

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 623/2024-T

**Tema: IRC; Correções ao Lucro Tributável; Depreciações; Perdas por Imparidade;
Mais-valias Mobiliárias.**

SUMÁRIO

I – Caso o sujeito passivo não apresente elementos justificativos dos valores contabilística e fiscalmente considerados como valores de aquisição de imóveis do ativo fixo tangível, alegando que já não os possui pelo decurso do tempo, nomeadamente, após o termo do prazo de conservação de 10 (dez) anos legalmente aplicável, não pode a Autoridade Tributária exigir esses documentos e concluir que a sua não apresentação pelo sujeito passivo corresponde necessária e automaticamente à falta de prova dos elementos e respetivos valores de aquisição.

II – O prazo legal de 10 (dez) anos para conservação de documentos comprovativos não é contado a partir da data de emissão desses elementos de suporte, nem de cada ou da última vez em que os valores em causa sejam considerados, total ou parcelarmente, para qualquer efeito contabilístico e fiscal, mas sim a partir da inscrição das respetivas verbas na contabilidade.

III – No âmbito das perdas por imparidade, a legislação não estabelece qualquer restrição quanto à prova das diligências para cobrança dos créditos em dívida, sendo relevantes todos os meios de prova admissíveis em Direito que se mostrem adequados a demonstrar aquelas diligências, incluindo a prova testemunhal.

IV – Na aplicação do regime de *participation exemption*, deve considerar-se que, para o cômputo da percentagem de 50% de bens imóveis, deverão ser incluídos os bens imóveis

das participadas do sujeito passivo afetos a atividade comercial que consista na compra e venda de imóveis, e bens imóveis de que as mesmas sejam proprietárias e não estejam afetos a qualquer atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, sendo que a percentagem de 50% deverá ser aferida no momento em que ocorreu a transmissão das participações sociais.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra presidente Prof.^a Doutora Carla Castelo Trindade, a árbitra Vogal Dra. Cláudia Rodrigues e a árbitra vogal relatora Dra. Adelaide Moura, designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral coletivo, acordam o seguinte:

I. Relatório

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua..., ..., ..., ...-... Lisboa (“Requerente”), no seguimento do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2023..., de 01-06-2023, referente ao período de tributação de 2020, com fundamento no Relatório Final de Inspeção Tributária, cujo procedimento foi credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2022..., e da formação da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2023...submetida em 02-10-2023, veio, nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra os atos tributários impugnados, peticionando a respetiva anulação e a restituição das quantias indevidamente suportadas, acrescidas de juros legais devidos.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“Requerida”, “Autoridade Tributária” ou “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi submetido pela Requerente em 02-05-2024 e aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 06-05-2024, tendo nesta data sido automaticamente notificado à AT, conforme por esta posteriormente confirmado em 09-05-2024.

A Requerente não procedeu expressamente à nomeação de árbitro.

Nos termos e para efeitos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT, foram designadas as árbitras do presente Tribunal Arbitral, que comunicaram ao Conselho Deontológico do CAAD a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.

As partes foram notificadas da nomeação, não tendo qualquer delas manifestado vontade de a recusar, tendo o Tribunal sido constituído em 15-07-2024, por despacho do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em harmonia com as disposições contidas no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

Notificada em 16-07-2024, a AT apresentou a sua Resposta em 30-09-2024, defendendo-se por impugnação. Foi junto o correspondente processo administrativo.

Por despacho de 10-10-2024, o Tribunal Arbitral agendou a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT para 18-11-2024, às 14h30m.

Por despacho de 04-11-2024, o Tribunal Arbitral deferiu o pedido da Requerente para alteração do rol de testemunhas indicado no PPA.

Em 18-11-2024 decorreu a reunião do artigo 18.º do RJAT, conforme agendado, tendo sido ouvidas as partes e inquiridas as respetivas testemunhas arroladas.

A Requerida apresentou alegações finais escritas em 13-12-2024 e a Requerente apresentou alegações finais escritas em 16-12-2024.

II. Posições das Partes

II.1. Requerente

A Requerente é uma sociedade comercial cujo objeto social consiste na prestação de serviços na área da construção e engenharia civil, gestão de projetos, comércio de artigos diversos e consultoria para negócios e gestão.

Em 02-10-2023, a Requerente deduziu reclamação graciosa contra o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2023..., relativo ao exercício de 2020, e respetivo ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., consubstanciadas na demonstração de acerto de contas n.º 2023... .

Até à data de submissão do PPA, tal reclamação não mereceu qualquer resposta por parte da AT.

Em conformidade, nos termos legalmente aplicáveis, com o silêncio da AT, no prazo de 4 (quatro) meses, ou seja, até 02-02-2024, formou-se o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa deduzida.

Em face desse ato de indeferimento tácito da reclamação, a Requerente deduziu o respetivo PPA, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 95.º da LGT, alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT e da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo, que incidiu sobre o IRC do exercício de 2020, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) da Direção de Finanças de Lisboa da AT.

Tendo sido notificada, em primeiro lugar, do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), a Requerente exerceu oportunamente o direito de audição, com junção de documentação de suporte, no qual evidenciou por que não devem as correções propostas ser convertidas em definitivas.

Não obstante, a posição vertida no Projeto de RIT vingou e acabou por não ser devidamente revista no RIT emitido a final.

Na sequência das conclusões da ação inspetiva e respetivo RIT, a Requerente foi notificada do ato de liquidação adicional de IRC de 2020 n.º 2023..., do respetivo ato de liquidação de

juros compensatórios n.º 2023..., e da demonstração de acerto de contas n.º 2023..., no valor de 117.425,04 €, com data limite de pagamento de 20-07-2023.

A Requerente procedeu ao pagamento do IRC dentro do prazo para pagamento voluntário.

Os atos tributários imediata e mediatamente impugnados no PPA têm como fundamento as seguintes correções promovidas pelos SIT ao lucro tributável do exercício de 2020, conforme consta do RIT, no valor global de 428.860,44 €:

Lucro tributável declarado	2 214 117,64
Depreciações de imóveis não dedutíveis por falta de comprovação do valor de aquisição	44 440,69
Perdas por imparidade não dedutíveis por incumprimento dos requisitos legais	69 488,75
Mais e menos valias fiscais realizadas e não isentas	314 931,00
Total correções	428 860,44
Lucro tributável corrigido	2 642 978,08

Estas correções podem ser sucintamente descritas como segue:

- a) Desconsideração das depreciações de 2 (dois) pavilhões construídos pela Requerente, por se entender que, em razão da falta de comprovação do valor de aquisição, por falta de apresentação das faturas relativas às obras edificadas, a depreciação anual não releva para efeitos fiscais;
- b) Desconsideração das perdas por imparidade não dedutíveis por, alegadamente, não se ter demonstrado que foram efetuadas as diligências para a cobrança por parte da Requerente;

c) Tributação das mais-valias realizadas com a transmissão de participações sociais, por ter sido entendido que não estavam reunidos os requisitos de aplicação do artigo 51.º-C do CIRC, dado o ativo das sociedades ser predominantemente composto por imóveis.

A Requerente discorda das conclusões constantes do RIT que fundamentam os atos impugnados, dado que essa fundamentação não só afronta a jurisprudência constante dos Tribunais, ao não ter revisto as correções relativas às depreciações dos pavilhões e à dedutibilidade das imparidades de créditos, como não acata o entendimento administrativo que a AT já divulgou e onde postula posição oposta da que no RIT a levou a empreender na correção relativa às mais-valias da transmissão das participações sociais.

Relativamente aos gastos contabilizados como depreciação dos pavilhões:

No ativo fixo tangível da Requerente encontram-se registados 2 (dois) pavilhões – pavilhão n.º 760 e pavilhão n.º 840 –, cujo valor conjunto de aquisição é de 2.404.910,87 € (961.964,35 € + € 1.442.946,52 €), sendo ambos alvo de controvérsia entre a AT e a Requerente há vários anos.

Em 2017, a Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo que incidiu sobre o IRC dos exercícios de 2013 a 2015 e no qual foi objeto de discussão o valor pelo qual os sobreditos pavilhões estavam registados contabilisticamente e sobre o qual estavam a ser praticadas as correspondentes depreciações.

Após ter sido disponibilizada pela Requerente ampla prova documental quanto ao custo de aquisição dos ditos pavilhões, foi (erradamente) concluído pelos SIT que o valor de aquisição dos pavilhões estaria incorreto, tendo promovido as correspondentes correções.

O valor de aquisição dos pavilhões foi, então, corrigido para 1.516.097,11 € e a depreciação anual foi corrigida em 44.440,68 €.

Essa correção ao IRC de 2013 a 2015 (e as respetivas liquidações) está a ser alvo de contestação junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria num processo de impugnação judicial, que corre termos sob o processo n.º 574/18.0BELRA, aguardando a prolação de sentença.

A mesma correção foi aplicada no IRC de 2017, na respetiva inspeção tributária, tendo também contra essa correção a aqui Requerente instaurado uma impugnação judicial, que corre termos sob o n.º 831/21.8BELRS, no Tribunal Tributário de Lisboa, e que aguarda a prolação de sentença.

Também na inspeção em crise nos presentes autos, os SIT questionam o valor de aquisição dos ditos pavilhões, nos mesmos termos das inspeções precedentes ao IRC de 2013-2015 e 2017.

Em sede de direito de audição, a Requerente reiterou que a documentação já fornecida aos SIT, e que, em sinal de colaboração, voltou a facultar, era bastante para demonstrar a formação do referido valor de aquisição de 2.404.910,87 € dos 2 (dois) pavilhões em causa, assim se repudiando expressamente a acusação infundada dos SIT no RIT de que a Requerente não o terá feito.

Os SIT continuam a defender que o valor de aquisição registado pela Requerente não é o correto.

Os pavilhões em causa começaram a ser construídos no exercício de 2004 e a sua construção perdurou até 2011, pelo que a informação que compõe o custo de aquisição está, portanto, dispersa nos arquivos da Requerente ao longo dos exercícios nos quais perdurou a construção dos ditos pavilhões.

Grande parte dessa informação está inclusivamente no arquivo morto, que foi, mesmo não sendo tal obrigatório, percorrido por vários funcionários da Requerente para reunir e facultar aos SIT toda a documentação exigida.

Acresce que o sistema informático da Requerente foi alterado, pelo que por essa via não foi fácil obter os documentos comprovativos do custo de aquisição.

