

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 798/2025-T

Tema: IRC/IFR (Incentivo Fiscal à Recuperação): ativos afetos à exploração.
“Abates”: princípio do inquisitório e dever de fundamentação.

Sumário:

- Não constitui um “ativo afeto à exploração”, para efeitos do IFR, um imóvel, não inserido num verdadeiro centro comercial, cedido a terceiros mediante pagamento de rendas.
- A AT tem que fundamentar devidamente a decisão de recusa da dedutibilidade de determinadas perdas (no caso, por “abate”) e, antes, efetuar as diligências razoavelmente necessárias ao esclarecimento das situações factuais subjacentes.

DECISÃO ARBITRAL

A... - SOCIEDADE DE GESTÃO IMOBILIÁRIA LDA, NIPC..., com sede na Rua..., Edifício ..., ..., veio, nos termos legais, requerer pronúncia arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I - RELATÓRIO

a) O Pedido

A Requerente peticiona a anulação das liquidações adicionais de IRC n.ºs 2025... e nº 2025..., relativas aos exercícios de 2022 e 2023, e as de juros compensatórios, bem como das demonstrações de acerto de contas n.ºs 2025... e 2025..., com os valores a pagar de € 36.828,79 e € 58.131,34.

Pede ainda a condenação da Requerida:

- a indemnizar a Requerente por prestação indevida de garantia.
- a reconhecer o direito da Requerente a juros de mora, computados a partir do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado.
- condenar a AT a rever todos os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea c), do RJAT;

b) O Litígio

São duas as questões a apreciar:

- se, nas circunstâncias dadas por provadas, a Requerente tem direito a gozar do benefício fiscal IFR tal qual o declarou na sua Modelo 22 de IRC de 2022 (correção no montante de € 363.731,04).
- dedutibilidade fiscal do valor de € 1.102.175,21., a título de perda por abate (demolição) parcial de um edifício.

A AT não aceitou a dedutibilidade de tais valores, tendo, em consequência, procedido às liquidações ora impugnadas, ao que a Requerente se opõe.

Os argumentos esgrimidos por ambas as partes serão adiante analisados, no contexto dos factos dados por provados.

A AT, além de sustentar a legalidade das liquidações impugnadas, deduziu a exceção de incompetência parcial do tribunal.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 08/09/2025.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição, sendo que os dois vogais inicialmente nomeados pediram, em momentos diferentes, escusa, tendo sido substituídos, também sem oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 11/11/2025.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Por despachos de 07/05/2026 e 03/07/2026, pelas razões deles constantes, foi prorrogado, por períodos de mais dois meses, o prazo para prolação da decisão.

Foi dispensada, sem oposição, a realização da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT e a produção de alegações.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Não existem outras questões que impeçam o conhecimento do mérito que não a exceção de incompetência do Tribunal que de seguida se analisará.

Incompetência parcial do tribunal

Entre outros pedidos, peticiona a Requerente a condenação da Requerida no pagamento de juros de mora computados a partir do termo do prazo de execução espontânea de decisão arbitral transitada em julgado e até à data da emissão da nota de crédito respetiva.

Ou seja – fazendo nossas as palavras da Requerida - aquilo que a Requerente pretende é uma prévia condenação, em sede arbitral, da Requerida a uma execução de julgado que nem sequer ainda existe, por ausência de decisão e, mais ainda, em caso de incumprimento dessa inexistente decisão arbitral a concretizar.

Concluindo a Requerida: *Salvo melhor opinião em contrário, o Tribunal Arbitral Coletivo é incompetente para emitir pronúncia sobre tal concreta pretensão.*

Entendemos assistir razão substancial à Requerida muito embora, salvo melhor opinião, a questão tenha sido por ela mal colocada.

Não está em causa uma questão de competência em razão da matéria dos tribunais arbitrais pois, se assim fosse, haveria que concluir pela competência dos tribunais estaduais para conhecer deste pedido.

