

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1043/2025-T

Tema: IRC. Prazo de conservação de documentos. Prova.

SUMÁRIO

- I. O prazo para o contribuinte manter um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação é de 10 anos, conforme estabelece o art. 19.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de Fevereiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 48/2020, de 3 de Agosto.*
- II. Não tendo o contribuinte apresentado todos os elementos justificativos dos valores inscritos na sua contabilidade, alegando já não os possuir por efeito do decurso do tempo, não pode a AT concluir que aquele não fez a prova dos elementos que compõem o respectivo valor, e menos ainda pode presumir a ausência de custos, passando à exclusiva consideração de valores ilíquidos.*
- III. Pelo que, não tendo a AT feito a demonstração da incorrecção da fixação do próprio valor contabilístico, não é legítimo, uma vez decorrido o prazo de 10 anos, exigir do contribuinte a prova do mesmo através da entrega de documentos que o contribuinte não está legalmente obrigado a conservar.*
- IV. O prazo legal de 10 anos para conservação de documentos comprovativos conta-se a partir da inscrição da verba respectiva na contabilidade, seja qual for a data de emissão do documento, e não a partir da última vez em que os valores em causa sejam considerados, total ou parceladamente, para qualquer efeito contabilístico e fiscal.*
- V. As regras do ónus da prova, prescritas no artigo 74.º, 1 da LGT, não podem operar contra um sujeito passivo nos casos em que, estando a ser-lhe exigida a exibição de documentos contabilísticos com vista à comprovação de determinada realidade; tal exibição já não lhe for possível por se tratar de registos antigos referentes a um período temporal não abrangido, já, pelo prazo legal de conservação de documentos.*

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., Fundo de Capital de Risco Fechado, com o NIPC..., liquidado e extinto através de

1.

deliberação datada de 26 de Dezembro de 2025 (por sua vez representante da Sociedade B..., SA, NIF ..., igualmente liquidada, desde 16 de Junho de 2025), mas agora representado pelo seu participante único, C... Fundo de Capital de Risco Fechado, NIF ..., apresentou, no dia 2 de Dezembro de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

2. O Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto tributário consubstanciado na liquidação adicional de IRC n.º 2025..., de 17 de Junho de 2025, na Demonstração de acerto de contas n.º 2025..., de 18 de Junho de 2025, e na Demonstração de Liquidação de Juros n.º 2025..., de 18 de Junho de 2025, relativos ao exercício de 2021, resultando num montante total de € 168.146,06 a pagar; peticionando, no final, a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 10 de Fevereiro de 2026.
7. Por Despacho de 10 de Fevereiro de 2026, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. Em requerimento de 10 de Março de 2026, o Requerente informou o Tribunal de que fora notificado, por Ofício n.º ..., de 24 de Fevereiro de 2026, da Divisão de Administração da Direcção de Serviços do IRC, da anulação parcial da Liquidação Adicional, *“no segmento contestado respeitante ao valor considerado como Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas (“CMVMC”) não comprovado documentalmente”*, de valor total de

€ 6.883.534,91, reduzindo, de € 8.963.105,44 para € 2.079.570,54, o valor remanescente do interesse em causa no presente litígio.

9. A AT apresentou a sua Resposta em 16 de Março de 2026, juntamente com o processo administrativo.
10. Por Despacho de 21 de Abril de 2026, foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, e convidadas as partes a apresentar alegações escritas.
11. O Requerente apresentou alegações em 7 de Maio de 2026.
12. A Requerida apresentou alegações em 26 de Maio de 2026.
13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.
14. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
15. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
16. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
17. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

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

1. O Requerente, à data dos factos, desenvolvia a sua actividade comercial no âmbito da urbanização e gestão de imóveis, da compra e venda de imóveis para si ou para revenda e da promoção e exploração de imóveis.
2. Sendo gerido pela respectiva entidade gestora, D...– Sociedade de Capital de Risco, S.A., com sede em Portugal, o Requerente encontrava-se a promover um imóvel sito no ..., em Lisboa, o qual foi reabilitado para habitação.
3. As obras nesse imóvel foram concluídas em 2011, tendo as várias fracções sido vendidas ao longo dos anos desde então.

4. Em 2021, procedeu-se à venda das fracções do piso 3 (fracção F, juntamente com a fracção V de estacionamento em cave), Piso 4 (Fracção G), Piso 15 (Fracção R) e “Loja 2”, pelos montantes de € 1.720.000,00, € 1.700.000,00, € 1.900.000,00 e € 1.515.001,00, respectivamente.
5. Em 2024 foi iniciada uma acção inspectiva de âmbito parcial, tendo por objecto o IRC e o IVA de 2021 do Requerente, com início na ordem de serviço n.º OI2024..., com despacho de 4 de Abril de 2024, tendo os actos inspectivos sido iniciados no dia 17 de Setembro de 2024 (com uma prorrogação do prazo para conclusão do procedimento de inspecção, por despacho de 7 de Março de 2025).
6. Em 3 de Abril de 2025, o Requerente foi notificado do projecto de relatório de inspecção tributária no qual foi proposta a correcção que, a final, veio a traduzir-se em liquidação adicional.
7. Em 7 de Junho de 2025 o Requerente foi notificado do relatório final da inspecção tributária (“RIT”), contendo a mencionada correcção técnica à matéria tributável de IRC, no valor de € 2.924.807,06, relativa a Gastos não comprovados e não aceites fiscalmente – Custo com Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas (“CMVMC”).
8. No RIT, fundamentou-se a correcção em irregularidades relacionadas com a comprovação dos custos incorridos com a construção de 5 fracções do imóvel localizado no ..., alienadas em 2021.

Gastos Não Aceites	Total do Imóvel (27 Frações)	Piso 3 - Fração F	Piso 4 - Fração G	Piso 15 - Fração R	Loja 2 - Fração B	Estacion. E16 - Fração V
Permilagem	1000,00	64,28	64,28	51,49	56,07	0,58
Valores entre 2005 e 2009	8.701.188,91 €	559.312,42 €	559.312,42 €	448.024,22 €	487.875,66 €	5.046,69 €
Obra realizada entre 2010 e 2012	3.543.818,01 €	227.796,62 €	227.796,62 €	182.471,19 €	198.701,88 €	2.055,41 €
Diversos		8.591,78 €	6.644,28 €	5.322,25 €	5.795,65 €	59,96 €
Total a repartir por fração	12.245.006,92 €					
Parcela não dedutível dos gastos		795.700,82 €	793.753,32 €	635.817,66 €	692.373,19 €	7.162,06 €

Gastos Não Aceites	Total do Imóvel (27 Frações)	Piso 3 - Fração F	Piso 4 - Fração G	Piso 15 - Fração R	Loja 2 - Fração B	Estacion. E16 - Fração V
atribuídos às frações vendidas						

Total das parcelas não dedutíveis dos gastos atribuídos às frações vendidas: 2.924.807,06 €

9. As alegadas irregularidades referem-se à documentação relativa à construção das fracções alienadas no ano de 2021.
10. Ao longo dos anos, o Requerente foi registando, como gastos inerentes à aquisição e construção dos activos alienados, o montante total de € 8.963.105,45.
11. Já no decurso do procedimento inspectivo, o Requerente remeteu aos SIT a escritura de aquisição do imóvel, os comprovativos de pagamento de IMT e IS, facturas referentes aos períodos de 2010 a 2012, e registos contabilísticos das rubricas nas quais foram inscritos os referidos gastos – informando que, no entanto, já não dispõe da totalidade dos extractos de conta e facturas solicitados pelos SIT, dado o hiato temporal entretanto decorrido (15 a 20 anos).
12. Na fundamentação do RIT, lê-se:

“o período de conservação dos documentos relativos aos gastos suportados com o imóvel (cada fração) não se inicia com o momento em que tais despesas foram feitas, mas sim com a data em que para efeitos de comprovação dos mesmos, resultantes da venda do imóvel, se reconhece tais gastos.

A alienação de um imóvel (fração) e, como tal, a suscetibilidade de a mesma gerar gastos, pode ocorrer largos anos após a sua aquisição/construção, sendo certo que os gastos capitalizados serão relevantes, concretamente, a sua consideração como acréscimo ao valor de aquisição para efeitos de determinação da mais-valia ou do reconhecimento do gasto capitalizado, a partir da alienação do imóvel.

Ora, só a partir daí e, durante o período de tempo e durante o qual a Autoridade Tributária e Aduaneira pode liquidar IRC.

O sujeito passivo não facultou à Administração Tributária a restante contabilidade organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao valor declarado em CMVMC de modo a permitir o controlo dos gastos reconhecidos no exercício em causa, que estava obrigada a possuir nos termos do n.º 3 do art.º 45º da LGT.”

(...) Em caso de reconhecimento de gastos o prazo de caducidade do direito à liquidação é o correspondente ao exercício desse direito (art.45º n.º3 LGT), e dado que estamos perante um imposto periódico, tal prazo conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, como estabelece o n.º 4 daquela norma. Ainda nos termos do DL 28/2019 de 15/02, alterado pelo Decreto-Lei n.º 48/2020,

de 03/08, O n.º 1 do art.º 19.º, manteve o prazo geral de conservação desses elementos de 10 anos, mas o seu n.º2 acrescentou que, sempre que os sujeitos passivos exerçam direito cujo prazo é superior ao referido no n.º 1, 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.”