Contudo, para além de já não poderem exigir esta informação para comprovação das depreciações em causa, nos termos legais, os SIT desconsideram diversos documentos comprovativos e a quase totalidade dos trabalhos efetuados para a própria empresa por parte da Requerente, que é uma empresa de construção civil.

Os SIT promoveram assim um acréscimo ao lucro tributável da Requerente de 2020, no valor de 44.440,69 €, porque entenderam que o valor dos pavilhões, sujeito a depreciação, é de apenas 1.516.097,99 € e não de 2.404.910,87 €, contrariamente ao (devidamente) registado na contabilidade da Requerente.

A justificação da AT para desconsideração de grande parte dos documentos remetidos é abstrata, constando dos relatórios de inspeção que só foram considerados os “*documentos legíveis e elegíveis (não foram considerados documentos internos)*”.

Os SIT ignoram que a maioria das faturas em apreço foram emitidas entre 2004 e 2011 – período já concluído há mais de 10 (dez) anos –, e que muitas dessas faturas são manuais, sendo natural a sua menor legibilidade por força da antiguidade, o que não acarreta – nem pode acarretar –, a sua desconsideração.

Quanto aos documentos internos, referentes a trabalhos para a própria empresa, os SIT nem esclarecem no RIT em causa (e nos precedentes RIT) que a construção dos pavilhões foi também objeto de trabalhos realizados pela própria Requerente, ou seja, contabilisticamente qualificados como “*trabalhos para a própria empresa*”, e que, no exercício em que foram contabilizados, foram levados a proveito, acrescendo ao lucro tributável da Requerente.

Quanto a estes trabalhos, e no que diz respeito aos recursos que são da própria empresa – como as remunerações dos trabalhadores ou a utilização dos meios materiais não adquiridos especificamente para a realização desses trabalhos –, não há outra forma de evidenciar o respetivo custo que não através de documentos internos emitidos pela própria Requerente, evidenciando o custo interno incorrido, nomeadamente mão-de-obra, para a construção dos pavilhões.

Com efeito, a Requerente considera que a AT não analisou devidamente a documentação remetida, nem esclarece qualquer razão válida para desconsiderar parte dessa documentação, limitando-se a replicar as conclusões, insuficientes, de anteriores relatórios inspetivos, o que

comporta, por vício de falta de fundamentação, a anulação da liquidação na parte respeitante a esta correção.

A liquidação do IRC impugnada padece de vício de falta de fundamentação, tendo sido violados o n.º 3 do artigo 268.º da CRP e o n.º 1 do artigo 77.º da LGT, devendo assim ser anulada, bem como o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa.

Sem prescindir, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT, *“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 prejuízos dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”*.

Releva-se evidente reserva mental inspetiva, pois não se pode pura e simplesmente rejeitar faturas com mais de 15 (quinze) anos à data de inspeção, muitas delas manuais, e de difícil legibilidade, invertendo-se totalmente um ónus de prova que cabe à AT.

Quanto aos documentos internos da Requerente, verifica-se a mesma reserva mental ao se escamotear no RIT que a construção dos pavilhões foi também objeto de trabalhos realizados pela própria Requerente.

Apesar da prova carreada pela Requerente, a AT ignorou tal presunção e nem se esforçou minimamente para a abalar, tendo avançado com as mesmas infundadas conclusões esgrimidas nas inspeções aos exercícios de 2013-2015 e 2017.

Há que concluir que a liquidação do IRC de 2020 (e o subsequente ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa), na parte respeitante à desconsideração das depreciações dos referidos pavilhões, é ilegal e deve ser anulada, na medida em que a Requerente comprovou cabalmente os gastos incorridos na construção dos mesmos, não tendo a AT alegado qualquer indício que possa sequer abalar a presunção de boa-fé das declarações do contribuinte.

Sem prescindir, mais alega a Requerente que os pavilhões em apreço começaram a ser construídos no exercício de 2004, e a sua construção perdurou até 2011, já estando, portanto, finda há mais de uma década no ano em que tem lugar a inspeção tributária aqui em causa.

Pelo que importa chamar à colação o disposto no n.º 5 do artigo 115.º do Código do IRC anteriormente em vigor, relativo às obrigações contabilísticas dos sujeitos passivos de IRC, bem como a regra geral de caducidade da liquidação do IRC, prevista no artigo 45.º da LGT.

De acordo com o primeiro preceito legal, na redação à data em vigor (cujo período de conservação ainda se mantém), *“os livros de contabilidade, registos auxiliares e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos”*.

Por conseguinte, considerando os exercícios em que os pavilhões foram construídos, à data da inspeção já haviam decorridos 10 (dez) anos, pelo que a AT não pode sequer intimar a Requerente a exhibir documentos contabilísticos que a Requerente já não é simplesmente obrigada a conservar.

Quanto a este aspeto, discorda-se profundamente das afirmações dos SIT no RIT quando defendem que as depreciações são suscetíveis de ser corrigidas em sede inspetiva, desde que respeitante a um exercício cujo prazo de caducidade do direito de liquidar impostos (ou seja, quatro anos) não esteja ultrapassado.

Ora, a regra geral prevista no n.º 5 do artigo 115.º do Código do IRC anteriormente em vigor não conhece qualquer exceção noutros dispositivos legais, como pretendem fazer crer os SIT.

Na verdade, daqui resulta que a AT pretende impor aos contribuintes uma conservação *ad aeternum* de todos os elementos que suportem o valor de aquisição dos seus ativos fixos tangíveis.

A resposta é, naturalmente, negativa, inexistindo qualquer obrigação legal de conservação de tal documentação durante todo o período de vida útil dos ativos, uma vez decorridos os 10 (dez) anos estabelecidos no n.º 5 do artigo 115.º do Código do IRC vigente à data.

Acresce que os gastos relacionados com a construção dos pavilhões não foram deduzidos na sua totalidade, por força da sua capitalização no ativo fixo tangível da Requerente, nos exercícios em que foram incorridos.

A sua dedutibilidade foi, por decorrência da sua natureza de imobilizado, diferida no tempo por via do reconhecimento das depreciações durante o respetivo período de vida útil que, com uma taxa máxima de 5%, se situa num mínimo de 20 (vinte) anos.

Os gastos associados à construção dos sobreditos pavilhões reportam-se aos exercícios de 2004 a 2011, exercícios estes cujo direito à liquidação de IRC pela AT já há muito que caducou por terem decorrido mais de 4 (quatro) anos desde esses exercícios, nos termos do n.º 1 do artigo 45.º da LGT.

À data da inspeção em crise, o último exercício que os SIT podiam inspecionar era o exercício de 2019.

A atuação dos SIT, ao desconsiderarem a capitalização de determinados gastos suportados pela Requerente na construção dos pavilhões em exercícios anteriores a 2019, viola frontalmente os princípios da certeza e segurança jurídicas que presidem à definição do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto prescrito no citado n.º 1 do artigo 45.º da LGT, resultando assim como inequívoca a ilegalidade da liquidação do IRC de 2020.

Pelo que, não obstante a comprovação de todos os custos incorridos na construção dos pavilhões, mais se dirá que, ainda assim, a liquidação do IRC de 2020 sempre deverá ser anulada porquanto, por um lado, a AT não pode exigir à Requerente a apresentação de documentos cujo período de conservação de 10 (dez) anos já decorreu, como também não pode corrigir os custos incorridos nos exercícios de 2011 e anteriores, uma vez que o prazo de caducidade de liquidação do IRC há muito que já se encontra ultrapassado.

O RIT assenta em erros nos pressupostos de facto e de direito, na interpretação e na aplicação da lei que singraram no procedimento inspetivo, com violação grave dos princípios da justiça fiscal e da imparcialidade.

Donde se conclui pela ilegalidade dos atos tributários impugnados, na parte respeitante às correções que consubstanciaram na negação dos gastos contabilizados a título de depreciação dos pavilhões, no valor de 44.440,69 €.

Relativamente às perdas por imparidade:

Os SIT promoveram outra correção a acrescer ao lucro tributável de 2020 da Requerente, no valor de 69.488,75 €, porque consideraram que as perdas por imparidade em determinados créditos que haviam sido fiscalmente aceites não reuniam os requisitos para terem essa relevância fiscal.

Não reuniam os requisitos porque alegadamente a Requerente não teria feito prova “*de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento*”, nos termos e para os efeitos da alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC.

Não obstante a Requerente ter explicado, em sede de direito de audição quanto ao Projeto de RIT, que as diligências de cobrança são efetuadas pelos trabalhadores do respetivo departamento financeiro, através de contactos telefónicos junto dos clientes, para os serviços da AT apenas o respetivo registo dos contactos telefónicos serviria para o efeito.

Também neste ponto a Requerente não pode concordar com a justificação apresentada pela AT para sustentar esta correção, por assentar numa interpretação e numa aplicação ilegais da norma em causa.

No âmbito da atividade da Requerente, as faturas emitidas por serviços prestados a clientes não foram pagas pelos mesmos:

Movimento	Debito	N lanc dia	Cliente	Contribuinte	Observações
Perda por imparidade. Recibo Incobrável nº 4	24 616,20 €	279	21113001283		Foi constituído 100% em imparidade. FT 382 (30/12/2017)
Perda por imparidade. Recibo Incobrável nº 5	6 149,41 €	280	21111000604		Foi constituído 100% em imparidade. Saldo remanescente relativo à FT 99 (23/04/2007)
Perda por imparidade. Recibo Incobrável nº 6	9 902,56 €	281	21111000498		Foi constituído 100% em imparidade. FT 97 (02/07/2008)
Perda por imparidade. Recibo Incobrável nº 8	7 592,66 €	283	21111000383		Foi constituído 100% em imparidade. Saldo remanescente relativo à FT 161 (30/11/2008)
Perda por imparidade. Recibo Incobrável nº 12	15 727,92 €	287	21111000951		Foi constituído 100% em imparidade. FT 23 (16/03/2009) + FT 24 (16/03/2009)
Perda por imparidade. Recibo Incobrável nº 16	5 500,00 €	291	21111000997		Foi constituído 100% em imparidade. FT 83 (30/09/2008)
Soma	69 488,75 €				

As respetivas perdas por imparidade apenas foram registadas e relevadas fiscalmente quando, após vários contactos, se concluiu pela incobrabilidade das faturas em causa.