O que está em causa é a impossibilidade legal deste pedido ser apreciado por um qualquer tribunal. Os tribunais julgam factos (factos já ocorridos, como é óbvio) e não hipóteses. Nenhum tribunal pode emitir uma pronúncia condenatória (não cautelar) tendo por base uma factualidade que não ocorreu, que não se sabe se virá a ocorrer.

Pelo que, sem mais, se decide pelo não conhecimento deste pedido.

II – PROVA

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente dedica-se ao exercício da atividade de compra e venda, construção, arrendamento, administração e gestão de imóveis.
- b) A Requerente é proprietária de um edifício comercial sito na Rua ..., Edifício ..., ..., em Leiria inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ... e ... sob o artigo
- c) Tal edifício está afeto ao exercício do comércio a retalho (supermercado e, ainda, algumas lojas autónomas).
- d) A Requerente cede a utilização desses espaços através da celebração de contratos com os lojistas, denominados «Contratos de Utilização de Loja em Centro Comercial».
- e) Os aludidos contratos estipulam os direitos e obrigações da Requerente, à qual, mediante contrapartidas com uma componente fixa e outra variável, incumbiria, entre outros, proceder à distribuição das lojas, definindo as atividades que podem ser exercidas em cada uma, assegurar e manter os espaços comuns de circulação e lazer bem como as infra-estruturas de apoio necessárias ao exercício das atividades comerciais dos lojistas, assegurar sistemas adequados de iluminação, serviços de higiene e limpeza, segurança, comunicação com o exterior, fixar os horários de abertura e encerramento das lojas, de forma a – na expressão constante dos contratos - “o Centro Comercial funcionar como um todo harmónico atendendo à complementaridade e interdependência das lojas que o constituem”.
- f) No edifício em causa exerciam, ao tempo, a sua atividade a sociedade B... Lda, que explorava o supermercado e, ainda, um quiosque e o posto de combustível, a C... Lda, retalhista de produtos cosméticos e higiene, a D... Lda, e E..., retalhista de produtos cosméticos e higiene.
- g) O edifício encontrava-se registado na contabilidade da Requerente, que obedece ao regime das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro – Pequenas Empresas, como “Ativo Fixo Tangível”
- h) Em 2022, a Requerente realizou investimentos na ampliação e remodelação do edifício, no valor total de € 2.253.674,09.
- i) A Requerente considerou que parte do valor desse investimento (€ 1.454.924,17), era elegível para efeitos do Incentivo Fiscal à Recuperação (“IFR”)
- j) Pelo que declarou na sua Modelo 22 de IRC de 2022 um benefício fiscal ao abrigo do IFR, no montante de € 363.731,04.
- k) Tais obras implicaram a demolição de partes do edifício

- l) Pelo que a Requerente procedeu ao desreconhecimento da quantia € 1.102.175,21, a título de “abate”.
- m) Em 15-11-2024, foi dado início a um procedimento de inspeção tributária, do qual resultaram as liquidações adicionais ora impugnadas.
- n) Relativamente ao edifício, a Requerente não suportou qualquer despesa com aquisição de eletricidade, água e serviços de limpeza no exercício em causa, no anterior e nos seguintes.
- o) Os serviços relativos às áreas comuns do prédio são assegurados e suportados pela B... .
- p) As lojas possuem contadores de água e de eletricidade autónomos, em nome dos respetivos lojistas, os quais procedem ao pagamento dos respetivos consumos.
- q) No ano de 2022 e seguintes, a B... não emitiu ao sujeito passivo qualquer fatura.
- r) No ano de 2022 e seguintes, a Requerente não declarou o pagamento de quaisquer remunerações em DMR, assim como declarou na IES não possuir pessoas ao seu serviço.
- s) No que concerne a serviços de vigilância e segurança, no período de 2022, a Requerente procedeu à contabilização de serviços prestados por Natércia Faria Unipessoal.
- t) Tais serviços foram prestados, exclusivamente, nos meses de junho a setembro, período em que o edifício esteve encerrado para obras.
- u) Em 2022, com exceção dos meses de julho e agosto, a Requerente emitiu, mensalmente, à B... faturas pelo valor pré-determinado de € 32.000,00, acrescido do IVA, e debitou-lhe as despesas incorridas com o IMI das frações.
- v) Nos anos subsequentes de 2023 e 2024, a Requerente não emitiu à B... outras faturas, com base de incidência sujeita a IVA, para além do débito da renda mensal de € 32.000.
- w) A Requerente não procedeu à faturação à B... de qualquer despesa incorrida com os serviços comuns do prédio, tais como iluminação, higiene e limpeza, vigilância e segurança.
- x) Em 2022, a Requerente realizou obras de ampliação e remodelação do edifício que implicaram a demolição de partes do mesmo
- y) AS quais, contabilisticamente, surgem como tendo o valor de € 1.102.175,21.

