

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 321/2018-T**

**Tema:** IRC - Sanação de irregularidades. Representação por si em juízo. Notificação para direito de audição. Fundamentação do acto. Reporte de prejuízos fiscais de 2009 e 2010 e ordem de precedência / início de vigência da regra “FIFO”.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. Relatório**

A..., LDA., doravante designada por “A..., Lda.”, “Requerente” ou “SP” (Sujeito Passivo), com o nipc ... e sede na ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Famalicão, veio, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”) submeter ao CAAD pedido de apreciação da sua pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos e, assim, pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticiona, pois, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, mais concretamente de IRC liquidado adicionalmente e juros de mora, *cfr.* Liquidação n.º 2018..., de 2018.04.16, relativa ao exercício de 2015.

A Liquidação em crise foi efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”) na sequência da correcção, por si operada, à autoliquidação de IRC da ora Requerente, na Declaração Modelo 22 reportada ao exercício de 2015.

A correcção em causa refere-se concretamente ao valor dos prejuízos fiscais deduzidos pela ora Requerente no exercício de 2015, e a AT efectuou-a por motivos de falta de correspondência entre esse valor e os elementos que constavam da sua base de dados.

Mais especificamente, a correcção foi efectuada porque no valor de prejuízos fiscais deduzidos no exercício de 2015 incluíam-se, segundo a AT, prejuízos apurados pela

Requerente em 2010. Prejuízos estes que, segundo a Requerida, já não eram dedutíveis então (*i.e.*, no exercício de 2015).

A Requerente não se conforma com as correcções assim efectuadas pela AT, que conduziram à Liquidação aqui em crise.

Invoca, desde logo, preterição de formalidades legais. A saber, nulidade da notificação para o exercício do direito de audição e, ainda, ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida. Com a consequente nulidade da Liquidação por esta via.

Mais, são divergentes as posições das Partes quanto à aplicabilidade, ou não, ao caso, de uma regra hierárquica de precedência cronológica a ser observada na utilização dos prejuízos fiscais acumulados (baseada no ano em que foram gerados). Entende a Requerente que, tendo o n.º 15 do art.º 52.º do CIRC sido introduzido apenas em 2014 (pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro), a regra que o legislador ali expressamente consagrou - da obrigação de dedução, em primeiro lugar, dos prejuízos apurados há mais tempo - não vigorava até então. E que, assim, nada a obrigava a seguir essa regra na dedução dos prejuízos fiscais em causa nos autos.

A Requerente defende que não pode aplicar-se tal regra ao caso. Em consequência do que, defende, a AT ao assim proceder incorreu em vício de violação de lei e errónea quantificação dos factos tributários “por inexistência do tributo liquidado”.

Não obstante não se conformar com a Liquidação, a Requerente procedeu ao pagamento. Pelo que vem agora peticionar: (i) a declaração de nulidade da Liquidação e o reembolso das quantias pagas e (ii) juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à AT a 10.07.2018.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

A 30.08.2018 as Partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 19.09.2018.

Notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta, pugnando pela total improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante “PPA”), e pela consequente manutenção da Liquidação em crise na Ordem Jurídica.

A Requerida entende, em síntese, que foram por si cumpridas as formalidades legais aplicáveis e que a regra da dedução dos prejuízos fiscais por ordem de precedência cronológica se aplica no caso, desde logo por obediência ao princípio da especialização dos exercícios e independentemente da introdução expressa da mesma, em 2014, pelo aditamento do n.º 15 ao art.º 52.º do CIRC. Para corroborar o seu entendimento quanto à referida regra de precedência invoca, entre o mais, a existência de um Ofício-Circulado e de uma Informação Vinculativa.

Por despacho de 26.10.2018 decidiu este Tribunal dispensar a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT e notificar as Partes para apresentarem alegações facultativas por escrito.

A Requerente apresentou as suas alegações, vindo aí reiterar o já afirmado no PPA. Corroborar o seu entendimento (*i.e.*, que a referida regra de precedência apenas vigora a partir da entrada em vigor do n.º 15 do art.º 52.º do CIRC) com a alegada inexistência de

eficácia vinculativa externa de Ofícios-Circulados e Informações Vinculativas da AT, sob pena de violação do princípio da legalidade.

Notificada que foi das alegações da Requerente, veio a Requerida apresentar as suas, nas quais reiterou o já afirmado na Resposta, expondo, entre o mais, que a regra da precedência na dedução de prejuízos sempre vigorou e sempre foi pacificamente acolhida pela Doutrina e pela Jurisprudência desde a entrada em vigor do CIRC. E, bem assim, que este mesmo entendimento foi por si, AT, explicitado desde cedo.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente (*cf.* art.º 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 do RJAT).

As Partes são legítimas e têm personalidade judiciária (*cf.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Verifica-se também capacidade judiciária e representação adequada das Partes em juízo, inexistindo nulidades processuais e exceções, conforme apreciaremos logo após tratamento da matéria de facto.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os factos que seguem:

a) A Requerente é uma sociedade por quotas constituída ao abrigo da lei portuguesa que exerce a título principal uma actividade comercial.

b) A Requerente tem como gerentes B... e C..., obrigando-se pela respectiva assinatura conjunta, *cf.* Certidão Permanente com o código de acesso ..., junta com o PPA.

c) A Requerente dispunha ao tempo dos factos de contabilidade organizada e tinha como data de encerramento do exercício 31 de Dezembro.

d) No exercício de 2008 a Requerente não declarou prejuízos fiscais nem tinha prejuízos fiscais acumulados, *cfr.* p. 5 do Processo Administrativo (doravante “PA”), junto pela Requerida.

e) No exercício de 2009 a Requerente apurou prejuízos fiscais no montante de € 143.253,70 (cento e quarenta e três mil duzentos e cinquenta e três euros e setenta centímetros), *cfr.* Declaração Modelo 22 junta como Doc. 4 com o PPA, e PA - pp. 4 e 5.

f) No exercício de 2010 a Requerente apurou prejuízos fiscais no montante de € 42.375,99 (quarenta e dois mil trezentos e setenta e cinco euros e noventa e nove centímetros), *cfr.* Declaração Modelo 22 junta como Doc. 5 com o PPA, e PA - pp. 4 e 5.

g) No exercício de 2011 a Requerente deduziu prejuízos fiscais no montante de € 6.196,28 (seis mil cento e noventa e seis euros e vinte e oito centímetros), *cfr.* Declaração Modelo 22 junta como Doc. 6 com o PPA, e PA - pp. 4 e 5.

h) No exercício de 2012 a Requerente deduziu prejuízos fiscais no montante de € 1.453,67 (mil quatrocentos e cinquenta e três euros e sessenta e sete centímetros), *cfr.* Declaração Modelo 22 junta como Doc. 7 com o PPA, e PA - pp. 4 e 5.

i) No exercício de 2013 a Requerente deduziu prejuízos fiscais no montante de € 69.141,75 (sessenta e nove mil cento e quarenta e um euros e sessenta e cinco centímetros), *cfr.* Declaração Modelo 22 junta como Doc. 8 com o PPA, e PA - pp. 4 e 5.

j) No exercício de 2014 a Requerente deduziu prejuízos fiscais no montante de € 59.628,18 (cinquenta e nove mil seiscentos e vinte e oito euros e dezoito centímetros), *cfr.* Declaração Modelo 22 junta como Doc. 9 com o PPA, e PA - pp. 4 e 5.

k) No exercício de 2015 a Requerente deduziu prejuízos fiscais no montante de € 49.209,81 (quarenta e nove mil duzentos e nove euros e oitenta e um cêntimos), *cfr.* Declaração Modelo 22 junta como Doc. 10 com o PPA, e PA - pp. 4 e 5.

l) A Declaração Modelo 22 da Requerente reportada ao exercício de 2015 foi objecto de controlo pela Requerida quanto aos prejuízos fiscais.

m) Por carta registada com o n.º RY...T a Requerente foi notificada de despacho da Requerida de 03.10.2017 (junto com PPA como Doc. 2), do qual consta, com referência ao período de 2015, o valor de € 6.833,82 como prejuízo fiscal corrigido, despacho que se dá por reproduzido e no qual se lê:

**ASSUNTO:** Correção ao valor dos prejuízos fiscais dedutíveis  
Período de 2015  
Notificação para cumprimento do disposto no artigo 60.º da  
Lei Geral Tributária.

