

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 637/2023-T

**Tema:** IRC – N.º 2 do art.º 46.º do CIRC e Circular 6/2011 da DSIRC; Mais ou menos-valias resultantes da alienação de viaturas ligeiras de passageiros (não eléctricas) cujo valor de aquisição excede o montante de 25.000,00 €; Quotas perdidas de depreciação e amortização; O valor da depreciação mínima acumulada é o que for obtido sobre o valor de aquisição do bem.

## DECISÃO ARBITRAL

### SUMÁRIO:

I - A determinação quantitativa das mais ou menos-valias decorre do n.º 2 do artigo 46.º do CIRC que expressamente refere que o valor correspondente é o que resulta da diferença entre o valor de realização, líquido de encargos que lhe sejam inerentes, e o valor da aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, mas sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do art.º 31.º-A do CIRC;

II - Na determinação do valor das mais-valias e das menos-valias e no período de tributação em que ocorrer a alienação do activo fixo tangível, haverá sempre lugar à consideração das amortizações e depreciações correspondentes, *i.e.*, pelo menos das correspondentes às quotas mínimas de amortização permitidas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de Setembro, ou seja, relevam, para aquele efeito, efectivamente, as quotas perdidas de depreciação e amortização e não as quotas efectivamente praticadas se inferiores àquelas ou até na ausência total de amortizações e depreciações praticadas.

III - O valor da depreciação mínima acumulada a utilizar no cálculo das mais ou menos-valias fiscais deve ser o que for obtido sobre o valor de aquisição do bem e já não sobre o valor-limite previsto na Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho;

IV - O procedimento vertido na Circular n.º 6/2011, que determinou a correcção da menos-valia fiscal realizada pela Requerente, permite expurgar da determinação do lucro tributável a parcela da menos-valia calculada pelo sujeito passivo que o legislador expressamente determinou que não era passível de ser deduzida em conformidade com o disposto na alínea l) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC;

V – A actuação da Autoridade Tributária foi realizada em conformidade com a lei vigente, ainda que ao abrigo do disposto no ponto 32.2 da Circular n.º 6/2011 da DSIRC, porquanto ancorada no que dispõe a alínea l) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

## **I. RELATÓRIO:**

1. **A..., LDA., NIPC...**, com sede no...– Rua ..., ..., ...-... PALMELA, apresentou, em 8.9.2023, pelas 17:04 horas, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o regime previsto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) e considerando a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à sua jurisdição por força do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 31.10.2023, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 20.11.2023 para apreciar e decidir o objecto do processo.

6. Em 8.1.2024, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação, refutando os vícios imputados pelos Requerentes à liquidação de IRC, de 2020, n.º 2023..., no montante de 24.144,51€, de Juros de Mora n.º 2023..., no montante de 26,27€ e Juros Compensatórios n.º 2023..., no montante de 1.070,37€, estorno da Liquidação n.º 2021... de 8.885,72€, no montante total a pagar de 16.355,43€ e ora colocada em crise.
7. Em 31.1.2024, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: *“Despacho Arbitral – Considerando que: - Face aos articulados apresentados pelas partes afigura-se que as questões a apreciar e decidir se reconduzirão, fundamentalmente, a questões de direito, sendo que ambas as partes, nos respectivos articulados, deixaram bem expressas as suas posições; - Não foram suscitadas pela Requerida excepções, pelo que, não há excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de se conhecer do pedido. - Não foi apresentado pedido de produção de prova testemunhal, nem requerida a produção de qualquer prova adicional; - Não descortina o tribunal, na presente lide, a existência de factualidade relevante controvertida; - A factualidade relevante nos presentes autos está provada documentalmente; DECIDE-SE, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alíneas c) e e), 19.º, n.º 1 e 29.º, n.º 2 do RJAT), e do princípio da proibição de actos inúteis (art.º 130.º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT): i) dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT; ii) facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas simultâneas, podendo a Requerente e Requerida fazê-lo no prazo de dez dias, contados da notificação do presente despacho, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 120.º do CPPT, aplicável ex vi do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT. A decisão final será proferida e notificada às partes até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, devendo a Requerente, até à data da prolação da decisão arbitral, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos*

*Processos de Arbitragem Tributária e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD. NOTIFIQUE-SE.”*

8. Em 23.1.2024, a Requerida apresentou o Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro, doravante PA.
9. Em 16.2.2024, a Requerida apresentou alegações finais onde diz: *“1. Não se constatam quaisquer elementos passíveis de alterar o entendimento da Requerida já expandido em sede de Resposta. 2. Pelo que, sob pena de a Requerida incorrer, nesta sede, numa mera repetição inútil, não havendo nada de novo nos autos sobre que a AT se possa pronunciar, remete-se e dá-se por integralmente reproduzido o aduzido em sede de Resposta e aí peticionado.”* Em 21.2.2024, renova a apresentação de alegações finais com o mesmo teor das anteriores a acima transcritas.
10. Também em 16.2.2024, a Requerente apresentou alegações finais, onde, no essencial, reprimina a posição que havia defendido no PPA.
11. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste: *i)* Na declaração de ilegalidade da liquidação de IRC, de 2020, n.º 2023..., no montante de 24.144,51€, de Juros de Mora n.º 2023..., no montante de 26,27€ e Juros Compensatórios n.º 2023..., no montante de 1. 070,37€, estorno da Liquidação n.º 2021... de 8.885,72€, no montante total a pagar de 16.355,43€, com todas as devidas e legais consequências; *ii)* Na restituição do montante de 8.040,82€ entretanto pago e das demais prestações que viessem a ser pagas pela Requerente; *iii)* Na condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, à taxa anual legalmente fixada, com fundamento em pagamento indevido da prestação tributária; *iv)* Na condenação da Autoridade Tributária no pagamento das custas processuais.
12. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

#### **I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:**

- A) No Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA), começa a Requerente por dizer que na sua contabilidade se encontra *“(...) registado na conta 6871 do SNC – Alienações – o valor de 69.043,80€, correspondente à menos-valia [Contabilística] decorrente da*

*alienação de ativos fixos tangíveis (...)*”. Tal saldo respeita à alienação de uma viatura de passageiros que não está afectada à exploração de serviço público de transportes, nem se destina a ser alugada no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

- B)** Prossegue dizendo que relativamente ao apuramento da menos-valia os Serviços de Inspeção Tributária da AT adoptaram o critério previsto na Circular n.º 6/2011 da DSIRC que propugna a errónea aplicação do n.º 2 do artigo 46.º do Código do IRC, aduzindo ainda no sentido de que o que releva para aquele efeito são os custos aceites fiscalmente por ser o critério que dimana do CIRC.
- C)** Não deixa a requerente de transcrever o aludido n.º 2 do art.º 46º do CIRC, bem como o ponto 31 e 32.1 da Circular n.º 6/2011 da DSIRC.
- D)** Manifestando discordância com o disposto no ponto 32 da Circular n.º 6/2011 (que diz implícito na correcção *sub judicio*), afirma ter empreendido o cálculo da menos-valia aqui em causa à luz do disposto no n.º 2 do art.º 46º do CIRC, não deixando de explicitar o argumentário esgrimido no Relatório de Inspeção tendente a justificar a correcção que veio a dar origem à liquidação sindicada.
- E)** E partindo dos dados seguintes apuram a menos-valia contabilística corresponde e ainda a menos-valia fiscal: 1. Valor de realização: 5.000€; 2. Ano de aquisição: 2013; 3. Valor de aquisição: 84.621,48€; 4. Valor de depreciações contabilísticas acumuladas até à data da venda 10.577,68€; 5. Valor de depreciações acumuladas aceites fiscalmente até à data da venda que resulta do valor de depreciações aceites até ao limite fiscal de 25.000€ durante 7 anos, ou seja:  $25.000€ \times 12,5\% \times 7 = 21.875,00€$ ; 6. Coeficiente de desvalorização da moeda (Portaria n.º 220/2020, 21/09): 1,03; 7. Menos-valia fiscal:  $[5.000,00 - (84.621,48€ - 64.628,87) \times 1,03] = -59.628,87€$ . O montante de depreciações acumuladas aceites fiscalmente no valor de 64.628,87 €, é **erro de escrita**, na medida em que para se apurar uma menos-valia de -59.628,87 €, o montante a considerar seria de 21.875,00 € que é exactamente o valor indicado no ponto 5. supra).
- F)** Empreendido o cálculo, infere daí a Requerente que no Relatório de Inspeção foi incorretamente calculada a menos-valia fiscal de -1.741,58€, relativamente à viatura aqui em causa, a qual, diz, contribuiu indevidamente para o acréscimo à matéria coletável de 59.523,53€, defendendo que o cálculo das mais-valias fiscais de acordo

com o critério espelhado no Relatório de inspeção e em linha, afirma-se, com as instruções administrativas da Circular n.º 6/2011, não pode proceder por vício de violação de lei.