(...) Em termos práticos, isso significa que, mesmo que o prazo geral para a conservação de documentos fiscais e contabilísticos tenha expirado, se houver um direito do contribuinte, (reconhecer o gasto, o direito a deduzir ou a contestar uma liquidação) que tenha um prazo mais longo, os contribuintes devem continuar a manter esses documentos até que esse prazo mais longo expire.

A interpretação deste artigo é importante para assegurar que os contribuintes não percam a possibilidade de exercer direitos relacionados a impostos devido à falta de documentação, especialmente em situações em que a legislação tributária permite prazos de dedução ou contestação que se estendem além dos prazos normais de conservação. Portanto, a norma visa proteger os direitos dos contribuintes e garantir que tenham acesso à documentação necessária para a defesa de seus interesses fiscais.

Ora sendo um direito, o sujeito passivo tem de conservar os documentos para comprovar o reconhecimento do gasto na data da alienação.

A comprovação dos gastos capitalizados, que o sujeito passivo pretende considerar no exercício de 2021, recai sobre o sujeito passivo, pois que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque, conforme disposto no n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária.”

13. O Requerente foi notificado do acto tributário consubstanciado na liquidação adicional de IRC n.º 2025..., de 17 de Junho de 2025, na Demonstração de acerto de contas n.º 2025..., de 18 de Junho de 2025, e na Demonstração de Liquidação de Juros n.º 2025..., de 18 de Junho de 2025, relativos ao exercício de 2021, nos quais vinha apurado o montante total de € 168.146,06 a pagar.
14. Isto porque, ao invés do resultado fiscal negativo declarado pelo Requerente, no valor de € 1.104.966,06, foi, afinal, apurado lucro tributável no exercício, no valor de € 1.819.841,54, com a consequente liquidação de derrama municipal e juros compensatórios.
15. O montante liquidado foi efectivamente pago em 25 de Junho de 2025.
16. Inconformado com esta situação – mormente por terem sido feitas exigências de documentação adicional relativamente a despesas incorridas em períodos de tributação relativamente aos quais o Requerente só detinha em parte, e não tinha obrigação legal de deter, documentação adicional –, a 10 de Dezembro de 2025 o Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.

17. No pedido de pronúncia, o Requerente juntou nova documentação, concretamente 36 novas facturas do período de 2009 a 2011, perfazendo o montante adicional de € 845.236,52 de gastos a serem aceites fiscalmente:

Fornecedor	Tipo	Nº documento	Data	Base	IVA (€)	Total (€)
E...	Fatura	70/2009	08/05/2009	50 550,53	10 615,61	61 166,14
E...	Fatura	92/2009	03/06/2009	43 243,98	9 081,24	52 325,22
E...	Fatura	109/2009	07/07/2009	232 559,67	48 837,53	281 397,20
E...	Fatura	123/2009	31/07/2009	335 026,45	70 355,55	405 382,00
E...	Fatura	147/2009	06/10/2009	341 738,28	71 765,04	413 503,32
E...	Fatura	167/2009	03/11/2009	403 685,90	84 774,04	488 459,94
E...	Fatura	180/2009	03/12/2009	373 213,49	78 374,83	451 588,32
E...	Fatura	198/2009	28/12/2009	340 072,38	71 415,20	411 487,58
E...	Fatura	15/2010	02/02/2010	155 118,45	32 574,87	187 693,32
E...	Fatura	35/2010	05/03/2010	343 842,13	72 206,85	416 048,98
E...	Fatura	61/2010	08/04/2010	158 615,79	33 309,32	191 925,11
E...	Fatura	100/2010	09/06/2010	91 066,00	19 123,86	110 189,86
E...	Fatura	122/2010	08/07/2010	31 786,97	6 675,26	38 462,23
E...	Fatura	136/2010	30/07/2010	57 615,18	12 099,19	69 714,37
E...	Fatura	180/2010	11/10/2010	16 634,16	3 493,17	20 127,33
E...	Fatura	192/2010	15/10/2010	8 649,59	1 816,41	10 466,00
E...	Fatura	213/2010	15/11/2010	6 658,94	1 398,38	8 057,32
E...	Fatura	83/2010	10/05/2010	62 166,27	13 054,92	75 221,19
E...	Fatura	128/2009	25/08/2009	367 594,80	77 194,91	444 789,71
F...	Fatura	326207172	19/04/2012	16 380,00	3 767,40	20 147,40
G...,S.A.	Fatura	9010078	06/02/2009	4 500,00	900,00	5 400,00
G...,S.A.	Fatura	9010167	03/04/2009	10 000,00	2 000,00	12 000,00
G...,S.A.	Fatura	9010227	05/05/2009	10 000,00	2 000,00	12 000,00
G...,S.A.	Fatura	9010301	01/06/2009	10 000,00	2 000,00	12 000,00
G...,S.A.	Fatura	9010359	02/07/2009	10 000,00	2 000,00	12 000,00

Fornecedor	Tipo	Nº documento	Data	Base	IVA (€)	Total (€)
G...,S.A.	Fatura	9010424	03/08/2009	10 000,00	2 000,00	12 000,00
G...,S.A.	Fatura	9010488	01/09/2009	10 000,00	2 000,00	12 000,00
G...,S.A.	Fatura	9010550	01/10/2010	10 000,00	2 000,00	12 000,00
G...,S.A.	Fatura	9010620	02/11/2009	10 000,00	2 000,00	12 000,00
G...,S.A.	Fatura	9010688	03/12/2009	8 000,00	1 600,00	9 600,00
G...,S.A.	Fatura	10010050	08/01/2010	8 000,00	1 600,00	9 600,00
G...,S.A.	Fatura	10010063	01/02/2010	8 000,00	1 600,00	9 600,00
G...,S.A.	Fatura	10010120	02/03/2010	8 000,00	1 600,00	9 600,00
G...,S.A.	Fatura	10010172	05/04/2010	8 000,00	1 600,00	9 600,00
G...,S.A.	Fatura	10010258	03/05/2010	4 000,00	800,00	4 800,00
G...,S.A.	Fatura	20110268	11/04/2011	6 200,00	1 426,00	7 626,00
Total				3 570 918,96	749 059,58	4 319 978,54

18. Da aceitação de tais gastos resultaria um novo cálculo de montantes, que o Requerente resumiu, no pedido de pronúncia, do seguinte modo:

	Imóvel (27 Frações)	Piso 3 - Fração F	Piso 4 - Fração G	Piso 15 - Fração R	Loja 2 - Fração B	Estacion. E16 - Fração V
Gastos Aceites						
Permilagem	1000,00	64,28	64,28	51,49	56,07	0,58
Escritura aquisição	20 797 500,00 €	1 336 863,30 €	1 336 863,30 €	1 070 863,28 €	1 166 115,83 €	12 062,55 €
Imposto Selo	166 397,63 €	10 696,04 €	10 696,04 €	8 567,81 €	9 329,92 €	96,51 €
IMT	1 351 837,50 €	86 896,11 €	86 896,11 €	69 606,11 €	75 797,53 €	784,07 €
Despesas devidamente comprovadas	3 194 608,72 €	205 349,45 €	205 349,45 €	164 490,40 €	179 121,71 €	1 852,87 €
Despesas comprovadas - Novas Faturas	3 570 918,96 €	229 538,67 €	229 538,67 €	183 866,62 €	200 221,43 €	2 071,13 €
Total a repartir por fração	29 081 262,81 €	.	.	.	.	.
Total Custo atribuído às frações vendidas	.	1 869 343,57 €	1 869 343,57 €	1 497 394,22 €	1 630 586,42 €	15 986,55 €
Total Gastos Aceites						6 882 654,33 €

19. Os gastos aceites ascenderiam, assim, a € 6.882.654,33, ao invés dos € 6.038,298,38 considerados no RIT.

20. Em 24 de Fevereiro de 2026, o Requerente foi notificado da anulação parcial da liquidação adicional, por Despacho de 22 de Fevereiro, assente no entendimento da AT de que o Requerente fizera prova de um valor total de CMVMC de € 6.883.534,91, mas não dos €

8.963.105,44 invocados pelo Requerente, pelo que a correcção subsistia, reduzida para € 2.079.570,54 (não já o valor de € 2.924.807,06 apurado no RIT), e a AT rejeitava qualquer direito do Requerente a juros indemnizatórios – pelo que o Requerente manifestou o seu interesse na continuação da acção arbitral, relativamente ao acto alterado.

21. O mesmo interesse foi manifestado pela Requerida na sua resposta de 16 de Março de 2026.

II. B. Matéria não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo

371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).

5. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição do Requerente

1. O Requerente começa por identificar o tema em litígio: a exigência de prova documental que respeita a períodos de tributação sobre os quais já haviam decorrido mais de 10 anos aquando da notificação para início da Inspeção, quando o Requerente dispunha só de parte dessa documentação.
2. Não se afigura razoável, ao Requerente, a exigência de manutenção de toda a documentação externa e interna (mormente, facturas de fornecedores e extractos de contas) por referência a períodos de tributação não abrangidos pelas obrigações de conservação de documentação.
3. Não obstante, conseguiu ainda reunir 36 facturas dos períodos de 2009 a 2011, sem que isso signifique concessão ao seu entendimento de princípio, de que não tem o dever de conservar essa documentação para lá dos limites estabelecidos no art. 19.º, 1 do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de Fevereiro, que determina 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 do disposto no número seguinte.”

4. Sendo esta obrigação, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo 19.º, *“extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos, e às cópias de segurança dos dados de suporte aos programas de faturação e contabilidade”*.

5. E o Requerente lembra que o mesmo prazo de 10 anos é o que vigora para a documentação mercantil (art. 40.º, 1 do Código Comercial), e esse prazo constava também anteriormente do art. 123.º, 4 do CIRC.
6. E essa a razão pela qual o Requerente não tinha conservado toda a documentação anterior a 2012 – razão que não pode ser censurada, visto que assenta numa faculdade concedida por lei.
7. Sendo que o Requerente cita jurisprudência em apoio desse seu entendimento – por exemplo, o acórdão de 12 de Junho de 2014 do TCAS (Proc. n.º 07437/14), ou o de 8 de Novembro de 2006 do STA (Proc. n.º 0244/06), ou o de 17 de Outubro de 2013 do TCAS (Proc. n.º 05354/12): tudo decisões que reforçam o princípio de que, decorrido que esteja o prazo de 10 anos, não só não é lícito à AT exigir a exibição de documentos pelos sujeitos passivos, como não é lícito assentar quaisquer correções na inexistência desses documentos.
8. Lembrando que, não obstante a ausência da documentação completa após esse prazo de 10 anos, continua a haver o registo contabilístico, a beneficiar de uma presunção de veracidade nos termos do art. 75.º, 1 da LGT.
9. Invocando em seu apoio, especificamente, o acórdão de 30 de Abril de 2025 do TCAS (Proc. n.º 1735/10.5BELRS):

“O argumento contrário, de que o artigo 74.º, n.º 1, da LGT impõe o ónus da prova ao contribuinte que invocar o direito à dedução de um custo ou perda, neste caso, as menos-valias apuradas em ..., não acolhe a interpretação da norma segundo o referido juízo de razoabilidade, bem como de proporcionalidade, que tenha em conta que esse ónus não poderá ser mantido eternamente, para além do referido prazo de 10 anos.

Assim, se o “valor de aquisição” do imóvel se encontra registado na contabilidade há mais de 10 anos (em ...), a AT pode, em ação de inspeção à posterior venda daquele imóvel, efetuada em ..., invocar factos que indiciem erro no valor de aquisição usado para apuramento do ganho, mas não pode recusar esse valor com fundamento único na falta de exibição dos documentos que serviram de suporte ao registo contabilístico efetuado em ..., invocando incumprimento do ónus da prova. Em tal situação impõe-se que seja usada razoabilidade e proporcionalidade: o dever de manter os documentos de prova caduca após 10 anos sobre a referida aquisição e passa a vigorar apenas a presunção de verdade dos elementos da contabilidade (referente a operações contabilizadas há mais de 10 anos), cabendo à AT o ónus de demonstrar que essa presunção não é merecida.

Neste caso concreto, a AT nada fez para afastar tal presunção, limitando-se a invocar – erradamente, como se viu – o ónus do contribuinte, que já caducara pelo decurso do referido prazo de 10 anos.”

10. Invocando ainda a decisão arbitral do processo n.º 623/2024-T, na qual se estabeleceu que:

“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.”

11. O Requerente não aceita o argumento de que o prazo de 10 anos se conte somente a partir do momento do apuramento de um resultado (por exemplo, por abertura de uma inspecção), insistindo que, pelo contrário, nos termos do art. 19.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, tal prazo se conta a partir da ocorrência dos próprios factos documentados – ou, mais precisamente, do termo do exercício em que ocorreram. Sendo ainda que tal prazo nada tem a ver com a antiguidade dos activos a que a documentação se refere, mas somente com a data de emissão ou recepção dos próprios documentos.
12. O Requerente sublinha de novo que a veracidade da sua contabilidade não foi posta em causa, limitando-se a AT a determinar uma correcção ao resultado fiscal do Requerente com base na ausência de documentação completa de suporte ao registo contabilístico.
13. Como se a falta de conservação de documentos para lá do prazo legal permitisse a desconsideração da realidade de gastos incorridos, enveredando pela tributação da facturação bruta, em detrimento da tributação dos valores líquidos do lucro.
14. Mais ainda, o Requerente entende que terá sido violado o princípio do inquisitório, na medida em que a AT teria formas alternativas de, no interesse público e com imparcialidade, comprovar os gastos que exigiu ao Requerente que documentasse, relativamente a um período que o Requerente não tinha a obrigação legal de continuar a ter plenamente recoberto por documentação.

15. E o facto é que, não obstante não estar obrigado a fazê-lo, o Requerente ainda conseguiu recolher prova documental adicional – um acervo de 36 facturas, que faziam com que os gastos aceites ascendessem a € 6.882,654,33 (ao invés dos € 6.038.298,38 considerados pela AT no RIT), ascendendo o novo lucro tributável a € 975.485,06 (e não a € 1.819.841,54, conforme considerado pela AT).
16. Subsidiariamente, o Requerente entende que a liquidação adicional é ilegal no cômputo de juros compensatórios, no valor de € 17.603,20 – porque só existe responsabilidade pelo pagamento de juros compensatórios quando a conduta do sujeito passivo seja censurável, a título de dolo ou negligência (art. 35.º, 1 da LGT); pelo que, mesmo que as correcções e a liquidação adicional tivessem fundamento, elas não teriam sido devidas a qualquer comportamento culposos do Requerente.
17. O Requerente termina o pedido de pronúncia reivindicando o seu direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, 1 da LGT, contados desde 25 de Junho de 2025 e até à efectiva e integral restituição do imposto indevidamente pago.
18. Em alegações, o Requerente retoma os argumentos do pedido de pronúncia arbitral, agora aditados do reconhecimento da notificação da anulação parcial da Liquidação Adicional.
19. Lembrando que, no decurso da Inspeção, o ora Requerente remeteu aos SIT a escritura de aquisição do imóvel, os comprovativos de pagamento de IMT e Imposto do Selo, facturas referentes aos períodos de 2010 a 2012, e registos contabilísticos das rubricas nas quais foram registados gastos – ao mesmo tempo que informava que, dado o largo hiato temporal entretanto decorrido, não dispunha já da totalidade dos extractos de conta e facturas solicitados pela AT no decurso da Inspeção; e isto porque alguns dos elementos do activo foram adquiridos e construídos em períodos de tributação relativamente aos quais o Requerente, em parte, já não detinha, nem tinha obrigação legal de deter (à face do disposto no art. 19.º, 1 e 4, do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de Fevereiro), documentação adicional.
20. E insiste que é errada a convicção da AT de que, não tendo o Requerente conservado alguma documentação de gastos – para lá dos prazos em que a Lei exige a sua conservação –, isso lhe permite presumir que tais gastos não existiram, e por isso pode tributar com base na facturação bruta, e não já nos valores líquidos do lucro: isto com plena desconsideração dos registos contabilísticos, sem observância do disposto no art. 77.º da LGT.

21. O que, argumenta o Requerente, redundará na confusão de planos, entre, por um lado, o plano da dedutibilidade fiscal dos gastos, regulado pelos arts. 23.º e 23.º-A do CIRC, e, por outro lado, o plano da prova e da conservação documental, regulado pelo art. 19.º do Decreto-Lei n.º 28/2019 e pelo art. 123.º, 4 do CIRC – sendo que, pelo contrário, estes dois planos não se confundem, já que o primeiro determina os requisitos substantivos de que depende a dedutibilidade de um gasto, enquanto que o segundo rege a documentação que o sujeito passivo está obrigado a conservar e a exhibir, e durante quanto tempo.
22. Insiste na anulação dos juros compensatórios, e peticiona novamente o seu direito a juros indemnizatórios.

III. B. Posição da Requerida

1. Na sua Resposta, a Requerida limita-se a remeter para a fundamentação do RIT e da decisão de anulação parcial da liquidação adicional.
2. Ora, no RIT, lemos:

“(…) não tendo apresentado os documentos de suporte, balancetes, extratos de conta, diários, faturas, e registos contabilísticos de 2005 a 2010 e documentos comprovativos de 2011, em resposta à notificação, considera-se que o gasto reconhecido na rubrica SNC 731- Produto. Acab. e Intermédios, no montante de 2.924.807,06€, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação.

