

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 674/2023-T

Tema: IRC – Liquidação adicional de imposto. Aumento de depreciações resultantes da reavaliação de ativos fixos tangíveis.

SUMÁRIO:

- I.** O afastamento do limite decorrente do artigo 15.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, previsto pelo artigo 8.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, não é aplicável ao aumento de depreciações resultante da reavaliação de ativos fixos tangíveis realizadas ao abrigo de Decretos-Leis anteriores, mais concretamente do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de Novembro e do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro, quando esses bens tenham sido reavaliados também (e posteriormente) ao abrigo do referido Decreto-Lei n.º 66/2016.
- II.** Mesmo no caso de bens reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016, relativamente ao incremento do valor das depreciações desses bens que resulte da reavaliação associada a diplomas anteriores, em concreto do Decreto-Lei n.º 31/98 e do Decreto-Lei n.º 264/92, a mesma deverá ser aceite para efeitos fiscais em apenas 60% do respetivo montante, continuando, assim, a acrescer no Quando 07 da Declaração Modelo 22 de IRC a parcela correspondente a 40% daquele montante.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 25 de setembro de 2023, A..., S.A., com o número único de matrícula e identificação fiscal..., com sede social na ..., n.º..., ...-... Lisboa, doravante designada por “A...” ou “Requerente”, sociedade dominante do grupo (o “Grupo B...” ou o “Grupo Fiscal B...”) sujeito em 2020 ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), e estando abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de Lisboa ..., solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária,

1.

doravante apenas designado por RJAT), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, com vista a anulação da autoliquidação de IRC do exercício de 2020, no montante de € 178.305,13, e em consequência a restituição do montante indevidamente pago, acrescido dos juros indemnizatórios devidos desde 21 de fevereiro de 2024 até efetiva restituição, com as demais consequências legais.

2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelos seus mandatários, os Senhores Dr.ºs C... e D... e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT ou Requerida) é representada pela jurista Senhora Dr.ªE... .

3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo aceite o cargo, no prazo legalmente estipulado, não se tendo as partes oposto a tal nomeação, como Presidente, o Senhor Professor Victor Calvete, e os adjuntos aqui signatários.

4. O presente Tribunal foi constituído no dia 6 de dezembro de 2023, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular que se encontra junta aos presentes autos.

5. No mesmo dia 6 de dezembro de 2024, o Tribunal notificou, por despacho, o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta e, caso o pretenda, solicitar produção de prova adicional, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

6. Em 23 de janeiro de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta.

7. No dia 2 de fevereiro de 2024 o Tribunal notificou a Requerente para, em dez dias, indicar os pontos da matéria de facto alegada que justifiquem a audição das três testemunhas por si arroladas no pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

8. A Requerente respondeu indicando os factos a que se pretendia que tais testemunhas fossem ouvidas, a sua razão de ciência, bem como a fundamentação para que a sua inquirição tivesse lugar.

9. Assim, por Despacho de 15 de maio de 2024, o Tribunal agendou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que também serão inquiridas as testemunhas, para o dia 19 de junho, às 10:30 horas, nas instalações do CAAD em Lisboa, sem prejuízo de os membros do Tribunal e, ou, os representantes da Requerente e da Requerida poderem nela participar através do sistema Webex, disponibilizado pelo CAAD.

10. Na reunião, que teve lugar no referenciado dia 19 de junho, cumpridas as formalidades prévias o Senhor Presidente do Coletivo, no exercício do seu dever de revelação, informou ter tomado recentemente conhecimento que a sociedade de advogados com a qual colabora, na qualidade de consultor, tem como cliente a sociedade Requerente, tendo solicitado que tal situação fosse comunicada ao Conselho Deontológico do CAAD.

11. Ouvidas as partes e com a sua concordância, foi decidido suspender tal audiência, determinar a prorrogação do prazo referido no art.º 21.º do RJAT, e comunicar tal circunstância ao Conselho Deontológico do CAAD, por força do disposto no nº. 3 do art.º 11 do Código Deontológico.

12. Por despacho de 19 de junho de 2024 do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, foi proferida decisão em que, nos termos e ao abrigo do disposto do Regulamento de Seleção e Designação de Árbitros em Matéria Tributária (artigo 6.º, n.º 5) se determina a substituição, como árbitro-presidente no presente processo, do Exmo. Prof. Doutor Victor Calvete pela Exma. Senhora Conselheira Fernanda Maçãs, a qual aceitou o cargo em devido tempo, sem que as partes a tal se tenham oposto.

13. Por despacho, de 22 de julho de 2024, o tribunal decidiu quanto à matéria de produção de prova testemunhal o seguinte:

“Assim sendo, porque no caso para decidir a questão da matéria de facto é irrelevante, porque, repete-se, a prova a produzir é de natureza documental, e a admissão da prova iria traduzir-se na prática de ato inútil, indefere-se o pedido de prova testemunhal, apresentado por requerimento do SP.