- G)** Fundamentando tal enfermidade, diz a Requerente que “(...) *De acordo com a interpretação administrativa, inovadora face à letra da lei, a consideração das depreciações praticadas – e não das aceites fiscalmente – só é aplicável a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação exceda os limites fiscais, o que decorre da referida Circular, numa “interpretação mais consentânea” com a ratio da lei, que deriva, afinal, numa tributação mais onerosa para o contribuinte, no momento da alienação dessas viaturas.*” E partindo da transcrita interpretação administrativa, afirma a Requerente que ela não pode proceder, porquanto: “[E]m 2010, aquando da adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e correspondente alteração ao Código do IRC produzida pelo Decreto-lei n.º 159/2009, o atual artigo 46.º do CIRC (então, em 2009, artigo 43.º) passou a prever expressamente que as depreciações relevantes para o cálculo das mais-valias **de quaisquer ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda, bem como de instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º, eram:** i) as depreciações e amortizações aceites fiscalmente, ii) as perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A, 31.º-B e ainda iii) os valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A CIRC.”
- H)** Intuindo daqui que “(...) *se a lei não distingue os tipos de ativos fixos tangíveis - é neste domínio que nos encontramos em relação às viaturas ligeiras de passageiros e mistas –, pelo que não cabe ao interprete criar o que o legislador não distinguiu.*”
- I)** Defendendo que “(...) *todas as deduções ao valor contabilístico dos ativos – amortizações, depreciações, imparidades e outros ajustamentos com relevância fiscal – que tiverem relevância fiscal, devem ser deduzidas ao valor de aquisição para efeitos do apuramento da mais-valia fiscal.*” E ainda que: “[N]ão criou o legislador qualquer

*regra fiscal para as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação exceda os limites fiscais.(...).” “[D]onde apenas se pode concluir que, ao não ter o legislador criado uma regra especial para essa classe de ativos (fixos tangíveis), e, dentro dessa classe de ativos para certos bens em particular, vale a regra geral, e não qualquer outra criada pelo intérprete ou aplicador, sendo essa regra geral a enunciada no n.º 2 do art.º 46.º do CIRC - todas as deduções ao valor contabilísticos dos ativos – amortizações, depreciações, imparidades e outros ajustamentos com relevância fiscal – que tiverem relevância fiscal, devem ser deduzidas ao valor de aquisição para efeitos do apuramento da mais-valia fiscal.” Prossegue ainda a Requerente aduzindo: “[A]demais, o SIT ao justificar a consideração de depreciações praticadas – ao invés das fiscalmente aceites, como determina a lei – é contrária ao “imperativo constitucional de tributação do rendimento real”, e ignora que a reformulação do Código do IRC, em 2010, consagrou, precisamente, o desiderato de introduzir no Código do IRC um reforço do modelo de dependência parcial contabilidade-fiscalidade, no sentido de as diferenças entre o resultado contabilístico e fiscal serem, cada vez mais, justificadas à luz dos princípios próprios que perseguem.”*

- J)** De seguida transcreve-se o n.º 2 do art.º 43.º do CIRC, antes da reformulação ao CIRC, operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, e também a actual redacção do n.º 2 do art.º 46º do CIRC. E cotejando as duas redacções afirma a Requerente que “[O] que o legislador de 2009 quis foi fixar legalmente uma solução claramente distinta da que vigorou até 2008, criando ex novo uma norma clara e inteligível que dissipasse qualquer dúvida acerca da base fiscal (conceito de matriz contabilística, que se traduz na quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando ela recupere a quantia escriturada do ativo) a utilizar para efeitos do cálculo de mais e menos-valias fiscais de todos os ativos e instrumentos financeiros expressamente elencados no art.º 46.º CIRC.” Prossequindo diz: “[S]e com esta alteração passou a considerar o tratamento fiscal dos limites fiscais das depreciações e amortizações como uma mera diferença temporária, à semelhança das perdas por imparidade e dos valores reconhecidos como gasto fiscal

---

*nos termos do artigo 45.º-A CIRC, permitindo a recuperação, na venda, do montante das depreciações praticadas que, por força da limitação do valor depreciable estabelecido por lei (cfr. al. e) do n.º 1 do art.º 34.º CIRC), não foram fiscalmente aceites no período em que o bem esteve a ser depreciado (é um resultado que não causa relutância ao sistema tributário e que vigora há cerca de 13 anos: desde 2010), sem que tenha sido introduzida qualquer mudança.”*

- K)** E partindo dali a Requerente conclui como segue: “[O] que vale por dizer que se antecipa a tributação aquando do reconhecimento das depreciações, amortizações, imparidades e outros valores sem relevância fiscal, tributação essa que é recuperada aquando da alienação do bem.”
- L)** Não deixando de questionar sobre o porquê de se permitir que o valor da redução da quantia bruta escriturada de um ativo seja recuperado por venda, na totalidade, quando o mesmo foi sujeito a limites no período em que o bem esteve a ser depreciado, seja por depreciações, amortizações, perdas por imparidade e valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A CIRC? Respondendo logo de seguida nos seguintes termos: “[P]orque, precisamente, o conjunto normativo contabilístico decorrente do SNC impõe que o valor de um ativo seja recuperado pelo uso ou pela alienação. Este é, aliás, um dos princípios basilares da Estrutura Concetual do SNC.”
- M)** Não se detendo, prossegue nos seguintes termos: “[N]ão aceitar que o sistema fiscal permita que o valor de um ativo seja recuperado pelo uso ou pela alienação é atentatório dos mais elementares princípios contabilísticos e fiscais e do princípio constitucional da tributação pelo lucro real, que a Autoridade Tributária invoca como imperativo. (...). “[P]elo que, para a Autoridade Tributária, o princípio constitucional da tributação pelo lucro real não será compatível com um sistema de diferenças temporárias, só sendo compatível quando não assegure a recuperação dos valores não aceites fiscalmente, mesmo que os normativos contabilísticos e fiscais o imponham, convertendo, por sua iniciativa, uma diferença temporária em permanente, ao não permitir a recuperação do seu efeito fiscal.”
- N)** Extraindo a Requerente, finalmente, a seguinte asserção: “[D]onde, ao persistir na tese sufragada na apreciação que foi feita em sede de ação de Inspeção, a Autoridade

*Tributária insiste na adoção de fundamentação que não merece acolhimento, por ser contrária ao próprio sentido com que a tributação se deve orientar, que deve ser o de tributar o lucro real o que não sucederá no caso da venda de viaturas com valor de aquisição acima dos limites fiscais.”*

- O)** Pugnando pela anulação do acto impugnado com as consequências legais daí advenientes.
- P)** Peticiona a Requerente: **i)** A anulação da liquidação adicional do IRC, Juros Compensatórios e de Mora, de 2020, com a eliminação da correção ao lucro tributável, em resultado da ação de Inspeção em crise, no montante de 73 046,36€, com todas as devidas e legais consequências; **ii)** A restituição do montante de 8.040,82€ entretanto pago e das demais prestações que venham a ser pagas pela Requerente; **iii)** A condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, à taxa anual legalmente fixada, com fundamento em pagamento indevido da prestação tributária; **iv)** A condenação da Autoridade Tributária no pagamento das custas processuais.