- z) A AT efetuou uma correção relativa a tal “abate”, desconsiderando a dedutibilidade de tal montante, tendo em consequência, feito uma correção do valor das depreciações consideradas relativamente ao edifício (mais € 30.615,98).
- aa) O “abate” (demolição de parte do edifício) não foi comunicado à AT nos termos artigo 31.º-B do Código do IRC).
- bb) A fundamentação de tal correção lê-se: *“Na sequência de visita efetuada às instalações e de esclarecimentos prestados pelo SP, as obras realizadas no ano de 2022 respeitam à ampliação e remodelação do edifício, obrigando à demolição de partes do mesmo, permanecendo as fundações, fachada da frente, cobertura, bem como parte do seu interior frente, onde se situam os escritórios e sanitários, verificando-se mudança do local do armazém e alteração da disposição das secções do estabelecimento comercial do ..., situado na fração “C” do edifício. Salienta-se que parte significativa da fração “C” é um espaço amplo, por se tratar de espaço comercial composto por prateleiras com produtos, arcas e expositores, por conseguinte, não havendo necessidade de grandes demolições interiores.”*
- cc) A perda por “abate” reconhecida pela Requerente corresponde a 72,15% do valor contabilístico do edifício.
- dd) Pelo exposto, a AT concluiu ser a percentagem do abate contabilizada desconforme com a realidade.
- ee) A Requerente não procedeu ao pagamento dos valores que resultaram das liquidações impugnadas, tendo, em consequência, sido citada em processos de execução fiscal. Para a suspensão dos mesmos, prestou garantia bancária.

Os factos dados como provados constam resulta de documentação junto aos autos, não tendo suscitado quaisquer divergências entre as partes.

II.2- Factos não provados

Não existem factos considerados não provados com relevância para a decisão da causa

III – O DIREITO

III.1 – Incentivo Fiscal à Recuperação

1- O Incentivo Fiscal à Recuperação consta do anexo III da LOE para 2022, por remissão do seu artº 307º.

Podem beneficiar do IFR os sujeitos passivos de IRC que preencham determinadas condições, o que não é posto em causa, relativamente à Requerente, neste processo.

O benefício fiscal correspondia a uma dedução à coleta de IRC de determinadas percentagens das *despesas de investimento em ativos afetos à exploração*, efetuadas entre 1 de julho e 31 de dezembro de 2022.

Segundo o nº 1 do art. 4º de tal Anexo, *Para efeitos do presente regime, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2022.*

Não estando em causa a natureza de despesas de investimento das obras realizadas pela Requerente, a única questão que se coloca é saber se as mesmas se referem a um imóvel *afeto à exploração*

2- Dentro dos *Ativos Fixos Tangíveis*, quais sejam os bens materiais que devam permanecer numa empresa com carácter duradouro (por mais de um exercício) como instrumentos para a obtenção de rendimento (NCRF 7) , a contabilidade distingue as chamadas *propriedades de investimento*, definidas pela Comissão de Normalização Contabilística como *a propriedade (terreno ou um edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas, nem para venda no decurso ordinário do negócio.*

3 – Importará, pois, em primeiro lugar, saber se, perante as circunstâncias dadas como provadas, o edifício em causa deve ser qualificado como *propriedade de investimento*, tal qual entendeu a AT.

Mas, antes, haverá que responder à objeção da Requerente quanto a esta linha de raciocínio.