Em primeiro lugar, o escopo empresarial da Requerente sempre será o lucro, pelo que não é razoável inferir que uma sociedade comercial, tendo prestado um serviço e não obtido a respetiva contrapartida financeira, não tenha efetuado qualquer diligência no sentido da sua efetiva cobrança.

A partir do momento em que a Requerente aceitou a perda por imparidade do crédito, esse comportamento significa obviamente que a diligência no sentido da cobrança do crédito foi feita, mas que se revelou infrutífera.

A correta leitura da norma contida na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do Código do IRC não exige prova objetiva da diligência de cobrança, sendo esse requisito legal aplicável apenas à prova da imparidade.

Quanto aos meios de prova admissíveis relativamente às diligências de cobrança, devem ser, pois, admitidos, quaisquer meios de prova, não estando legalmente imposto um único meio de prova admissível (documental).

Ainda que não haja uma interpelação escrita (o que não é uma exigência legal) por parte da empresa, os referidos contactos não deixam de ter relevo para diligências no sentido da cobrança das dívidas em causa, podendo essa interpelação oral ser demonstrada por prova testemunhal.

É incompreensível a absoluta irrelevância atribuída pelos SIT à disponibilidade demonstrada em sede de direito de audição por parte da Requerente na produção de prova testemunhal relativamente a esta matéria, com vista a atestar a realização das diligências de cobrança exigidas para deduzir as perdas por imparidade em causa.

E mais incompreensível se torna quando, em face das regras do ónus da prova contidas no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, a prova testemunhal indicada no âmbito do exercício do direito de audição prévia era relevante, constituindo uma diligência complementar essencial para apurar da veracidade do alegado.

Tendo a Requerente arrolado uma testemunha para demonstração da factualidade invocada no âmbito do exercício do direito de audição prévia, que permitiria contrariar os factos constantes do Projeto de RIT, a qual não foi ouvida, e tendo os SIT mantido as correções por

falta de prova da versão enunciada pelo sujeito passivo, verifica-se a preterição de formalidade essencial à descoberta da verdade, determinante da anulação dos atos tributários, nos termos e para os efeitos dos artigos 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”) e 60.º da LGT.

Sem prescindir, a Requerente, pese embora tenha efetuado essas diligências de cobrança, não tem qualquer documento que as titule, uma vez que a prática comum é que as referidas diligências sejam feitas através de contactos telefónicos, sem que se façam registos internos após esses contactos.

Considerando o exposto, bem como a prova testemunhal no presente processo arbitral, há que concluir pela ilegalidade dos atos tributários impugnados, na parte respeitante às correções por indedutibilidade de perdas por imparidade, no valor de 69.488,75 €.

Por fim, é importante realçar que as faturas em causa geraram um rendimento que foi tributado no passado, mas que a Requerente nunca recebeu verdadeiramente, estando perante uma diferença temporária de tributação que foi sofrida no passado e que, agora, por imperativos constitucionais de tributação do lucro real das empresas (artigo 103.º da CRP), deve ser corrigida através da aceitação da dedução das imparidades em causa.

Relativamente às mais e menos-valias realizadas e não isentas:

Os SIT promoveram uma correção a acrescer ao lucro tributável de 2020, no valor de 314.931,00 €, por pretensa inaplicabilidade do regime de *participation exemption* contido no

artigo 51.º-C do Código do IRC às mais-valias realizadas em transmissões onerosas de participações sociais detidas pela Requerente:

Entidade participada	NIF	Ano de aquisição	Preço de venda	Custo de aquisição contabilístico *	Coef desv moeda	Custo de aquisição atualizado**	Mais ou menos valia fiscal apurada
			1	2	3	4 = 2*3	5=1-4
B... S.A.		2015	261 408,00	3 700,00	1,03	3 811,00	257 597,00
C... S.A.		2019 e 2020	102 932,00	9 074,00	1,00	9 074,00	93 858,00
F... S.A.		2017 e 2020	1,00	36 500,00	1,01	36 525,00	-36 524,00
			364 341,00	49 274,00		49 410,00	314 931,00

A AT considerou que as mais-valias apuradas na transmissão das participações sociais que a Requerente detinha nas sociedades B... e C... não podem beneficiar do regime previsto no n.º 1 do artigo 51.º-C do Código do IRC.

Para o efeito, a AT invoca que mais de 50% do valor total do ativo das sociedades B... e C... é constituído por bens imóveis (adquiridos a partir de 2014) e que estas sociedades exercem uma atividade de compra e venda de imóveis à qual estão afetos aqueles imóveis, pelo que o n.º 4 do artigo 51.º-C afasta a aplicação do regime de *participation exemption* às mais-valias apuradas com a transmissão das mesmas.

No entanto, o caso concreto das sociedades B... e C... não se subsume à previsão normativa do n.º 4 do artigo 51.º-C do Código do IRC, pelo que as mais-valias apuradas com a transmissão das mesmas não deverão concorrer para a formação do lucro tributável de 2020.

A B... tem como objeto social a “*Compra e venda de bens imóveis e móveis e revenda dos adquiridos para esse fim. Arrendamento de imóveis e aluguer de móveis. Consultoria para negócios e gestão. Aquisição de créditos e correlativa gestão de carteira de créditos pertencentes à sociedade*”.

A B... tem inscritos o CAE principal 68100 (Compra e venda de bens imobiliários) e os CAE secundários 68200 (Arrendamento de bens imobiliários), 70220 (Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão) e 82910 (Atividades de cobranças e avaliação de crédito)

A C... tem como objeto social a “*Compra e venda de bens imobiliários e revenda dos adquiridos para esse fim; promoção imobiliária; gestão, arrendamento e permuta de bens imobiliários próprios ou alheios, administração de imóveis por conta de outrem; prestação de serviços de consultoria para os negócios e gestão de empresas nas áreas atrás referidas; alojamento mobilado para turistas e apartamentos turísticos com ou sem restaurante*”.

Por isso, ambas as sociedades estavam e estão legalmente habilitadas a exercer a atividade de arrendamento de imóveis, podendo afetar os imóveis detidos a essa atividade – o que fizeram.

Em 2020, a B... detinha o seguinte imóvel, que adquiriu em 2015:

Tipo de prédio	Matriz predial	Matriz predial anterior*	Ano de aquisição
Urbano	<input type="text"/>	<input type="text"/>	2015

Em 2020, a C... detinha os seguintes imóveis, que adquiriu entre 2019 e 2020:

Tipo de prédio	Matriz predial	Matriz predial anterior*	Ano de aquisição
Urbano			2019
Urbano			2019
Urbano			2019
Urbano			2019
Urbano			2020
Urbano			2020
Urbano			2020

O imóvel detido pela B... em 2020 (U-...), que é composto por várias lojas, estava há vários anos e ainda está atualmente arrendado para fins não habitacionais a terceiros:

Imóvel	Arrendatário	Matriz predial urbana	Matriz predial urbana anterior*	Data de celebração do contrato
Rés-do-chão	Banco ... S.A.			20/12/2013
63 e 64	G... , Lda.			17/04/1999 27/12/2004
28	H...			18/08/2014
30 a 32	I... , Lda.			11/03/2008
35 e 36	J... , Unipessoal, Lda.			26/06/2006
1.º Andar Direito	K... e Dr. L...			01/10/2010
1.º Andar Esquerdo	Dr. K... e Dr. L...			01/09/2010
Salas do lado esquerdo das águas furtadas	M... , Lda.			25/08/2010

As lojas em causa estavam em 2020 e estão à presente data afetas a uma atividade de natureza comercial de arrendamento, que não consiste na compra e venda de imóveis.

Os imóveis detidos pela C... em 2020, excetuado o U-...-D, estavam há vários anos e ainda estão atualmente arrendados para fins não habitacionais a terceiros:

Imóvel	Arrendatário	Matriz predial urbana	Matriz predial urbana anterior*	Data de celebração do contrato
Letra D	A... , S.A.			03/06/2019
Letra A e B	A... , S.A.			26/02/2020
Letra A	N... , S.A.			03/06/2019
Letra B	O... Lda.			03/06/2019
Letra C	P... , SGPS, S.A.			03/06/2019
Letra D	Q... Lda.			01/09/2019
Letra E	O... Lda.			03/06/2019

Estes imóveis estavam em 2020 e estão à presente data afetos a uma atividade de natureza comercial de arrendamento, que não consiste na compra e venda de imóveis.

Nenhum dos imóveis em causa, detidos pela B... e C..., foram revendidos dentro do prazo de 3 (três) anos, tendo sido liquidado e pago o respetivo IMT, nos termos legais, o que poderá facilmente ser atestado pela AT.

Os imóveis em causa detidos pela B... estavam à data da inspeção (e estão atualmente) registados como propriedade de investimento.

Os imóveis em causa detidos pela C... passaram também, mais tarde, a ser registados contabilisticamente como propriedades de investimento, tendo-se corrigido o registo anterior, enquanto inventário, que figurava na contabilidade, o que poderá ser igualmente fácil de comprovar pela AT.

Da leitura do n.º 4 do artigo 51.º-C do Código do IRS resulta que as mais-valias concorrem para a formação do lucro tributável do sujeito passivo se o ativo da sociedade for constituído por bens imóveis que representem mais de 50% do ativo, todavia, excecionam-se desse cômputo os bens imóveis afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não consista na compra e venda de bens imóveis.

O regime do n.º 1 do artigo 51.º-C, *a contrario sensu*, é aplicável sempre que os imóveis (que formam mais de 50% do valor total do ativo das entidades transmitidas) sejam afetos a uma atividade de natureza comercial, desde que esta não seja uma atividade de compra e venda de imóveis.

Se mais de 50% do ativo da sociedade for composto por imóveis afetos a atividades comerciais que não a compra e venda de imóveis, essa exceção não se mostra aplicável.

Esta é a posição assumida pela própria AT nas suas instruções administrativas, incluindo fichas doutrinárias emitidas.

O legislador pretendeu acentuar a natureza antiabuso daquele preceito, desvalorizando a mera detenção de imóveis, com a previsão de *carve-outs* de “*substância*” para imóveis produtivos.

Ora, os contratos de arrendamento celebrados pelas sociedades B... e C... determinam que os imóveis estarão afetos ao exercício das atividades económicas dos arrendatários, e que não poderão ser dados outros usos ou destinos.