Nos termos do n.º 12 do artigo 90.º do Código do IRC, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu ao controlo dos prejuízos fiscais indicados na declaração periódica de rendimentos modelo 22.

O valor do prejuízo fiscal deduzido nos termos do artigo 52.º do Código do IRC, evidenciado na declaração modelo 22 do período de 2015, não corresponde aos elementos constantes da base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (uma vez que incluem prejuízos fiscais apurados em 2010, os quais são dedutíveis até ao quarto período de tributação seguinte, ou seja, até ao período de 2014) e vai ser objeto de correção na respetiva liquidação, conforme evidenciado no quadro anexo.

Desta correção pode apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos e prazos previstos no artigo 137.º do Código do IRC, quando a liquidação lhe for notificada.

Caso pretenda, no entanto, regularizar voluntariamente a situação, pode fazê-lo mediante envio da declaração de substituição, nos termos do artigo 122.º do Código do IRC, no prazo de 15 dias contados da presente notificação.

prejuízo fiscal declarado	prejuízo fiscal corrigido
49.209,81 €	6.833,82 €

n) A Requerente não exerceu o direito de audição prévia.

o) A Requerente não procedeu à substituição da Declaração Modelo 22.



p) Através de carta registada com o N.º RF...PT a Requerente foi notificada, por Ofício da Requerida com o N.º..., de 18.04.2018 (junto com PPA como Doc. 3), da convalidação do projecto de decisão em decisão final, e da consequente correcção do prejuízo fiscal deduzido no exercício de 2015, Ofício que se dá por reproduzido e em que se lê:

**Assunto:** CORREÇÃO AO VALOR DOS PREJUÍZOS FISCAIS DEDUZIDOS AO LUCRO TRIBUTÁVEL DO IRC DO PERÍODO DE 2015. NOTIFICAÇÃO FINAL APÓS AUDIÇÃO.

Nos termos do n.º 12 do artigo 90.º do Código do IRC, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu ao controlo dos prejuízos fiscais deduzidos na declaração periódica de rendimentos modelo 22 do período de 2015.

Tendo detetado divergências entre o saldo disponível suscetível de dedução ao lucro tributável do IRC do período de 2015 e o montante deduzido no campo 309 do quadro 09 da declaração modelo 22 do período de 2015, nos termos do artigo 52.º do Código do IRC (uma vez que inclui prejuízos fiscais apurados em 2010, os quais são dedutíveis até ao quarto período de tributação seguinte, ou seja, até ao período de 2014), procedeu oportunamente à notificação do projeto de decisão para efeitos de exercício do direito de audição previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

Não tendo exercido o referido direito audição, convola-se o referido projeto em decisão final, com a consequente correcção do prejuízo fiscal deduzido no campo 309 do quadro 09 da declaração modelo 22, conforme montantes seguintes:

prejuízo fiscal declarado	prejuízo fiscal corrigido
€ 49.209,81	€ 6.833,82

Caso não concordem com a presente decisão, poderão, querendo, reclamar ou impugnar após notificação do ato de liquidação, nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do CIRCS e 70.º e 102.º do CPPT.

q) A Declaração Modelo 22 não apresentava, ao tempo dos factos, campo onde identificar o ano de origem dos prejuízos fiscais que se deduziam.

r) Com data de 16.04.2018, a Requerida emitiu a Liquidação adicional N.º 2018..., de que a Requerente foi notificada, com um valor total a pagar de € 9.740,77, *cf.* Doc. 1 junto com o PPA.

s) A Requerente foi notificada da Demonstração de acerto de contas correspondente à Liquidação adicional, *cf.* Doc. 11 junto com o PPA, com prazo de pagamento voluntário até 30.05.2018.

t) A 30.05.2018 a Requerente procedeu ao pagamento, *cf.* Doc. 11 junto com o PPA.

u) Em 10.07.2018 a Requerente deu entrada no sistema do CAAD ao Pedido que dá origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados**

Com relevo para a decisão da causa não existem factos que não tenham ficado provados.

## **2.3. Fundamentação da matéria de facto**

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos com o PPA e no PA, todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos, e, bem assim, nas posições manifestadas pelas Partes nos Articulados.

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC<sup>1</sup>), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cf.* art.s 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e art.ºs 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC<sup>2</sup>).

## **3. Questões preliminares**

Apreciaremos, preliminarmente, da regularidade no formalismo processual, capacidade judiciária e representação da Requerente em juízo. Só depois passaremos às questões a decidir. Como segue.

As nulidades insanáveis em processo tributário vêm elencadas no art.º 98.º do CPPT, sendo que nos art.ºs 186.º e ss. do CPC<sup>3</sup> se indentificam as nulidades de conhecimento officioso. O art.º 577.º do CPC, por seu turno, estabelece que “*São dilatórias, entre outras, as*

---

<sup>1</sup> Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

<sup>2</sup> Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para qualquer deles se remeter na presente Decisão).



exceções seguintes: (...) b) A nulidade de todo o processo; c) A falta de personalidade ou de capacidade judiciária de alguma das partes; (...)”. As exceções dilatórias obstam ao conhecimento do mérito da causa, devendo o Tribunal delas conhecer officiosamente pela ordem identificada pelo legislador – *cfr.*, respectivamente, art.s 578.º, 576.º, n.º 2 e 278.º<sup>4</sup>, todos do CPC.

Começando, então, por questões referentes à petição inicial, forma do processo e qualificação do meio processual<sup>5</sup>.

Nos termos do seu Articulado inicial, embora sob a epígrafe “CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa”, a Requerente refere que vem deduzir “Impugnação Judicial” nos termos e para os efeitos dos artigos do CPPT e do Código do IRC que identifica<sup>6</sup>. Não faz menção ao RJAT, refere-se a si própria como “Impugnante” e dirige-se ao “Meritíssimo Juíz de Direito”. No final do Articulado, no último ponto (ponto 44.), requer assim: “*E a ser dada razão à pretensão da Impugnante, solicita a mesma, o pagamento de juros indemnizatórios devidos sobre o montante do imposto e juros compensatórios pagos, (...)*”. Em momento anterior no Articulado (ponto 39.) expressa-se assim: “*Ficou demonstrado a preterição de formalidades legais, que desde logo invalidam e tornam nula a liquidação n.º 2018 ... efectuada pela AT.*”

Vejamos.

Quanto à eventual ineptidão da petição inicial, que a verificar-se constituiria nulidade insanável (v. art.º 98.º, n.º 1, al. a) do CPPT), diz-nos o art.º 186.º, n.º 1 do CPC, que é nulo

<sup>3</sup> Cujo regime é subsidiariamente aplicável.