Tanto não obsta, contudo, a que, quanto à matéria de facto, as partes juntem prova documental pertinente para a boa decisão da causa.”

14. Por despacho de 9 de agosto de 2024, o Tribunal decidiu:

“1. Não havendo lugar a produção de prova constituenda, o Tribunal dispensa a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, o que faz ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Vd. arts. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT.

2. Notifiquem-se as partes para produzirem alegações escritas, no prazo de dez dias a partir da notificação do presente despacho, sendo que se concede à Requerida a faculdade de, caso assim o entenda, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pelo sujeito passivo.

3. Designa-se o dia 6 de Outubro de 2024 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral, devendo até essa data ser paga a taxa arbitral subsequente.

4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em formato WORD.”

15. Na sequência do despacho deste Tribunal, de 22 de julho de 2024, acima transcrito, por requerimento de 10 de setembro de 2024, a Requerente vem solicitar que a AT proceda à junção aos autos da seguinte documentação:

a). A decisão de deferimento, tomada a 11 de outubro de 2022, pela Unidade dos Grandes Contribuintes, no âmbito do procedimento de Reclamação Graciosa n.º ... 2022... (cfr. Reclamação Graciosa e Decisão de Deferimento que se juntam como Doc. 1 e 2)

b). Relatório de Inspeção Tributária, relativo ao período de 2021 e que foi elaborado com fundamento na ordem de serviço OI2023... . (RIT que ora se junta como Doc. 3)

16. Em 11 de setembro e 16 de setembro, respetivamente, Requerente e Requerida, apresentaram as suas alegações, tendo esta última entidade procedido ainda a junção às mesmas de um documento (Informação n.º. 110-AIR1/2023 de 23-06-2023da AT/UGC) a que se refere o pedido anterior da Requerente.

17. Por requerimento, de 30 de setembro de 2024, a Requerente veio ainda solicitar a junção aos autos de dois outros documentos:

- a). Projeto de anulação de decisão de reclamação Graciosa da UGC, com despacho para exercício do direito de audição;
- b). Ofício nº. ...-DJT, de 30 de junho de 2023, dando conta das seguintes decisões:
 - (i) Foi anulada a decisão de deferimento parcial anteriormente proferida nos presentes autos;
 - (ii) Foi indeferido o pedido formulado nos presentes autos.

18. O Tribunal, em 1 de outubro de 2024, proferiu o seguinte despacho:

“Atento o facto de o prazo de seis meses para emitir a decisão arbitral, segundo o estatuído no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT, incluir períodos de férias judiciais, atenta a tramitação e a complexidade do processo, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito, prorroga-se o prazo da arbitragem por dois meses e indica-se como data limite para ser proferida a decisão o dia 05 de Dezembro de 2024.”

19. Posteriormente, a Requerente e a Requerida vieram, ainda, solicitar a junção aos autos de diversos outros requerimentos.

20. Em 10 de novembro de 2024, o Tribunal proferiu despacho, cujo teor se dá por reproduzido para todos os devidos e legais efeitos, sobre a admissão dos mencionados requerimentos.

II - A POSIÇÃO DAS PARTES

I). A POSIÇÃO DO REQUERENTE

1. A F..., S.A. (em diante, “F...”), com o número de identificação fiscal ... e com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa, é uma das sociedades dominadas que integra o grupo sujeito ao RETGS, em que a Requerente é sociedade dominante.

2. Em 13 de julho de 2021, a F... procedeu à apresentação da declaração individual de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) Modelo 22, referente ao exercício de 2020 (Doc. n.º 1).

3. Em 15 de julho de 2021, a Requerente procedeu à apresentação da declaração de IRC Modelo 22 do seu Grupo Fiscal, referente ao exercício de 2020 (cfr. Doc. n.º 2), sendo que também apresentou uma declaração de substituição (Doc. n.º 3).

4. Em 16 de março de 2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida autoliquidação respeitante ao exercício de 2020 (Doc. n.º 4) à qual foi atribuído o n.º ...2023..., tendo a A... requerido a anulação do acréscimo efetuado no campo 720 ao nível individual da F..., no montante de € 849.072,05 e, consequentemente, a devolução do montante de € 178.305,13, correspondente ao imposto pago.

5. No dia 30 de maio de 2023, a Requerente foi notificada (carta registada), do ofício n.º ...-JJT/2023 e do projeto de decisão da reclamação graciosa associado à informação n.º 70-AIR1/2023 (Doc. n.º 5) no qual a Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes (“DJT da UGC”) propõe o seu indeferimento.