Os montantes reconhecidos indevidamente como gastos na rubrica Custo das Mercadorias Vendidas e Consumidas no ano de 2021, na conta SNC 731- Produtos Acabados e Intermédios, determinam-se da seguinte forma:

GASTOS NÃO ACEITES (CMVMC)						
Gastos Não Aceites	Imóvel (27 Frações)	Piso 3 - Fração F	Piso 4 - Fração G	Piso 15 - Fração R	Loja 2 - Fração B	Estacion. E16 - Fração V
	1000,00	64,28	64,28	51,49	56,07	0,58
Valores entre 2005 e 2009	8 701 188,91	559 312,42 €	559 312,42 €	448 024,22 €	487 875,66 €	5 046,69 €
Obras realizada entre 2010 e 2012	3 543 818,01	227 796,62 €	227 796,62 €	182 471,19 €	198 701,88 €	2 055,41 €
Diversos		8 591,78 €	6 644,28 €	5 322,25 €	5 795,85 €	59,96 €
Total a repartir por fracção	12 245 006,92					
Total Custo atribuído às fracções vendidas		795 700,82 €	793 753,32 €	635 817,66 €	692 373,19 €	7 162,06 €
						2 924 807,06 €

Descrição	Montante
(1) Valor imputado na contabilidade (CMVMC)	8 963 105,45 €
(2) Gastos Aceites (CMVMC)	6 038 298,39 €
(3) Gastos Não Aceites (CMVMC) 3=(1-2)	2 924 807,06 €

*Assim, conhecendo o valor imputado a cada imóvel e tendo em conta os imóveis vendidos no exercício, determina-se o **Custo dos imóveis Vendidos no exercício em análise**, declarado e corrigido, que se encontram resumidos no seguinte quadro.*

GASTOS NÃO ACEITES (CMVMC)

Gastos Não Aceites	Imóvel (27 Frações)	Piso 3 - Fração F	Piso 4 - Fração G	Piso 15 - Fração R	Loja 2 - Fração B	Estacion. E16 - Fração V
	1000,00	64,28	64,28	51,49	56,07	0,58
Valores entre 2005 e 2009	8 701 188,91	559 312,42 €	559 312,42 €	448 024,22 €	487 875,66 €	5 046,69 €
Obra realizada entre 2010 e 2012	3 543 818,01	227 796,62 €	227 796,62 €	182 471,19 €	198 701,88 €	2 065,41 €
Diversos		8 591,78 €	6 644,28 €	5 322,25 €	5 795,65 €	59,96 €
Total a repartir por fração	12 245 006,92					
Total Custo atribuído às frações vendidas		795 700,82 €	793 753,32 €	635 817,66 €	692 373,19 €	7 162,06 €
						2 924 807,06 €

ENQUADRAMENTO LEGAL

O sujeito passivo, tendo intenção de vender a totalidade do imóvel, foi lançando por fração, na conta SNC341 - Produtos Acabados e Intermédios, os respetivos gastos de cada fração capitalizados até ao ano da sua alienação.

Releva o facto de as vendas no ano de 2021, terem originado o registo do montante de (8.963.105,45€) como **Custo Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas (CMVMC)**, sendo este registado a débito da conta SNC 731- Produtos Acabados e Intermédios e a crédito da conta SNC 341 – Produtos Acabados e Intermédios.

Para avaliar o enquadramento do gasto contabilístico considerado pela sociedade como gasto fiscalmente dedutível, deve ser ponderado o seguinte:

O Código do IRC, no seu artigo 17.º - Determinação do lucro tributável, na alínea a) do n.º 3, estipula que para permitir este apuramento, a contabilidade deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística, pelo que a aplicação do princípio atrás mencionado vigora também em matéria de fiscalidade.

(...) Como também impõe o artigo 18º do Código do IRC - Periodização do lucro tributável, no seu n.º 1, que define os requisitos para que os **gastos sejam imputáveis ao exercício em causa**:

(...) Para além disso, o n.º 1 e n.º 3 do artigo 23.º do CIRC, na redação do período em análise, estabelece as **condições gerais a que terão que obedecer os gastos para serem fiscalmente dedutíveis**:

(...) E, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 123.º do CIRC, as sociedades 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**.

(...) Assim, o período de conservação dos documentos relativos aos gastos suportados com o imóvel (cada fração) não se inicia com o momento em que tais despesas foram feitas, mas sim **com a data em que para efeitos de comprovação dos mesmos, resultantes da venda do imóvel, se reconhece tais gastos**.

A alienação de um imóvel (fração) e, como tal, a suscetibilidade de a mesma gerar gastos, pode ocorrer largos anos após a sua aquisição/construção, sendo certo que os gastos capitalizados serão relevantes, concretamente, a sua consideração como acréscimo ao valor de aquisição para efeitos de determinação da mais-valia ou do reconhecimento do gasto capitalizado, a partir da alienação do imóvel.

Ora, só a partir daí e, durante o período de tempo e durante o qual a Autoridade Tributária e Aduaneira pode liquidar IRC (conforme **artigo 101º do CIRC** - A liquidação de IRC, ainda que adicional, só pode efetuar-se nos prazos e nos termos previstos nos **artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária**).

O sujeito passivo não facultou à Administração Tributária a restante contabilidade organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao valor declarado em CMVMC de modo a permitir o controlo dos gastos reconhecidos no exercício em causa, que estava obrigada a possuir nos termos do **nº 3 do art.º 45º da LGT**

(...) Em caso de reconhecimento de gastos o prazo de caducidade do direito à liquidação é o correspondente ao exercício desse direito (**art.45º nº3 LGT**). e dado que estamos perante um imposto periódico, tal prazo conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, como estabelece o **n.º 4** daquela norma.

Ainda nos termos do **DL 28/2019 de 15/02, alterado pelo Decreto-Lei n.º 48/2020, de 03/08,**

O n.º 1 do art.º 19.º, manteve o prazo geral de conservação desses elementos de 10 anos, mas o seu n.º 2 acrescentou que, sempre que os sujeitos passivos exerçam direito cujo prazo é superior ao referido no n.º 1, 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.

(...) Em termos práticos, isso significa que, mesmo que o prazo geral para a conservação de documentos fiscais e contabilísticos tenha expirado, se houver um direito do contribuinte, (reconhecer o gasto, o direito a deduzir ou a contestar uma liquidação) que tenha um prazo mais longo, os contribuintes devem continuar a manter esses documentos até que esse prazo mais longo expire.

A interpretação deste artigo é importante para assegurar que os contribuintes não percam a possibilidade de exercer direitos relacionados a impostos devido à falta de documentação, especialmente em situações em que a legislação tributária permite prazos de dedução ou contestação que se estendem além dos prazos normais de conservação. Portanto, a norma visa proteger os direitos dos contribuintes e garantir que tenham acesso à documentação necessária para a defesa de seus interesses fiscais.

Ora sendo um direito, o sujeito passivo tem de conservar os documentos para comprovar o reconhecimento do gasto na data da alienação.

A comprovação dos gastos capitalizados, que o sujeito passivo pretende considerar no exercício de 2021, recai sobre o sujeito passivo, pois que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque, conforme disposto no n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária.

Conclusão:

Do exposto resultam, essencialmente as seguintes conclusões:

- O sujeito passivo não apresentou documentos comprovativos das despesas com a construção/reconstrução do imóvel nos anos de 2005 a 2011, nem apresentou documentos extraídos da sua contabilidade referentes ao custo histórico de 2005 a 2010. O SP tem de conservar os documentos de suporte, das frações que só foram vendidas no exercício de 2021, e nessa data reconhecidos os gastos associados. Ora nos termos do n.º 3 do artigo 45.º da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação é o correspondente ao exercício desse direito.

- Os elementos resultantes da contabilidade têm origem nos registos contabilísticos, que devem ser apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário, conforme as regras estabelecidas no n.º 2 do artigo 123.º do CIRC.

*- E fundamentalmente nos termos do Decreto-Lei 28/2019 de 15/02, alterado pelo Decreto-Lei n.º 48/2020, de 03/08, fundamentalmente no seu n.º 2 do artigo 19.º, sempre que os sujeitos passivos exerçam um direito cujo prazo é superior ao referido no n.º 1 do mesmo artigo, 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***

Ora, não tendo o sujeito passivo apresentado os documentos contabilísticos de suporte referentes ao reconhecimento dos gastos capitalizados como CMVMC das frações alienadas em 2021, tais como, balancetes, extratos de conta, diários, faturas, e registos contabilísticos referente aos exercícios referidos anteriormente, sendo os documentos contabilísticos desses anos, elementos essenciais assim como as faturas que originaram o reconhecimento dos gastos das respetivas frações, para validação dos mesmos.

Da análise efetuada apura-se uma correção de 2.924.807,06€, ao Resultado Tributável, porquanto foram contabilizados e refletidos no Resultado Líquido do exercício de 2021 valores de gastos não fiscalmente aceites no âmbito do art.º 26º n.º 1 do CIRC. Assim, esse montante reconhecido como CMVMC influenciou negativamente o resultado líquido contabilísticos apurado.

Assim, nos termos do n.º 3 do artigo 17.º, 18.º, 23.º, 26.º e 123.º, todos do CIRC, não é aceite como gasto dedutível o montante de 2.924.807,06€, pelo que vai ser acrescido no campo 752 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de tributação de 2021.