**13.** A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

**I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:**

- A)** Na Resposta, a Requerida começa por dizer que o apuramento de uma menos-valia determina “(...) *uma perda dedutível nos termos previstos na alínea l) do n.º 2 do artigo 23º do Código do IRC, com a limitação resultante da alínea l) do n.º 1 do artigo 23º-A do Código do IRC, norma que claramente prevê, com aplicação direta ao caso, QUE NÃO SÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS DA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL, AS MENOS-VALIAS REALIZADAS RELATIVAS VIATURAS LIGEIRAS DE PASSAGEIROS, EXCETO NA PARTE EM QUE CORRESPONDAM AO VALOR FISCALMENTE DEPRECIÁVEL NOS TERMOS DA ALÍNEA E) DO N.º 1 DO ARTIGO 34.º AINDA NÃO ACEITE COMO GASTO, e cuja exemplificação do cálculo referido naquela norma legal se encontra divulgada na Circular n.º 6/2011, de 5 de maio.*”

- B)** Não deixando a Requerida, desde logo, de destacar o seguinte : "*(...) não se alcançar qual o objetivo da Requerente em trazer à colação a referida interpretação administrativa na parte referente à consideração de depreciações praticadas, porquanto tal entendimento não foi aplicado ao caso em apreço, como bem sabe a Requerente.*"
- C)** Prossegue a Requerida, aduzindo: "*[Q]uanto à determinação quantitativa destas mais-valias ou menos-valias realizadas, como decorre do n.º 2 do art.º 46.º do CIRC, as mais e menos valias são dadas pela DIFERENÇA ENTRE O VALOR DE REALIZAÇÃO, LÍQUIDO DOS ENCARGOS QUE LHE SEJAM INERENTES E O VALOR DE AQUISIÇÃO, DEDUZIDO DAS DEPRECIACÕES E AMORTIZAÇÕES ACEITES FISCALMENTE, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A, 31.º-B e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A, SEM PREJUÍZO DO DISPOSTO NA PARTE FINAL DO N.º 3 DO ARTIGO 31.º-A E ATENDENDO AINDA AO COEFICIENTE DE DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA PREVISTO NO ART.º 47.º.*"
- D)** Trazendo à discussão que os Serviços de Inspeção apuraram que a Requerente havia deduzido uma menos-valia fiscal no valor de €71.265,11 relativa à alienação, em 2020, pelo montante de €5.000,00 da viatura ligeira de passageiros, com a matrícula ..., adquirida em 2013, por €84.621,48 e ainda que a Requerente apenas registou na sua contabilidade depreciações acumuladas no valor de € 10.577,68, aduz-se a dado passo na Resposta no sentido de que "*[F]iscalmente, RESULTA CLARAMENTE DO DISPOSTO NO N.º 3 DO ART.º 31.º-A DO CÓDIGO DO IRC e n.º 1 do artigo 18.º do citado Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 4 de fevereiro, que, sempre que um sujeito passivo pratique quotas abaixo das mínimas nos termos definidos no n.º 4 do art.º 31.º A do CIRC e n.º 2 do referido art.º 18.º do DR 25/2009, ou seja, aplicando taxas abaixo das correspondentes a metade das fixadas no art.º 5 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 4 de fevereiro, como parece ter ocorrido no caso em apreço, porquanto as depreciações acumuladas relevadas contabilisticamente ascendem a apenas €10.577,68, ESTAS NÃO PODEM SER DEDUZIDAS PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DE OUTROS PERÍODOS DE*

---

*TRIBUTAÇÃO SUBSEQUENTES, isto é, SÃO CONSIDERADAS «PERDIDAS» PARA EFEITOS FISCAIS.»*

- E)** Nessa conformidade, “(...) a ser corretamente calculada, nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 4 de fevereiro, a depreciação mínima acumulada, da viatura ligeira de passageiros, reportada a 7 anos de uso, ascenderia a €74.043,80 = €84,621,48 X 12,5% (metade da taxa genérica código 2375 da tabela II anexa ao DR 25/2009) X 7anos (2013 a 2019).”
- F)** Aduzindo ainda, em aditamento, como segue : “Deste modo, *AS QUOTAS PERDIDAS REFERENTES À DEPRECIÇÃO DA VIATURA ASCENDEM A €63.466,12 (€74.043,80 — €10.577,68), e estas, face ao previsto no n.º 2 do art.º 46.º do CIRC quando expressamente refere «SEM PREJUÍZO DO DISPOSTO NA PARTE FINAL DO N.º 3 DO ARTIGO 31.º-A», n.º 3 do art.º 31.º A do Código do IRC e n.º 1 do artigo 18.º do citado Decreto Regulamentar, NÃO PODEM VIR A SER DEDUZIDAS PARA EFEITOS DE APURAMENTO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL DE OUTROS PERÍODOS DE TRIBUTAÇÃO (PT) SEGUINTE.*”
- G)** Retirando do exposto a seguinte asserção: “Da conjugação das citadas regras, concluímos que, *CONTRARIAMENTE* ao defendido pela requerente que incluiu nos seus cálculos da menos valia fiscal requerida o montante de €21.875,00 a título de depreciações acumuladas aceites fiscalmente, *AS QUOTAS PERDIDAS NÃO PODEM RELEVAR POR DEDUÇÃO AO LUCRO TRIBUTÁVEL E CONSEQUENTEMENTE NÃO PODEM AFETAR NEGATIVAMENTE A DETERMINAÇÃO DOS RESULTADOS FISCAIS DE UM DETERMINADO PERÍODO TRIBUTÁRIO POR NÃO INCLUSÃO NO CÁLCULO DA MAIS-VALIA APURADA NO ANO DA TRANSMISSÃO DO BEM, porque isso não permite o quadro legal aplicável.*” E prossegue a Requerida, afirmando: “Esta impossibilidade - não reconhecimento nos resultados fiscais de PT futuros do valor das “quotas perdidas” -, como é imposto pelo legislador, só se alcança se, no momento em que se procede ao cálculo das mais e menos-valias fiscais os seus valores forem tidos em consideração na parcela a deduzir ao valor de aquisição. E ainda : « Doutra forma, alcançar-se-ia por outra via aquilo que o legislador não permite, i.e., se as “quotas perdidas” não forem tidas em

*consideração no cálculo das mais e menos-valias fiscais, os valores dos gastos não aceites fiscalmente em períodos precedentes irão afetar negativamente os resultados fiscais do período em que as mais e menos-valias são determinadas.”*

- H)** De seguida traz a Requerida à colação o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.11.2014, Processo n.º1571/13, que em parte transcreve e aqui igualmente se reproduz: “[S]e não se admitisse o valor das quotas perdidas no cálculo da menos valia fiscal enquanto reintegrações para efeitos fiscais, estava-se a agravar a menos valia fiscal e desse modo a deduzir implicitamente essas reintegrações ao lucro tributável de exercício diferente dos exercícios em que deveriam ter sido praticadas o que contraria os preceitos anteriormente referidos e viola também manifestamente o princípio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 18 do CIRC.” E dali retira a Requerida as consequências que ocorrem e decorrentes da redução dos resultados fiscais pelo não reconhecimento das “quotas perdidas” no apuramento das mais e menos-valias fiscais, quer seja por via do acréscimo de gastos subjacente ao empolamento das menos-valias fiscais quer por via do declínio dos rendimentos em consequência da redução da mais-valia fiscal.
- I)** Afirma ainda a Requerida que os serviços de Inspeção Tributária verificaram que “(...) a viatura em causa foi adquirida por €84.621,48, montante esse superior ao valor fiscalmente depreciable nos termos do disposto pela alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC conjugado com a al. b) do n.º 3 do art.º 1.º da Portaria n.º 467/2010 de 7 de julho, €25.000,00, pelo que deverá ser respeitado adicionalmente o disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC.”
- J)** Transcrevendo a alínea l) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, defende a Requerida que “(...) a parcela da menos valia dedutível como gasto fiscal é proporcional ao valor fiscalmente depreciable, o que no caso em apreço corresponde a €1.741,58 (€25.000 / €84.621 x €5.895,01). (ponto V.1. do Relatório Inspetivo), e não o valor declarado pela Requerente de €71.265,11, nem o valor agora peticionado pela Requerente de €59.523,53.”
- K)** Assim sendo, conclui a requerida no sentido de que “(...) a menos-valia fiscal a deduzir para efeitos de determinação do resultado fiscal é de €1.741,58, resultando numa

*correção ao lucro tributável declarado de €69.523,53 (71.265,11 – 1.741,58), tal como firmado no relatório inspetivo.”*

- L)** E nessa conformidade, considera a Requerida que deve manter-se a correcção aqui em discussão e consequentemente deve igualmente manter-se o acto de liquidação aqui sindicado, bem como os correspondentes juros compensatórios. Defende ainda que, consequentemente, não devem ser pagos à Requerente quaisquer juros indemnizatórios, como a mesma requer.
- M)** Inferindo-se de tal posição que para a Requerida que não assiste razão à Requerente, não merecendo, pois, qualquer censura o acto sindicado, dado que o mesmo resulta do escrupuloso cumprimento do quadro legal aplicável, pelo que, deve ser mantido na ordem jurídica.
- N)** Peticionando seja julgado improcedente o PPA por não provado e, consequentemente, devendo ser absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

## **II. THEMA DECIDENDUM:**

- 14.** O *thema decidendum* reporta-se à questão de saber se, à data dos factos, no cálculo das mais ou menos-valias fiscais teriam de se levar em consideração as quotas mínimas de amortização dos bens do activo imobilizado ainda que as empresas não tivessem praticado tais quotas, ficando as que praticou aquém das legalmente aceites; e ainda sobre se o procedimento vertido na Circular n.º 6/2011, que determinou a correcção das mais-valias declaradas pela Requerente, respeita a legalidade vigente e, por isso, permite expurgar da determinação do lucro tributável a parcela da menos-valia calculada pelo sujeito passivo que o legislador expressamente determinou que não era passível de ser deduzida em conformidade com o disposto na alínea l) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

Cumpre, então, agora, proferir decisão.

