acerto de Contas nº 2023 ... da qual resultou imposto a pagar no valor de € 92.785, 19.

u) A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações impugnadas.

B. Fundamentação da matéria de Facto

Relativamente à matéria de facto julgada assente, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

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

A matéria de facto foi seleccionada de acordo com o disposto no artigo 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.º 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo junto pela AT, considerando as regras do ónus da prova.

III - MATÉRIA DE DIREITO

A principal questão que se coloca nos presentes autos prende-se com saber se a Decisão de indeferimento da RG relativa aos actos de liquidação de IRC 2019 e n.º 2023... e de juros compensatórios com os n.ºs 2023... e n.º 2023..., é ou não ilegal.

Para tal, importa determinar se as benfeitorias realizadas no terreno alienado, em 2019, podem ou não ser deduzidas ao valor das mercadorias registado nas contas da Requerente, em 2019, como alega a Requerente, ou se, como defende a AT, tal desreconhecimento deveria ter sido efectuado, em 2018, com base no facto de ter sido alienado o direito de superfície.

A - Posição da Requerente

A este propósito, a Requerente alega no seu pedido de constituição do Tribunal Arbitral, em síntese, o seguinte:

1. *A Reclamante não se conforma com a posição dos SIT, nomeadamente com a conclusão, (...), no sentido de que o abate dos ativos (benfeitorias) deveria ter ocorrido em 2018, com base no facto de ter sido "alienado" (constituído) o direito de superfície (concedendo-se o direito de a superficiária poder demolir a construção existente), devendo, ao invés, o desreconhecimento ser efetuado em 2019, no ano da alienação da propriedade plena, em consonância com o normativo contabilístico e de acordo com o procedimento adotado pela Reclamante.*
2. *Tal como discorda da conclusão seguinte, baseando-se os SIT na falta de comunicação do abate, para, dessa forma, inviabilizar a dedução do gasto, uma vez que, como se demonstrará, tal exigência não é aplicável numa situação com os contornos em apreço, desde logo, porque não se está perante uma "desvalorização excecional" de ativos.*
3. *Começando pelo momento do desreconhecimento,*
4. *Estando em causa a constituição do direito de superfície, por 15 anos, de um prédio que incluía um terreno e as respetivas benfeitorias (compostas pela edificação/pavilhão industrial, muros, acessos, estacionamento, fundações e outros trabalhos abaixo do solo, etc.),*
5. *Tendo sido fixada uma renda mensal substancial (20.000,00 EUR/mês), de acordo com tal realidade (à qual se pode somar o valor do próprio licenciamento industrial),*

6. *E perdendo a B... o direito de dispor dos bens, uma vez que, com a constituição do direito de superfície, tal direito/poder passou para a superficiária (a qual iria realizar substanciais benfeitorias),*
7. *Pergunta-se: Fará sentido afirmar-se que os ativos, compostos pelas benfeitorias existentes à data da constituição do direito de superfície, deveriam ter sido abatidos/desreconhecidos ano de 2018 (ano da celebração do contrato de constituição do direito de superfície e em que, alegadamente, terá ocorrido a demolição), tal como defendem os SIT, ou apenas em 2019, no ano da alienação da propriedade total, tal como defende a Reclamante?*
8. *Crê-se que a resposta a esta questão terá de ser encontrada recorrendo ao normativo contabilístico, sendo que a mesma terá inteira validade em sede de IRC, por se tratar de matéria não regulada no respetivo Código, tendo em conta o modelo de relação (dependência parcial) que se encontra instituído.*
9. *Segundo os SIT, baseando-se na NCRF 7, conforme citação constante no ponto 25, "(.) os ativos fixos tangíveis devem ser desreconhecidos, ou seja, retirados do balanço, sempre que os mesmos já não desempenhem qualquer função para a entidade ou não sejam suscetíveis de proporcionar benefícios económicos futuros, independentemente de estarem ou não totalmente depreciados, ou então, sejam alienados. (.)".*
10. *Se bem que o normativo contabilístico invocado esteja incorreto, uma vez que não se está perante ativos fixos tangíveis abrangidos pela NCRF 7, mas sim perante propriedades de investimento abrangidas pela NCRF 11 (sendo também aplicável, neste âmbito, a NCRF 12, relacionada com a temática da "Imparidade de Ativos"), a verdade é que, na essência, estando em causa a questão do momento do desreconhecimento dos ativos, o qual por sua vez está associado à ausência "benefícios económicos futuros", algo que é transversal à generalidade dos ativos, a Reclamante acaba por estar de acordo com o supra exposto.*
11. *No entanto, transpondo para o caso em apreço, ainda que fosse aplicável a NCRF 7, considera que não se verificavam os pressupostos para que o desreconhecimento das benfeitorias fosse realizado em 2018.*
12. *Primeiramente, porque a constituição do direito de superfície, ocorrida em 2018, na perspetiva da B..., incluía um acervo patrimonial que não era constituído apenas pelo terreno,*

abarcando igualmente a edificação existente, bem como outras benfeitorias associadas (muros, acessos, estacionamento, fundações e outros trabalhos abaixo do solo, etc.), assim como o próprio licenciamento industrial, não tendo absoluta certeza, verdadeiramente, se viria a existir, ou não, uma efetiva demolição, ou se, existindo, a mesma seria total ou parcial.