Descrição	Montante
Valor imputado na contabilidade (CMVMC)	8 963 105,45 €
Valor imputado apurado pela inspeção (CMVMC)	6 038 298,39 €
VALOR A CORRIGIR	2 924 807,06 €

Tendo em conta as correções que constam no quadro anterior, o **Lucro Tributável Corrigido e a Matéria Coletável Corrigido** do ano de 2021 é **545.952,46€**, determinado no seguinte quadro.

ANO	Prejuízo Fiscal Declarado	Correções	Lucro Tributável Apurado	Prejuízos fiscais dedutíveis	Matéria Coletável
2021	-1 104 966,06 €	2 924 807,60 €	1 819 841,54 €	1 273 889,08 €	545 952,46 €

3. E na anulação parcial da liquidação adicional, por Despacho de 22 de Fevereiro de 2026, lê-se o seguinte:

“III. OBTENÇÃO DE DOCUMENTOS ENTRETANTO OBTIDOS PELA REQUERENTE

28. Desde o término da Inspeção, a Requerente vem agora juntar aos autos, um acervo de 36 faturas referentes aos períodos de 2019 a 2011 no montante de 3.570.918,96€ devidamente fragmentadas pelas frações objeto de alienação, conforme evidenciado no quadro do §101º deste PPA, cuja consideração sempre determinará um novo apuramento dos gastos a considerar dedutíveis ao resultado fiscal declarado de 2021.

29. Nestes termos os gastos aceites ascenderão a 6.882,654,33€ (ao invés dos 6.038.298,38€ considerados pela AT) pelo que o NOVO LUCRO TRIBUTÁVEL APURADO ASCENDERÁ A 975.485,06€, e não 1.819.841,54€ considerado pela AT.

30. Em face da argumentação aduzida a Requerente solicita que seja declarada a ilegalidade da liquidação adicional de IRC de 2021, e ainda o pagamento de juros indemnizatórios, por erro imputável aos serviços.

IV.2. PRONÚNCIA DA DSIRC

Após leitura e análise da matéria objeto do PPA, bem como todos os elementos carreados ao presente processo, SOMOS DE PARECER QUE OS ATOS, EM MATÉRIA DE IRC, SOB CONTESTAÇÃO, DEVEM SER PARCIALMENTE ANULADOS, conforme fundamentação a seguir apresentada.

31. Em face do exposto, a pretensão da Requerente fundamenta-se na não concordância com a CORREÇÃO RELATIVA A GASTOS NÃO COMPROVADOS DOCUMENTALMENTE E POR ISSO NÃO ACEITES FISCALMENTE, REFERENTES AO APURAMENTO DO “CMVMC”, CUJO MONTANTE DA CORREÇÃO AO RESULTADO TRIBUTÁVEL de 2021 ASCENDE A 2.924.807,60€, tendo, consequentemente, sido alterado o resultado tributável declarado de um prejuízo fiscal de 1.104.966,06€ para um lucro tributável de 1.819.841,54 € e matéria coletável de 545.952,46 € após dedução de prejuízos fiscais nos termos do art.º 52.º do CIRC, e que deu origem À LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRC NO VALOR DE 168.146,06€.

32. A Requerente SALIENTA QUE PROVIDENCIOU AOS SIT A DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE DE PARTE DOS GASTOS INCORRIDOS, NO MONTANTE DE 6.038.298,39€, NÃO CONCORDANDO COM A EXIGÊNCIA DE MANUTENÇÃO DE ELEMENTOS CONTABILÍSTICOS DE SUPORTE MORMENTE, FATURAS DE FORNECEDORES, BALANCETES, EXTRATOS DE CONTA, DIÁRIOS DE LANÇAMENTOS E REGISTOS CONTABILÍSTICOS) POR REFERÊNCIA A PERÍODOS DE TRIBUTAÇÃO NÃO ABRANGIDOS PELAS OBRIGAÇÕES LEGAIS DE MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO.

33. Não obstante o exposto, a Requerente recolheu junto de terceiros faturas relativas aos períodos de 2009 a 2011 no montante de 3.570.918,96 €.

34. Aqui chegados, desenha-se de forma definida e nítida a única e verdadeira questão que se apresenta a dirimir por esta Direção de Serviços, e que será, em suma a de saber se os GASTOS EM QUESTÃO REFERENTES AO APURAMENTO DO “CMVMC” SEM QUALQUER ELEMENTO CONTABILÍSTICO DE SUPORTE PORQUANTO AQUELES ELEMENTOS NÃO FORAM MANTIDOS E CONSERVADOS POR EXCEDEREM O PRAZO LIMITE DOS 10 ANOS,

DEVEM SER ACEITES À LUZ DOS CRITÉRIOS GERAIS DA DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS, EM OBEDIÊNCIA AOS ARTº 17.º, 18.º, 23.º, 26.º e 123.º, TODOS DO CIRC APLICÁVEIS.

IV.2.1 DA ADMISSÃO DO GASTO NOS TERMOS DO ARTIGO 23º DO CIRC

35. ANTES DE UMA ANÁLISE MAIS PORMENORIZADA ÀS SITUAÇÕES DE FACTO EM DISCUSSÃO NO PRESENTE PROCEDIMENTO, É DE REFERIR QUE, AO ARROGAR PARA SI O DIREITO DE DEDUÇÃO DE UM GASTO, IMPENDE SOBRE A REQUERENTE O ÓNUS DE ALEGAÇÃO DA REALIDADE SUBJACENTE À OPERAÇÃO ONDE SE VERTEM TAIS GASTOS, E O DEVER DE ASSEGURAR QUE OS MESMOS SE ENCONTRAM DEVIDAMENTE DOCUMENTADOS, NOS EXATOS TERMOS EXPRESSOS NA LETRA DA LEI, O QUE IN CASU NÃO SE VERIFICA.

37. (...) a contabilidade é eleita como o suporte primeiro e potencialmente decisivo para o apuramento do resultado tributável, impondo-se, em ordem a permitir o controlo deste, que seja organizada nos termos da normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, respeitando a lei comercial e fiscal.

38. Pelo que, na execução da contabilidade deverá verificar-se o cumprimento da regra segundo a qual, “TODOS OS LANÇAMENTOS DEVEM ESTAR APOIADOS EM DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS, DATADOS E SUSCETÍVEIS DE SEREM APRESENTADOS SEMPRE QUE NECESSÁRIO” (cf alínea a) do nº 2 do artigo 123º do CIRC). E na mesma senda quanto aos GASTOS, o nº 3 do artigo 23º do CIRC EXIGE QUE, “Os gastos dedutíveis (...) devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito”. (sublinhado nosso)

39. E, não podemos deixar de realçar a importância de tal comprovação.

40. O artº 23 do CIRC enuncia a REGRA GERAL DE DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS E PERDAS, tendo sido substituída, com a Lei nº 2/2014, a anterior regra da indispensabilidade (nº1 do artº 23 - eram dedutíveis os GASTOS COMPROVADAMENTE INDISPENSÁVEIS – DESTACADO NOSSO - para a obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora) por uma outra, CONSIDERAR DEDUTÍVEIS “TODOS OS GASTOS E PERDAS INCORRIDOS OU SUPTADOS PELO SUJEITO PASSIVO PARA OBTEN OU GARANTIR OS RENDIMENTOS SUJEITOS A IRC”

41. Sublinhe-se ainda que enquanto o artº 23º do CIRC contém a cláusula geral de dedução de gastos, bem como uma descrição exemplificativa dos GASTOS FISCAIS, O ARTº 23º-A, ELENCA TAXATIVAMENTE OS GASTOS E PERDAS NÃO DEDUTÍVEIS, OU SEJA, AS SITUAÇÕES EM QUE ESSA DEDUTIBILIDADE É AFASTADA.

42. Por seu turno a cláusula geral de dedutibilidade obedece a determinados requisitos que seguidamente passaremos a analisar e que concorrem para a questão em análise:

43. O primeiro requisito é o da PRÉVIA CONTABILIZAÇÃO enquanto GASTO e consta dos nºs 3 e 4 do artº 23 do CIRC conjugado com os nºs 1 e 2 do artº 123º do mesmo código que dispõe na alínea a) do n.º 2 que “ Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte : a) TODOS OS LANÇAMENTOS DEVEM ESTAR APOIADOS EM DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS, DATADOS E SUSCETÍVEIS DE SEREM APRESENTADOS SEMPRE QUE NECESSÁRIOS; (...)”

44. É neste sentido que o nº 3 do artº 23º do CIRC OBRIGA À COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DA DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS “independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para o efeito “, EXIGINDO O Nº 4, QUE ESSES DOCUMENTOS CONTENHAM DETERMINADOS ELEMENTOS ESSENCIAIS.