Salienta a Requerente que há que atender ao disposto no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, que aprovou as NCRF-PE (Normas Contabilísticas de Relato Financeiro – Pequenas Empresas) e demais legislação complementar, designadamente o Aviso n.º 8257/2015, cujo parágrafo 7.5, estabelece: *As designadas propriedades de investimento (terrenos e edifícios) são reconhecidas como ativos fixos tangíveis.*

Donde a Requerente extrai a seguinte conclusão: *Ou seja, o legislador não pretendeu precaver a aplicação do benefício fiscal em apreço nas situações em que determinado sujeito passivo, abrangido pelo SNC e pelas NCRF-PE, detenha um imóvel que, apesar de alegadamente poder qualificar como «Propriedade de Investimento», se encontre mensurado como «Ativo Fixo Tangível». Isto porque apenas os sujeitos passivos abrangidos pelo SNC e pelas NCRF poderão mensurar um determinado imóvel como «Propriedade de Investimento», dado que esta figura contabilística apenas existe no âmbito de aplicação do SNC e das NCRF (e não no âmbito das NCRF-PE). Assim, os sujeitos passivos abrangidos pelas NCRF-PE não dispõem da figura das «Propriedade de Investimento» e, com efeito, um imóvel, ainda que possa alegadamente preencher as condições para ser considerado uma «Propriedade de Investimento», deverá ser integrado na categoria de «Ativo Fixo Tangível» e tratado, para efeitos contabilísticos e fiscais, enquanto tal. A distinção que a AT procura fazer entre «Ativos Fixos Tangíveis» e «Propriedades de Investimento» para efeitos de exclusão do IFR é uma interpretação restritiva não prevista na lei (ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus), que viola o princípio da legalidade fiscal que resulta do artigo 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e do artigo 8.º da LGT.*

O argumento é bem elaborado, mas – salvo melhor opinião - não pode ser acolhido.

O que as NCRF- PE têm de diferente, relativamente às NCRF “gerais,” é, essencialmente, um intuito simplificador: os tipos e sub-tipos de registos contabilísticos naquelas previstos são menos numerosos, menos específicos, de forma a tornar mais fácil o enquadramento das situações fácticas. Apenas isto!

Não é por inexistir, nas NCRF-PE, um “registo” específico para as propriedades de investimento que uma pequena empresa está impedida de ter propriedades subsumíveis a este conceito.

É óbvio, cremos, que as mesmas realidades têm que ser tratadas fiscalmente da mesma forma, salvo disposição legal expressa em contrário (devidamente justificada, sob pena de

inconstitucionalidade), ou seja, no caso, independentemente do “regime contabilístico” a que estejam sujeitos os titulares dos bens em causa.

O princípio da *dependência parcial* do apuramento do lucro tributável relativamente à contabilidade organizada refere-se, precisamente e apenas, à quantificação da matéria coletável. Ora, o que aqui está em causa é uma dedução à coleta, um “desvio” que a lei fiscal contempla a favor dos sujeitos passivos, permitindo-lhes pagar – relativamente ao lucro apurado segundo o princípio da dependência parcial, através de uma dedução “artificial” à coleta – menos imposto do que aquele que seria normalmente devido.

Não se coloca, portanto, uma qualquer questão de legalidade tributária, mesmo considerando que as normas contabilísticas podem ser, materialmente, normas fiscais.

Uma nota complementar: a AT não preconiza uma qualquer interpretação restritiva. Não conclui, relativamente a uma qualquer norma, que o legislador adotou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que disse mais do que aquilo que pretendia dizer.

O que está em causa, como melhor se verá adiante, é o preenchimento de um conceito (relativamente) indeterminado.

4- Vejamos, pois, atenta a factualidade provada, se o edifício em causa deve ser economicamente classificado como *propriedade de investimento*.

Começemos por salientar que não estamos perante um verdadeiro “centro comercial” nem a Requerente é uma verdadeira gestora de um “centro comercial”.