O arrendamento é uma atividade comercial para efeitos da norma sob exame, o que é confirmado pela história da atual redação do n.º 4 do artigo 51.º-C do CIRC que, na Proposta de Lei n.º 175/XII, se reportava expressamente a “*bens imóveis afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não consista na locação ou na compra e venda de bens imóveis*”, sendo que a referência a locação viria a ser eliminada da redação final da norma aprovada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

E o mesmo vale ainda que atualmente o arrendamento não constitua a atividade principal das 2 (duas) sociedades, mas apenas atividades que visam lucros complementares e o melhor aproveitamento dos imóveis por estas detidos.

Do conjunto de imóveis detidos pela C... em 2020, apenas o imóvel U-...-B não se encontrava arrendado, estando registado no balanço por 467.500,00 €, o qual representava apenas 4,561% do total do ativo desta sociedade.

Os pressupostos de aplicação do n.º 4 artigo 51.º-C são de verificação cumulativa, pelo que o não preenchimento de um deles, nomeadamente o da parte final – quando está demonstrado que, pelo menos excluindo os imóveis arrendados e geradores de rendimentos do numerador do rácio, o valor total do ativo das sociedades B... e C... não resulta em mais de 50% por imóveis –, deveria ser, por si só, suficiente para afastar esta exclusão e para aplicar o disposto no n.º 1 do mesmo preceito.

Considerando os objetos sociais, os contratos de arrendamento e as rendas neles previstas, a afetação dos imóveis detidos pelas sociedades ao exercício das atividades económicas dos arrendatários, e os demais indícios convocados no PPA, como seja a reclassificação

contabilística dos imóveis como propriedades de investimento, a realidade a apurar é a vigente em 2020 (o exercício aqui em causa), o período de detenção dos imóveis (que contraria a noção de que os inventários fazem parte do ativo circulante da empresa, sendo detidos por um prazo curto), o contexto de aquisição (revenda e insolvência) e os atos subsequentes (pagamento de IMT), e não havendo início de intuito abusivo, deverá concluir-se pela ilegalidade dos atos tributários impugnados, na parte respeitante às correções que consubstanciaram na concorrência para a formação do lucro tributável das mais-valias realizadas com a transmissões das participações sociais da B... e da C..., no valor de 314.931,00 €.

Em face do exposto, a Requerente peticiona ao Tribunal Arbitral que o PPA seja julgado procedente, por provado e pelos fundamentos invocados, e, em consequência, anulado o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa impugnado e anulados os atos de liquidação adicional de IRC de 2020 e respetivos juros compensatórios, e reembolsadas as quantias indevidamente suportadas, acrescidas dos respetivos juros legais devidos, desde a data do pagamento do imposto, com todas as consequências legais devidas.

II.2. Requerida

A Requerente foi objeto de procedimento inspetivo externo, realizado ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2022..., que originou o ato tributário contestado, com 3 (três) correções efetuadas à matéria tributável, que são objeto do PPA, em montante total de 428.860,44 €, conforme fundamentação constante no RIT.

A Requerente foi objeto de outros procedimentos inspetivos relativos a períodos de tributação anteriores.

Para os exercícios de 2013, 2014 e 2015 foram abertas as ordens de serviço n.º OI2016.../.../..., da Direção de Finanças de Santarém.

Relativamente aos gastos por depreciação dos pavilhões:

Naqueles exercícios anteriores, na parte referente à análise de gastos por depreciação, identificaram aqueles SIT, 2 (dois) imóveis com o custo de aquisição acumulado de 2.404.910,87 €, cuja construção terminou em 2011 e depreciação iniciou no ano de 2012 (ano que considerou o início da utilização).

Os SIT, naquele procedimento inspetivo, solicitaram a demonstração da valorização do custo de aquisição (acumulado), com identificação da totalidade dos documentos de suporte às várias parcelas que compõem a integralidade daquele valor.

A demonstração efetuada pela Requerente referente ao valor apurado como custo de aquisição foi apresentada por parcelas em função da categoria do gasto e do pouco que os SIT conseguiram validar (por falta de informação prestada) foram detetadas algumas incongruências, que foram naquele RIT fundamentadas.

Somente no uso do seu direito de audição e conseqüente aditamento, veio a ora Requerente trazer ao conhecimento dos SIT, elementos (documentos) que permitiram validar parcialmente aquele montante, admitindo-se o valor de 1.516.097,11 €, considerando somente os gastos que se encontravam suportados por documentos elegíveis e legíveis (excluindo os de origem interna).

De todos os documentos que a Requerente deu a conhecer à AT, não obstante não ter sido apresentada uma relação direta com o valor apurado como custo de aquisição daqueles pavilhões, os SIT conseguiram validar um valor global, não individualizável, para os 2 (dois) pavilhões, no valor de 1.516.097,11 €.

Tendo aqueles SIT concluído, para aqueles exercícios (2013 a 2015), que a quota de depreciação seria calculada com base naquele valor que havia sido demonstrado a partir de tal documentação.

Os SIT procederam assim à correção, para os exercícios de 2013 a 2015, no montante de 44.440,68 €, i.e. 120.245,54 € - 75.804,86 €.

Também para o exercício de 2017, a ora Requerente foi objeto de procedimento inspetivo (ordem de serviço n.º OI2019...), tendo sido feita uma análise exaustiva, por parte dos SIT, à documentação apresentada pela Requerente para efeito de justificação do valor de aquisição dos pavilhões.

Diante da documentação apresentada pela Requerente, naquela sede, concluíram os SIT que não era possível, a partir dos documentos facultados pela Requerente, estabelecer qualquer ligação com os ativos em causa.

Desta feita, o valor apurado pelos SIT, a partir dos documentos apresentados pela Requerente, a imputar ao valor do custo de aquisição, era inferior ao próprio VPT (que poderia ter sido utilizado como alternativa), porém, após exercício de direito de audição, diante dos

argumentos apresentados pela Requerente, os SIT optaram por utilizar o valor apurado pela AT, no procedimento inspetivo referente os anos de 2013 a 2015, ou seja, o valor de 1.516.097,11 €.

Os SIT, tendo conhecimento de que, em procedimentos inspetivos anteriores, o valor declarado (2.404.910,87 €) pela Requerente como custo de aquisição de dois imóveis (pavilhões) não foi comprovado pela mesma, e de que os SIT, naqueles procedimentos, conseguiram apurar/validar como custo de aquisição somente o montante 1.516.097,11 €, solicitaram, no procedimento inspetivo para o ano de 2020, que a Requerente viesse comprovar tal valor.

Em sede de direito de audição no procedimento inspetivo para 2020, a Requerente remeteu diversa documentação, que foi (novamente) objeto de análise exaustiva por parte dos SIT.

Analisando todos os elementos enviados pelo sujeito passivo, apenas é possível validar, para efeitos do cálculo do custo de aquisição dos pavilhões, as faturas/recibos emitidas por terceiros, porquanto, os restantes documentos (extratos contabilísticos, documentos internos e faturas emitidas pela própria Requerente) não comprovam os encargos suportados na construção dos imóveis.

Quanto ao valor financiado pela D..., através de contrato de locação financeira imobiliária, para além do mesmo incluir o valor do terreno (ativo não depreciável), não é possível aferir quais foram as despesas de construção financiadas por este contrato, podendo existir duplicação de custos.

A partir dos “documentos legíveis e elegíveis apresentados pelo sujeito passivo, apenas foi possível apurar um custo total para construção dos pavilhões, no valor de 1.241.258,28 €”, “o qual é bastante inferior ao valor considerado pelo sujeito passivo (2.404.910,87 €)”.

Pese embora dos elementos trazidos pela Requerente apenas ter sido possível justificar o montante de 1.241.258,28 €, os SIT, sabendo que em procedimentos anteriores o montante validado já teria sido de valor superior, entenderam utilizar o custo de aquisição dos pavilhões pelo montante de 1.516.097,11 €.

Nestes termos, diante da não comprovação, por parte da Requerente, do valor de aquisição (2.404.910,87 €), para efeitos de cálculo das depreciações efetuadas e consideradas fiscalmente (120.245,54 €), os SIT corrigiram a depreciação anual a relevar, para efeitos fiscais, para o valor de 75.804,86 €, apurada a partir do valor de aquisição dado como provado pela AT, em procedimentos inspetivos anteriores (1.516.097,11 €).

Assim, procedeu-se à correção de 44.440,69 € (i.e. 120.245,54 € - 75.804,86 €), relativamente a gastos com depreciações, nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 23.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º, ambos do CIRC, e artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Não se entende o facto de não existir, para além dos documentos, um controlo adequado dos custos por obra e com evidências de imputação a cada imóvel, que permitiram, àquela data, apurar o valor do custo de aquisição dos pavilhões.

É uma imposição legal da Requerente dispor de contabilidade organizada e que, na sua execução, todos os lançamentos sejam apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário, conforme dispõe o artigo 123.º do CIRC.

E não pode a Requerente vir escudar-se no facto de muitos trabalhos na obra e respetiva faturação terem ocorrido em exercícios (muito) anteriores, para se ignorar um dos pressupostos subjacentes à sua contabilidade, o pressuposto da continuidade que é exigido na elaboração das suas demonstrações financeiras.

O facto de a atividade da Requerente estar ligada à construção e ter a capacidade de poder contribuir para a construção de um seu AFT, a verdade é que não basta imputar um valor correspondente a essa sua contribuição. Esse valor tem uma origem, a utilização de recursos que estavam na posse da Requerente, a saber: mão-de-obra, matérias primas, consumos energéticos, entre outros. A quantificação do valor a imputar àquela obra, merecia o rigor no seu apuramento, como qualquer obra que a Requerente faturasse a terceiros.

A Requerente nada junta a demonstrar como foi apurado esse valor, ficando por conhecer quantas horas de mão-de-obra foram imputadas, quais os consumos, quais as bases de repartição utilizadas.

E não pode ser suficiente o argumento de que reconheceu aquele montante por contrapartida de um proveito que veio a ser tributado, para se aceitar aquele valor na constituição do custo de aquisição do AFT.

Posto isto, somente podemos concluir que a correção agora impugnada está corretamente fundamentada, conforme dispõe o artigo 77.º da LGT.

Independentemente de o valor de aquisição daqueles pavilhões ter sido objeto de escrutínio por parte da AT em diversos procedimentos inspetivos, os SIT demonstraram, pelas conclusões que retiraram da sua análise e que se encontram fundamentadas no respetivo relatório, que a presunção prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT cessou quando se constatou que o valor do custo de aquisição daqueles pavilhões apurado pela Requerente padecia de erro, conforme resulta da alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT.