45. Sob pena da sua desconsideração nos termos estabelecidos pelas alíneas b) e c) do art.º 23.º-A do CIRC.

46. Mais,

47. O requisito da dedutibilidade estriba-se na necessidade de suporte DOCUMENTAL adequado para o GASTO, TENDO POR OBJETIVO ESCRUTINAR A QUALQUER MOMENTO O SEU TEOR, assim, IN CASU, NA FALTA DE PROVA DOCUMENTAL TORNA-SE IMPOSSÍVEL A IDENTIFICAÇÃO DO GASTO CONCRETO QUE FOI REGISTADO EM “CMVMC”.

48. Apuraram os SIT PARA O EXERCÍCIO DE 2021 que o valor dos GASTOS IMPUTADOS EM FUNÇÃO DE PERMILHAGEM ÀS FRAÇÕES ALIENADAS, ASCENDERAM A 8.963.105,45€, ONDE SE INCLUEM OS GASTOS COM:

a. A ESCRITURA DE AQUISIÇÃO - 20.797.500,00€ imputados 4.922.768,26 € NÃO CORRIGIDO

b. IMPOSTO DE SELO- 166.397,63€ imputados 39.386,31€; NÃO CORRIGIDO

c. IMT- 1.351.837,50€ - imputados 319.979,93€ NÃO CORRIGIDO

d. Valores das obras realizadas nos períodos compreendidos entre os anos de 2005 e 2009, no valor de 8.701.188,91€ dos quais foram imputados às frações alienadas o valor de 2.059.571,41€.

e. Valores das obras realizadas nos períodos compreendidos entre os anos de 2010 e 2012, no valor de 6.738.426,71€ dos quais foram imputados às frações alienadas o valor de 1.594.985,61€.

f. Gastos diversos imputados a cada uma das frações num total de 26.413,92 €

49. Ora, relativamente aos gastos imputados às frações alienadas em 2021, referentes a obras e gastos diversos alegadamente suportadas (alíneas d), e) e f) supra elencadas), no decurso do procedimento inspetivo, a Requerente não apresentou documentos de suporte comprovativos dos gastos com a construção/reconstrução do imóvel nos anos de 2005 a 2009, mas apresentou algumas faturas de obras e gastos diversos referentes aos anos de 2010 a 2012 ascendendo ao valor de 3.194.608,72€ sendo imputado às frações alienadas o valor de 756.163,88€, CONCLUINDO AQUELES SERVIÇOS QUE OS GASTOS DEVIDAMENTE COMPROVADOS ASCENDERAM A 6.038.298,38€ (4 922 768,26 € + 39 386,31 € + 319 979,93 € + 756 163,88 €) encontrando-se em falta os documentos de suporte correspondente a 2.924.807,06€ (8 963 105,44 € - 6.038.298,38€).

50. Face ao antes exposto, e conforme se encontra plasmado no n.º 1 do art.º 75.º da Lei Geral Tributária (LGT), “ Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramento 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 (redação dada pela Lei n.º 82-C/2013, de 31 de Dezembro) (sublinhado nosso)

51. A relevância fiscal dos gastos, não beneficia, portanto, da presunção de veracidade que decorre do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, tal como resulta expressamente do teor do referido normativo. Atente-se, neste aspeto, à ressalva feita pelo legislador – “sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.

52. Acresce notar que a PRESUNÇÃO REFERIDA É AFASTADA, quando e nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 75.º da LGT “ AS DECLARAÇÕES , CONTABILIDADE OU ESCRITA REVELAREM OMISSÕES , ERROS , INEXATIDÕES OU INDÍCIOS FUNDADOS DE QUE NÃO REFLETEM OU IMPEÇAM O CONHECIMENTO DA MATÉRIA REAL DO SUJEITO PASSIVO”, ou de acordo com alínea b) do n.º 2 do art.º 75.º da LGT “O CONTRIBUINTE NÃO CUMPRIR OS DEVERES QUE LHE COUBEREM DE ESCLARECIMENTO DA SUA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA, SALVO QUANDO, NOS TERMOS DA PRESENTE LEI, FOR LEGÍTIMA A RECUSA DA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES “.

53. NESTE SENTIDO VEJA-SE o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 2359/102. BERLS de 18/05/2023, “A falta de colaboração do contribuinte com a AT no esclarecimento da sua situação tributária, faz cessar a presunção de veracidade declarativa e dos dados da sua escrita (artigos 75/2 al. b) e 59/4 da LGT). II - Passa então a caber ao contribuinte o ónus de prova de que, não obstante os indicadores de omissão declarativa e de entrega do imposto, (...) III - E essa prova tem de ser concludente, não aproveitando ao contribuinte uma situação de dúvida, a qual deverá ser processualmente valorada contra si.” (sublinhado nosso)

54. In casu EM SEDE DE PROCEDIMENTO INSPETIVO E COMO decorre do teor do relatório elaborado pelos SIT, a Requerente foi notificada para apresentar o suporte documental do valor inscrito como GASTO referente ao CMVMC dos imóveis alienados em 2021 que terá ascendido ao montante de 8.963.105,45€, valor inscrito NA SUA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MOD. 22, DO EXERCÍCIO DE 2021, TENDO A REQUERENTE LOGRADO JUSTIFICAR SOMENTE UMA PARTE DO VALOR DESSES GASTOS NO MONTANTE DE 6.038.298,39€, pelo que neste seguimento foi efetuada a devida correção do montante não suportado documentalmente (2.924.807,06€) por não cumprir com os critérios anteriormente expostos exigidos pelo n.º 3 do art.º

23 do CIRC , e segundo os critérios apresentados pela Requerente, de imputação de gastos às frações alienadas.

55. Prosseguindo, e QUANTO À DOCUMENTAÇÃO COM ANTIGUIDADE SUPERIOR A 10 ANOS,

56. Vem a Requerente alegar EM SUA DEFESA QUE, não obstante a redação do artigo 19º, nº 1 e nº 4 do Decreto Lei nº 28 /2019, de 15 de fevereiro, entrar em vigor em 2019, o disposto no nº 4 e seguintes do artigo 123º do CIRC, dispunha em termos virtualmente idênticos, ENTENDENDO QUE NÃO TINHA OBRIGAÇÃO LEGAL DE CONSERVAR TODOS OS DOCUMENTOS ANTERIORES A 2012.

57. NÃO PODEMOS DEIXAR DESDE JÁ DE SALIENTAR A CONTRADIÇÃO DA REQUERENTE, quando, em sede de procedimento inspetivo apresentou PARTE dos documentos de suporte do GASTO registado na contabilidade, que correspondem aos anos de 2010, 2011 e 2012, ou seja, anos que segundo a sua tese já não teria obrigação de conservar (relembrando registou o valor de 6.738.426,71€ correspondente aos anos de 2010 a 2012 apresentando documentos de suporte no montante de 3.194.608,72€). Questiona-se: Qual a justificação para conservar em arquivo SOMENTE UMA PARTE DOS DOCUMENTOS, JÁ QUE ENTENDE NÃO TER TAL OBRIGAÇÃO.

58. Acresce salientar que, numa atividade como a da Requerente, em que a construção de um imóvel para venda, ocorre ao longo de diversos anos sendo estes gastos capitalizados, que apenas relevam para efeitos de apuramento do resultado líquido e fiscal, nos anos em que e se ocorrer a alienação dos imóveis, não se percebe como pretenderá a Requerente comprovar os gastos efetivamente suportados com a construção dos imóveis, que não seja tendo por base os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte bem como inerentes suportes informáticos dos registos contabilísticos.

59. Por palavras? Simples mapas excel ? Não se concede.

60. Prosseguindo,

61. Decorre do Preâmbulo do Decreto de Lei nº 28/2019 de 15 de fevereiro “ O presente Decreto de Lei tem como objetivos essenciais promover a simplificação legislativa e conferir uma maior segurança jurídica aos contribuintes , consolidando e atualizando legislação dispersa relativa ao processamento de faturas e de outros documentos fiscalmente relevantes , BEM COMO HARMONIZANDO REGRAS DIVERGENTES EM MATÉRIA DE CONSERVAÇÃO DE DOCUMENTOS, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).

62. Por conseguinte dispõe o nº 2 do artigo 19º do supra Decreto de Lei “Sempre que os sujeitos passivos exerçam direito cujo prazo é superior ao 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 “.

63. Nestes termos devemos realçar que o prazo de 10 anos é um prazo geral de conservação de documentos contabilísticos, sendo que a contagem é feita pelos anos civis, contudo A OBRIGAÇÃO DE ARQUIVO MANTEM-SE ATÉ AO TERMO DO PRAZO DE CADUCIDADE RELATIVO A LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTOS, ou seja embora o prazo para a liquidação de impostos pela AT seja de quatro anos, a obrigatoriedade contabilística e comercial prevalece para segurança jurídica e fiscal.