A fraseologia constante dos contratos celebrados com os lojistas (contratos que seguem de perto o texto usual dos chamados Contratos de Utilização de Espaço em Centro Comercial) é enganadora, pois não tem correspondência com a realidade.

Como provado, e é notório para quem conheça estabelecimentos similares da cadeia ..., no edifício em causa funciona um supermercado e mais 4 ou 5 pequenas lojas concessionados a outros comerciantes. Não existem zonas comuns nem áreas de lazer significativas.

Como provado (e era expectável), é a titular da exploração do supermercado (a B...) quem assegura os escassos serviços comuns, quais sejam a iluminação, limpeza e manutenção das pouco significativas áreas de passagem (de acesso comum ao supermercado e às lojas).

Como provado, a Requerente não tem qualquer intervenção relevante na gestão do espaço, ou seja, está numa situação totalmente diferente da das empresas gestoras de “centros comerciais”, as quais executam um conjunto de funções absolutamente essenciais para o êxito das múltiplas lojas, pertencentes a diferentes empresários, instaladas no espaço que

administram. Não é demais assinalar que há uma clara distinção entre as funções e responsabilidades cometidas à entidade gestora dos verdadeiros centros comerciais, que exerce numerosas atividades de prestação de serviços da mais variada ordem, necessitando para tal de uma estrutura própria e de contratar numerosos serviços e fornecimentos externos, e a situação da Requerente, que se limita a dar de arrendamento os espaços em causa à B... e aos pequenos lojistas e a cobrar as respetivas rendas.

O “negócio” da Requerente é, pois, obter rendas em razão da cedência do uso do imóvel, o que qualifica este como *propriedade de investimento*.

5 – A conclusão anterior de que o edifício em causa deve ser qualificado como *propriedade de investimento* não resolve, só por si, a questão.

A norma em questão (nº 1 do art. 4º do anexo III à LOE para 2022,) não refere *propriedades de investimento*, mas sim *ativos afetos à exploração*.

Isto sem prejuízo de ser entendimento corrente, de que AT faz eco na fundamentação da correção que efetuou, de que as *propriedades de investimento* não devem ser consideradas como *bens afetos à exploração*.

A palavra *exploração*, neste contexto, é normalmente entendida como referindo o exercício de uma realidade económica, dirigida à obtenção dos chamados *rendimentos ativos* (por contraposição a *rendimentos passivos*).

As rendas obtidas em razão de investimentos em imóveis, quando tal não envolva significativos esforços organizativos ou outros por parte do respetivo titular, são havidas como sendo um *rendimento passivo*.

Assim sendo, temos, em primeiro lugar, que o *elemento literal* da norma parece indiciar no sentido de que os rendimentos das propriedades de investimento não se devem considerar abrangidos pelo benefício fiscal em causa.

Prosseguindo numa análise feita à luz dos tradicionais fatores hermenêuticos, temos os *elementos histórico e racional*.

Este benefício fiscal surgiu na sequência da pandemia Covid, visando a recuperação das empresas supostamente por ela (mais) afetadas.

Ora, não se pode considerar que a atividade da Requerente possa ter sido diretamente afetada pela Covid, pois não tinha quaisquer trabalhadores ao seu serviço e a sua “clientela” reduzia-se, na prática, à arrendatária B... . A Requerente só pode ter sido afetada pela Covid na medida em que a sua principal arrendatária o haja sido, tal se traduzindo numa maior

dificuldade de cobrança de rendas ou, até mesmo, na diminuição da componente variável destas, o que não foi alegado nem provado. Necessitada de recuperação seria, eventualmente, arrendatária e não a senhoria.

Atento o disposto no nº 3 do artigo 9º do Código Civil, segundo o qual o intérprete deve presumir que o legislador consagrou as melhores soluções, há que concluir que a aplicação deste benefício fiscal a contribuintes cuja atividade se limita a dar imóveis de arrendamento não corresponde à “melhor solução”.

Os benefícios fiscais implicam *despesa fiscal*, ou seja, são suportados pelos demais contribuintes. Pelo que, também por esta razão, o intérprete deve ter sempre presente o carácter de exceção das normas que os consagram, interpretando os conceitos, nomeadamente os indeterminados, constantes do texto de tais normas de forma a abranger apenas as situações factuais relativamente às quais não haja dúvida de que foi intenção do legislador inclui-las âmbito de tal benefício.