A Requerente não cumpriu com o ónus da prova, como exige o artigo 74.º da LGT, não bastando remeter aos SIT qualquer documentação, como fez a Requerente, para que o valor reconhecido na contabilidade deixe de ser dúbio.

A Requerente limitou-se a enviar “*de atacado*” a documentação, sem se preocupar em justificar os documentos que juntou, de forma a colmatar as falhas evidenciadas em resultado das diversas análises efetuadas pelos SIT.

Ora, o registo contabilístico que está a ser questionado e que é a base da correção que agora é impugnada é o registo do custo de aquisição dos pavilhões n.º 720 e n.º 840 na rubrica de AFT, em 2012.

Independentemente desse registo resultar de operações ocorridas e documentadas em anos anteriores, para efeitos contabilísticos, somente em 2012 é que o custo de aquisição daqueles pavilhões foi mensurado e reconhecido contabilisticamente.

Assim, só a partir de 2012 foi possível conhecer cabalmente o valor reconhecido no AFT para efeitos de validação dos efeitos fiscais consequentes. E, obviamente, esse valor tem de estar devidamente documentado, de forma a apurar-se a origem e a natureza do gasto.

Resumidamente, para efeitos de aplicação do prazo de 10 (dez) anos disposto no n.º 4 do artigo 123.º do CIRC, releva a data do registo contabilístico e não, como quer fazer crer a Requerente, a data dos documentos que suportam esse registo.

Ora, como é bom de ver, foi no procedimento inspetivo efetuado aos exercícios de 2013 a 2015, onde foi questionado pela primeira vez, pela AT, a composição do valor apurado pela Requerente como custo de aquisição dos pavilhões.

Este procedimento inspetivo (2013-2015) terminou em 2018 (a data da notificação do relatório final é de 25-01-2018), sendo que a esta data ainda não havia decorrido 10 (dez) anos que tinha sido registado o valor do custo de aquisição dos pavilhões n.º 720 e n.º 840 em AFT sujeito a depreciação.

Também importa salientar que o pedido efetuado para justificação do valor não colide com o prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT.

A discussão do valor do custo de aquisição dos pavilhões (AFT) não põe em causa a liquidação de IRC referente a anos anteriores, apenas resultando numa alteração no valor da liquidação de IRC de 2020, por via de redução do valor dos gastos com depreciações aceites fiscalmente, não se colocando em crise o respeito pelo prazo de caducidade referente às liquidações de anos anteriores.

Relativamente às perdas por imparidade:

No sentido de validar a correta aplicação do regime da dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes, que se encontra consagrado nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, os SIT selecionaram para análise registos reconhecidos na conta #6511, em montante total de 124.354,83 €, solicitando cópias das faturas daqueles registos, bem como os comprovativos das diligências efetuadas pela empresa para receber os valores em dívida.

Em resposta, a Requerente apresentou somente cópia de parte das faturas, que correspondem apenas a parte das perdas por imparidade constituídas, justificando a Requerente que as restantes faturas (cuja cópia não juntou) foram emitidas em sistema já desativado e, tendo em conta o prazo legal de 10 (dez) anos para conservar os registos físicos, também não possuem os documentos em formato físico.

Ainda que a Requerente tenha vindo a alegar, em sede de direito de audição, que foram feitos contactos telefónicos no sentido de diligenciar o pagamento das referidas faturas, a verdade é que não trouxe evidências de que esses telefonemas foram efetuados.

A admitir-se prova testemunhal, para efeitos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, a mesma deverá, necessariamente, ser acompanhada de documentação de modo a permitir validar e assegurar o respetivo reconhecimento contabilístico. Contudo, não existem evidências para se proceder aos respetivos registos de perdas por imparidade.

Não se pode, também, olvidar o disposto no n.º 2 do artigo 123.º do CIRC.

Acresce, que o órgão instrutor, nos termos do artigo 72.º da LGT e artigo 50.º do CPPT, “*tem a liberdade de escolha das diligências de prova apropriada à descoberta da verdade material*”, daqui resultando que os SIT, ao não terem escolhido a prova testemunhal, não determina a anulação do ato tributário agora impugnado, como pretende a Requerente.

Assim, os SIT corrigiram parte das perdas por imparidade, no valor de 69.488,75 €, por não reunir as condições para a sua dedutibilidade fiscal, uma vez que não cumpriam os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC.

Relativamente à dedução de mais-valias e menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais:

A Requerente vendeu à sociedade E... Limited (entidade residente no Reino Unido) as participações sociais que detinha, pelo preço total de 3.678.190,00 €, conforme contratos formalizados em 04-11-2020.

Desta venda resultou um apuramento do saldo positivo de mais-valias.

A Requerente, não obstante desconsiderar, no apuramento do resultado tributável, o saldo positivo correspondente às mais e menos valias apuradas contabilisticamente, não considerou o saldo positivo apurado de acordo com as regras do CIRC, nos artigos 46.º a 47.º-A, porquanto entendeu estar isento nos termos do artigo 51.º-C do mesmo Código.

Assim, os SIT, para validarem tal isenção, procederam à verificação do cumprimento dos requisitos previstos nas alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 51.º, bem como do requisito previsto na alínea d) do n.º 1 ou no n.º 2 do mesmo artigo, conforme exige o n.º 1 do artigo 51.º-C do CIRC.

Desta verificação apuraram os SIT que *“ainda que cumpridos os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 51.º-C do CIRC, a isenção aí prevista não se aplicará, caso se verifique o disposto no n.º 4 do referido normativo”*.

Concluíram os SIT, pela consulta às declarações Modelo 22 e IES das entidades participadas, que as sociedades B..., C... e F... exercem a atividade de compra e venda de bens imóveis (CAE 68100) e o valor dos seus imóveis (considerando somente imóveis adquiridos em, ou após, 1 de janeiro de 2014, conforme determina o n.º 12 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro – Lei da Reforma do IRC, socorrendo-se da aplicação informática da AT “Património” – Anexo 2 ao RIT) representam, diretamente, mais de 50% do valor do seu ativo, conforme demonstrado no respetivo RIT.

Pelo facto de o valor dos imóveis representarem, diretamente, mais de 50% do valor do respetivo ativo daquelas sociedades, a isenção prevista no n.º 1 do artigo 51.º-C do CIRC, não se aplica, enquadrando-se no disposto no n.º 4 do mesmo artigo, com a devida correção nos presentes termos.

Não é o facto desses imóveis não terem sido revendidos no prazo de 3 (três) anos (resultando no pagamento do respetivo de IMT) que a sua intenção de venda tenha sido alterada e deixem de estar afetos à atividade de compra e venda.

E também não pode ser o facto de um imóvel, à data de aquisição, se encontrar arrendado, que determina o objetivo da sua aquisição. A intenção da aquisição do imóvel foi declarada, pela Requerente, como sendo para revenda.

Diante das diversas evidências reunidas pelos SIT, o objetivo da detenção daqueles imóveis terá sido a sua futura alienação, ainda que, entretanto, tenham vindo a gerar rendimentos sob a forma de renda.

O facto tributário a relevar é comum aos dois impostos – IMT e IRC. Contudo, tornando-se irrelevante, para efeitos de IRC, se a Requerente conseguiu ou não vender o imóvel no prazo que lhe é conferido pelas regras do IMT.

Assim, determinou-se a correção no montante de 314.931,00 € ao lucro tributável declarado, que deveria ter sido acrescido no campo 739 da declaração Modelo 22, correspondendo à diferença positiva entre as mais-valias fiscais apuradas com a alienação das participações sociais nas sociedades B... e C... e a menos-valia fiscal apurada na alienação da participação social na sociedade F... .

Em 2023-06-22, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC e respetivos juros compensatórios, no valor total de €117.425,04, referente ao período de tributação de 2020.

Não subsistem dúvidas de que a liquidação não padece de qualquer vício, devendo, por conseguinte, manter-se incólume na ordem jurídica.

Não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

Deve assim improceder o PPA, por não provado e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, com as devidas e legais conseqüências.

III. Saneamento

O Tribunal Arbitral é materialmente competente, encontra-se regularmente constituído e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2 e 10.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades. Não há assim qualquer obstáculo à apreciação da causa. Tudo visto, cumpre apreciar e decidir.

IV. Matéria de facto

IV.1. Factos Provados

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima cujo objeto social consiste na prestação de serviços na área da construção e engenharia civil, gestão de projetos, comércio de artigos diversos e consultoria para negócios e gestão.

- b) A Requerente está inscrita com o CAE principal 41200 - Construção de edifícios (residenciais e não residenciais) e com os CAE secundários 46732 - Comércio por grosso de materiais de construção (exceto madeira) e equipamento sanitário e 71120 - Atividades de engenharia e técnicas afins.
- c) A Requerente foi objeto de procedimento inspetivo, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2022..., incidindo sobre o IRC do exercício de 2020, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa da AT.
- d) Os atos de inspeção foram iniciados em 03-01-2023 e a Requerente colaborou com os Serviços de Inspeção Tributária, disponibilizando documentação probatória.
- e) No seguimento do procedimento inspetivo, a AT emitiu e notificou o respetivo Projeto de RIT, tendo a Requerente exercido oportunamente o direito de audição.
- f) O RIT, após audição da Requerente, foi emitido pela AT e notificado, com correções à matéria tributável, no exercício de 2020, no valor global de 428.860,44 €, relacionadas com: (i) desconsideração para efeitos fiscais das depreciações referentes à aquisição de 2 (dois) pavilhões; (ii) desconsideração para efeitos fiscais das perdas por imparidade em dívidas a receber; e, (iii) tributação de mais-valias mobiliárias.
- g) Os 2 (dois) pavilhões – pavilhão n.º 760 e pavilhão n.º 840 – foram construídos entre os anos de 2004 e 2011, ano em que a construção foi concluída.
- h) Os gastos incorridos com a construção foram contabilisticamente reconhecidos, estando os pavilhões registados no ativo fixo tangível da Requerente.
- i) A Requerente registou contabilisticamente gastos com a aquisição e construção desses pavilhões, que ascendem ao montante total de 2.404.910,87 €.