13. O facto de a superficiária ter o direito de demolir a edificação existente, não significava necessariamente que tal viesse a suceder.

14. Mas, mesmo admitindo-se que a demolição era previsível, em função das licenças camarárias obtidas, ficaria ainda sem se saber se tal demolição, a ocorrer, seria parcial ou total.

15. E mesmo que fosse total em relação ao edifício/pavilhão, a verdade é que poderiam, ou não, ser demolidas as restantes infraestruturas existentes à data da celebração do contrato/escritura de constituição do direito de superfície (incluídas nas denominadas benfeitorias).

16. Na verdade, tendo a B... constituído o direito de superfície a favor da sociedade E..., pelo prazo de 15 anos, todos os bens objeto desse contrato passaram, a partir dessa data, a estar à disposição da superficiária, não estando na disponibilidade daquela saber como se iriam processar os trabalhos daí em diante, nomeadamente conhecer o momento da realização da demolição, de modo aferir cabalmente sobre a eventual necessidade de desreconhecimento das benfeitorias e, ainda, sobre qual o montante por que tal operação contabilística deveria ser efetuada (mensuração).

17. Mas, mais relevante ainda do que a questão da demolição, tida pelos SIT como determinante para aferir sobre o momento do desreconhecimento, é o facto de os ativos, constituídos pelo valor do terreno (reconhecido na conta de Mercadorias, no valor de 363.859,50 EUR) e pelo valor das benfeitorias (que corresponde ao valor da regularização de existências, de 326.485,71 EUR), ainda que total ou parcialmente demolidos, não terem deixado de proporcionar benefícios económicos futuros com a celebração do contrato de constituição de direito de superfície, antes pelo contrário.

18. Analisar esta questão, ao abrigo do normativo contabilístico, afigura-se determinante para se poder aferir sobre o momento do desreconhecimento/abate das benfeitorias, na medida em que o desreconhecimento de ativos depende, precisamente, em geral, da sua

alienação (facto ocorrido em 2019) ou de os mesmos terem deixado de proporcionar benefícios económicos futuros (o que, na perspetiva dos SIT, terá ocorrido em 2018).

19. Assim, ainda que fosse aplicável o normativo contabilístico invocado pelos SIT (NCRF 7), o que não é o caso, a Reclamante discorda totalmente que os ativos constituídos pelas benfeitorias tenham deixado de proporcionar benefícios económicos futuros no momento da celebração do contrato de constituição do direito de superfície.

20. Desde logo, cumpre assinalar que os ativos em causa (constituídos pelo pavilhão industrial e demais estruturas de apoio), após a celebração do contrato de constituição do direito de superfície, passaram a proporcionar a obtenção de uma renda mensal substancial (20.000,00 EUR/mês), obtida nos meses que mediam a celebração do contrato suprarreferido (julho de 2018) e a celebração da escritura de compra e venda (maio de 2019).

21. Tais rendimentos, derivados das rendas devidas pela constituição do direito de superfície, ascenderam a um valor global de 220.000 EUR, tendo sido reconhecidos contabilisticamente como tal e, assim sendo, contribuíram positivamente para a determinação do lucro tributável em sede de IRC.

22. Permanecendo os ativos, incluindo as benfeitorias, a gerar benefícios económicos futuros (obtenção de rendas mensais elevadas), afigura-se não estarem reunidos os pressupostos para o seu desreconhecimento, nem no momento da celebração do contrato de constituição de direito de superfície, nem nos meses seguintes, decorridos até ao momento da alienação, ainda que possa ter existido a demolição, total ou parcial, das benfeitorias durante esse período.

23. Acresce, quanto a benefícios económicos futuros, que a demolição do pavilhão existente e a construção de um novo pavilhão, revertendo este para a B... no final do período de 15 anos (prazo de concessão do direito de superfície, sem prejuízo de eventuais prorrogações), é também sinónimo de que os ativos cedidos aquando da celebração da escritura de constituição do direito de superfície, na verdade, ainda que total ou parcialmente destruídos, se estavam a valorizar e, como tal, a proporcionar os referidos benefícios económicos futuros.

24. Tendo ocorrido a alienação, em maio de 2019, aí sim estão verificadas as condições para o desreconhecimento, uma vez que os benefícios económicos se esgotam nesse momento (efeitos extintivos), sendo a esta, a nosso ver, a melhor interpretação do normativo

contabilístico, nomeadamente do disposto no parágrafo 66 da NCRF 7 (admitindo-se que seria aplicável), que se passa a reproduzir: "A quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível deve ser desreconhecida:

a) No momento da alienação; ou

b) Quando não se espere obter futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação."

25. A propósito do momento do desreconhecimento, associando-o ao momento da demolição, tal como preconizam os SIT, cumpre salientar o exposto no RI referente à B... (parte citada no ponto 20), onde se afirma que "(.) a demolição do antigo prédio (.) teria que ter ocorrido entre 2018-07-12 e uma data algo anterior a 2019-05-23".