<sup>4</sup> Artigo 278.º - *Casos de absolvição da instância*

1 - *O juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância: a) Quando julgue procedente a exceção de incompetência absoluta do tribunal; b) Quando anule todo o processo; c) Quando entenda que alguma das partes é destituída de personalidade judiciária ou que, sendo incapaz, não está devidamente representada ou autorizada; d) Quando considere ilegítima alguma das partes; e) Quando julgue procedente alguma outra exceção dilatória. / 2 - (...). / 3 - (...).*”

<sup>5</sup> V., a este respeito, o art.º 98.º, n.ºs 4 e 5 do CPPT e os art.ºs 186.º, 193.º, 196.º e 200.º, n.º 2 do CPC.

<sup>6</sup> (Art.ºs 137.º, n.º 1 do CIRC, art.º 102.º, n.º 1 al. a) do CPPT e art.ºs 97.º, n.º 1 al. a) e 99.º do CPPT).

todo o processo quando for inepta a petição inicial. E entre as causas de ineptidão - no n.º 2 - encontramos (i) a falta ou ininteligibilidade na indicação do pedido ou da causa de pedir e (ii) a contradição entre o pedido e a causa de pedir<sup>7</sup>.

Quanto ao pedido diremos que, pelo que acabámos de transcrever, e não obstante alguma imprecisão, é de entender que é inteligível, a saber, é um pedido de declaração de ilegalidade do acto, reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios. Tanto mais que, estando nós no âmbito de uma representação em juízo sem mandatário judicial (*cf.* art.º 6.º do CPPT)<sup>8</sup>, deverá adaptar-se a normal exigência de rigor formal à situação<sup>9</sup>.

O PPA é, assim, de aproveitar nos termos em que foi apresentado, sem necessidade de maiores formalismos. Considerando, também, os princípios processuais da arbitragem em matéria tributária, em particular o princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar tendo em vista a obtenção de uma pronúncia de mérito em prazo razoável (*v.* art.º 16.º, al. c) do RJAT).

E entre este pedido e as respectivas causas de pedir (já afloradas em sede de Relatório) não há contradição.

Pelo que não se verifica ineptidão da petição.

Deve, pois, ter-se por nós regularizado o Articulado da Requerente corrigido para “Pedido de Pronúncia Arbitral” (em vez de “Impugnação judicial”), entender-se dirigido ao Presidente do CAAD o respectivo pedido de constituição do Tribunal Arbitral, bem como o Pedido de Pronúncia Arbitral dirigido ao Árbitro (que não ao “Meritíssimo Juiz de Direito”)<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> (bem como a cumulação de causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis).

<sup>8</sup> O que mais adiante apreciaremos.

<sup>9</sup> V. SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, 6.ª Edição, 2011, Vol. I, p. 88, nota 5.

<sup>10</sup> V. art.º 19.º do CPPT e art.º 193.º, n.º 3, do CPC.

No que respeita à adequação, ou não, do meio processual à pretensão de tutela jurídica formulada pela Requerente (e note-se a referência que faz no Articulado a “Impugnação Judicial” e, bem assim, à “inexistência do tributo liquidado”), só se verificaria erro - na forma de processo - se entendêssemos que o meio processual utilizado (o Pedido de Pronúncia Arbitral - “PPA”) não seria adequado.

Tal erro há-de aferir-se pelo pedido<sup>11</sup>, pedido que não podemos deixar de interpretar como vimos.<sup>12</sup> Ora, o meio processual utilizado - PPA - é adequado. Com efeito, os Tribunais Arbitrais a funcionar sob a égide do CAAD têm precisamente, entre o mais, competência para apreciar da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (*cf.* art.º 2.º, n.º 1 al. a) do RJAT). Bem como se entende que, tal como sucede com os tribunais tributários, cabe na sua competência a condenação no reembolso de quantias indevidamente pagas em consequência do acto impugnado e a condenação no pagamento de juros. Pois que o objecto dos processos arbitrais tributários e o objecto dos processos de impugnação judicial tributária devem entender-se ser idênticos, tendo em consideração o propósito vertido na Lei de Autorização Legislativa na base do RJAT<sup>13</sup> de atribuir aos primeiros a natureza de «*meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».<sup>14</sup>

E o RJAT, ao remeter (v. seu art.º 10.º, n.º 1 al. a)) para o art.º 102.º do CPPT, determina que o pedido de constituição do Tribunal Arbitral deve ser feito “(...) *mediante requerimento enviado por via electrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (...)*” e que o pedido de constituição do Tribunal deve conter “(...) *al. c) A identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no art.º 99.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (...)*”<sup>15</sup>. Este último artigo referente ao processo de Impugnação Judicial e, concretamente, aos

<sup>11</sup> (Podendo a causa de pedir auxiliar na interpretação do mesmo).

<sup>12</sup> A este respeito pode ver-se a Jurisprudência constante dos nossos Tribunais Superiores, entre muitos outros os Acórdãos do STA de 10/12/2016, proc.º 0425/16 e de 05/11/2016, proc.º 034/14.

<sup>13</sup> Lei n.º 3-B/2010, de 28.04.2010.

<sup>14</sup> Art.º 124.º, n.º 2 da Lei n.º 3-B/2010.

<sup>15</sup> V. RJAT, art.º 10.º, n.º 1 al. a) e n.º 2.

fundamentos possíveis do respectivo pedido. Entre eles se incluindo, precisamente, os fundamentos da Requerente nos presentes autos.

Pois bem. Tanto seria adequado ao pedido nos autos o meio processual “Impugnação Judicial” como o meio processual “PPA”. Tendo a Requerente submetido o seu Requerimento no sistema do CAAD, com os fundamentos e o pedido que vimos, e tendo pago a respectiva taxa de arbitragem, o meio processual utilizado foi o PPA, que é adequado à pretensão formulada.

Como tal, não se verifica erro na forma de processo.

Quanto à capacidade judiciária e regularidade da representação em juízo da Requerente.

A A..., Lda., que é representada organicamente pela gerência<sup>16</sup>, tem capacidade judiciária - susceptibilidade de ser parte em juízo - pois que, e na medida em que, tem capacidade de exercício de direitos tributários.<sup>17</sup> Contudo, pleita directamente. Vejamos se de forma regular. Ou seja, vejamos se dispõe de capacidade judiciária tributária para estar em juízo por si, no caso, ou se a detém tão só para estar em juízo através de mandatário.

Nos termos conjugados dos artigos 6.º, n.º 1 do CPPT e 105.º da LGT, a constituição de advogado é obrigatória nas causas judiciais tributárias de valor superior a € 10.000,00.<sup>18</sup> Ora, sendo o valor da causa nos presentes autos de € 9.740,77<sup>19</sup>, há que concluir que a Requerente pode estar por si em juízo, sem necessidade de conferir mandato.

Dispõe, depois, o n.º 2 do art.º 6.º do CPPT que, nas causas em que não intervém mandatário judicial, a assinatura do interessado deve ser acompanhada da indicação - por si, signatário - do número, data e entidade emitente do respectivo documento de identificação.

---

<sup>16</sup> V. art.ºs 25.º, n.º 1 do CPC e 260.º, n.º 1 do Código das Sociedades Comerciais.

<sup>17</sup> V. art.º 8.º-A, n.ºs 1 e 2 do CPTA e art.º 3.º, n.º 2 do CPPT.

<sup>18</sup> (e nos processos da competência de Tribunais Superiores).