- j) Parte dos gastos com esses pavilhões respeitam a trabalhos realizados pela própria empresa, os quais foram suportados por documentos internos da Requerente.
- k) Os gastos com a construção dos pavilhões foram deduzidos à taxa máxima de 5%, prevista na Tabela II, Divisão I, Código 2020, do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.
- l) A Requerida corrigiu os gastos com esses pavilhões, validando apenas que os mesmos ascenderam ao montante total de 1.516.097,11 €, por desconsideração de documentos internos e de documentos ilegíveis.
- m) Relativamente às depreciações dos imóveis, a Requerida promoveu uma correção à matéria tributável no montante total de 44.440,69 €.
- n) A Requerente foi objeto de inspeções tributárias incidentes sobre o IRC dos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2017, promovendo-se, também, correções relativamente às depreciações respeitantes à aquisição dos pavilhões.
- o) As correções promovidas no âmbito dos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2017 foram objeto de impugnação pela Requerente, a correr termos nos tribunais fiscais competentes.
- p) No âmbito da sua atividade, a Requerente emitiu diversas faturas, no montante total de 69.488,75 €, que não foram pagas pelos seus clientes.
- q) A Requerente, através dos seus trabalhadores, realizou diligências de cobrança junto desses clientes, incluindo contactos telefónicos, para pagamento das respetivas faturas emitidas e não pagas, sem sucesso.

-
- r) A Requerida desconsiderou as referidas diligências e os gastos com perdas por imparidade, promovendo uma correção no montante total de 69.488,75 €.
- s) A Requerente alienou, em 04-11-2020, participações sociais em 2 (duas) sociedades, a B..., S.A. e a C..., S.A., à sociedade E... Limited, pela quantia de 3.678.190,00 €.
- t) O balanço da B... e da C... é composto em mais de 50% do seu ativo por bens imóveis.
- u) Da alienação das participações sociais resultou o apuramento de um saldo positivo de mais-valias contabilísticas e um saldo positivo de mais-valias fiscais.
- v) A sociedade B... tinha como objeto social a “Compra e venda de bens imóveis e móveis e revenda dos adquiridos para esse fim. Arrendamento de imóveis e aluguer de móveis. Consultoria para negócios e gestão. Aquisição de créditos e correlativa gestão de carteira de créditos pertencentes à sociedade”.
- w) A sociedade B... estava inscrita com o CAE principal 68100 (Compra e venda de bens imobiliários) e os CAE secundários 68200 (Arrendamento de bens imobiliários), 70220 (Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão) e 82910 (Atividades de cobranças e avaliação de crédito).
- x) A sociedade B... era proprietária, em 2020, de 1 (um) imóvel, adquirido em 2015, composto por várias lojas, as quais estavam arrendadas a terceiros, para fins não habitacionais.
- y) O imóvel da sociedade B... estava registado contabilisticamente como propriedade de investimento à data da transmissão das participações sociais pela Requerente.
- z) A sociedade C... tinha como objeto social a “Compra e venda de bens imobiliários e revenda dos adquiridos para esse fim; promoção imobiliária; gestão, arrendamento e

permuta de bens imobiliários próprios ou alheios, administração de imóveis por conta de outrem; prestação de serviços de consultoria para os negócios e gestão de empresas nas áreas atrás referidas; alojamento mobilado para turistas e apartamentos turísticos com ou sem restaurante”.

- aa) A sociedade C... era proprietária, em 2020, de 7 (sete) imóveis adquiridos entre 2019 e 2020, sendo que, com exceção de 1 (um) deles, representativo de 4,561% do balanço, os restantes estavam arrendados a terceiros, há vários anos, para fins não habitacionais.
- bb) Os imóveis de que a C... era proprietária estavam inicialmente registados como inventário e posteriormente foram reclassificados contabilisticamente como propriedades de investimento.
- cc) A Requerida considerou as mais-valias fiscais decorrentes da venda destas sociedades como sendo tributáveis e não isentas, promovendo uma correção no montante de 314.931,00 €.
- dd) Em conformidade com o Relatório de Inspeção Tributária, a AT emitiu e notificou à Requerente o ato de liquidação adicional de IRC de 2020 n.º 2023..., de 01-06-2023, o respetivo ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2023... e a demonstração de acerto de contas n.º 2023..., no valor de 117.425,04 €, com data limite de pagamento em 20-07-2023.
- ee) A Requerente procedeu ao pagamento do IRC liquidado no respetivo prazo legal.
- ff) Em 02-10-2023, a Requerente deduziu a reclamação graciosa n.º ...2023... contra o ato de liquidação adicional de IRC e respetivos juros.
- gg) Até à data de submissão do pedido de pronúncia arbitral, a reclamação graciosa não foi objeto de decisão expressa por parte da AT.

IV.2. Factos Não Provados

Não se verificaram outros factos com relevância para a decisão da causa que não tenham sido considerados provados.

IV.3. Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas apreciar e selecionar os factos que importam para a boa decisão da cauda, e discriminar a respetiva matéria provada, nos termos do artigo 123.º, n.º 2 do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência e conhecimento, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC e regras gerais do CC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontra estabelecida na lei é que o princípio da livre apreciação não domina na apreciação das provas produzidas.

Em concreto, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos alegados e não contestados pelas partes e na prova produzida nos autos, incluindo prova documental e testemunhal.

V. Matéria de Direito

V.1. Objeto e âmbito do processo

Face às posições assumidas pelas partes, vertidas nos respetivos articulados, cabe ao Tribunal Arbitral apreciar e decidir sobre a ilegalidade (e anulação) dos atos tributários impugnados, atendendo à (i) desconsideração para efeitos fiscais das depreciações referentes à construção de pavilhões, (ii) desconsideração para efeitos fiscais das perdas por imparidade em dívidas a receber e (iii) tributação das mais-valias mobiliárias, nos termos legais.

V.2. Apreciação do Tribunal Arbitral

a) Desconsideração das depreciações referentes à construção de pavilhões

Para efeitos de enquadramento jurídico-fiscal, cumpre, desde já, considerar as disposições legais mais relevantes para a boa decisão da causa.

Nos termos do artigo 117.º, n.º 1 do Código do IRC, os “*sujeitos passivos de IRC (...) são obrigados a apresentar: (...) b) declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º; c) declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121.º*” do referido Código.

Em conformidade com o disposto no artigo 120.º, n.º 1 do Código do IRC, a “*declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º deve ser enviada, anualmente*”.

Por força do artigo 123.º, n.º 1 do Código do IRC, as “*sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, (...) são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos*

da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável”.

Nos termos do artigo 17.º, n.º 3 do Código do IRC, a “contabilidade deve: a) estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código; b) refletir 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 das restantes; c) estar organizada com recurso a meios informáticos.”

Nos termos do artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC, para a “determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.”

Conforme decorre do disposto no artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC, “consideram-se abrangidos (...) os seguintes gastos e perdas: (...) depreciações e amortizações”.

Nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, “são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais: (...) os ativos fixos tangíveis”.

Por força do artigo 34.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC, “não são aceites como gastos: (...) as depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a deprecimento”.

Nos termos do código 2020, i.e. “ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento – imóveis industriais ou edificações integradas em conjuntos industriais”, do grupo I da divisão I da Tabela II do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, é aplicável a taxa genérica de 5% para efeitos da respetiva depreciação anual.

Ao abrigo do artigo 125.º, n.º 1 do Código do IRC, os “*sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território nacional (...) estão sujeitos às obrigações de faturação e de conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte nos termos previstos no Código do IVA e no Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro.*”

Do artigo 19.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, decorre que os “*sujeitos passivos são obrigados a arquivar e conservar em boa ordem todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte por um prazo de 10 anos, se outro prazo não resultar de disposição especial*”. Sem prejuízo, “*sempre que os sujeitos passivos exerçam direito cujo prazo é superior ao referido no número anterior, a obrigação de arquivo e conservação de todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte mantém-se até ao termo do prazo de caducidade relativo à liquidação dos impostos correspondentes*”.

Por força do artigo 130.º, n.º 1 do Código do IRC, os “*sujeitos passivos de IRC (...) são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais*”.

Durante a construção dos pavilhões, os antigos artigos 115.º, n.º 5 e 123.º, n.º 4 do Código do IRC dispunham que os “*livros de contabilidade, registos auxiliares e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos*”.

Nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, “*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.*”

Não obstante, a presunção de veracidade e de boa-fé das declarações e elementos “*não se verifica quando: a) as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo; b) o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando (...) for legítima a recusa da prestação de informações*”.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, o “*ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”

Em conformidade com o disposto no artigo 45.º, n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária, “*o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro*”, sendo que “*o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (...), exceto (...) nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.*”

Nos termos do artigo 77.º, n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária, “*a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária*”, sendo que “*a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.*”

Nos termos do artigo 63.º do RCPITA, “*os atos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório.*”

Em primeiro lugar, cumpre verificar a alegada falta de fundamentação dos atos tributários impugnados, decorrente da alegada falta de fundamentação do RIT.

Atento o enquadramento jurídico aplicável, não se afigura existir tal falta de fundamentação, afigurando-se perceptíveis as razões por que a Requerida decidiu no sentido em que se decidiu. Discordando ou não dessa fundamentação, é evidente que o RIT foi devidamente fundamentado pelos SIT, que enunciaram as razões de facto e de direito que subjazem às correções promovidas.

Questão diversa, e bastante relevante, é se a posição defendida pela Requerida, conforme exposta no referido RIT e nos presentes autos, deve ou não ser corroborada pelo presente Tribunal Arbitral. Vejamos.

Considerando o enquadramento jurídico-fiscal acima enunciado, bem como as posições manifestadas pelas partes nos autos e respetiva prova produzida, cumpre mencionar que, atendendo às regras referentes ao prazo de conservação de documentos e das obrigações contabilísticas das empresas, não poderá ser exigido à Requerente – contrariamente ao que a Requerida pretende – que conserve documentos comprovativos por um período superior aos 10 (dez) anos previstos na legislação aplicável, prazo esse que deverá ser contado a partir da inscrição de cada verba em causa na contabilidade e não de qualquer outro momento (e.g. data posterior em que um qualquer valor tido como gasto pode ter alguma relevância para efeitos contabilísticos ou fiscais).

Atente-se o disposto no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08-11-2006, proferido no âmbito do processo n.º 0244/06, acessível em www.dgsi.pt, segundo o qual “*não*

tendo o contribuinte apresentado quaisquer elementos justificativos dos valores considerados como valores de aquisição de imóvel, alegando que já não os possuía “pelo decurso do tempo”, não pode a Administração Fiscal concluir que aquele não fez a prova dos elementos que compõem o respectivo valor de aquisição”.