### **III. SANEAMENTO:**

- 15.** O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação de IRS ora impugnada, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
- 16.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- 17.** A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
- 18.** O processo não enferma de nulidades.
- 19.** Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

### **IV. DECISÃO:**

#### **IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:**

- 20.** Antes de entrarmos na apreciação do mérito das questões submetidas a julgamento, cumpre-nos fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:

**A)** A Requerente é uma sociedade por quotas, residente no território português, no qual exerce a título principal uma atividade industrial, comercial ou agrícola. (Cfr. ponto 1. de fls. 2 da Resposta e ponto III.1 do RIT, junto aos autos com o

Processo Administrativo a que se refere o n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro, doravante PA.);

- B)** Foi constituída em 17.8.1994 e tem por objeto social a “*Comercialização e montagem de isolamentos térmicos e acústicos destinados à construção civil e indústria, montagem e equipamentos para energias renováveis e comercialização dos mesmos*”. (Cfr. ponto 2. de fls. 2 da Resposta e ponto III.1 do RIT, fls. 6/51 do PA);
- C)** Encontra-se inscrita para o exercício da seguinte atividade de comércio por grosso de materiais de construção e equipamento sanitário (CAE 46732). (Cfr. ponto 3. de fls. 2 da Resposta);
- D)** Em sede de IRC, encontra-se enquadrada no regime geral de tributação. Em sede de IVA encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade mensal, desde 01.01.2000. (Cfr. ponto 4. de fls. 2 da Resposta e ponto III.1 do RIT, fls. 6/51 do PA);
- E)** Com referência ao período de tributação relativo ao exercício de 2020, submeteu, em 06.07.2021, a Declaração Modelo 22, identificada com o n.º..., a qual originou a liquidação n.º 2021.... (Cfr. art.º 4.º do PPA e Doc. n.º 3 ali junto e ponto 5. de fls. 2 da Resposta);
- F)** No Quadro 07 da Declaração Modelo 22 a que se reporta o ponto E) do probatório, concretamente no seu Campo 736, fez acrescer o montante de 69.043,80 €, relativo a menos-valia contabilística, calculada tendo em consideração as amortizações efectivamente contabilizadas pela Requerente. (Cfr. ponto 6. de fls. 2 da Resposta e ponto V.1 do RIT, fls. 12/51 do PA);
- G)** Esta menos-valia calculada, reporta-se à alienação, em 2020, pelo valor de 5.000,00 €, titulada pela factura n.º 136, de 30.9.2020, do veículo ligeiro de passageiros, de marca Jaguar, com a matrícula ..., adquirido por 84.621,48 €, registado na contabilidade em 2013. (Cfr. ponto 7. de fls. 2 da Resposta e ponto V.1 do RIT, fls. 12/51 do PA);
- H)** Daquela alienação, em 2020, por 5.000,00 €, resultou uma menos-valia contabilística de 69.043,80 € [5.000,00 – (84.621,48 – 10.577,68)], refletida

como gasto na conta 68713 – Alienações de Ativos Fixos Tangíveis. (Cfr. Doc. n.º 2 e ponto V.1 do RIT, fls. 13/51 do PA);

- I)** Deduziu no Campo 769 do Quadro 07 da Declaração Modelo 22, o montante de 71.265,11 €, referente à menos-valia apurada relativamente àquela alienação. (Cfr. ponto 8. de fls. 3 da Resposta e ponto V.1 do RIT, fls. 12/51 do PA);
- J)** As depreciações acumuladas referentes à viatura ..., registadas na contabilidade ascendem a €10.577,68 e de acordo com o mapa de depreciações e amortizações verifica-se que o sujeito passivo utiliza o método das quotas constantes. (Cfr. ponto V.1 do RIT, fls. 13/51 do PA);
- K)** Na sequência da Ordem de Serviço n.º OI2022..., a Requerente foi sujeita a uma acção inspectiva de âmbito parcial, levada a cabo pelos Serviços Inspectivos da Direcção de Finanças de Setúbal, com vista ao apuramento da situação tributária daquela em sede de IRC e IVA. (Cfr. ponto 9. de fls. 3 da Resposta e ponto II.1 do RIT, fls. 5/51 do PA);
- L)** A Requerente foi notificada, em 22.02.2023, para exercer o direito de audição sobre o Projeto de Relatório de Inspeção onde propunham os Serviços de Inspeção uma correção em sede de IRC, no valor de 73.046,25 €, resultante da dedução indevida de uma menos valia fiscal pela alienação da viatura ligeira de passageiros com matrícula ... . (Cfr. ponto 11. de fls. 3 da Resposta e ponto V. do RIT, fls. 12/51 do PA);
- M)** Tal direito à participação foi exercido em 07.03.2023. (Cfr. ponto 11. de fls. 3 da Resposta e ponto V. do RIT, fls. 12/51 do PA);
- N)** Analisada a petição que consubstanciou o exercício do direito de audição pela Requerente, consideraram os Serviços de Inspeção da AT assistir razão à Requerente no que respeita ao facto de que, para efeitos de cálculo do resultado da venda de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, de valor superior ao fixado na Portaria n.º 467/2010 de 07/07, se de considerar o valor de aquisição e não o limite de aceitação fiscal das depreciações previsto na referida Portaria. (Cfr. ponto 12. de fls. 3 da Resposta e ponto V. e X.1 do RIT, fls. 12/51 e 16/51 do PA);

- O) No projeto de relatório inicial (a que se refere a alínea L) do probatório) não foi considerado o disposto na Circular nº 6/2011 da DSIRC, pelo que, e de modo a não se retirar ao sujeito passivo a possibilidade de se pronunciar acerca deste novo elemento, os Serviços de Inspeção Tributária elaboraram uma nova versão do Projeto de Relatório e voltaram a notificar a requerente para o exercício do direito de audição a que se refere o art.º 60.º da LGT. (Cfr. ponto X.1 do RIT, fls. 16/51do PA);
- P) No segundo projecto de relatório fundamentam-se como segue as correcções propostas em sede de IRC: *“(…) Considerando que o início de utilização da viatura ... foi em 2013 a depreciação mínima acumulada em 2019 seria de €74.043,80 (84.621,48 X 12.5% X 7), no entanto, o valor contabilizado é apenas de €10.577,68, pelo que existem quotas perdidas no valor de €63.466,12 (74.043,80 – 10.577,68), que não podem ser deduzidas aos rendimentos de outros anos. Nos termos do n.º 1 do artigo 46.º do CIRC, consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere (...). Acrescenta o n.º 2 do mesmo artigo que as mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A, 31.º-B e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 31.º-A. O valor de aquisição assim determinado é atualizado mediante aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda sempre que, à data da realização, tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa atualização deduzido para efeitos da determinação do lucro tributável (cfr. n.º 1 do artigo 47.º do CIRC). O cálculo da mais ou menos-valia fiscal é, pois, dado pela seguinte fórmula: +/- Valia Fiscal = Valor de Realização – (Valor Aquisição – Amortizações Acumuladas – Perdas Imparidade – Gastos) X Coeficiente de desvalorização. A Circular nº*