64. Devemos realçar e em abono a tudo o antes referido, cita - se a posição (embora com voto vencido) de Dulce Neto, no Acórdão do STA, datado de 30.01.2019, e proferido no âmbito do processo nº 0217/12.5.BELLE 01245/17, “ Com o devido respeito pela posição que obteve vencimento neste acórdão, não posso acompanhar a sua motivação e decisão no que toca à questão do prazo de conservação de documentos de suporte à contabilidade, já que subscrevo o entendimento expresso pela Fazenda Pública e acolhido na sentença recorrida. ENTENDO QUE SEMPRE QUE UM DOCUMENTO SEJA UTILIZADO EM LANÇAMENTOS CONTABILÍSTICOS RELATIVOS A VÁRIOS EXERCÍCIOS ECONÓMICOS, OU, NO FUNDO, SIRVA DE SUPORTE A VÁRIAS E DISTINTAS CONTABILIDADES, O PRAZO DE 10 ANOS TEM DE REINICIAR-SE A CADA EXERCÍCIO EM QUE É CONTABILISTICAMENTE UTILIZADO, POIS SÓ ASSIM SE GARANTE QUE NA EXECUÇÃO DA CONTABILIDADE TODOS OS LANÇAMENTOS ESTEJAM

APOIADOS EM DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS, DATADOS, E SUSCETÍVEIS DE SEREM APRESENTADOS SEMPRE QUE NECESSÁRIO.

65. ENQUANTO à ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA COMPETE O ÓNUS DA PROVA DA VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS VINCULATIVOS E LEGITIMADORES DA SUA ATUAÇÃO, AO SUJEITO PASSIVO COMPETE PROVAR OS FACTOS QUE OPERAM COMO SUPORTE DAS PRETENSÕES E DIREITOS QUE INVOCA.

66. De referir que CONSTITUI POSIÇÃO CONSOLIDADA DA AT, NESTA MATÉRIA, ATENDER, SEMPRE QUE POSSÍVEL, A INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES QUE PERMITAM CLARIFICAR A EFETIVA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS SUJEITOS PASSIVOS.

67. Já no âmbito do PPA, e perante A QUESTÃO EM APREÇO NOS PRESENTES AUTOS: não exibição de documentos probatórios capazes de permitir à AT avaliar, se os gastos relevados contabilisticamente e que a requerente pretende considerar para efeitos de apuramento do resultado tributável, se tratam de gastos efetivamente incorridos no interesse societário estrito da requerente, veio a requerente juntar aos autos para comprovar os gastos registados na contabilidade, novas faturas referentes à construção dos imóveis, respeitantes ao período de compreendido entre 2009 a 2012, que ascenderam ao valor de 3.570.918,96€ ,

68. Analisada a documentação agora junta pela Requerente pelos SIT da DF de Lisboa e conforme informação de pronúncia remetida a Direção de Serviços e à DSCJC, tendo por base a permutagem indicada pela Requerente em sede procedimento inspetivo, será de aceitar, adicionalmente, como gastos imputados às frações alienadas em 2021, o valor de 845.236,52€ ONDE RESULTARAM GASTOS ACEITES FISCALMENTE NO VALOR DE 6.883.534,91€, (e não o valor declarado pela Requerente de 8.963.105,44 €), e consequentemente reduzindo a correção efetuada ao resultado tributável para o valor de 2.079.570,54€;

DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

69. Refira-se ainda que, relativamente à parte da correção agora anulada, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, encontra-se prejudicado, por não se ter verificado a ocorrência de erro imputável aos serviços, uma vez que, só agora, veio a ser apresentada informação suficiente que possibilita a demonstração do correspondente excesso de quantificação da matéria coletável referente ao período de tributação de 2021.”

4. Em alegações, a Requerida relembra que os SIT só conseguiram comprovar documentalmente € 6.038.298,39 dos € 8.963.105,45 declarados como gastos pelo Requerente, e daí a correção proposta de € 2.924.807,06, especialmente em atenção ao disposto no art. 23.º do CIRC, que torna fiscalmente dedutíveis os gastos comprovadamente suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a imposto.
5. Lembra que a relevância fiscal dos gastos não beneficia automaticamente da presunção de veracidade prevista no art. 75.º da LGT, porque nos requisitos do art. 23.º do CIRC está a efectiva realização do gasto, a respectiva documentação idónea e o correcto registo contabilístico – sendo que o art. 75.º, 1 da LGT ressalva expressamente os “demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”, significando isto que a mera inscrição contabilística não basta para legitimar o respectivo reconhecimento fiscal.
6. Ora, considera a Requerida que, no caso vertente, se verificou uma insuficiência documental grave, impeditiva da validação integral dos gastos invocados pelo Requerente.

7. E lembra que cabe ao contribuinte demonstrar os pressupostos de facto dos benefícios ou direitos fiscais que invoca.
8. Ora, sustenta a Requerida que o Requerente, embora repetidamente instado a fazê-lo, não apresentou documentação bastante, relativamente a parte substancial dos gastos contabilizados - não podendo o Requerente pretender que a AT aceite, sem suporte documental idóneo, valores de elevada expressão financeira apenas com base em alegações genéricas, ou folhas de cálculo internas.
9. E sublinha que o n.º 2 do artigo 19.º do Decreto-Lei n.º 28/2019 determina expressamente que, sempre que estejam em causa direitos cujo exercício ultrapasse o prazo geral de conservação, a obrigação de arquivo se mantém até ao termo do prazo de caducidade relativo à liquidação dos impostos correspondentes.
10. Ora, no caso concreto, os gastos em causa respeitam a imóveis cuja construção ocorreu ao longo de vários exercícios económicos, sendo posteriormente capitalizados e relevando fiscalmente apenas no momento da alienação – pelo que era indispensável ao Requerente manter arquivada toda a documentação susceptível de demonstrar a efectiva formação do custo fiscal dos imóveis alienados em 2021.
11. Reconhece a Requerida que, depois de comprovados, já no decurso do presente processo arbitral, novos gastos imputáveis às fracções alienadas em 2021, no montante de € 845.236,52, passaram os gastos fiscalmente aceites a ascender ao montante total de € 6.883.534,91, reduzindo-se a correcção inicialmente efectuada para € 2.079.570,54.
12. A Requerida refuta qualquer fundamento para juros indemnizatórios. Alega que a eventual redução da correcção tributária apenas resultou da apresentação tardia, já em sede arbitral, de documentação que não havia sido disponibilizada no procedimento inspectivo – não se registando qualquer erro imputável aos serviços da AT.
13. Pelo que mantém que o presente pedido arbitral deve ser julgado apenas parcialmente procedente, mantendo-se a correcção ao resultado tributável no montante de € 2.079.570,54, com as demais consequências legais.

III. C. Fundamentação da decisão

III. C. 1. Objecto

A questão a decidir no presente processo é idêntica a outras sobre as quais a arbitragem do CAAD tem sido chamada a pronunciar-se, e reconduz-se a saber se, ultrapassado o prazo dentro do qual a lei impõe a conservação da documentação fiscal relativa a cada acto ou período de tributação, a AT pode, ou não, concluir que não está feita a prova dos elementos que compõem o respectivo valor, quando esse mesmo valor está regularmente contabilizado.

Basicamente, no presente caso o Requerente sustenta que não é obrigado a conservar os documentos referentes à sua contabilidade durante mais de 10 anos, enquanto a Requerida entende que, para os efeitos pretendidos pelo Requerente, é necessário apresentar os documentos comprovativos dos custos suportados, mesmo que tais custos tenham sido incorridos, e contabilizados, há mais de 10 anos.

O CIRC, nas redacções anteriores à Lei n.º 28/2019, de 15 de Fevereiro, previa prazos máximos de obrigação de conservação de documentos de suporte da contabilidade, prazo esse que foi de 10 anos, com excepção do período entre a entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, e a da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, em que o prazo foi de 12 anos (artigos 98.º, 5, na redacção inicial, a que correspondeu o artigo 115.º, 5, na renumeração do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, e o artigo 123.º, 4, na renumeração do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho).

A jurisprudência, quanto a este ponto de prazos máximos de obrigação de conservação de documentos de suporte da contabilidade, veio a uniformizar-se e consolidar-se com o acórdão do pleno do STA de 8 de Novembro de 2006 (Proc. n.º 0244/06), de que se destaca:

“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, designadamente daqueles que sejam diferentes do preço propriamente dito e levar em consideração o valor constante da escritura para efeito de cálculo de menos/mais-valias”.

O STA manteve este entendimento nos acórdãos de 19 de Novembro de 2014 (Proc. n.º 056/14) e de 30 de Janeiro de 2019 (Proc. n.º 217/12.5BELLE), explicitando que o prazo de 10 anos se conta da data da inscrição na contabilidade:

“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 parceladamente 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.” (acórdão do STA de 30 de Janeiro de 2019, Proc. n.º 217/12.5BELLE)

É revelador que, quanto à questão paralela que se coloca em sede de IRS, o STA, em acórdão de 19 de Novembro de 2014 (Proc. n.º 056/14), entendeu igualmente que:

“O prazo para o contribuinte guardar os documentos comprovativos do efectivo pagamento do preço de aquisição de quota societária é de 5 anos, como resulta do art. 119º do CIRS (hoje art. 128º) (...) notificado o contribuinte para apresentar tais documentos depois de decorrido tal prazo, e não os tendo apresentado, quer porque já não os tinha em seu poder, quer porque a instituição bancária também já não detinha os elementos bancários referentes ao ano da aquisição, não é possível à AF, unicamente com base em tal omissão, desconsiderar o valor da compra constante da escritura de aquisição da dita quota para efeitos de cálculo do imposto do ano em que ocorreu a venda da dita quota”.