<sup>19</sup> *Cfr.* art.º 97.º-A, n.º 1 al. a) do CPPT.

Vejamos este último ponto. A Requerente obriga-se pela assinatura conjunta das suas duas gerentes. Os Articulados da Requerente vêm assinados por ambas as gerentes mas sem aposição dos elementos de identificação. Ainda assim, a Requerente anexou ao PPA fotocópias dos respectivos documentos de identificação. Pelo que se deve entender, também aqui, não existir irregularidade, pois que estão assim acautelados os objectivos visados pelo legislador através deste n.º 2 do art.º 6.º.<sup>20</sup>

Não subsistem, assim, quaisquer irregularidades processuais, ou excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

#### **4. Matéria de Direito**

##### **4.1. Questões a decidir**

As questões a decidir nos presentes autos são essencialmente de Direito, a saber:

**A)** Houve ou não preterição de formalidades legais, nomeadamente: (i) a notificação para o exercício do direito de audição está ferida de nulidade?, e (ii) o acto de liquidação em crise está ferido de falta ou vício de fundamentação?

**B)** Estava a Requerente obrigada a observar a regra de precedência cronológica na dedução dos prejuízos fiscais (originados em 2009 e em 2010 e deduzidos ao longo dos exercícios seguintes)?

Por fim haverá que decidir quanto a reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios.

---

<sup>20</sup> V. Acórdão do STA de 28.01.2004, proc. n.º 1195/03: “*Se o oponente juntou à petição fotocópia do BI e outros documentos que o mesmo oponente havia assinado sendo a assinatura destes semelhante à constante da petição de oposição alcançou-se a finalidade que o artº 6º 2 do CPPT visa atingir que é a de confirmar a assinatura constante da petição em confronto com a constante do bilhete de identidade ou documento equivalente a que aquele preceito normativo se refere.*”- Sumário in Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*, p. 99.



**4.1. A) Preterição de formalidades legais - (i) a notificação para o exercício do direito de audição está ferida de nulidade?**

Invoca a Requerente nulidade da notificação para exercício do direito de audição por não indicação, no Despacho da Requerida identificado *supra* (v. factos provados, m)), do prazo para o respectivo exercício.

Entende a Requerente que, apesar de a AT ter pretendido conceder-lhe exercer o direito de audição, ainda assim a notificação para o efeito é nula por nela se não ter indicado o prazo para o respectivo exercício.

Refere que o único prazo constante da notificação é o prazo de 15 dias, no último parágrafo do Despacho, reportado à regularização voluntária.

Defende assim ter sido violado o n.º 4 do art.º 60.º da LGT.

A Requerida, por seu lado, defende que resulta do contexto da notificação em causa que o prazo de 15 dias para o SP regularizar voluntariamente a situação, corrigindo a Declaração Modelo 22, e o prazo para, em vez disso, se pronunciar contra tal correcção, é o mesmo.

Vejamos.

Dispõe o art.º 60.º da LGT, sob a epígrafe “Princípio da participação”, no seu n.º 4: “*O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte*”.

E, no n.º 6: “*O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até ao máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.*”

Sucede, pois, que a lei, não obstante referir “prazo a fixar”, estabelece, desde logo, um prazo subsidiariamente aplicável: o n.º 6 do art.º 60.º da LGT (*supra*) é claro no sentido de que o prazo será de 15 dias - a menos que a AT fixe outro mais extenso (até 25 dias).

Da interpretação conjugada daqueles dois números do art.º 60.º da LGT resulta que o prazo para o exercício do direito de audição - caso a AT o não amplie - será de 15 dias.

Até 31 de Dezembro de 2012, diferentemente, dispunha o mesmo art.º 60.º, n.º 6 que o prazo seria fixado entre 8 e 15 dias, nestes termos: *“O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.”*

Na redacção actual (*supra* p. 15), introduzida pela LOE 2013<sup>21</sup>, aplicável ao caso, passou, pois, a indicar-se o prazo para concretização do exercício deste direito - *“(…) o prazo (…)* *é de (…)”*<sup>22</sup>. Sem dependência já, pois, de vir a ser fixado (por órgão competente) entre um mínimo e um máximo.

No caso, a AT chamou a Requerente ao procedimento tributário, como era seu dever. O que a Requerente não questiona.

Na epígrafe (“Assunto”) do Despacho em causa, a AT fez constar expressamente “Notificação para cumprimento do disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária”. O art.º 60.º contém, de forma clara, e continha na redacção em vigor à data da notificação, a indicação do prazo para exercício do direito de audição. A Requerente ficou, pois, na posse dos elementos necessários para conhecer o prazo de que dispunha para o efeito.

Não podendo o desconhecimento da lei (se fosse esse o caso, o que nem sequer é alegado) aproveitar à Requerente.

Há, pois, que concluir que a notificação não é nula. Não se verifica, por esta via, preterição de formalidade legal.

---

<sup>21</sup> Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

**4.1. A) Preterição de formalidades legais - (ii) o acto de liquidação em crise está ferido de falta ou vício de fundamentação?**

Defende a Requerente que a AT incorreu em vício de violação de lei ao não ter indicado expressamente, na notificação do acto de liquidação ora em crise (v. Despacho em p) , factos provados), qual o n.º ou n.ºs do art.º 52.º do CIRC que concretamente aplicou.

Ou seja, no entendimento da Requerente não é suficiente a AT, para fundamentar a sua decisão, indicar, como fez, o art.º 52.º do CIRC como estando na base da correcção que efectuou. A falta de indicação expressa, pela AT, dos números que, de entre os vários contidos no art.º 52.º, concretamente aplicou, inquina de nulidade a fundamentação do acto em crise.

Vejamos.

Dispõe o art.º 77.º da LGT, sob a epígrafe “Fundamentação e eficácia”, e no que para os presentes autos releva: *“1. A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. 2. A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”*

Conforme disposto, por sua vez, no CPPT, art.º 37.º, n.º 1: *“Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior,*

---

<sup>22</sup> Pode ver-se a este respeito: [coordenação] PIRES, José Maria Fernandes, “Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada”, Almedina, 2015, p. 619, nota 15.

*requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.”*

Estabelece, ainda, a nossa Constituição, no seu art.º 268.º (“Direitos e garantias dos administrados”), n.º 3, que: “*Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.*”

Ora, resulta das disposições conjugadas das normas percorridas que, por um lado, assistia à Requerente a possibilidade de, querendo, ter pedido notificação dos requisitos que entendesse terem sido omitidos pela AT, ou certidão que os contivesse (*cf.* art.º 37.º, n.º 1 do CPPT).

Por outro, quanto ao conteúdo do que deva entender-se por fundamentação legalmente exigida, fica claro, dos dispositivos percorridos, que se exige sejam expostas ao destinatário as razões da motivação do acto. Razões de facto e de direito. Sendo que o que releva não é a extensão (ou minúcia) dessa exposição, mas sim a clareza da mesma e sua aptidão à respectiva compreensão por parte do destinatário. Tendo em vista dotá-lo das ferramentas necessárias para tomar uma posição fundamentada sobre o acto e ficar em condições para, assim pretendendo, contra este reagir.

Acresce que é entendido em geral pela Doutrina, e uniformemente pela Jurisprudência, que mesmo nos casos em que a fundamentação padeça de algum vício, este é de entender-se sanado se se demonstrar que, ainda assim, o objectivo visado com a exigência legal de fundamentação foi alcançado. Ou seja, se se demonstrar que o destinatário compreendeu correctamente as razões na base da decisão, que ficou para si claro o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela AT para decidir como decidiu.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> V., por todos, CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, “Lei Geral Tributária: Anotada e comentada”, Encontro da Escrita, 4.ª Ed., 2012, pp. 674-675.