6/2011 da DSIRC, no seu ponto 32, determina que o cálculo das +/- das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição exceda o limite de €25.000,00, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º da Portaria n.º 467/2010, de 07/07 é efetuado de acordo com o disposto do supracitado n.º 2 do artigo 46.º CIRC devendo, no entanto, considerar-se na respetiva fórmula de cálculo as depreciações praticadas. Conforme referido as depreciações acumuladas referentes à viatura ..., registadas na contabilidade ascendem a €10.577,68, existindo, no entanto, quotas perdidas no valor de €63.466,12 que não podem ser deduzidas aos rendimentos de outros anos, pelo que o valor das amortizações acumuladas a deduzir ao valor de aquisição é de €74.043,80. Assim, temos que: Valor de Realização = €5.000,00. Valor de Aquisição = €84.621,48. Amortizações Acumuladas = €74.043,80. Coeficiente de desvalorização de 2013 = 1,03. Nestes termos, +/- valia fiscal = 5.000 – (84.621,48 – 74.043,80) x 1,03 = -5.895,01. Considerando que se trata de uma viatura cujo valor de aquisição de €84.621,48 excede o limite de dedução fiscal de €25.000,00, aplica-se o disposto na alínea l) do n.º1 do artigo 23.º-A do CIRC considerando-se que a parcela da mais-valia dedutível como gastos é a proporcional ao valor fiscalmente depreciável, ou seja:  $mvf \text{ dedutível} = \text{valor limite} / \text{valor de aquisição} \times mvf$ . Assim, a menos valia fiscalmente dedutível decorrente da alienação da viatura ligeira de passageiros com matrícula ... ascende a €1.741,58 (25.000 / 84.621,48 x 5.895,01). Face ao exposto, verifica-se que a menos-valia fiscal a deduzir para efeitos de determinação do resultado fiscal é de €1.741,58 não €71.265,11, que foi deduzida no Q07 da Modelo 22 entregue pelo sujeito passivo, resultando numa correção ao lucro tributável declarado de €69.523,53 (71.265,11 – 1.741,58).” Propondo ali que o resultado fiscal declarado fosse acrescido no montante de €69.523,53, para efeitos de apuramento da matéria coletável. (Cfr. ponto V.1. do RIT, fls. 13 (in fine) a 15/51 do PA);

- Q) No exercício do direito de audição relativo à nova versão do Projeto de Relatório, veio o sujeito passivo alegar que “(...) o cálculo que conduziu ao

*apuramento de uma menos valia fiscal de 5.895,01 €, valor que consta na parte final do ponto V.1 do relatório, não foram consideradas as depreciações aceites fiscalmente, cujos limites estão definidos na alínea e) do n.º 1) art.º 34º do CIRC”, pelo que o mesmo não respeita o disposto no n.º 2 do artigo 46.º do CIRC. Acrescenta ainda que o valor de € 1.741,58, respeitante à menos-valia fiscal a deduzir para efeitos de determinação do resultado fiscal, também não tem qualquer suporte legal pois o limite de € 25.000,00 é aplicável apenas às amortizações aceites fiscalmente, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, durante o período de utilização da viatura e nada tem a ver com a alienação.” (Cfr. ponto X.1 do RIT, fls. 16/51do PA);*

- R)** Em resultado da apreciação do direito de audição a que se refere o ponto precedente do probatório, diz-se no ponto X.2.1 e X.2.2 o seguinte: “X.2.1. *Valor das depreciações a considerar no cálculo da menos-valia fiscal Conforme já mencionado no ponto V.1 do presente relatório, a Circular n.º 6/2011 da DSIR, no seu ponto 32, determina que o cálculo das +/- valias das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição exceda o limite de € 25.000,00, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º da Portaria n.º 467/2010, de 07/07 é efetuado de acordo com o disposto do supracitado n.º 2 do artigo 46.º CIRC devendo, no entanto, considerar-se na respetiva formula de cálculo as depreciações praticadas. Porém, no caso em concreto existem quotas perdidas, no valor de € 63.466,12, que não podem ser deduzidas aos rendimentos de outros anos, conforme determina o n.º 1 do artigo 18.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, pelo que o valor das depreciações acumuladas, a deduzir ao valor de aquisição, é efetivamente € 74.043,80 e não o valor registado na contabilidade (€ 10.577,68). Idêntico entendimento está explanado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-11-2014 (Processo: 1571/13), quando é referido que “... Se não se admitisse o valor das quotas perdidas no cálculo da menos valia fiscal, enquanto reintegrações para efeitos fiscais, estava-se a agravar a menos valia fiscal e desse modo a deduzir implicitamente essas reintegrações ao lucro tributável de exercício diferente dos*

*exercícios em que deveriam ter sido praticadas o que contraria os preceitos anteriormente referidos e viola também manifestamente o princípio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 18 do CIRC”. X.2.2. Aplicação do rácio. Na alínea l) do n.º 1 do artigo 23-A.º do CIRC estabelece-se a não aceitação, para efeitos da determinação do lucro tributável do IRC, das “menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, exceto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto”. A Circular n.º 6/2011, divulgada pela DSIRC, vem também pronunciar-se, entre outras questões, sobre os limites à dedução das menos-valias fiscais resultantes da alienação de viaturas ligeiras de passageiros com valor de aquisição superior ao limite legal. Efetivamente, é referido na dita circular que a parcela da menos-valia fiscal passível de ser deduzida como gasto é a proporcional ao valor fiscalmente depreciável. Tal significa que se a viatura foi vendida por € 5.000,00, a parte fiscalmente aceite da viatura foi vendida não por 5.000,00, mas por € 1.477,17 (=  $5.000 \times 25.000,00 / 84.621,48$ ). Isto é, se se aplicar a mesma fórmula de cálculo da +/-valia fiscal, indicada no ponto V.1, mas tendo por base os valores correspondentes ao valor fiscalmente depreciável, com aplicação da devida proporção ao valor de realização e às depreciações acumuladas, obtém-se o mesmo valor de menos valia fiscal dedutível.  $1.477,17 - (25.000 - 21.875) \times 1,03 = - 1.741,58$ . Deste modo, face ao exposto, manter-se-ão, em sede de relatório final, as conclusões constantes do projeto de relatório enviado ao sujeito passivo.” (Cfr. ponto X.2.1 e X.2.2 do RIT, fls. 17 e 18/51 do PA);*

- S)** A ação culminou com correções no valor de 69.523,53€ e após notificação do Relatório final, foi elaborado o DCU n.º ...2023..., com data de 19.04.2023, refletindo tal correção, o qual deu origem à liquidação sindicada, com o n.º

2023..., emitida em 28-04-2023, notificada através da plataforma ViaCTT, em 18.05.2023. (Cfr. Doc. n.º 1, junto ao PPA e ponto 19. de fls. 4 da Resposta).

**T)** Em 8.9.2023, pelas 17:04 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);

**U)** O pedido foi aceite em 11.9.2023, pelas 11:47 horas (Cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

#### **IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:**

**21.** Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

#### **IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:**

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

**23.** Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).

**24.** A convicção sobre os factos assim dados como provados (acima explicitados) fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pela Requerente e Requerida.

#### **IV.D) MATÉRIA DE DIREITO (FUNDAMENTAÇÃO):**

---

**IV.D.1) DA (I)LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO QUE AQUI SE SINDICA FUNDADA EM ERRÓNEA QUANTIFICAÇÃO DA MENOS-VALIA REALIZADA, NA MEDIDA EM QUE FORAM CONSIDERADAS NO SEU CÁLCULO QUOTAS MÍNIMAS DE DEPRECIACÃO:**

25. À data da alienação da viatura que aqui está em causa, a norma em vigor que regulava o cálculo das mais e menos-valias fiscais era o n.º 2 do art.º 46º do CIRC que tinha a seguinte redacção: “[A]s mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A, 31.º-B e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 31.º-A.”
26. Da leitura daquele preceito legal conclui-se que o que releva para o cálculo das mais ou menos valias fiscais são **as amortizações fiscalmente aceites** e não as amortizações efectivamente praticadas. Daquela norma parece poder inferir-se que para efeitos de determinação do valor das mais-valias ou das menos-valias o que releva em termos de depreciações e amortizações a deduzir são as fiscalmente aceites, ou seja, eventualmente ficcionadas, na medida em que podem ser levadas ao cálculo depreciações ou amortizações que não foram efectivamente relevadas como tal na contabilidade do sujeito passivo.
27. Desde logo, porquanto, isso mesmo parece resultar do teor literal daquele normativo quando se usa uma expressão abrangente como a seguinte: “*deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente.*”, ou seja, se o que releva são as depreciações ou amortizações fiscalmente aceites, não quer isso significar que elas tenham sido efectivamente relevadas contabilisticamente, emergindo, assim, a tal ideia de que devem, para tal efeito do apuramento da expressão material das mais-valias ou das menos-valias, ser consideradas amortizações e depreciações ficcionadas e já não as efectivamente praticadas; ademais, porquanto, o n.º 2 do artigo 46 do CIRC não deixa

de remeter, a tal propósito, expressamente, *in fine*, para a parte final do n.º 3 do artigo 31.º-A do CIRC.