Assim sendo, temos que os elementos histórico e racional também apontam no sentido de que os investimentos em propriedades de investimento não devem habilitar para este benefício fiscal.

Relativamente ao elemento sistemático pensamos que dele nada se poderá retirar uma vez que, exatamente pela sua excecionalidade, cada benefício fiscal é diferente dos demais.

Pelo que se conclui pela improcedência desta parte do pedido.

Abate de partes do edifício

1 - Lê-se a fls 33 e sse do RIT:

Através do documento interno 1200027, do diário 112, de 31-12-2022, o SP procedeu ao abate de parte da quantia escriturada da fração “C” e da totalidade da quantia escriturada das frações “D” a “G”, (...)

Do valor apurado na conta 6873 - “Gastos em investimentos não financeiros - Abates” resultou saldo devedor de 1.102.175,21€, valor este considerado na íntegra como gasto do período de tributação em análise de 2022.

(...) as obras realizadas no ano de 2022 respeitam à ampliação e remodelação do edifício, obrigando à demolição de partes do mesmo, permanecendo as fundações, fachada da frente, cobertura, bem como parte do seu interior frente, onde se situam os escritórios e sanitários,

verificando-se mudança do local do armazém e alteração da disposição das secções do estabelecimento comercial do ..., situado na fração “C” do edifício... . Salienta-se que parte significativa da fração “C” é um espaço amplo por se tratar de espaço comercial composto por prateleiras com produtos, arcas e expositores por conseguinte não havendo necessidade de grandes demolições interiores.

Para determinação do valor da quantia escriturada a abater, o SP teve por base os orçamentos/propostas apresentados pelos fornecedores nos anos de 2003 e 2008 à então proprietária das frações F..., procedendo primeiramente à soma das partes do edifício que não foram demolidas, conforme documento junto em Anexo 8.

Em resultado da diferença apurada entre o valor da rubrica de “Edifícios e outras construções” registado a 31-12-2021 e o total das obras consideradas não demolidas, obteve o valor da parte do edifício a abater, (...)

Face à análise da documentação apresentada e na sequência da visita realizada às instalações, conclui-se que o critério adotado pelo SP para determinação do valor da parte do edifício a abater, caso tal fosse admitido contabilística e fiscalmente conforme melhor se explanará adiante, existiriam as seguintes questões relevantes:

- 1. Não se encontra demonstrado que os orçamentos apresentados no âmbito do presente procedimento correspondem ao valor total da construção dos edifícios em sede da F... ;*
- 2. Não se encontra demonstrado que os edifícios transmitidos por F... para o SP em análise o foram pelo preço de custo;*
- 3. Na ausência da demonstração do referido em 1. e 2., e admitindo que o que não foi demolido foram as rubricas supra identificadas não se pode validar os valores de construção do que foi demolido.*

Os valores do ativo objeto do desreconhecimento eram os seguintes:

a) Valor de aquisição referente ao edifício, i.e., excluído de 25% imputável ao terreno €2.064.221,61; b) O valor de a) respeita ao valor total imputável à construção desconhecendo-se o valor correspondente a cada item ou componente da construção, não sendo conhecido o valor imputável à cobertura, pavimentos, pilares,

De uma forma simples equivale a dizer que se compra por exemplo um veículo por 100 mas não se conhece o valor de cada peça. É por este motivo que a normalização contabilística, conforme adiante se verá prescreve que quando não se conhece a quantia escriturada (valor

de compra deduzido das depreciações praticadas) da componente a desreconhecer, em alternativa recorre-se ao valor da componente de substituição;

(...)

Ora, sabendo que foi reconhecida uma perda de €1.102.175,21 significa que o SP abate 72,15% do edifício apesar de serem mantidos parte significativa dos escritórios, cobertura, pilares interiores, pavimentos, algumas paredes exteriores entre outros e, tal como se referiu anteriormente, a fração “C” é uma fração sem grandes construções interiores. Nestas circunstâncias afigura-se desconforme a percentagem do abate.