Retornando ao caso, a AT expressamente referiu na sua decisão, a par do art.º 52.º do CIRC (“Dedução de prejuízos fiscais”), as razões que a motivaram. Como se lê no respectivo Despacho, quanto à falta de correspondência que deu origem à correcção: “(...) *O valor do prejuízo fiscal deduzido nos termos do art.º 52.º do Código do IRC, evidenciado na declaração modelo 22 do período de 2015, não corresponde aos elementos constantes da base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (uma vez que incluem prejuízos fiscais apurados em 2010, os quais são dedutíveis até ao quarto período de tributação seguinte, ou seja, até ao período de 2014) (...)*” (v. Despacho em p) dos factos provados).

Por outro lado, a Requerente claramente demonstra, ao longo da sua exposição, conhecer as razões na base da correcção. Ou seja, a Requerente revela conhecer que a AT entende - e que por isso procedeu à correcção - que os prejuízos fiscais que restavam para ser deduzidos eram os apurados em 2010 e que, por se estar então já no exercício de 2015, esses prejuízos não podiam mais ser deduzidos, por ter sido ultrapassado o prazo de reporte que nos termos da lei lhes é aplicável. Prazo este de quatro anos, *cfr.* art.º 52.º, n.º 1 do CIRC na redacção aplicável.

A Requerente não questiona que os prejuízos gerados em 2010, e por si reportados, apenas eram dedutíveis até ao quarto exercício posterior (*inclusive*), ou seja, o mais tardar no exercício de 2014. Pelo contrário. Reconhecendo-o, a Requerente vem dizer no processo que o que sucedeu foi que, sabendo que os prejuízos gerados em 2010 apenas poderiam ser deduzidos até 2014, e não obstante ter ainda por deduzir prejuízos gerados em 2009 (cujo período de dedução permitido é superior, a saber de seis exercícios, em vez de quatro), começou por deduzir não estes (de 2009) mas aqueles prejuízos (os gerados em 2010). E que, assim, no exercício de 2015, os prejuízos que estava a deduzir (*cfr.* Declaração Modelo 22) eram prejuízos de 2009.

Ou seja, e para o que nesta questão a decidir importa, a Requerente demonstra ter compreendido cabalmente as razões de facto e de direito na base da decisão da AT de proceder à Liquidação adicional que aqui vem colocar em crise.



Revelou pois perfeito conhecimento, entre o mais, dos dispositivos legais que levaram a AT a decidir como decidiu.

Por tudo o que antecede, não se verifica falta de fundamentação do acto por esta via.

Invoca depois a Requerente, ainda como vício de fundamentação, o facto de a AT se ter referido aos prejuízos após correcção como “prejuízo fiscal corrigido” (v. Despacho em p) factos provados). Alegando que desta expressão advém “confusão” e que a mesma traduz falta de clareza na fundamentação factual. Por aqui se verificando, mais uma vez, entende, preterição de formalidades legais.

Segundo expõe, coloca-se-lhe assim a questão de saber se o “prejuízo fiscal corrigido”, de € 6.833,82, diminui, no respectivo montante, o “prejuízo fiscal declarado”, de € 49.209,81 (*i. e.*, se aquele é ainda um montante a ser abatido a este, para depois então ser apurado o prejuízo fiscal a considerar a final), ou se, diferentemente, o “prejuízo fiscal declarado” há-de ser substituído pelo “prejuízo fiscal corrigido”.

Diremos apenas que a confusão, a haver, na parte da Requerente, não é criada pela expressão utilizada pela AT. Com efeito, a expressão “prejuízo fiscal corrigido” é ali utilizada, numa tabela, por contraposição à expressão “prejuízo fiscal declarado”. Contextualizada, como o foi, não decorre dela confusão quanto ao respectivo sentido. Mesmo para um não contabilista. Nem nos parece que pudesse decorrer da própria expressão só por si.

Acresce que - se dúvidas lhe restassem - a Requerente sempre poderia (*i*) ter sido esclarecida pelo respectivo contabilista e (*ii*) mais uma vez, ter feito uso do dispositivo previsto pelo legislador no art.º 37.º, n.º 1 do CPPT (v. *supra*, pp. 17-18).

Por tudo o que antecede, igualmente por esta via não se verifica vício de fundamentação.

**4.1. B) Estava a Requerente obrigada a observar a regra de precedência cronológica na dedução dos prejuízos fiscais (originados em 2009 e 2010 e deduzidos ao longo dos exercícios seguintes)?**

Segundo a Requerente o acto de Liquidação em crise encontra-se ferido de erro de direito por alegadamente a AT ter aplicado mal a lei (o art.º 52.º do CIRC) ao considerar aplicável a regra da dedução dos prejuízos fiscais (doravante também “PF”) por ordem de precedência/antiguidade.

Na origem da Liquidação adicional em crise temos pois a correcção pela AT a uma dedução de PF. Dedução processada pelo SP no exercício de 2015.

Vimos já, ao longo da presente, que, em suma, Requerente e Requerida discordam quanto às regras legais aplicáveis a essa dedução.

A Requerente entende que, aos PF apurados em 2009 e 2010 (e até à entrada em vigor do n.º 15 do art.º 52.º) não se aplica a regra da utilização por ordem de precedência cronológica na dedução ao lucro tributável nos exercícios seguintes.

Posição oposta tem a Requerida, que defende que a regra da utilização por ordem de precedência cronológica deve entender-se aplicável ao caso. Daí ter procedido à correcção dos PF deduzidos pela Requerente na Declaração Modelo 22 do exercício de 2015, com a consequente Liquidação adicional aqui em crise.

Refira-se que a regra em causa, que se reconduz a um critério de ordenação habitualmente designado por “First In First Out” (“FIFO”, e doravante também assim aqui), quando referente a PF traduz a obrigação de os primeiros prejuízos a ser apurados serem também os primeiros prejuízos a ser deduzidos.

Obriga, pois, à dedução em primeiro lugar dos prejuízos apurados há mais tempo. E sempre por essa mesma ordem. Ou seja, sempre assim sucessivamente ao longo do período máximo de dedução admissível dos PF em causa, enquanto subsistam por deduzir.<sup>24</sup>

Refira-se desde já também que, como refere a Requerente, tal regra não constava de forma expressa do art.º 52.º do CIRC até à alteração legislativa operada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que procedeu à reforma ao IRC e, entre outras alterações ao art.º 52.º, aditou ao mesmo um n.º 15, com o seguinte teor: “*Para efeitos do n.º 1, devem ser deduzidos em 1.º lugar os prejuízos fiscais apurados há mais tempo.*”

Daqui fazendo a Requerente derivar a não aplicabilidade de tal regra antes da entrada em vigor deste n.º 15<sup>25</sup>. E, assim, defendendo a sua não aplicação ao caso.

Uma vez que, como expõe, terá procedido, nesta conformidade, à dedução dos prejuízos apurados em segundo lugar primeiro. Isto é, terá deduzido os PF apurados em 2010 primeiro, e só depois destes esgotados terá iniciado a dedução dos PF apurados em 2009. O que significa, como veremos mais adiante, que teria iniciado a dedução dos PF de 2010 no exercício imediato, de 2011, e continuado a respectiva dedução nos exercícios de 2012 e 2013. Só neste último exercício (de 2013) tendo dando início à dedução dos PF de 2009.