28. Estatui o aludido normativo como segue: “*O disposto nos números anteriores não prejudica a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou com outras condições de utilização dos elementos a que respeitam **não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro de outros períodos de tributação***<sup>(1)</sup><sup>(2)</sup>.” O n.º 1 do art.º 18º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, prevê ainda o seguinte: “[A]s quotas mínimas de depreciação ou amortização que não tiverem sido contabilizadas como gastos do período de tributação a que respeitam, não podem ser deduzidas dos rendimentos de qualquer outro período de tributação.”
29. Intuindo-se da parte destacada daquele normativo que o contribuinte fica obrigado a incluir no cálculo das mais e menos-valias fiscais quotas mínimas de amortizações e depreciações ainda que não contabilizadas. Senão vejamos,
30. O n.º 2 do art.º 46 do CIRC teve como antecedente, antes da republicação operada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, o n.º 2 do art.º 43.º do CIRC que dispunha como segue: “[A]s mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que sejam inerentes, e o valor da aquisição deduzido das reintegrações o amortizações praticadas, sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do artigo 29.º.”

<sup>1</sup> Carregado e sublinhado nosso.

<sup>2</sup> O n.º 3 do art.º 31.º-A do CIRC teve como antecedente, antes da republicação operada pela lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, a alínea a) do n.º 5 do art.º 29.º do CIRC que dispunha como segue: “[O] disposto no número anterior não prejudica: a) A variação das quotas de reintegração e amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao exercício ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros exercícios; b) ...(...)” e ainda o n.º 5 do art.º 30.º do CIRC que estatuiu: “O disposto no número anterior não prejudica a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou com outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação.”

31. Do cotejo das normas vindas de transcrever se retira que o n.º 2 do art.º 46º do CIRC visou precisamente clarificar que na determinação do valor das mais-valias e das menos-valias deveria deduzir-se **o valor das amortizações ou depreciações aceites fiscalmente** e já não das efectivamente praticadas, ainda que por via da remissão para a parte final da alínea a) do n.º 5 do artigo 29.º do CIRC<sup>(3)</sup>, a tal (e mesma) hermenêutica não fosse difícil de chegar.
32. O que é absolutamente claro hoje é que **deve deduzir-se o valor das amortizações ou depreciações aceites fiscalmente**, sendo que, também por via da remissão para a parte final do n.º 3 do art.º 31.º-A do CIRC, o contribuinte fica obrigado a incluir no cálculo das mais e menos-valias fiscais **quotas mínimas de amortizações e depreciações ainda que não contabilizadas**.
33. A aceitação na determinação do valor das mais-valias e das menos-valias das amortizações e depreciações que não foram contabilizadas pelo contribuinte em anos anteriores, **com exclusão das ficcionadas acima referidas**, corresponderia a que aquele visse relevados, no ano da alienação do Activo Fixo Tangível, custos que deveriam ter sido inscritos naqueles exercícios e não foram, **em manifesta violação do que a tal propósito preceitua o n.º 3 do artigo 31.º-A do CIRC**.
34. A desconsideração do valor das quotas perdidas na determinação do valor das mais-valias e das menos-valias, enquanto amortizações e depreciações fiscalmente aceites, donde, **ficcionadas e estritamente relevantes para efeitos fiscais**, pode levar (como no caso dos autos) a um injustificado agravamento da menos-valia fiscal e, desse modo, à implícita dedução de amortizações e depreciações (associadas a quotas perdidas) ao lucro tributável de exercício diferente dos exercícios em que deveriam ter sido praticadas, o que contraria o n.º 3 do artigo 31.º-A do CIRC e afronta igualmente o princípio do acréscimo ou da especialização dos exercícios, consagrado no art.º 18.º do CIRC. Neste sentido se pronunciou o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.11.2014, tirado no processo n.º 01571/13 e que pode ser lido *in* <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0001572ec61e88ae>

<sup>3</sup> E, na versão subsequente e anterior à da republicação operada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, para o n.º 5 do art.º 30º do CIRC.

[80257d95003d2196?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](#) (igualmente identificado na Resposta e no Relatório de Inspeção e onde o Tribunal se respalda para dar relevância às quotas mínimas de depreciação) e cujo sumário refere: *“I – O artigo 43.º n.º 1 do CIRC qualifica de proveitos as mais-valias decorrentes da alienação onerosa do activo immobilizado e de menos-valias as perdas sofridas decorrentes dessa transmissão onerosa. II – A determinação quantitativa de cada uma destas categorias decorria do n.º 2 do artigo 43.º do CIRC que expressamente refere que o valor é o decorrente da diferença entre o valor de realização, líquido de encargos que lhe sejam inerentes e o valor da aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações mas sem prejuízo do disposto no n.º 5 al. a) do artigo 29.º do CIRC. III – No calculo das menos valias relativas à alienação onerosa do veiculo automóvel de marca Mercedes Benz o valor das amortizações não contabilizadas nos exercícios de 2001, 2002 e 2003 deve ser considerado como valor de amortização correspondente à taxa mínima de 12,5% prevista no Decreto Regulamentar 2/90 nos exercícios seguintes; IV – Se não se admitisse o valor das quotas perdidas no cálculo da menos valia fiscal, enquanto reintegrações para efeitos fiscais, estava-se a agravar a menos valia fiscal e desse modo a deduzir implicitamente essas reintegrações ao lucro tributável de exercício diferente dos exercícios em que deveriam ter sido praticadas o que contraria os preceitos anteriormente referidos e viola também manifestamente o principio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 18.º do CIRC.”*

35. Assim, sendo praticadas taxas inferiores às mínimas no cálculo das mais ou menos-valias fiscais, no momento da alienação do activo fixo tangível, as amortizações acumuladas a considerar não eram as resultantes das amortizações praticadas, mas sim as resultantes da aplicação de **quotas mínimas de amortização e depreciação** permitidas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro; caso contrário, o valor que houvesse sido “perdido” como custo, por serem praticadas amortizações inferiores às mínimas permitidas por lei<sup>4</sup>, seria recuperado no momento da alienação do bem.

<sup>4</sup> A alínea b) do n.º 2 do art.º 3º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, considera o período máximo de vida útil de um elemento do activo immobilizado, hoje, de um activo fixo tangível, é o que se deduz de

36. Nessa conformidade, entende o Tribunal Arbitral Singular que na determinação do valor das mais-valias e das menos-valias, as quotas perdidas imputáveis a exercícios anteriores (que já não podem ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável em exercícios subsequentes), nesse cálculo (na determinação do valor das mais-valias e das menos-valias) e no período de tributação em que ocorrer a alienação do activo fixo tangível (que, *in casu*, é uma viatura), haverá sempre lugar à consideração das depreciações e amortizações correspondentes, *i.e.*, pelo menos as correspondentes às quotas mínimas de amortização permitidas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de Setembro, ou seja, relevam, para aquele efeito, efectivamente, as **quotas perdidas de amortização e depreciação** e não as quotas efectivamente praticadas se inferiores àquelas ou até na ausência total de amortizações e depreciações praticadas.

#### **IV.D.2) DO CÁLCULO DA DEPRECIÇÃO MÍNIMA ACUMULADA: A INCIDIR SOBRE O VALOR QUE RESULTA DO VALOR DE AQUISIÇÃO DA VIATURA OU SOBRE O VALOR LIMITE PREVISTO NA PORTARIA N.º 467/2010, DE 7 DE JULHO:**

37. Resolvida a questão das quotas perdidas de amortização e depreciação *versus* quotas efectivamente praticadas se inferiores àquelas e atendendo a que estamos perante a alienação de viatura ligeira de passageiros (não eléctrica) que está associada à determinação de uma mais ou menos-valia, coloca-se a questão de saber **sobre que valor é que é calculada a depreciação mínima acumulada**, sabendo-se que a alínea e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC, impõe a não aceitação como gasto das depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao custo de aquisição (ou ao valor revalorizado) que exceda os montantes previstos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho (entretanto alterada pela Lei n.º 82-D/2014, de 29 de Dezembro), ou seja, para as viaturas adquiridas nos períodos de tributação que se

---

uma taxa igual a metade das que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes. Assim, as quotas mínimas que podem ser praticadas na amortização e reintegração de activos fixos tangíveis, representam metade das taxas constantes das tabelas I e II daquele diploma.