Vejamos seguidamente o tratamento contabilístico no âmbito do SNC do desreconhecimento pela substituição de parte de um item do ativo.

(...)

No caso em apreço, não se tratou de substituição de uma parte do edifício em concreto, mas sim da realização em simultâneo de obras de ampliação e remodelação do edifício, sendo que os orçamentos acordados e respetivas faturas dos fornecedores foram emitidas pelo valor dos trabalhos realizados no conjunto das frações.

Ainda que o SP identifique determinadas partes do edifício não demolidas, o mesmo não estava em condições de poder determinar o valor da parte do edifício a abater por não conhecer a quantia escriturada das mesmas, por não conhecer os montantes de substituição e, sobretudo, por não se tratar de desreconhecimento por mera demolição ou demolição por substituição, pois a mesma tem acoplada uma remodelação e ampliação do edifício. Em face do referido o valor apurado pelo SP não poderá ser validado.

Pelo que, face ao prescrito no SNC, nomeadamente no §69 da NCRF 7, e tendo em conta o critério adotado pelo SP na determinação do valor da parte do edifício a abater, o mesmo não estava em condições de poder desreconhecer a quantia líquida escriturada do edifício, no montante de 1.102.175,21€.

Apreciando:

2 - Resumindo, temos que a AT apresenta dois argumentos:

- Não se encontra demonstrado que os orçamentos apresentados no âmbito do presente procedimento correspondem ao valor total da construção dos edifícios em sede da F...;*
- Não se encontra demonstrado que os edifícios transmitidos por F... para o SP em análise o foram pelo preço de custo;*

O primeiro argumento não pode proceder.

Não se compreende o que a AT põe verdadeiramente em causa: não será a verdade da realidade material documentada pelos orçamentos em causa, dos valores que nele figuram. Cremos que a dúvida seria a de saber se o valor constante de tais orçamentos corresponde ao preço final da construção, quando o edifício era titulado F... .

Para além de não resultar suficientemente claro o quê AT coloca em causa, o certo é que, em princípio, a dúvida poderia ser facilmente ter sido esclarecida em diálogo com o sujeito passivo. Ora, não constam do RIT quaisquer diligências visando obter mais esclarecimentos, pelo que se nos afigura que, nesta medida, AT não cumpriu satisfatoriamente com o princípio do inquisitório, como a Requerente assinala na sua petição.

Não pode, pois, ser aceite este argumento

3 - Em relação ao segundo argumento, a situação é em todo semelhante.

Também aqui, tendo a AT dúvidas caber-lhe-ia proceder às diligências, necessárias e razoavelmente possíveis, para as esclarecer, quer junto do sujeito passivo, quer, eventualmente, contactando F... . O que não terá sido feito.

4- Deste incumprimento do princípio da investigação resultou a insuficiência da fundamentação desta correção: um normal destinatário fica sem saber quais as razões objetivas que levaram AT a desconsiderar os valores constantes de orçamentos da autoria de terceiros, cuja verdade material nunca foi posta em causa. No fundo, a fundamentação da AT reconduz-se a um juízo de mera impressão: afigurou-se-lhe que o valor da parte do edifício demolida não poderia corresponder 72, 5 do valor total do imóvel, conclusão a que chegou em resultado de uma mera perceção subjetiva, sem apoio em quaisquer dados de natureza técnica

Assim sendo, esta correção não pode ser aceite por falta de suficiente fundamentação.

5 – A AT alega ainda como fundamento desta correção o seguinte: *Deste modo, para que o SP pudesse proceder ao abate de elementos do ativo, era condição necessária e indispensável, a sua comunicação prévia à AT, bem como estar na posse de Auto assinado por duas testemunhas, acompanhado de relação discriminativa dos elementos abatidos.* O que não fez.

Resulta deste excerto da fundamentação da AT que esta considera que a comunicação do abate prevista no artigo 31º-B do CRC é condição essencial, é pressuposto material da aceitação fiscal de um abate.