Já a Requerida, por seu lado, defende que a regra FIFO sempre se aplicou em matéria de PF. Que a mesma é uma decorrência, entre o mais, do princípio da especialização dos exercícios, e que um diferente entendimento levaria a conceder ao SP uma margem de gestão do imposto que contraria o princípio da legalidade.

Apreciando.

<sup>24</sup> V. também o n.º 2 do art.º 52.º.

<sup>25</sup> Cfr. art.º 14.º da Lei n.º 2/2014: “(...) a presente lei aplica-se aos períodos de tributação que se iniciem, ou aos factos tributários que ocorram, em ou após 1 de janeiro de 2014”.

No pressuposto (que é o da Requerente) da não aplicabilidade da regra FIFO, os prejuízos de 2010 poderiam ter sido deduzidos em primeiro lugar (*i. e.*, logo em 2011 e nos exercícios seguintes), ficando os prejuízos de 2009 por deduzir após dedução integral daqueles. Acrescendo que os prejuízos de 2009 poderiam, efectivamente, ainda ser deduzidos em 2015.

E isto porque, em virtude das sucessivas alterações legislativas operadas ao prazo admissível de dedução de PF, enquanto que aos prejuízos apurados em 2010 se aplica um prazo máximo de dedução de quatro anos, aos apurados em 2009 o prazo aplicável é de seis anos. Senão vejamos.

Em 2009 dispunha a este respeito o CIRC, no seu art.º 47.º, n.º 1, como segue: *“Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.”*

Esta redacção (do art.º 47.º, n.º 1) veio a ser alterada pela Lei OE 2010<sup>26</sup>, passando o art.º 52.º, n.º 1 (correspondente ao anterior art.º 47.º, n.º 1) a dispôr assim: *“Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos quatro exercícios posteriores.”*

Ou seja, o legislador veio reduzir o período pelo qual se permite ao SP deduzir prejuízos fiscais, apurados durante um determinado exercício, nos exercícios posteriores a esse. A dedução passou a ser permitida pelo período, máximo, já não de seis, mas sim de quatro exercícios posteriores ao exercício “origem” dos prejuízos. Sendo que se aplica, para o efeito, o prazo em vigor no exercício em que os prejuízos foram gerados.

Os prazos máximos para a dedução, no nosso caso, são pois os seguintes (*v. e*) e *f*) dos factos provados):

- prejuízos de 2009 - € 143.253,70 - seis anos - ou seja, até 2015 (*inclusive*).

- prejuízos de 2010 - € 42.375,99 - quatro anos – ou seja, até 2014 (*inclusive*).

Concretizando.

No exercício de 2009 a Requerente, não apresentando então quaisquer prejuízos fiscais acumulados, apurou prejuízos fiscais no montante de € 143.253,70. E no exercício seguinte, 2010, a Requerente, então com prejuízos fiscais acumulados naquele montante de € 143.253,70, apurou prejuízos fiscais no montante de € 42.375,99.

Assim, no exercício de 2011 a Requerente apresentava um valor acumulado de prejuízos fiscais de 185.629,69 (cento e oitenta e cinco mil seiscientos e vinte e nove euros e sessenta e nove cêntimos): € 143.253,70 (de 2009) + € 42.375,99 (de 2010).

Nesse mesmo exercício de 2011 e nos seguintes, tendo apurado lucros tributáveis, procedeu à dedução dos PF de 2009 e 2010. Da forma seguinte:

No exercício de 2011 deu início à dedução dos PF acumulados deduzindo o montante de € 6.196,28. Ficou, assim, com PF por deduzir no montante de € 179.433,41 (cento e setenta e nove mil quatrocentos e trinta e três euros e quarenta e um cêntimos).

No exercício de 2012 deduziu PF no montante de € 1.453,67. Ficou com PF por deduzir no montante de € 177.979,74.

No exercício de 2013 deduziu PF no montante de € 69.141,75. Ficou com PF por deduzir no montante de € 108.837,99.

No todo, deduziu, até então, PF no montante total de € 76.791,70 (= € 6.196,28 + € 1.453,67 + € 69.141,75).

---

<sup>26</sup> Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.



No exercício de 2014 deduziu PF no montante de € 59.628,18. Ficou com PF por deduzir no montante de € 49.209,81.

No todo, deduziu, até então, PF no montante de € 136.419,88 (= € 6.196,28 + € 1.453,67 + € 69.141,75 + € 59.628,18).

No exercício de 2015 deduziu os PF remanescentes, no montante de € 49.209,81.

Confrontado este último valor com os montantes de PF inicialmente apurados concluiremos, consoante se entenda ou não aplicável a regra FIFO:

#### I. Caso se entenda aplicável a regra FIFO

Que no último montante, deduzido pela Requerente em 2015, de € 49.209,81, se incluem:

(i) o remanescente dos PF apurados em 2009, *i. e.*, € 6.833,82 [€ 185.629,69 (total de PF de 2009) - € 136.419,88 (total deduzido até 2014 *inclusive*)]; mais

(ii) os PF apurados em 2010 pela totalidade, *i. e.*, € 42.375,99.

Ou seja, que a dedução efectuada em 2015 pela Requerente corresponde à soma dos PF remanescentes de 2009 (€ 6.833,82) com os PF totais de 2010 (€ 42.375,99).

O que, conjugado com os prazos máximos de dedução aplicáveis (*v. supra*, p. 23) nos leva a concluir que apenas a parte desta dedução correspondente aos PF de 2009 podia, ainda, ser feita no exercício de 2015. *I. e.*, que apenas o valor de € 6.833,82 era passível de dedução. Que foi o que levou à correcção operada pela Requerida.

#### II. Caso não se entenda aplicável a regra FIFO

Que seria de admitir a dedução na totalidade. A Requerente teria, neste caso, deduzido primeiramente os PF de 2010, e esgotado a respectiva dedução no exercício de 2013. Assim lhe restando em 2015 por deduzir, tão só, PF de 2009.

As deduções por si efectuadas até 2013 (*inclusive*), no valor total de € 76.791,70, tinham consumido já pela totalidade os PF de 2010 (€ 42.375,99). E tendo a regra FIFO entrado em vigor (como entende a Requerente) apenas aquando do aditamento do n.º 15, em 2014, já não havia a essa data por deduzir senão PF de 2009. Pelo que a regra não chegaria a aplicar-se.

\*

Note-se que, como a Requerente bem refere, a Declaração Modelo 22 de então não continha, no quadro respectivo (Quadro 9), campo onde identificar o ano origem dos PF que estavam a ser deduzidos. O que, diga-se, permitiria a Requerente ter deduzido primeiro os PF de 2010 sem que tal se evidenciasse na Declaração.

Vejamos, então, se antes da Lei n.º 2/2014 (*i.e.*, antes do aditamento do n.º 15 do art.º 52.º) a regra FIFO já vigorava.

Adiante-se que, desde sempre, Doutrina e Jurisprudência foram unânimes em considerar que a regra FIFO se aplicava em matéria de reporte de PF.