26. Tal ilação contrasta claramente com a conclusão a que se chegou posteriormente, ao afirmar-se, perentoriamente, que o desreconhecimento deveria ter ocorrido em 2018 e não em 2019 (tal como sucedeu), sendo que esta contradição, como é óbvio, vem reforçar a fragilidade da argumentação dos SIT, quanto ao momento do desreconhecimento.

27. Estando em causa matéria contabilística, não pode deixar de se aludir ao normativo contabilístico efetivamente aplicável, que é, tal como anteriormente mencionado, a NCRF 11 e não a NCRF 7, pois, conforme também anteriormente referido, o valor líquido contabilístico do edifício (e restantes benfeitorias), que ascende a 326.485,71 EUR, permaneceu classificado em propriedades de investimento desde a fusão (ocorrida em 2017), tendo sido reclassificado para inventários apenas em momento anterior à venda (daí a "regularização de existências", que, por sua vez, foi incorporada no Custo das Mercadorias Vendidas). Conclui-se que os referidos ativos, constituídos pelas "benfeitorias", em 2018 e 2019, não estavam classificados como ativos fixos tangíveis, de modo a poder aplicar-se a NCRF 7.

28. Não obstante, em matéria de desreconhecimento, tem de admitir-se que o normativo contabilístico corretamente aplicável (parágrafo 68 da NCRF 11) tem um conteúdo substancialmente idêntico ao do parágrafo 66 da NCRF 7, anteriormente citado, daí que se mantenha inteiramente válido tudo o que anteriormente se expôs.

29. Porém, antes de colocar em evidência o referido parágrafo 68 da NCRF 11, e porque se trata de uma disposição que se aplica ao desreconhecimento de propriedades de investimento, importa recuar uma pouco mais e aludir a uma questão prévia, que se prende com o reconhecimento de tais ativos.

30. A B... após a integração pela fusão das benfeitorias imobiliárias realizadas pela empresa D..., Lda. no prédio urbano identificado pelo art.º matricial n.º ..., registou as mesmas em propriedades de investimento, de acordo com a alínea d) do parágrafo 8 da NCRF 11.

31. Refere ainda a mesma NCRF, no parágrafo 16, que uma propriedade de investimento deve ser reconhecida como um ativo quando, e apenas quando:

"a) For provável que os futuros benefícios económicos que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a entidade; e

b) O custo da propriedade de investimento possa ser mensurado fiavelmente."

32. Adicionalmente, ainda no capítulo sobre o reconhecimento, é referido no parágrafo 19 que:

"Partes de propriedades de investimento podem ter sido adquiridas por substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais. Segundo o princípio do reconhecimento, uma entidade reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento o custo da parcela de substituição de uma propriedade de investimento existente no momento em que o custo seja incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das parcelas que sejam substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma."

33. Transpondo para o caso em apreço, verifica-se que a sociedade E..., através de contrato de constituição de direito de superfície, ficou autorizada a efetuar obras de substituição/demolição de infraestruturas existentes e criação de novas.

34. Pois bem, tais benfeitorias reverteriam para a B... no final do contrato, razão pela qual apenas nessa altura teria de proceder ao desreconhecimento dos itens demolidos e reconhecimento dos itens entretantos transferidos para a sua esfera patrimonial.

Mais especificamente, quanto ao momento do desreconhecimento da propriedade de investimento, refere-se no parágrafo 68 da NCRF 11 que: Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço) na alienação ou quando a propriedade de investimento for permanentemente retirada de uso e nenhuns benefícios económicos forem esperados da sua alienação. "

- 35. No caso em apreço, tal como já afirmado anteriormente, resulta evidente que não havia lugar a qualquer desreconhecimento em 2018, dado que os benefícios económicos continuavam a fluir para a entidade, em virtude da vigência do contrato de constituição do direito de superfície (renda mensal de 20.000,00 EUR) e expectativa de venda (que se veio a materializar em 20-05-2019).*
- 36. Continuando os itens do ativo a proporcionar benefícios económicos futuros, o desreconhecimento deve ocorrer no momento da alienação, tal como preconiza o parágrafo 68 da NCRF 11 e de acordo com os procedimentos adotados pela B... .*
- 37. Quanto à possibilidade de existir uma perda por imparidade na propriedade de investimento, ou seja, uma perda excecional resultante da demolição e construção de novo edifício (matéria esta que entronca com o segundo argumento dos SIT, posteriormente rebatido, baseado no disposto no art.º 31.º-B do Código do IRC, relacionado com "desvalorizações excecionais"), veja-se o que refere a NCRF 12 a este respeito:*

- Parágrafo 4: "Perda por Imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável."

Parágrafo 7: "Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um ativo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação:

- a) Durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.*

- b) *Ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o ativo está dedicado.*
- c) *As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um ativo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do ativo.*
- d) *A quantia escriturada dos ativos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.*

Fontes internas de informação:

- e) *Está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um ativo.*
 - f) *Alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera -se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um ativo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um ativo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o ativo pertence e planos para alienar um ativo antes da data anteriormente esperada.*
 - g) *Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um ativo é, ou será, pior do que o esperado."*
38. *Ora, tendo em conta os contornos do caso em apreço, nenhuma destas indicações se encontrava verificada em 2018, aquando da celebração da escritura de constituição do direito de superfície, nem nos meses seguintes, daí não ter ocorrido qualquer imparidade.*

39. *Adicionalmente, refere a mesma norma, no parágrafo 28, a respeito do reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade que:*

Se, e apenas se, a quantia recuperável de um ativo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada do ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade."