Tal perspetiva não pode ser aceite. A AT não põe em causa a realidade do abate, apenas questiona qual o valor que deve ser reconhecido fiscalmente na sua decorrência.

Como é jurisprudência reiterada do STA, as liquidações adicionais não podem ser utilizadas como instrumento de punição de infrações relativas ao cumprimento de obrigações acessórias. Para tal existem as sanções previstas no RGIT.

De outra forma, como a Requerente também assinala, o incumprimento de normas meramente ordenadoras acabaria por redundar na violação do princípio da tributação pelo lucro real.

Improcede, pois, este argumento da AT.

Procedendo esta parte do pedido pelas expostas, resulta inútil apreciar o restante argumentário da Requerente a este propósito.

Por último, temos que, em resultado da não aceitação do gasto relativo ao abate contabilizado pela Requerente, a AT procedeu a uma correção inversa em sede de depreciação anual relativa ao edifício, tendo acrescido um montante de euros 30 615,98.

Anulando este tribunal a correção relativa ao abate, impõe-se que seja também anulada a correção relativa às depreciações, sob pena de dupla consideração do mesmo gasto

IV - INDEMNIZAÇÃO PELA PRESTAÇÃO INDEVIDA DE GARANTIA

Peticona a Requerente uma indemnização por prestação indevida de garantia, nos termos do artigo 53º, nº 1, da LGT.

Tendo o pedido de Requerente parcialmente procedido, está verificado, nessa medida, um dos pressupostos do direito a tal indemnização. Porém, há que ter em conta que não foi feita qualquer prova do segundo pressuposto legal, a manutenção de tal garantia por período superior a 3 anos, e, ainda, que não foi alegado nem provado qual o montante despendido pela Requerente com a prestação de tal garantia, desde o momento em que foi prestada até à data do seu (futuro) levantamento.

Pelo que esta questão tem, necessariamente, que ser relegada para a execução de sentença.

VI- OUTRO PEDIDO

Pede ainda a Requerente o seguinte: *Ordenar a AT a rever todos os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto do presente pedido de pronúncia arbitral (...)*

Este pedido não tem cabimento porquanto tal obrigação resulta diretamente da lei, nos termos, nomeadamente, do artigo 24º, nº 1, alínea c) do RJAT, invocado pela Requerente

Não cabe aos tribunais (arbitrais e estaduais) ordenar à AT que proceda àquilo que a lei determina que deve ser feito oficiosamente na sequência de uma decisão arbitral ou de uma sentença. A obrigação da AT de proceder tal qual o peticionado resulta diretamente da lei, não implicando qualquer intervenção do Tribunal.

Pelo que não se conhece deste pedido.

VII- DECISÃO

Pelo exposto, decide este tribunal Arbitral o seguinte:

- a) Julgar improcedente o pedido no relativo à correção referente ao IFR, no montante de euros 363 731, 04, a qual é mantida.
- b) julgar procedente o pedido no relativo à correção referente ao abate (demolição parcial de edifício), no montante de euros 1 102 175, 21, a qual é anulada.
- c) Em razão da procedência do pedido referido na alínea anterior , é anulada a correção oficiosa, favorável ao sujeito passivo, relativa às depreciações referentes ao edifício a serem consideradas no exercício em causa
- d) Deverá a Requerida, em execução de sentença, reformular em conformidade as liquidações impugnadas.
- e) Não conhecer do pedido relativo aos juros de mora devidos a partir do termo do prazo de execução espontâneo da decisão.

- f) Não conhecer do pedido relativo à revisão dos atos que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários ora parcialmente anulados.

VALOR: € 94.960,13

CUSTAS, no montante de € 2.754,00, na proporção dos decaimentos, que foram de 24,8% para a Requerente e de 75,2% para a Requerida¹.

22 de setembro de 2026

Os árbitros

Rui Duarte Moraes (relator, por substituição)

Pedro Galego

João Marques Pinto

¹ Na proporção do valor das correções em causa, respetivamente € 363.731,04 e € 1.102.175,21.