O que, entre outras implicações, tem, nos domínios do IRC, a de que há um vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito quando, a pretexto da ausência de documentação de suporte que materialmente o contribuinte não tinha o dever de conservar, as liquidações se façam por valores diferentes dos contabilísticos.

Nos autos, o que está em causa é saber se o Requerente é obrigado, ou não, a manter na contabilidade a documentação de suporte para prova de despesas – nomeadamente Custos com Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas (“CMVMC”) incorridos com a construção de 5

fracções de um imóvel –, mas que tenham sido incorridas, e tenham sido contabilizadas, para além do prazo de 10 anos.

Dado que o CIRC acolheu o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, como resulta do art. 17.º daquele Código, é evidente que todos os lançamentos contabilísticos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário, como determina o art. 123.º, 2, a) do CIRC – e assim a contabilidade organizada determina o dever de conservação de documentos por muitos anos.

Mas não “*ad aeternum*”.

Dentro do período em que os documentos devem ser conservados, a sua não-conservação acarretará a desconsideração dos valores que eles comprovariam, não obstante esses valores poderem estar contabilizados – conduzindo logicamente ao abandono da presunção de veracidade de que beneficia a contabilidade organizada, nos termos do art. 75.º, 2, a) da LGT.

Tudo muda, no entanto, com a ultrapassagem do prazo de 10 anos, seja o estabelecido no art. 19.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de Fevereiro, seja aquele que consta do art. 130.º do CIRC, seja até aquele que consta do art. 40.º do Código Comercial quanto à guarda e arquivo da escrituração mercantil.

Poderá o contribuinte ter ainda em seu poder a totalidade da documentação; poderá, como no caso dos autos, ter somente parte dela; mas poderia já não ter nenhuma, porque, transcorrido o prazo legal, já não era obrigatória a sua conservação – para todos os efeitos, incluindo o de vedar que a ausência, total ou parcial, de tal documentação, possa servir para colocar em causa a contabilidade do sujeito passivo, possa servir para uma alegação de falta de comprovação de valores contabilizados, ou de irregularidade contabilística por ausência de suporte documental, ou de consequente perda de presunção de veracidade daquela contabilidade, invertendo o ónus da prova.

O STA explicitou perfeitamente as implicações deste entendimento no seu acórdão de 6 de Maio de 2020 (Proc. n.º 0828/11.6BELRS):

“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.”

Ora, no caso dos autos, tal como decorre do RIT e da subsequente liquidação adicional de IRC, a AT não procedeu a quaisquer correcções por dispor de elementos distintos, ou por ter entendido que a contabilização estava incorrecta do ponto de vista técnico.

Os SIT, pura e simplesmente, desconsideraram a contabilização de tais gastos, por inexistir documentação de suporte – não levando em conta que já não havia qualquer obrigação de conservação dessa mesma documentação.

Mas não é de todo aceitável que a Requerida pudesse exigir, ao Requerente, a exibição de documentos contabilísticos com vista à comprovação de determinada realidade quando este, na verdade, já não era (nem é) obrigado a conservá-los, não podendo, por isso, as regras do ónus da prova, prescritas no artigo 74.º, 1, da LGT, operar contra o Requerente.

Concretamente, constando da contabilidade do Requerente, há mais de dez anos, os valores em causa, cabe à AT a prova de que esses valores não foram correctamente inscritos; não sendo feita demonstração da correcção da fixação de valores contabilísticos (nem a de que a documentação não disponibilizada pela Requerente era falsa, duplicada ou até inexistente), não é legítimo vir agora, decorrido que está aquele prazo de dez anos, exigir do contribuinte a prova de tais valores – ainda para mais, insista-se, valores apoiados em presunção de veracidade estabelecida por lei, no art. 75.º, 1 da LGT.

E menos legítimo ainda proceder a correcções, e liquidações adicionais, assentes em valores diversos dos contabilizados, com mero apoio 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.

Veio ainda a AT invocar o estabelecido no n.º 2 do artigo 19.º do DL nº 28/2019, de 15 de Fevereiro, “*Sempre que os sujeitos passivos exerçam direito cujo prazo é superior ao referido no n.º 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*”. Contudo, entende-se que tal não tem aplicação ao caso concreto, porquanto não veio aqui o Requerente exercer qualquer tipo de direito passível de se subsumir em tal normativo.

Assim, na linha da jurisprudência citada, que encontra reflexo na jurisprudência dominante em sede arbitral – por exemplo, nas decisões dos Processos n.ºs 170/2018-T, 100/2021-T, 253/2022-T, 702/2023-T, 137/2024-T, 623/2024-T e 636/2025-T –, reconhece-se que o Requerente tem razão quanto à invalidade das correcções respeitantes ao Custo com Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas (“CMVMC”) inerente à construção de 5 fracções de imóvel alienadas em 2021, correcções das quais resultou a liquidação adicional de IRC aqui impugnada – uma liquidação ferida de vício de violação de lei, que tem como consequência a sua invalidade –, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral.

Em face do exposto, tem de se concluir que a correcção promovida pela Requerida, com fundamento na falta de comprovação de custos contabilisticamente registados, padece de ilegalidade, por vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, e a anulação da liquidação adicional que dela resultou, nos termos do art. 163.º, 1 do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável *ex vi* arts. 2.º, c) da LGT e 29.º, 1, d) do RJAT.

III. C.2. O direito aos juros indemnizatórios

O Requerente peticiona o pagamento de juros indemnizatórios, relativamente ao montante de imposto indevidamente liquidado e pago.

Na Resposta de 16 de Março de 2026, a Requerida sustenta que: *“Relativamente à parte da correção agora anulada, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, encontra-se prejudicado, por não se ter verificado a ocorrência de erro imputável aos serviços, uma vez que, só agora, veio a ser apresentada informação suficiente que possibilita a demonstração do correspondente excesso de quantificação da matéria coletável referente ao período de tributação de 2021”*.

Dispõe o art. 24.º, b) do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações*

necessários para o efeito”, de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto no art. 29º, 1, a) do RJAT) que estabelece que “A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”.

É hoje consensual que os tribunais arbitrais abarcam nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, até porque o processo arbitral foi desenhado como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Por sua vez, o processo de impugnação admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do teor do art. 43.º, 1 da LGT, em que se dispõe 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”,* e do art. 61.º, 4 do CPPT, que estabelece que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”.*

Igualmente o art. 24.º, 5 do RJAT, ao estabelecer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”,* deve ser interpretado e aplicado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os actos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do acto é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.

Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução dos montantes ilegalmente retidos, o Requerente tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores (ilegalmente retidos) até integral restituição.

Estamos assim, neste caso, perante uma actuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação do art. 43º da LGT.

E isto, no caso vertente, tanto no que respeita ao segmento da liquidação adicional que entretanto foi anulado, como no que respeita ao segmento que foi mantido após a prolação do despacho de revogação parcial, visto que o erro em que assentou a liquidação adicional é um só e o mesmo, não podendo a Requerida escudar-se na alegação de que só após o pedido de pronúncia teve acesso a informação suficiente disponibilizada pelo Requerente – porque uma tal alegação comprova precisamente o erro em que a Requerida laborou, quanto ao “*standard*” de prova exigível.

Lembremos que, de acordo com a jurisprudência do STA:

“Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. [§] Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado” – acórdão de 07/11/2001, Proc. n.º 26404.

À luz desta jurisprudência, não sendo os erros que afectam as retenções na fonte imputáveis ao Requerente, eles são imputáveis à Requerida.

Logo, os juros indemnizatórios contam-se a partir de 25 de Junho de 2025, a data do pagamento do imposto resultante da liquidação adicional, e até à efectiva e integral restituição do imposto indevidamente pago.

Atendendo ao estabelecido no art. 61º do CPPT, tais juros são calculados à taxa legal, e contados até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.

III. C.3. Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

IV. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade dos actos tributários de liquidação adicional de IRC e de liquidação de juros compensatórios, por erro nos pressupostos de direito, especificamente na parte mantida após a prolação do despacho de revogação parcial;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição dos montantes pagos em excesso;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento do imposto resultante da liquidação adicional, 25 de Junho de 2025, até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

V. Valor do processo

A anulação parcial da liquidação adicional, por Despacho de 22 de Fevereiro de 2026, não tem efeitos sobre o valor da causa, visto que é posterior à constituição do presente Tribunal Arbitral. Fixa-se, assim, o valor do processo em € 168.146,06 (cento e sessenta e oito mil, cento e quarenta e seis euros e seis cêntimos), nos termos do disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, a), do RJAT e art. 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Custas no montante de € 3.672,00 (três mil, seiscentos e setenta e dois euros) a cargo da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, 2 e 22.º, 4, do RJAT).

Lisboa, 9 de Julho de 2026

Os Árbitros

Fernando Araújo

Amândio Silva

Carlos Quelhas Martins