40. *Face ao já explanado anteriormente, resulta evidente que o ativo constituído pelas benfeitorias (propriedade de investimento), não se encontrava em imparidade, uma vez que a quantia recuperável expectável seria sempre muito superior à quantia escriturada, quer se mantivesse o contrato que envolvia o direito de superfície, quer, também, caso viesse a ocorrer a alienação da propriedade total, tal como, aliás, acabou por vir a suceder cerca de 11 meses depois da celebração daquele primeiro contrato.*

41. *Quanto ao segundo argumento utilizado pelos SIT, relacionado com a aplicação do disposto no art.º 31.º-B do Código do IRC, dir-se-á que, com o devido respeito, os SIT estão a laborar em erro.*

42. *Na verdade, questiona-se, desde logo, o argumento de que o edifício (e restantes benfeitorias) efetivamente sofreu uma desvalorização excecional, suscetível de ser abrangida pelo normativo invocado pelos SIT, na medida em que, na realidade, no período em que vigorou o contrato de constituição do direito de superfície, para além do recebimento de elevadas rendas mensais, houve efetivamente uma valorização do ativo da empresa em resultado das obras que vieram a ser efetuadas pela superficiária (E...).*

43. *Adicionalmente, seria impossível apurar qual o valor residual do edifício no final do contrato de cedência do direito de superfície, momento em que, quer o imóvel, quer as benfeitorias, regressavam para a esfera da B..., sendo que, no período de 15 anos, a sociedade teria rendimentos tributados em sede de IRC no valor de 3.600.000,00 EUR (20.000,00 EUR x 12 meses x 15 anos), caso o contrato fosse cumprido até ao final.*

44. *Acrescem os argumentos anteriormente expostos, relacionados com o facto de a B..., após a constituição do direito de superfície, não ter a posse do imóvel, daí que não lhe fosse possível avaliar eventuais desvalorizações excepcionais sofridas pelo ativo, ainda que as mesmas pudessem estar a ocorrer, o que, como suprarreferido, não foi o caso.*
45. *Tais circunstâncias são muito relevantes, na medida em que, ainda que hipoteticamente se pudesse estar perante desvalorizações excepcionais, não se vislumbra como é que a Reclamante iria dar cumprimento, na prática, às condições impostas nas várias alíneas do n.º 3 do art.º 31.º-B do Código do IRC, anteriormente resumidas e transcritas no RI.*
46. *Note-se que, ainda assim, mesmo considerando a pretendida dedutibilidade do gasto associado às benfeitorias, o negócio em causa proporcionou ganhos elevadíssimos, decorrentes do ganho obtido na venda, no montante de 2.309.654,79 EUR (3.000.000,00 - 363.859,50 EUR - 362.485,71 EUR), e do montante obtido com as rendas, enquanto perdurou o direito de superfície, de 220.000,00 EUR.*
47. *Tais rendimentos foram integralmente tributados em sede de IRC, afigurando-se constituir uma flagrante injustiça pretender tributar, ainda, o valor adicional de 326.485,71 EUR.*
48. *A propósito, e para terminar, não pode deixar de se aludir ao princípio da justiça, que, por vezes, como é sabido, se contrapõe à aplicação estrita do princípio da periodização económica.*
49. *Pese embora se trate de matéria que não se pretende explorar no âmbito dos presentes autos, importa apenas frisar que os SIT, na sua primeira linha de argumentação, não estão a considerar o gasto associado às benfeitorias no período de 2019, afirmando perentoriamente que o desreconhecimento deveria ter ocorrido em 2018, sem, no entanto, imputarem o gasto a este período de tributação.*

50. *Tal significa, assumindo que o desreconhecimento deveria ter ocorrido em 2018 (o que se admite por mera hipótese de raciocínio, uma vez que, na ótica da Reclamante, tal como anteriormente explanado, o desreconhecimento apenas deve ocorrer no ano da alienação, ou seja, em 2019), que a Reclamante se vê privada de um gasto efetivo, relacionado com as benfeitorias, em qualquer um dos períodos, o que colide frontalmente com o princípio da justiça (e com o princípio da tributação pelo lucro real).*
51. *E não se diga que a AT já não estaria a tempo de efetuar a correção a favor da Reclamante, por estar em causa o período de 2018 (já caducado), uma vez que, se assim é, então deveriam os SIT ter-se absterido de efetuar a correção, dado que não existiu qualquer intencionalidade de poupança fiscal por parte da B... ao imputar o gasto a 2019 e não a 2018.*
52. *Estando em causa matéria que envolve o princípio da periodização económica (especialmente tratado nos n.os 1 e 2 do art.º 18.º do Código do IRC), termina-se com uma referência ao Acórdão do STA, proferido no processo 0716/13, de 14- 03-2018:*
- "Contudo esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios."*
53. Os casos em que o STA tem admitido que deve prevalecer o princípio da justiça sobre a legalidade estrita relativa ao princípio da especialização dos exercícios têm, em geral, subjacentes situações em que a não observância deste princípio não advém qualquer prejuízo para o erário público;
54. No caso concreto, não existiu qualquer erro, mas ainda que tivesse existido, deveria prevalecer o princípio da justiça, permitindo-se a dedutibilidade do gasto no montante de €326.485,71.