Em sede de IRC, o Supremo Tribunal Administrativo tem mantido este entendimento, como seja no respetivo acórdão de 30-01-2019, proferido no âmbito do processo n.º 0217/12.5BELLE, acessível em www.dgsi.pt, que refere que, “quanto ao prazo de conservação de documentos, (...) os documentos de suporte à contabilidade devem ser conservados por 10 anos” e “este prazo não pode ser contabilizado a partir da data de emissão desses elementos de suporte da contabilidade, ou da última vez que os valores em causa foram tidos em conta parcelarmente para qualquer efeito contabilístico. Na interpretação da lei não pode prescindir-se de um juízo de razoabilidade ou admitir que as soluções podem ser absurdas, ou inexecutáveis (...). Tal prazo de dez anos conta-se a partir da inscrição da verba na contabilidade seja qual for a data de emissão do documento porque é a justeza dessa inscrição que está em causa e justifica esta conservação do documento. Os bens inscritos por um valor na contabilidade podem, mais tarde, vir a carecer de reavaliação (...). Dar-se-á lugar a uma nova inscrição na contabilidade – valor da reavaliação – e serão os documentos da reavaliação que terão que ser conservados por mais dez anos, e não também os documentos relativos ao valor inicial do bem que veio a ser reavaliado. Este prazo de conservação uma vez cumprido, assegura ao contribuinte que não lhe pode ser exigida prova do valor inicial para além desse prazo. A Administração Tributária se dispuser de elementos que permitam demonstrar que o valor em causa é diverso do contabilizado pode, em princípio, socorrer-se dele para efeitos de tributação. O que não pode é funcionar com um valor diverso do contabilizado apenas suportada na circunstância de o contribuinte não ter documentos que justifiquem a justeza do valor inscrito na contabilidade decorridos que sejam mais de dez anos sobre a sua inscrição.”

Atendendo à factualidade provada, afigura-se que a Requerente envidou todos os esforços que lhe seriam exigíveis para apresentar à Requerida as evidências probatórias a que tinha

acesso ou que poderia disponibilizar para poder demonstrar tais custos incorridos na construção dos pavilhões, não lhe sendo exigível que conserve documentos com relevância contabilística referentes a um período de tributação não abrangido pelo prazo legal de 10 (dez) anos de conservação de tais documentos.

A circunstância de a Requerente já não dispor de documentos comprovativos ou de provas cabais respeitantes ao custo de aquisição dos pavilhões – que foram construídos entre 2004 e 2011, conforme também atestado por prova testemunhal –, devido ao decurso daquele prazo, à data da inspeção subjacente à liquidação adicional ora impugnada, não permite à Requerida concluir que a Requerente não fez a prova dos elementos subjacentes àqueles gastos.

No mesmo sentido, destaca-se a decisão arbitral de 12-12-2022, proferida no âmbito do processo n.º 253/2022-T, acessível em www.caad.pt, que refere que “*tais documentos se reportam a despesas realizadas há mais de 10 anos, pelo que não era exigível a sua conservação*”, acatando, assim, a jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo, conforme explanado acima.

Também não se poderão ignorar documentos comprovativos internos por trabalhos para a própria empresa, nem ignorar documentos ilegíveis, por singela antiguidade, quando nem sequer era exigível a conservação daqueles documentos no ano de tributação sobre a qual incidiu a inspeção.

Tal como não se poderão sobrepor meras suposições, como o eventual reconhecimento de gastos em duplicado, incluindo ao nível de locação financeira. Na verdade, o financiamento obtido e os custos de construção incorridos não são sujeitos ao mesmo tratamento contabilístico, pelo que não se capta o alegado risco de duplicação.

No caso em análise, muito embora a AT evidencie ter dúvidas de duplicação de encargos “*por via da renda do contrato e por via das faturas de fornecedores aplicadas no contrato*”,

acaba por não concluir factual e objetivamente quanto a essa alegação, nada demonstrando quanto a eventual incorreção na contabilização da operação por parte da Requerente.

Em qualquer caso, a correção dos gastos com depreciações dos pavilhões foi suportada no facto de a Requerente não ter apresentado prova de todos os custos de construção dos pavilhões, designadamente das despesas subjacentes aos documentos internos que constituíam “*trabalhos para a própria empresa*”.

Ora, a Requerida não conseguiu apresentar evidências nos presentes autos que conduzissem à conclusão de que as provas documentais não disponibilizadas pela Requerente eram falsas, duplicadas ou não existiam, de facto, e, como tal, não conseguiu a inversão do ónus da prova em relação a esta matéria, nos termos legais.

Mesmo o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-04-2022, proferido no âmbito do processo n.º 0752/07.7BELSB, acessível em www.dgsi.pt, e citado pela Requerida, prescreve que “*este normativo estabelece uma obrigação de conservação dos documentos de suporte contabilísticos das sociedades, mas por dez anos e que, findo este prazo, aquela obrigação de conservação não subsiste, sendo que o prazo em apreço visa permitir que o sujeito passivo e bem assim a AT possam em momento posterior a um determinado lançamento contabilístico fazer prova da sua existência e conteúdo, ou seja da legalidade da sua inscrição na contabilidade em função do respectivo documento de suporte no sentido de garantir que na execução da contabilidade todos os lançamentos estão apoiados em documentos justificativos, datados, e susceptíveis de serem apresentados*”, sendo que “*é certo que não se pode sancionar a conduta da AT no sentido de que pode exigir a apresentação de elementos numa situação que exceda significativamente a duração legal de conservação de documentos*”.

Por outro lado, a tese assumida pela Requerida de que está, agora, a questionar o registo contabilístico subjacente ao custo de aquisição dos imóveis, enquanto ativos fixos tangíveis, efetuado anteriormente no balanço da Requerente, afigura-se inadmissível, ao abrigo das regras da caducidade prescritas no artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

Na verdade, a Requerida está, antes de mais, a corrigir o valor contabilisticamente registado pela Requerente e, como consequência disso, a corrigir as depreciações anuais fiscalmente admissíveis – e não o inverso, como pretende defender, de forma a procurar afastar a invocada caducidade, nos termos legais.

Em face do exposto, tem de se concluir que a correção promovida pela Requerida, com fundamento na falta de comprovação do custo de aquisição dos pavilhões contabilisticamente registado, padece de ilegalidade, por vício de violação de lei, que justifica a sua anulação nos termos artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c) da LGT.

b) Desconsideração das perdas por imparidade

Para efeitos de enquadramento jurídico-fiscal, destacamos as normas jurídicas relevantes para apreciação da matéria em crise.

Nos termos do artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC, “para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.”

Conforme decorre do disposto no artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC, “consideram-se abrangidos (...) os seguintes gastos e perdas: (...) perdas por imparidade”.

Ao abrigo do artigo 28.º-A, n.º 1 do Código do IRC, “podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores: a) as relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade”.

Nos termos do artigo 28.º-B, n.º 1, alínea c) do Código do IRC, “*para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos: (...) os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.*”

Nos termos do artigo 60.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, a “*participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: (...) e) direito de audição antes da conclusão do relatório da inspeção tributária*”, sendo que “*os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.*”

Em sede do procedimento de inspeção, nos termos do artigo 60.º do RCPITA, “*caso os atos de inspeção possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação*”, sendo que a “*entidade inspecionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas declarações reduzidas a termo*”.

Nos termos do artigo 72.º da Lei Geral Tributária, o “*órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito*”.

Nos termos do artigo 115.º, n.º 1 do CPPT, “*são admitidos os meios gerais de prova*”.

Ao abrigo do artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, *“o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”*

Ora, considerando o enquadramento jurídico-fiscal acima enunciado, bem como as posições manifestadas pelas partes nos autos e respetiva prova produzida, afigura-se que a Requerente terá evidenciado perante a Requerida que as diligências de cobrança dos créditos em dívida por clientes foram realizadas por via de contactos telefónicos, algo que a Requerida não parece – liminarmente – questionar (aliás, nas diferentes fases do processo administrativo e arbitral, quando confrontada com a alegação de existirem tais contactos telefónicos, a Requerida não rejeitou, nem questionou que os mesmos existissem, mas tão somente exigiu que houvesse evidência documental ou registos desses mesmos contactos).

Conforme decorre de diversa jurisprudência relevante, as provas de terem sido efetuadas diligências para o recebimento dos créditos não têm obrigatoriamente de assumir natureza documental, podendo tais diligências resultar de contactos telefónicos demonstrados através de prova testemunhal, a qual foi até requerida pela Requerente em sede de audição prévia ao Relatório de Inspeção Tributária.

Atente-se ao teor da decisão arbitral de 19-11-2021, proferida no âmbito do processo n.º 387/2020-T, acessível em www.caad.pt, que defende que *“as provas de terem sido efetuadas diligências para o recebimento de créditos de cobrança duvidosa não têm de ter natureza documental, pelo que se aceitam contactos telefónicos, bem como contactos através de meios informáticos ou de visitas pessoais aos devedores”*.

Também conforme exposto na decisão arbitral de 03-02-2020, proferida no âmbito do processo n.º 553/2019-T, acessível em www.caad.pt, *“se é certo que quanto à imparidade se justifica a referência a «provas objectivas», por ser um conceito definido nas normas contabilísticas, também não haverá qualquer justificação aceitável para uma limitação dos meios de prova da realização de diligências de cobrança. Desde logo, a regra geral em sede*

de procedimento tributário e processo de impugnação judicial é a da admissibilidade de qualquer meio de prova admitido em direito (artigos 72.º da LGT e 115.º do CPPT) e não se vislumbra qualquer razão atinente ao específico facto a provar que possa justificar limitação dos meios de prova, quando é manifesto que é normal que se façam diligências de cobrança através de contacto pessoal (será mesmo, provavelmente, o meio mais eficiente) e, por outro lado, nesta específica situação, nem sequer se trata de matéria que assuma relevância essencial a nível da definição dos direitos tributários que reclame especiais cautelas probatórias. Com efeito, a realização de diligências de cobrança é um requisito de reconhecimento de perdas por imparidade de natureza manifestamente secundária (a perda, que é o facto tributário relevante, não deixa de ser suportada pelo facto de não existirem diligências de cobrança) que, à face das regras da experiência comum, só excepcionalmente não se verificará, pois é de presumir que os credores atuem tendo em vista a satisfação do seu próprio interesse, diligenciando no sentido de procurarem cobrar os seus créditos em mora. (...) De qualquer forma, se se interpretasse a referência a «provas objectivas», que consta daquela alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, como proibindo aos Tribunais a utilização de prova testemunhal e através de presunções para prova da realização de diligências de cobrança, esta norma seria materialmente inconstitucional, por violação dos princípios do direito à tutela judicial efectiva e da proporcionalidade”.