Começando pela Doutrina, assim sucedia já ao tempo do regime de reporte de PF no Código da Contribuição Industrial<sup>27</sup>. E, depois, o mesmo desde a entrada em vigor do CIRC, para o qual transitou o regime. Com referência àquele primeiro momento, *v. FERREIRA*, Rogério Fernandes: “(...) *As deduções dos prejuízos vão-se fazendo a partir do ano mais remoto para a frente e só se aceitarão deduções dentro dos três anos posteriores.*”<sup>28</sup>

Já na vigência do CIRC, *v.*, por todos, *MORAIS*, Rui Duarte: “(...) *Daí que o art.º 47.º, n.º 1, consagre o princípio da dedução dos prejuízos fiscais (reporte de prejuízos): o resultado (fiscal) negativo de um dado exercício pode ser subtraído ao lucro tributável do exercício ou exercícios seguintes, até um máximo de seis. / Ou seja, se o prejuízo de*

<sup>27</sup> Dispunha o art.º 43.º do CCI, sob a epígrafe “Solidariedade dos exercícios”: “*Os prejuízos verificados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais, dos três anos posteriores.*”

*determinado exercício puder ser compensado pelo lucro do período seguinte, a “compensação” será feita integralmente nesse ano. Se não, no decurso dos exercícios subsequentes, dentro do referido limite temporal, findo o qual os prejuízos ainda não “compensados” não poderão, mais, ser deduzidos.”<sup>29</sup>*

Ou, ainda, PEREIRA, M. H. de Freitas: “(...) *Por outro lado, havendo prejuízos de vários exercícios a reportar para a frente, é natural – e está em conformidade com a lei – que a dedução se faça começando pelos verificados há mais tempo, transferindo-se para os exercícios imediatos, por ordem cronológica de ocorrência, os prejuízos que não for possível deduzir por insuficiência do lucro tributável. Tudo, porém, dentro do limite dos cinco exercícios seguintes ao da ocorrência do prejuízo.*”<sup>30</sup>

Na Jurisprudência, entre outros, v. o Acórdão do STA de 16/12/2015 no proc.º 1184/14-30, em que a situação fáctica se reporta a PF gerados em 2004: “(...) *O disposto no artº 47º, n.º 1 do CIRC, supra referido, que não atribui ao contribuinte qualquer faculdade de escolha do momento em que procederá à dedução. Bem certo que a dedução dos prejuízos fiscais poderá ocorrer num dos seis exercícios seguintes, mas tal dedução deve ocorrer imediatamente no exercício seguinte desde que haja lucros tributáveis a que possam ser deduzidos tais prejuízos. Se o prejuízo a deduzir excede o lucro tributável, na parte em que o exceder pode ser deduzido no exercício seguinte e assim sucessivamente, com o limite de 6 exercícios após aquele em que o prejuízo fiscal se verificou. (...) Assim, sem prejuízo do destaque que no imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, tem assumido o princípio da especialização dos exercícios, com o estabelecimento de períodos anuais de apuramento de resultados para efeitos fiscais e definição de qual o exercício a que se imputa certo facto ou relação jurídica ou económica que tenha elementos de conexão com os vários exercícios, há muito que a lei vem aceitando critérios de imputação temporal*

<sup>28</sup> FERREIRA, Rogério Fernandes, “A tributação do Lucro Real”, 2.ª Ed., Livraria Petrony, Lisboa, 1972, p. 223.

<sup>29</sup> MORAIS, Rui Duarte, “Apontamentos ao Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas”, Almedina, Coimbra, 2007, p. 165.

<sup>30</sup> PEREIRA, M. H. de Freitas, “Regime fiscal do Reporte de Prejuízos – Princípios fundamentais”, in “Estudos em homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (171), Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa, 1995, p. 226.

*mais flexíveis no apuramento de resultados e admitindo a compensação dos prejuízos em posteriores exercícios que evidenciem resultados positivos. Mas, nada permite concluir, como pretende a recorrente, que o legislador aceita que seja o contribuinte, seguindo exclusivamente o seu interesse a definir quando procederá à dedução de um prejuízo fiscal, como se o pudesse «guardar em carteira» para o utilizar num dos seis anos seguintes. A letra da lei aponta para que apenas a inexistência de lucro tributável permite a não dedução de um prejuízo fiscal no exercício imediatamente seguinte, excluindo qualquer outra razão para essa não dedução(...).” E, de forma cristalina, no Voto de vencida<sup>31</sup>, Conselheira Dulce Neto, neste mesmo Aresto: “(...) há que ter em conta que tanto a doutrina como a jurisprudência consideram que a dedução deve efectuar-se o mais rapidamente possível, não estando na sua disponibilidade a escolha dos exercícios em que se faz o reporte e que este se torna obrigatório logo a partir do momento em que a empresa apresente lucro, devendo, no entanto, no caso de se verificarem prejuízos de vários exercícios a reportar, a dedução ser realizada em obediência a uma ordem cronológica de antiguidade;(...)” (o sublinhado é da autora do Voto).*

E não surpreende a unanimidade que vimos de referir. Com efeito, não podemos deixar de entender o regime do reporte de PF à luz dos princípios consagrados no nosso sistema de tributação em IRC.

Uma interpretação sistemática, a consideração dos princípios que regem a tributação do rendimento sobre as empresas, em especial o princípio da tributação pelo lucro real<sup>32</sup> e, bem assim, o princípio da capacidade contributiva, na sua manifestação de tributação do rendimento real, indicam no sentido do reporte dos PF por ordem de precedência.

No mesmo sentido, da dedução dos PF o mais rapidamente possível após a respectiva verificação, apontam os objectivos de aproximar a tributação tanto quanto possível da realidade económica e contabilística das empresas.

---

<sup>31</sup> (essencialmente por razões que se prendem com a competência do STA, conhecimento de matéria de facto e pendência de causa prejudicial)

Neste contexto, não obstante se ter recorrido à ficção da periodização dos exercícios, por questões de ordem prática e de receita fiscal, sendo a vida empresarial contínua, essa divisão em períodos, a fim de em cada um deles se apurar um resultado, tem que ser aproximada da realidade. Como se lê no Preâmbulo do CIRC, ponto 7., “(...) *A periodização do lucro é origem de outros complexos problemas, estando o principal relacionado com o facto de cada exercício ser independente dos restantes para efeitos de tributação. Essa independência é, no entanto, atenuada mediante certas regras de determinação da matéria colectável, especialmente através do reporte de prejuízos.*”

O princípio de solidariedade entre exercícios atenua, pois, a ficcionada independência entre eles, permitindo-se assim uma maior aproximação à tributação pelo lucro real e da capacidade contributiva. Sendo os PF a consequência de, em determinado exercício, os custos terem superado os proveitos, há que permitir a sua comunicação entre exercícios para que o imposto respeite a efectiva capacidade contributiva dos contribuintes, se traduza numa tributação sobre o rendimento real efectivo. Sendo que – e no quadro de uma tributação do rendimento acrescido<sup>33</sup> – a capacidade contributiva deverá ser aferida num momento determinado. O momento em que o rendimento é líquido.

Donde, quanto maior a aproximação temporal entre o reporte e o momento em que os prejuízos haviam sido gerados, maior será, tendencialmente, a aproximação à capacidade contributiva do SP.

*Cfr. Acórdão do STA de 12/17/2014, proc.º 0612/14: “(...) Para o efeito, nos termos legais, há que apurar os proveitos e os custos, recte, “a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação”, pois que aquele não é senão uma resultante destes.*

*Como o são igualmente os prejuízos.*

*Efectivamente, da consideração dos proveitos e dos custos resultam os lucros ou os prejuízos (não se considerando aqui a hipótese neutra do resultado zero). E isto, tanto no*

<sup>32</sup> V. art.º 104.º, n.º 2 da CRP.

<sup>33</sup> Cfr. art.º 3.º, n.º 2 do CIRC.