B - Posição da AT

A AT defende, em síntese, o seguinte:

1. De acordo com a NCRF 7, a operação contabilística que consistiu na regularização de existências efectuada pela B..., no valor de 326.485,71 EUR: "(. ..) não é mais do que o desreconhecimento de Ativo Fixo Tangível (AFT}, em que os activos fixos tangíveis devem ser desreconhecidos, ou seja, retirados do balanço, sempre que os mesmos já não desempenhem qualquer função para a entidade ou não sejam suscetíveis de proporcionar benefícios económicos futuros, independentemente de estarem ou não totalmente depreciados, ou então, sejam alienados. Como se constata, a partir do momento em que a entidade deixa de esperar obter benefícios económicos futuros pela utilização ou venda dos itens do ativo fixo tangível, estes devem ser objeto de desreconhecimento. Este desreconhecimento pode estar relacionado com a alienação desses itens, com o seu abate, desmantelamento ou qualquer outra afetação a fins alheios à atividade da entidade. Os itens do ativo fixo tangível devem ser desreconhecidos pela respetiva quantia escriturada."
2. Os procedimentos fiscais de desreconhecimento de itens do ativo fixo tangível, referentes a abates físicos, devem ser efectuados nos termos do artigo 31.º-B do Código do IRC (CIRC).
3. A perda reconhecida no momento do abate físico do item do ativo fixo tangível pode ser aceite como gasto fiscal, desde que se trate de uma desvalorização excecional nos termos previstos no n.º 1 do artigo 31.º-B do CIRC, e sejam cumpridos os requisitos previstos no n.º 3 do mesmo. (...)"
4. "Quando os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais dos ativos e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização ocorram no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos ativos, corrigido de eventuais valores recuperáveis, pode ser aceite como gasto do período, desde que: (. ..)" (a) comprovação do abate através de auto assinado por duas testemunhas; (b) à relação discriminativa dos elementos em causa'(abatidos); bem como, (c) à obrigação de comunicação prévia (antecedência mínima de 15 dias) ao serviço de finanças da área do local onde os ativos se encontrem (com

indicação do local, data e hora).

5. Note-se que para apreciar a matéria devemos aferir em que consiste o direito de superfície e consequentemente o momento até ao qual o edifício (e restantes benfeitorias) cumpre os requisitos necessários para ser considerado um Ativo para a Requerente.
6. De acordo com a alínea a) do § 49 da Estrutura Concetual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) um activo é reconhecido no balanço de uma entidade desde que cumpra os requisitos seguintes:
 - *"Recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados;*
 - *Do qual se espera fluam para a entidade benefícios económicos futuros".*
7. Princípio que está subjacente às normas referentes ao desreconhecimento, quer de um activo fixo tangível (parágrafo 25 e 66 da NCRF 7), quer de uma propriedade de investimento (parágrafo 68 da NCRF 11).
8. Decorre do artigo 1524.º do Código Civil que o direito de superfície é um direito autónomo em relação ao direito de propriedade do dono do terreno, sendo o seu objeto a faculdade de ocupação do espaço aéreo e do subsolo correspondentes à porção delimitada de terreno que, embora, quanto ao solo, continue a ser propriedade do dono do terreno, pode ser ocupada pelo superficiário com a construção ou com a plantação.
9. O direito de superfície é um verdadeiro direito de propriedade, e não apenas, como, por exemplo, no usufruto, um direito do gozo sobre coisa alheia. A propriedade superficiária pode não só resultar da faculdade de construir ou manter uma obra em terreno alheio, mas também pode resultar da alienação, separadamente da propriedade do solo, da obra ou das árvores já existentes.
10. Face ao referido, verifica-se que a partir do momento que foi alienado o direito de superfície a Requerente deixou de controlar o edifício (e restantes benfeitorias), atendendo que quem passou a controlar o mesmo é a superficiária.
11. Desta forma, o edifício (e restantes benfeitorias) deixou de ter utilidade económica para a Requerente, pelo facto de, do mesmo, não serem expectáveis benefícios económicos futuros para a Requerente.
12. Pese embora, a Requerente refira que entre 2018 e 2019 o edifício (e restantes benfeitorias)

produziu rendimentos, os referidos rendimentos obtidos são relativos ao contrato do direito de superfície, ou seja, são alusivos ao direito da superficiária ocupar o espaço aéreo e do subsolo correspondentes à porção delimitada de terreno, bem como, à faculdade caso a superficiária pretenda de construir ou manter um edifício em terreno alheio, e não ao direito sobre a ocupação ou gozo do edifício (e restantes benfeitorias).