No mesmo sentido, também a decisão arbitral de 11-05-2021, proferida no âmbito do processo n.º 111/2020-T, acessível em www.caad.pt, expondo que “a lei não estabelece qualquer restrição quanto à prova das diligências para cobrança dos créditos, sendo para tal relevantes todos os meios de prova admissíveis em Direito que se mostrem adequados a demonstrar a realização dessas diligências, incluindo a prova testemunhal.”

Devem ser, pois, admitidos, quaisquer meios de prova, incluindo prova testemunhal, não estando legalmente imposto a prova documental como único meio admissível.

Não haverá, assim, qualquer justificação aceitável para uma limitação dos meios de prova da realização de diligências de cobrança, até porque é normal que este tipo de diligências

tenham um carácter, muitas vezes, pessoal (seja via de contacto direto, seja via contacto telefónico).

É, de resto, de assumir, por regras de experiência comum e atento o escopo empresarial com fins lucrativos, que a Requerente tinha um interesse direto no sentido de cobrar os seus créditos em mora, pelo que dificilmente se conceberia que aquela não fizesse tais diligências de cobrança.

De acordo com a prova testemunhal produzida, a realização de diligências para cobrança dos créditos subjacentes às perdas por imparidade foi assegurada, não havendo qualquer razão para duvidar da correspondência à realidade das afirmações feitas, pois, como se disse, até é de presumir, à face das regras da experiência comum.

Por não ter sido capaz de, nesta matéria, inverter o ónus da prova como lhe seria exigido (ou seja, não evidenciando que tais contactos telefónicos nunca existiram e que não foram realizadas quaisquer outras diligências), não se subscreve a irrelevância que a Requerida votou à utilização de prova testemunhal para efeitos de atestar a realização de tais diligências por parte da Requerente.

Tendo as perdas por imparidade sido registadas e relevadas fiscalmente quando, após vários contactos, sem sucesso, se concluiu pela incobrabilidade das faturas em causa, a correção efetuada pela Requerida, com fundamento na alegada inexistência de prova de diligências de cobrança, enferma de ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de direito, atento o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, que justifica a sua anulação, nos termos artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c) da LGT.

c) Tributação de mais-valias imobiliárias

De acordo com o artigo 51.º-C, n.ºs 1 e 4, do Código do IRC, “*não concorrem para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português as mais-valias e menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e independentemente da percentagem da participação transmitida, de partes sociais detidas ininterruptamente por um período não inferior a um ano, desde que, na data da respetiva transmissão, se mostrem cumpridos os requisitos previstos nas alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 51.º, bem como o requisito previsto na alínea d) do n.º 1 ou no n.º 2 do mesmo artigo*”, sendo que o “*disposto no n.º 1 não é aplicável às mais-valias e menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa de partes sociais, bem como à transmissão de outros instrumentos de capital próprio associados às partes sociais, designadamente prestações suplementares, quando o valor dos bens imóveis ou dos direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, com exceção dos bens imóveis afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não consista na compra e venda de bens imóveis, represente, direta ou indiretamente, mais de 50 % do ativo.*”

Ora, considerando o enquadramento jurídico-fiscal acima enunciado, bem como as posições manifestadas pelas partes nos autos e respetiva prova produzida, cumpre clarificar que argumentos como o (i) objeto social e a atividade económica identificada pelos CAE das antigas sociedades participadas, a (ii) contabilização que estas deram, no passado, aos bens imóveis por si detidos e (iii) terem, no passado, declarado que adquiriam esses ativos para revenda, usados pela Requerida para suportar a correção da matéria tributável não são, *per si*, relevantes para estes efeitos.

Conforme enuncia o artigo 51.º-C, n.ºs 1 e 4 do Código do IRC, o que releva é analisar a verificação de todos os pressupostos (seja de aplicação ou exclusão do regime de *participation exemption*) na data da respetiva transmissão de participações. Por conseguinte, o que importa é a comprovação se, em tal data, os bens imóveis estavam ou não afetos a atividade económica de natureza comercial correspondente à compra e venda de bens imóveis.

Veja-se que a própria Requerida enunciou (*vide* Informações Vinculativas emitidas nos processos n.ºs 910/2017, 2019 001011 e 2015 001087, incluindo até referência a ofícios internos), que o momento decisivo é a data em que ocorreu a transmissão das participações sociais e, como tal, eventos ocorridos no passado não terão qualquer relevo para suportar a (i)legalidade da correção promovida pela Requerida.

Em especial, o teor da Informação Vinculativa do processo n.º 2019 001011 menciona que *“deve considerar-se que, para o cômputo da percentagem de 50%, deverão ser incluídos quer os bens imóveis do sujeito passivo e/ou das suas participadas afetos a uma atividade comercial que consista na compra e venda de imóveis, quer outros bens imóveis de que as entidades sejam proprietárias e que não estejam afetos a qualquer atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial”*, sendo que *“o valor do ativo é determinado com base na contabilidade”* e *“a percentagem de 50% deverá ser aferida no momento em que ocorreu a transmissão das participações sociais”*.

Também como referido na Informação Vinculativa do processo n.º 2015 001087, *“a revenda é uma operação iniciada com a aquisição de um bem imóvel e a posterior venda desse mesmo bem, sem que este tenha qualquer alteração de fundo”*, excluindo-se desse contexto as *“situações em que o arrendamento seja acompanhado por outros factos, nomeadamente, com o lançamento contabilístico da passagem do ativo permutável para o imobilizado, inviabilizando assim a revenda”* e consubstanciando um fim diferente da atividade de compra e venda de imóveis.

Tendo um carácter individual e concreto, as posições vertidas nas Informações Vinculativas não vinculam a AT para outros quadros factuais e/ou outros sujeitos passivos. Contudo, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 e 68.º-A, n.º 1 da LGT, a AT está também vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

Ora, à data da transmissão das participações sociais, o imóvel detido pela B... e uma larga maioria dos imóveis detidos pela C... eram objeto de contratos de arrendamento para fins não habitacionais, os quais já duravam há algum tempo.

Acresce que os registos contabilísticos foram alterados no que tange aos moldes como os ativos imobiliários em questão eram classificados, sendo esta circunstância reveladora de uma intenção das anteriores participadas da Requerente em alterar a finalidade inicial que estivera subjacente à aquisição de tais ativos.

Conforme referido na decisão arbitral de 23-01-2024, proferida no âmbito do processo n.º 401/2023-T, acessível em www.caad.pt, “o registo contabilístico de imóvel enquanto «propriedade de investimento» é indicador que aquele bem se encontrava efetivamente afeto a uma atividade comercial, industrial ou agrícola”, sendo que a atividade imobiliária “não se subsume à atividade de compra e venda de imóveis”.

Embora esteja em causa um regime de *participation exemption*, que tem intrínseco um benefício fiscal associado, exigindo-se assim uma especial cautela no que respeita à interpretação das normas relevantes (até por força do respeito do princípio da igualdade em matéria tributária), não decorre dos autos (e, seguramente, a Requerida não o conseguiu demonstrar) que a Requerente tenha agido – excedendo ou até, “abusando” das formas jurídicas admissíveis – com um intuito de fruir de um benefício fiscal que – seguindo práticas normais ou racionais – não estaria legalmente ao seu dispor.

Sendo a atividade comercial de locação de bens imóveis substancialmente distinta da atividade comercial de compra e venda de bens imóveis, não se encontrará preenchido o pressuposto de que depende a aplicação da limitação prevista no n.º 4 do artigo 51.º-C do Código do IRC.

Também não relevará o tratamento dado à aquisição dos imóveis em sede de IMT. Em qualquer caso, verifica-se que o IMT foi liquidado, nos termos legais, considerando a não

revenda dos imóveis adquiridos pelas antigas participadas da Requerente, o que também manifesta a não afetação desses imóveis à atividade excludente do regime de *participation exemption* especificada no artigo 51.º-C, n.º 4 do Código do IRC.

Se mais de 50% do ativo da sociedade for composto por imóveis afetos a atividades comerciais que não a compra e venda de imóveis (e.g., sociedade que explora um hotel, explora espaços de escritórios, etc.), essa exceção não se mostra aplicável.

A correção efetuada pela Requerida, com fundamento no alegado incumprimento do regime aplicável, enferma de ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de facto e direito, atento o disposto no n.º 4 do artigo 51.º-C do CIRC, o que motiva a sua anulação, nos termos artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c) da LGT.

Concomitantemente, a liquidação de juros compensatórios, tendo como pressuposto a liquidação de IRC (artigo 35.º, n.º 8 da LGT), enferma dos mesmos vícios que afetam a liquidação adicional controvertida, justificando-se, também, a sua anulação, nos termos legais.

Por fim, cumpre apreciar o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

O direito a tais juros encontra-se regulado no artigo 43.º, n.º 1 da LGT que, ao que importa, estabelece que “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”.

Ora, resultou provado que os atos de liquidação contestados enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, unicamente imputável aos serviços da AT. Por conseguinte, ao ter a Requerente suportado imposto em montante superior ao legalmente exigido, é devido pela Requerida o pagamento de juros indemnizatórios, contados

sobre o valor do imposto indevidamente pago, desde a data do pagamento indevido, à taxa legal supletiva e até à data da emissão da correspondente nota de crédito, nos termos conjugados dos artigos 43.º, n.º 1 e 100.º da LGT, 61.º do CPPT e 24.º, n.º 5 do RJAT.

VI. Decisão

Face ao exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, e em consequência declarar a ilegalidade e a anulação total da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa e a ilegalidade e anulação dos atos de liquidação de IRC e juros compensatórios impugnados nos presentes autos;
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido, à taxa legal supletiva, até à data da emissão da correspondente nota de crédito;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VII. Valor

Fixa-se o valor do processo em 117.425,02 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 3.060,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de janeiro de 2025

A Árbitra Presidente

Prof.º Doutora Carla Castelo Trindade

A Árbitra Vogal

Dra. Cláudia Rodrigues

A Árbitra Vogal

Dra. Adelaide Moura