*respectivo exercício como, no que se reporta aos prejuízos, quanto aos referidos no art.º 46.º. Assim, para se obter o lucro têm os proveitos que ser superiores aos custos. Todavia, os prejuízos referidos no artº 46º não são senão custos de exercícios anteriores, à mingua de proveitos correspondentes.*

*Havendo, pois, que considerá-los em paridade com os custos do exercício.*

*E haveremos então de diminuir ao lucro tributável do exercício, os prejuízos previstos no artº 46º - seja, efectivar o chamado reporte de prejuízos - artº 15º n.º 1 al. a) - pois que, como se disse, estão no mesmo plano dos custos do exercício.(...)”*

*“(...) Portanto, a identidade dos custos relativamente a todos os exercícios é que permitem a existência do reporte de prejuízos, alcançando-se por essa via uma maior equidade do imposto suportado pelas empresas, mas que apenas se conseguirá se tais prejuízos forem deduzidos imediata e obrigatoriamente no primeiro exercício em que sobrevenham lucros. E tanto já era este o entendimento na vigência do CCI, não poderia ser outro, que, o Director-Geral das Contribuições e Impostos, a propósito da dedução de prejuízos e benefícios fiscais, comunicou uma Ordem de Serviço, por referência aos artigos 43º, 44º e 45º do CCI, por via do Ofício-circular C-3/82, de 30/03/1982, no sentido de que a dedução os prejuízos e dos benefícios fiscais deveriam obedecer à ordem indicada no Quadro 25 da declaração m/2, de modo que os prejuízos sejam deduzidos no exercício imediato àquele a que respeitam, só transitando para os seguintes, por falta ou insuficiência de matéria colectável, a parte desses prejuízos que não possa ser deduzida no exercício anterior. (...)”*

Aqui chegados, diga-se por fim que, como expõe a Requerida, também o seu entendimento havia sido exteriorizado desde cedo no sentido da aplicação da regra FIFO ao reporte de PF. À semelhança do exteriorizado no Ofício-circular indicado no último Acórdão que vimos de referir, e como a Requerida menciona, também o Ofício-Circular 000009/97, SAIR e, bem assim, a Informação Vinculativa no processo 962/2008, eram claros sempre no mesmo sentido da dedução dos PF “por ordem cronológica de antiguidade e respeitando o limite temporal definido legalmente” (*cfr.* esta última Informação).

Vem a Requerente defender que a tais Ofícios e Informações não pode reconhecer-se senão eficácia vinculativa interna.

Vejamos.

Nos termos do disposto no art.º 68.º-A, n.º 1, da LGT “*A administração tributária está vinculada às orientações genéricas de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.*”

Quanto a informações vinculativas, por seu turno, dispõe o art.º 68.º, n.º 14, do mesmo Diploma Legal que “*A administração tributária, em relação ao objecto do pedido, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial*”, e o seu art.º 68.º-A, n.º 3 que: “*A administração tributária deve proceder à conversão das informações vinculativas ou de outro tipo de entendimento prestado aos contribuintes em circulares administrativas, quando tenha sido colocada questão de direito relevante e esta tenha sido apreciada no mesmo sentido em três pedidos de informação ou seja previsível que o venha a ser.*”

No CPPT dispõe o art.º 55.º, n.º 2 que “*Somente as orientações genéricas emitidas pelas entidades referidas no número anterior vinculam a administração tributária.*”

Pois bem. Estamos a referir-nos a orientações genéricas emanadas da AT (qualquer que seja a sua forma) que se enquadram no âmbito do princípio/dever de colaboração que sobre si não poderia deixar de recair<sup>34</sup>, e que, entre o mais, revelam publicamente a sua interpretação das normas tributárias.

Como é bom de ver, perante a complexidade da legislação tributária, é razoável, e desejável, seja para os respectivos funcionários, seja para os particulares, e afinal para contribuir para a uniformização de procedimentos e aplicação uniforme da lei tributária, que a AT revele a interpretação que faz do texto da lei. O que deverá fazer obedecendo aos

---

<sup>34</sup> V. art.º 59.º da LGT.

princípios da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos e segundo as regras aplicáveis de interpretação da lei.

Não constituindo fonte de direito, não sendo pois vinculativas senão internamente, há que reconhecer, ainda assim, que produzem efeitos não despiciendos também externamente. Na verdade, ficando a AT autovinculada pelas mesmas, passa a ser do conhecimento dos contribuintes o entendimento, a interpretação que a AT está obrigada a seguir das normas em causa. A AT fica, por esta via, vinculada perante os contribuintes.

Não pode assim deixar de ter-se como relevante para a decisão no nosso caso, também e para além de tudo o mais que fica exposto, a existência, desde sempre conforme, de orientações interpretativas da Requerida que esclareciam os contribuintes o seu entendimento em matéria de reporte de PF.

Por fim, refira-se ainda, por um lado, que não deixa de ser significativo, por coerente sempre com o mesmo entendimento, o facto de a Lei n.º 2/2014, que introduz a reforma do IRC e que altera vários números do art.º 52.º, não conter, nas suas disposições transitórias (v. art.º 12.º da Lei n.º 2/2014) referência ao n.º 15. Por contraposição às alterações nos n.ºs 1, 2 e 4, em que se a produção de efeitos é delimitada para os PF apurados a 1 ou após 1 de Janeiro de 2014.

E, por outro, que igualmente não deixa de ser coerente com tudo o que antecede que a Declaração Modelo 22 não contivesse espaço destinado a indicar o ano origem dos PF que o SP deduz. Tal não pode entender-se senão como sendo coerente com a obrigação que recaía sobre os SP de seguirem a ordem de precedência no reporte.

Em preparação da decisão, referimos que a regra FIFO sempre se aplicou em matéria de reporte de PF desde que o regime foi criado no CCI e depois com a sua transposição no CIRC, como assim se mantinha à data dos factos nos autos. Não podia a Requerente, então, escolher como lhe fosse mais conveniente a ordem de dedução dos PF. Estava obrigada a deduzir em primeiro lugar os PF apurados há mais tempo, *i.e.* os PF de 2009. E só depois os de 2010.

Com a consequência, *cf. supra*, de em 2015 estarem ainda por deduzir na totalidade os PF de 2010 mas não serem já dedutíveis senão os PF de 2009. Sendo o montante remanescente destes últimos então de € 6.833,82. E sendo, assim, a correcção efectuada pela Requerida, na base do acto de Liquidação colocado em crise pela Requerente, conforme à lei. O mesmo sucedendo com o acto de Liquidação.

### **5. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

Decorre do que antecede que não se verifica nenhum dos vícios imputados pela Requerente à Liquidação que colocou em crise. Não há que anular a Liquidação, pelo que não houve pagamento indevido.

Assim, não se encontram reunidos os pressupostos de procedência seja do pedido de reembolso de quantias indevidamente pagas, seja do pedido de juros indemnizatórios (*cf. art.º 43.º, n.º 1 da LGT*), que improcedem.

### **6. Decisão**

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o PPA, e assim:

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação da Liquidação adicional e da Demonstração de liquidação de juros melhor identificadas nos autos e referentes ao exercício de 2015;
- b) Julgar improcedentes os pedidos de devolução das quantias pagas e juros indemnizatórios;
- c) Absolver a Requerida dos pedidos.

### **6. Valor do processo**

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **9.740,77**.

## **7. Custas**

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em **€ 918,00**, a cargo da Requerente.

Lisboa, 21 de Dezembro de 2018

O Árbitro

(Sofia Ricardo Borges)