13. Quanto à falta do cumprimento das disposições do artigo 31º B do CIRC referidas pela IT, a Requerente limita o conceito de perdas excepcionais aos casos de demolição e construção de novo edifício. No entanto, o referido artigo que trata as perdas imparidade em activos não correntes, também se aplica ao caso em apreço.
14. Atendendo a que a celebração do contrato de direito de superfície provocou para a Requerente uma desvalorização excepcional no seu activo não corrente - edifício (e restantes benfeitorias);
15. De referir ainda que de acordo com o disposto nos nº 1 e 2 do artigo 31º-B do Código do IRC exige-se a condição da aceitação prévia por parte da AT para que as referidas perdas por imparidade sejam reconhecidas como gastos fiscais, considerando que é necessário, para validar os movimentos contabilísticos de abate e consequente regularização de inventários no valor de €326.485,71, aferir o valor dos activos, bem como, a sua composição.
16. Face ao exposto, defenda a AT que não assiste razão à Requerente na matéria em apreciação.

IV. APRECIAÇÃO

Em face dos argumentos das Partes cumpre apreciar se os *activos, compostos pelas benfeitorias existentes à data da constituição do direito de superfície, deveriam ter sido abatidos/desreconhecidos no ano de 2018 - ano da celebração do contrato de constituição do direito de superfície - ou apenas em 2019 - ano da alienação da propriedade total.*

a) Interpretação dos normativos contabilísticos

De acordo com o artigo 17.º do Código do IRC

1 — O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período.

3 — De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos restantes.

c) Estar organizada com recurso a meios informáticos. (Aditada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

Resulta do *supra* enunciado normativo que a determinação do lucro tributável é efectuada considerando o modelo de dependência parcial entre a tributação dos rendimentos das pessoas colectivas e a contabilidade, mediante o qual o lucro tributável é apurado a partir do resultado contabilístico, sem prejuízo, a jusante, dos ajustamentos extra-contabilísticos (positivos ou negativos) previstos na lei fiscal.

A contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística (SNC), que integra a Estrutura Conceptual, as Bases para a apresentação de demonstrações financeiras, os Modelos de demonstrações financeiras, o Código das Contas, as Normas Contabilísticas e de

relato financeiro (NCRF) e a Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE).

Considerando o *Thema Decidendum*, e o facto não contestado da propriedade se encontrar registado nas contas da Requerente como propriedade de investimento (RIT – IV.2.2.) importa atender às normas contabilísticas aplicáveis.

Conforme resulta dos factos assentes, a 12.07.2018, a Requerente transmitiu o direito de superfície por um período de 15 anos do prédio antes identificado ao sujeito passivo E... UNIPessoal LDA., NIPC ..., pelo valor de 2.880.000,00 EUR, sendo que, nas observações à liquidação de IMT que esteve na base deste negócio se anotou, por referência ao contrato em causa, que **"PELO PRESENTE DIREITO DE SUPERFÍCIE É ATRIBUIDO O DIREITO À SUPERFICIÁRIA DE CONSTRUIR UM NOVO EDIFÍCIO E **DEMOLIR CONSTRUÇÕES EXISTENTES** E MANTE-LO DURANTE 15 ANOS COMO PARQUE LOGÍSTICO"**.

De acordo com o artigo 1528.º do Código Civil (CC), "O direito de superfície pode ser constituído por contrato, testamento ou usucapião, e pode resultar da alienação de obra ou árvores já existentes, separadamente da propriedade do solo."

Como ensinam Pires de Lima e Antunes Varela, o direito de superfície é um verdadeiro direito de propriedade, ainda que limitado pela coexistência com o direito da propriedade do solo, ou seja, o direito de superfície parece ser configurado pelo nosso ordenamento jurídico como um verdadeiro direito de propriedade e não apenas como direito de uso ou usufruto.

Tem sido entendido pela Jurisprudência que *"O direito de superfície cujo regime se encontra definido no art.º 1524 e seg., do C. Civil, consiste na faculdade de construir ou manter, perpétua ou temporariamente, uma obra em terreno alheio, ou de nele fazer ou manter plantações, dizendo-se fundeio o dono do solo e superficiário o titular da construção implantada ou da plantação (coisa implantada). Podendo assumir carácter perpétuo ou temporário, este direito*

permite ao superficiário um aproveitamento integral das utilidades da obra ou plantação, embora convivendo, necessariamente, com o direito de propriedade sobre o terreno, o direito do fundeiro. O direito do superficiário sobre a coisa implantada é uma verdadeira propriedade (um direito real sobre coisa própria incorporada em terreno alheio), não um simples direito real de gozo de coisa alheia pertencente ao proprietário do solo.” – (Vide Acórdão do STA n.º 0411/15.7BEPRT, de 11.10.2023).

No caso *sub judice* foi transmitido o direito de superfície, em 2018, a título oneroso, prevendo-se o pagamento anual da alienação do direito, em conformidade com o previsto no artigo 1530.º do CC, tendo sido pago o IMT sobre a transmissão.

Após a transmissão do direito de superfície, que incluiu a opção de demolição total do edificado, a Requerente apenas manteve o direito de propriedade do solo, na sua esfera jurídica, que veio, a alienar, em 2019, assim se extinguindo o direito de superfície, nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 1536.º do CC.