- iniciem em 1.1.2012 ou após essa data, o montante de 25.000,00 €, já que, *in casu*, não estamos perante veículo movido exclusivamente a energia eléctrica.
38. A questão é saber se a **depreciação mínima acumulada** a considerar no momento da alienação da viatura e no cálculo das mais ou menos-valias, é a que resulta do **valor de aquisição da viatura** ou o valor-limite previsto na Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, *i.e.*, 25.000,00 €.
39. De notar que a AT considerou no cálculo que empreendeu, a fls. 14 do Relatório de Inspeção, o valor das quotas perdidas de amortização de 63.466,12 €, acrescido do valor das depreciações acumuladas registadas na contabilidade e que ascendiam a 10.577,68 €, num total de 74.043,80 €. Intuindo-se daqui que para a AT o valor da depreciação mínima acumulada a considerar no cálculo das mais ou menos-valias seria o que resultava do somatório acima referido (quotas perdidas + amortizações acumuladas contabilizadas), ou seja, **o valor das depreciações aceites fiscalmente** (em conformidade com o estatuído no n.º 2 do art.º 46º do CIRC) por aplicação ao valor de aquisição da taxa mínima de depreciação de 12,5% aos 7 anos de permanência daquele activo fixo tangível na esfera patrimonial da Requerente. Já a Requerente, no cálculo que deixou no artigo 15.º do PPA, considera que o valor das depreciações acumuladas aceites fiscalmente não é aquele que a AT determinou, mas, antes, o valor das depreciações aceites até ao limite fiscal de 25.000,00 €, durante 7 anos, ou seja,  $25.000,00 \text{ €} \times 12,5\% \times 7 = 21.875,00 \text{ €}$ . Sendo que o valor da menos-valia fiscal que apurou é determinado por diferença entre o valor de aquisição da viatura e o valor de 21.875,00 (importa focar que, em manifesto *lapsus scribendi*, a Requerente, no ponto 7. do art.º 15º do PPA, refere como montante de depreciações acumuladas aceites fiscalmente o valor de 64.628,87 €, quando certamente queria indicar o montante de 21.875,00 €), corrigida, tal diferença, pela aplicação do coeficiente de correcção monetária de 1,03, resultando daí uma menos valia fiscal de -59.628,87 €.
40. O Tribunal Arbitral Singular entende que **o valor da depreciação mínima acumulada** a utilizar no cálculo das mais ou menos-valias fiscais deve ser **o que for obtido sobre o valor de aquisição do bem** e já não sobre o valor-limite previsto na Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, *i.e.*, 25.000,00 €.

41. Retirando-se daqui que o cálculo empreendido pela Requerente está manifestamente errado.
42. É que, se as amortizações fossem calculadas sobre o referido valor-limite, como pretendia a Requerente em face do cálculo acima explicitado no art.º 15º do PPA, haveria uma tributação antecipada de imposto materializada na desconsideração do custo associado às depreciações correspondentes ao valor excedente ao valor-limite **que iria ser anulada aquando da alienação do bem.**
43. Não colhe, sequer, o argumentário esgrimido pela Requerente de que a *ratio* do normativo aqui em questão é a da antecipação da tributação aquando do reconhecimento das depreciações que deve ser recuperada no momento da alienação do bem em causa, impondo-o, o conjunto normativo contabilístico decorrente do SNC, ao determinar que o valor de um ativo seja recuperado pelo uso ou pela alienação. E não colhe, dizíamos, porquanto, o modelo vigente é o da dependência parcial do IRC face à contabilidade, donde, independentemente da construção expendida pela Requerente em redor do ordenamento jurídico-contabilístico, o que releva é a hermenêutica acima expendida e dela temos de retirar, diga-se desde já, que as pretensões anulatórias sustentadas pela Requerente não merecem acolhimento.
44. Assim, sabendo-se que o valor de aquisição da viatura aqui em causa foi de 84.621,48 €, a **depreciação mínima acumulada**, reportada a 7 anos de uso, seria de 74.043,80 €, ou seja, o valor que resultava da aplicação da taxa de 12,50% (metade da taxa genérica, código 2375, prevista na Tabela II, Anexa ao decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro) ao referido valor de aquisição, ainda multiplicado pelo número de anos acima referido: Procedendo ao cálculo:  $84.621,48 \text{ €} \times 12,5\% \times 7 = 74.043,80 \text{ €}$ . E uma vez que as amortizações acumuladas registadas contabilisticamente ascendiam a 10.577,68 €, o **valor das quotas perdidas** cifrava-se em 63.466,12 € [que resultavam da diferença entre o valor da depreciação mínima acumulada (74.043,80 €) e o valor das amortizações acumuladas registadas contabilisticamente (10.577,68 €)].
45. Inferindo-se daqui que **o valor das quotas perdidas** de 63.466,12 €, por aplicação conjugada do disposto no n.º 2 do art.º 46º e no n.º 3 do art.º 31.º-A, ambos, do CIRC, não podendo, é certo, influenciar o apuramento do resultado tributável de outros

períodos de tributação seguintes, **não podem deixar**, não obstante, **de influenciar negativamente a determinação das mais ou menos-valias no ano da alienação da viatura aqui em causa.**

46. A este valor e para efeitos de cálculo das mais ou menos-valias fiscais, deve ser acrescido o valor das depreciações efectivamente praticadas, derivando daí um **valor de amortizações acumuladas** de 74.043,80 €. Quanto à influência do valor das quotas perdidas, adicionado das depreciações efectivamente praticadas, na determinação das mais ou menos-valias reitera-se aqui tudo quanto acima foi deixado no ponto **IV.D.1**).
47. Procedendo ao cálculo da menos-valia fiscal e partindo dos seguintes dados: *i*) Valor de Realização: 5.000,00 €; *ii*) Valor de Aquisição: 84.621,48 €; *iii*) Amortizações Acumuladas: 74.043,80 €; *iv*) Coeficiente de desvalorização monetária de 2013: 1,03, teremos: Menos-valia fiscal = 5.000,00 € - (84.621,48 € - 74.043,80 €), *i.e.*, menos-valia fiscal = **-5.895,01 €**.
48. Intuindo-se de tudo quanto vem sendo exposto, uma concordância absoluta com o cálculo empreendido pela AT a fls. 14 do Relatório de Inspeção e que acima melhor se explicitou e, por outro lado, uma manifesta errónea quantificação da menos-valia apurada pela Requerente que ao invés da considerar que o valor da depreciação mínima acumulada a utilizar no cálculo das mais ou menos-valia fiscal deve ser **o que for obtido sobre o valor de aquisição do bem** e já não sobre o valor-limite previsto na Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, *i.e.*, 25.000,00 €, levou em consideração, indevidamente, este último valor naquele cálculo. Não valendo à Requerente, para aquele efeito e em face do vindo de referir, nem a invocação de que o SNC impõe que o valor de um ativo seja recuperado pelo uso ou pela alienação; nem mesmo a letra do n.º 2 do art.º 46.º do CIRC que apela ao uso na determinação quantitativa das mais e menos-valias do valor de aquisição deduzido das amortizações fiscalmente aceites, ou seja, relevam, para aquele efeito, efectivamente, as quotas perdidas de depreciação (acrescidas das efectivamente praticadas, caso existam) determinadas sobre o valor de aquisição do bem e não, como sustentava e pretendia a Requerente, o valor das depreciações determinadas estritamente sobre o valor-limite previsto na Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, ou

seja, as supostas depreciações fiscalmente aceites como coincidentes com a depreciação mínima acumulada.

49. Isto dito se extrai com meridiana clareza que a Requerente não realizou, com a alienação da viatura aqui em causa, uma menos-valia de -59.628,87 €, mas antes realizou uma menos-valia fiscal que se cifrou em -5.895,01 €, sendo que, em face do que se explicitará no ponto seguinte, a menos-valia fiscal dedutível seria, tão-só, de -1.741,58 €.