Assim, após a transmissão do direito de superfície, a Requerente apenas manteve o direito de propriedade do solo no seu activo.

b) Reconhecimento de Activos

Segundo o n.º 49 da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Aviso n.º 8254/2015, do Ministério das Finanças, o activo é assim definido:

Posição financeira

49. Os elementos relacionados com a mensuração da posição financeira são os ativos, os passivos e o capital próprio. São definidos como segue:

a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se esperam que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.

Desta forma um activo compreende dois elementos: i) Expectativa de benefícios futuros e ii) Manutenção do controlo sobre o ativo.

Assim, ao ser constituído o direito de superfície sobre um prédio que está reconhecido como activo nas demonstrações financeiras e na medida em que o direito de superfície transfere para o superficiário o direito de propriedade das construções naqueles existentes, o controlo do recurso pela entidade alienante do conteúdo do material do recurso extingue-se. E, ao extinguir-se, arrasta como consequência necessária o seu desreconhecimento como activo, na exacta medida do conteúdo alienado.

No momento da constituição do direito de superfície, ainda que se entenda que o cedente tem direito a benefícios futuros, a verdade é que ele perde o controlo sobre o activo objecto do direito de superfície.

Permanecendo a Requerente como entidade titular do direito de propriedade do solo e sendo certo que tal direito (sobre a propriedade do solo) se mantém sob o seu controlo e dele podem esperar-se benefícios futuros, então o correspondente activo há-de ser reconhecido, na exacta medida do seu conteúdo, nos termos do n.º 87 da mesma Estrutura Conceptual:

Reconhecimento de ativos

87 – Um ativo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o ativo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

c) Desreconhecimento do Activo

Simetricamente, o desreconhecimento do direito de propriedade, na exacta medida da constituição do direito de superfície, tem de ser efectuado no exercício da sua constituição, ou seja, no caso em apreço, em 2018, de acordo com o princípio da periodização dos exercícios.

Sobre o desreconhecimento estabelece a NCRF11, o seguinte:

“Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço) na alienação ou quando a propriedade de investimento for permanentemente retirada de uso e nenhuns benefícios económicos forem esperados da sua alienação.”

Resulta assim da NCRF 11 que a propriedade de investimento (PI) deve ser desreconhecida, ou seja, retirada do balanço, sempre que a mesma já não desempenhe qualquer função para a entidade **ou** não seja susceptível de proporcionar benefícios futuros, independentemente de estarem ou não totalmente depreciados, ou então, sejam alienados.

Ora, relativamente à propriedade do solo, quando se constituiu o direito de superfície, com o direito de demolição, e o pagamento do preço anualmente, a Requerente deixou de ter a expectativa de benefícios económicos futuros, sendo certo que os valores recebidos, após a transmissão do direito de superfície, respeitaram ao pagamento faseado da transmissão do direito de superfície e não a “rendimentos” futuros.

É, também, certo que com a transmissão do direito de superfície, a Requerente perdeu o controlo sobre os benefícios económicos futuros associados ao activo, uma vez que a alienação do direito de superfície envolveu a transmissão de todos os direitos, excepto a propriedade do solo.

Era, portanto, o direito de propriedade do solo que o Requerente deveria manter registado como activo na sua contabilidade. E, apenas relativamente a este activo, seria relevante a expectativa de benefícios futuros, uma vez que mantinha na sua esfera jurídica o direito de uso e fruição do subsolo.

Em consequência, o desreconhecimento da PI deveria ter ocorrido, em 2018, tal como pugna a AT.

d) Perdas por Imparidade

Invoca, ainda, a AT que o desreconhecimento deste activo implicaria, em qualquer caso, a adopção do procedimento previsto no artigo 31.º-B do Código do IRC, que estabelece o seguinte:

Artigo 31.º-B(*)

Perdas por imparidade em ativos não correntes

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

*2 - Para efeitos do disposto no número anterior, quando estejam em causa ativos intangíveis ou quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização do ativo não ocorram no mesmo período de tributação, o sujeito passivo deve obter a aceitação da Autoridade Tributária e Aduaneira, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excecionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respetivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos ativos. **(Redação do Decreto-Lei n.º 49/2025, de 27 de março, com entrada em vigor no dia 1 de julho de 2025)***

*3 - Tratando-se de ativos tangíveis, quando os factos que determinaram as desvalorizações excecionais e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização ocorram no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos ativos, corrigido de eventuais valores recuperáveis, pode ser aceite como gasto do período, desde que: **(Redação do Decreto-Lei n.º 49/2025, de 27 de março, com entrada em vigor no dia 1 de julho de 2025)***

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

b) O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada ativo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal;

*c) Seja comunicado ao serviço de finanças da área do local onde aqueles ativos se encontrem ou à Unidade dos Grandes Contribuintes, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos.***(Redação do Decreto-Lei n.º 49/2025, de 27 de março, com entrada em vigor no dia 1 de julho de 2025)**

4 - O disposto nas alíneas a) a c) do número anterior deve igualmente observar-se nas situações previstas no n.º 2, no período de tributação em que venha a efetuar-se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos ativos.

5 - A aceitação referida no n.º 2 é da competência do diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou do diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições.

6 - A documentação a que se refere o n.º 3 deve integrar o processo de documentação fiscal, nos termos do artigo 130.º

7() - Quando o valor líquido fiscal do ativo em causa, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 31.º-A, no momento anterior ao da ocorrência dos factos que determinaram a desvalorização excecional, seja igual ou inferior a €10 000, deixa de ser exigível:*

a) A comunicação a que se refere a alínea c) do n.º 3;

b) A apresentação da exposição fundamentada a que se refere o n.º 2, desde que a documentação comprovativa dos factos que determinaram as desvalorizações excecionais seja integrada no processo de documentação fiscal, nos termos do artigo 130.º

(*) Redação do Decreto-Lei n.º 49/2025, de 27 de março, com entrada em vigor no dia 1 de julho de 2025)

8 - As perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente nos termos dos números anteriores são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo ou, sem prejuízo do disposto no artigo 46.º, até ao período anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o

abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.(anterior n.º 7, Redação do Decreto-Lei n.º 49/2025, de 27 de março, com entrada em vigor no dia 1 de julho de 2025)

Resulta da base legal acima transcrita o regime das desvalorizações excepcionais, gerador de perdas por imparidade, isto é “*Excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.*” - NCFR12, parágrafo 4.

Está assim o regime estabelecido no artigo 31.º-B do Código do IRC previsto para abranger a ocorrência de factos excepcionais, tais como desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas, ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.

Como ensina Rui Marques, in Código do IRC Anotado e Comentado, Almedina (2019), pag.312, “*As causas de que provenham tais factos excepcionais terão que ser anormais e comprovadas pelo sujeito passivo (n.º 2). O activo não corrente sofre uma desvalorização imprevista e excepcional, tendo em consideração o seu período de vida útil, teoricamente, esperado, de modo a não mais possuir aptidão para cumprir a sua função, donde que tenha que ocorrer o seu abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, no mesmo ou em outro período de tributação.*”

De acordo com os factos alegados e provados não se encontra qualquer facto que permita concluir que o desreconhecimento do activo alienado, em 2018, fosse excepcional, imprevisto, anormal ou com alterações significativas no contexto legal. Na verdade, resulta dos factos apurados que a demolição do activo já veio a ocorrer na esfera do superficiário e não da Requerente.

Consequentemente, quem teria o direito a aplicar o n.º 3 do artigo 31.º-B seria o superficiário para ver reconhecida uma “*desvalorização excepcional*”, por desmantelamento ou abate físico do activo que era seu em propriedade plena.

Conclui-se, pois, que, por ter constituído o direito de superfície, a Requerente alienou a propriedade do activo ainda não demolido, pelo que nem sequer poderia ter beneficiado do n.º 3 do artigo 31.º-B que, consagrando uma formalidade *ad substantia*, pressupõe igualmente a

titularidade do direito de propriedade do activo já demolido e, consequentemente, desvalorizado excepcionalmente.

Deste modo, não só do ponto de vista literal, como também teológico, o regime previsto no artigo 31.º-B do Código do IRC não é aplicável à situação *sub judice*.

e) Correção Simétrica

Sem conceder, alega a Requerente que, em qualquer caso, o gasto associado às correções realizadas pela AT ao exercício de 2019 deveria ser imputado ao exercício de 2018, conforme resulta do artigo 18.º, n.º 1 e 2 do Código do IRC.

Sobre a imputação de rendimentos e gastos dispõe o n.º 2 do artigo 18.º do Código do IRC o seguinte:

Periodização do Lucro Tributável

1 – Os rendimentos e os gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime da periodização económica.

2 — As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

O princípio da especialização dos exercícios tem uma densidade vinculativa elevada, não tolerando, fora dos casos expressamente consignados na lei, qualquer margem de manobra do contribuinte na afectação temporal dos movimentos económico-financeiros da empresa, devendo, no entanto, ser sopesado com os demais princípios constitucionais basilares, mormente, da justiça.

Tem sido entendido que o princípio da especialização dos exercícios deve ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal, por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

Neste contexto, verifica-se que, nos termos da Lei aplicável, constitui condição para reportar gastos ou rendimentos para períodos de tributação anteriores serem tais gastos ou rendimentos imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

Ora, no caso em análise, a Requerente não alega que o gasto que a AT imputa ao ano 2018 era imprevisível ou manifestamente desconhecido em 2018, conforme constitui pressuposto legal para a obrigação da sua imputação, em 2018, por força do princípio da correcção simétrica.

Deste modo, considerando os factos alegados em discussão, a situação *sub judice* não é subsumível na norma acima identificada.

Conclui-se assim pela legalidade da decisão de indeferimento impugnada nos autos.

VI. DECISÃO

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, em consequência o pedido de declaração de ilegalidade do acto de autoliquidação de IRC identificado no processo, no valor de €92.785,19;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €92.785,19 conforme indicado pela Requerente no PPA.

VIII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €2.754, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 22 de Julho de 2025

Os Árbitros

(Fernanda Maças - Presidente)

Magda Feliciano
(Árbitra Adjunta - Relatora)

Fernando Matos
(Árbitro Adjunto)