#### **IV.D.3) DO ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADO PELA CIRCULAR N.º 6/2011 DA DSIRC E DA SUA CONFORMIDADE COM A ALÍNEA L) DO N.º 1 DO ART.º 23.º-A DO CIRC:**

50. Antes de mais importa dizer que o Tribunal acompanha a Requerida quando aquela refere na sua Resposta, concretamente no seu artigo 7.º, que a Circular n.º 6/2011 da DSIRC não foi aplicada ao caso *jub judicio* na parte relativa à consideração das depreciações praticadas, sendo antes aplicado o disposto no n.º 2 do art.º 46º do CIRC que expressamente alude às depreciações e amortizações aceites fiscalmente, tal como se pode extrair, aliás, com meridiana clareza, da leitura do ponto precedente. Em termos de aplicabilidade ao caso *sub judicio* da Circular n.º 6/2011 (que determinou ainda a correcção da menos-valia fiscal realizada pela Requerente de -5.895,01 €) está em causa, estritamente, **o seu ponto 32.2** (e já não o 32.1) ao abrigo do qual se permite expurgar da determinação do lucro tributável a parcela da menos-valia calculada pelo sujeito passivo que o legislador expressamente determinou que não era passível de ser deduzida **em conformidade com o disposto na alínea l) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.**

51. A Circular 6/2011, quanto à razão das instruções diz: *“O Sistema de Normalização Contabilística prevê o reconhecimento de um activo fixo tangível (AFT), se o activo obedecer aos critérios neles previstos. O Código do IRC, na adaptação a estes normativos, acolheu o modelo de dependência parcial, o qual se caracteriza por aceitar o tratamento contabilístico sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias. No sentido de serem esclarecidas algumas dúvidas relacionadas com o enquadramento fiscal deste tipo de activos, foi, por meu Despacho de 25 de Fevereiro*

de 2011, sancionado o seguinte entendimento: (...) Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação exceda o limite de 40.000,00 €, correspondente ao montante a que se refere a alínea e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC, deve observar-se o seguinte: (...) 32.1. (...). 32.2. No caso de se apurar uma menos-valia fiscal, deve ser aplicado o disposto na alínea l) do n.º 1 do art.º 45.º do Código do IRC, considerando-se que a parcela da menos-valia fiscal passível de ser deduzida como gasto é a proporcional ao valor fiscalmente depreciável, ou seja:  $mv \text{ fiscal dedutível} = \text{valor limite} / \text{valor de aquisição} \times mv \text{ fiscal}$ . Como a menos-valia fiscal entra no cômputo da diferença positiva ou negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais, tem de se corrigir autonomamente, no quadro 07 da declaração de rendimentos de IRC, Modelo 22, a parcela da menos-valia fiscal que não é dedutível, ou seja, a diferença entre a menos-valia fiscal normalmente apurada e a menos-valia fiscal que é dedutível.(...). ”

- 52.** O procedimento vertido na Circular n.º 6/2011, que determinou a correcção da menos-valia fiscal realizada pela Requerente de -5.895,01 €, repise-se, permite expurgar da determinação do lucro tributável a parcela da menos-valia calculada pelo sujeito passivo que o legislador expressamente determinou que não era passível de ser deduzida em conformidade com o disposto na alínea l) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, daí se mostrando mister concluir pela conformidade legal da actuação da Autoridade Tributária ainda que ao abrigo do disposto no ponto 32.2 da Circular n.º 6/2011 da DSIRC, mas ancorada esta no que dispõe a alínea l) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.
- 53.** É consabido que as circulares administrativas não são fonte de direito, nem têm qualquer eficácia vinculativa própria para além da AT, não estando o julgador a elas vinculado.
- 54.** A mais respeitada doutrina vem defendendo que “(...) as chamadas orientações administrativas, tradicionalmente apresentadas [nas] mais diversas formas como instruções, circulares, ofícios-circulares, ofícios-circulados, despachos normativos, regulamentos, etc., e que são muito frequentes no direito dos impostos (...), por terem como destinatário apenas a administração tributária, só esta lhes deve obediência, sendo, pois, obrigatórios apenas para os órgãos situados hierarquicamente abaixo do

- órgão autor dos mesmos” (José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2000, p. 180).*
55. A este propósito, adequado se mostra ainda trazer à colação o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.11.1995, Processo n.º 19451, que, a dado passo, refere o seguinte: “(...) *as circulares administrativas em matéria tributária têm valor simplesmente administrativo, vinculando apenas os órgãos da Administração Fiscal, mas sem carácter normativo direto para os contribuintes ou para os tribunais.*”.
56. Tendo normalmente por fito, tais circulares administrativas, ditar regras procedimentais ou uniformizar a interpretação de normas legais ou regulamentares, caracterizam-se as mesmas como regulamentos internos, emitidos no exercício de um poder de direcção hierárquica, que, como visto, se dirigem para o interior da própria organização administrativa, mas, ainda assim e nesta parte, não vê o Tribunal Arbitral Singular que da aplicação da doutrina administrativa sancionada na Circular 6/2011, resulte qualquer errada aplicação do direito vigente. Vejamos,
57. A alínea l) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, estatui no sentido de que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, as menos-valias realizadas relativas a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas que não estejam afectas à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo, “*excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable nos termos da alínea e) do n.º 1 do art.º 34º ainda não aceite como gasto.*”
58. Por aplicação da norma vinda de transcrever e acompanhando e até seguindo de perto o Relatório de Inspeção (no seu ponto V.1, *in fine*) quando ali se diz, **com respaldo naquela norma e no ponto 32.2 da Circular n.º 6/2011 da DSIRC**, que se deve considerar a parcela de menos-valia dedutível proporcional ao valor fiscalmente depreciable, temos que a menos-valia fiscal nos é dada pela seguinte fórmula:  $mvf \text{ dedutível} = \text{valor limite} / \text{valor de aquisição} \times mvf$ .
59. Procedendo ao cálculo: a menos-valia fiscal dedutível seria de -1.741,58 €, assim determinada:  $mvf \text{ dedutível} = 25.000,00 \text{ €} / 84.621,48 \text{ €} \times -5.895,01 \text{ €}$ .
60. Tendo a Requerente considerado, no Quatro 07, da declaração Modelo 22, o montante de menos-valia a deduzir de 71.265,11 €, foi proposta uma correcção ao lucro tributável

declarado de 69.523,53 € que em face do que vem sendo exposto não enferma de qualquer ilegalidade e menos ainda de qualquer errónea quantificação.

- 61.** Termos em que entende o Tribunal Arbitral Singular não proceder a pretensão anulatória da Requerente, no que respeita ao acto de liquidação de IRC, de 2020, n.º 2023..., restando concluir que ele não enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de direito; nem mesmo enferma de errónea quantificação; ou até da (ao de leve) aventada violação do princípio constitucional da tributação do rendimento real, o que justifica a sua manutenção na ordem jurídica, sendo que, nessa decorrência, o acto tributário de liquidação aqui em causa não está eivado de qualquer ilegalidade, devendo improceder o presente pedido de pronúncia arbitral e devendo a Requerida ser absolvida de todos os pedidos formulados pela Requerente.

#### **IV.D4) QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO:**

- 62.** Julgando-se improcedente o pedido principal com os fundamentos supra expostos, tal como já se deixou antever, fica prejudicada, por inútil, a apreciação da questão da restituição do imposto pago e também a do pagamento dos juros indemnizatórios.

#### **V. DECISÃO:**

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE JULGAR IMPROCEDENTE OS PEDIDOS FORMULADOS NA PRESENTE ACÇÃO ARBITRAL, COM FUNDAMENTO NA INVERIFICADA ILEGALIDADE DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC, N.º 2023..., RELATIVO AO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO DE 2020, DEVENDO MANTER-SE NA ORDEM JURÍDICA O ACTO TRIBUTÁRIO DE LIQUIDAÇÃO SINDICADO, ABSOLVENDO-SE A REQUERIDA DO PEDIDO.

#### **VI. VALOR DO PROCESSO:**

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 16.355,43 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

## **VII. CUSTAS:**

FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM 1.224,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO (SENDO QUE, TAL VALOR FOI O INDICADO PELA REQUERENTE NO PPA E NÃO CONTESTADO PELA REQUERIDA E CORRESPONDE AO VALOR DA LIQUIDAÇÃO SINDICADA), A CARGO DA REQUERENTE, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, *EX VI* DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

## **NOTIFIQUE-SE.**

Lisboa, 18 de Março de 2024.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro [RJAT], regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, com excepção das citações.

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)