6. Em 21 de junho de 2023, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada (Doc. n.º 6).

7. A Requerente esclarece que os atos objeto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral são, o indeferimento da Reclamação Graciosa supra identificado e, consequentemente (e em termos finais ou últimos), o ato de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal B... relativo ao exercício de 2020, na medida em que esta autoliquidação enferma de ilegalidade por incluir um acréscimo excessivo efetuado no campo 720, do Quadro 07 da Declaração Modelo 22, no montante de € 849.072,05, e consequentemente um montante de IRC pago em excesso no montante global de € 178.305,13.

8. Para concluir que a sua pretensão resulta do seu entendimento quanto à questão decidenda que, em linhas gerais, consiste em saber se o afastamento do limite decorrente do artigo 15.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, previsto pelo artigo 8.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro é ou não aplicável ao aumento de depreciações resultante da reavaliação de ativos fixos tangíveis realizadas ao abrigo de decretos-leis anteriores, mais concretamente do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de Novembro, quando esses bens tenham sido reavaliados também (e posteriormente) ao abrigo do referido Decreto-Lei n.º 66/2016.

9. Ou seja, se se considerar que esse limite é afastado, o mesmo não será aplicável ao aumento das depreciações resultantes da realização desses ativos, efetuadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro, mesmo que esses ativos também tenham sido reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016.

10. Se assim for, como pretende a Requerente, o pedido por si formulado deverá ser julgado procedente.

11. Pelo contrário, caso se entenda que esse limite não pode ser afastado, como defende a entidade Requerida, o mesmo condiciona o aumento das depreciações em causa, nos casos em que os mesmos ativos tendo sido reavaliados em 1992, adiante designada REAV 1992 (Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro), vieram a ser novamente reavaliados em 2016, adiante designada REAV 2016 (Decreto-Lei n.º 66/2016).

12. Se assim for, como pretende a Requerida, o pedido formulado pela Requerente deve ser julgado improcedente.

13. Vejamos, agora, quais os principais argumentos que a Requerente invoca em favor da posição por si defendida.

14. Em 2016, a F... procedeu à reavaliação fiscal de parte do seu ativo fixo tangível ao abrigo do regime previsto no Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro (Vd. Mapa Modelo 34, Doc. n.º 8).

15. Por outro lado, de entre o conjunto de ativos reavaliados ao abrigo daquele diploma constam bens que haviam sido previamente reavaliados ao abrigo de outros diplomas legais, em concreto ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro, e do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro.

16. Ou seja, a Requerente, procedeu à reavaliação do seu ativo (sempre reportado ao ativo fixo tangível) em 2016, o que denominámos de REAV 2016, tendo alguns desses mesmos ativos já sido previamente reavaliados ao abrigo de outros diplomas legais, o que denominamos de REAV 1992.

17. Ora a Requerente refere que resulta da legislação aplicável que, os bens que tenham sido reavaliados ao abrigo dos diplomas acima identificados (e outros que os antecederam) enfrentam uma limitação, no que se refere à dedutibilidade do aumento das depreciações que resultem daquelas

7.

reavaliações, referenciando para o efeito o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, onde se consagra que *“não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações”*. (No mesmo sentido refere-se o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 31/98, quer o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 264/92).

18. E com base em tais normativos, a F... tinha vindo a efetuar o ajustamento refletido no campo 720 do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos (Modelo 22), incluindo no mesmo o montante devido com referência à totalidade dos ativos que tenham sido reavaliados ao abrigo dos sucessivos diplomas legais que foram aprovados até 1998.

19. Refere a Requerente, que esta metodologia não tomou em linha de conta que alguns desses ativos tinham sido, entretanto, reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016.

20. Ou seja, a Requerente também procedeu aos referenciados ajustamentos no que diz respeito aos ativos reavaliados ao abrigo daquele diploma de 2016 (REAV 2016).

21. Na prática, daqui resulta que a F... tinha continuado a considerar que, mesmo no caso de bens reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016, relativamente ao incremento do valor das depreciações desses bens que resulte da reavaliação associada a diplomas anteriores, em concreto do Decreto-Lei n.º 31/98 e do Decreto-Lei n.º 264/92, deveria ser aceite para efeitos fiscais em apenas 60% do respetivo montante (continuando, assim, a acrescer a parcela correspondente a 40% daquele montante).

22. Ou seja, a Requerente aplicava ao aumento dessas depreciações, a limitação prevista na lei.

23. Procedimento com o qual, agora, não concorda. Vejamos porquê.

24. Dando conta da argumentação para a sua discordância quanto à legalidade do procedimento que vinha seguindo, a Requerente invoca que tal resulta numa desconsideração, para efeitos fiscais, de uma parcela do aumento do valor do bem em resultado da reavaliação realizada – ou seja, apenas 60% daquele aumento será considerado fiscalmente relevante, via depreciação ou amortização.

25. No domínio da REAV 1992, a Requerente começa por se situar no momento da venda ou abate dos bens aqui em causa, e para esse efeito a respetiva base fiscal continuará a ser o valor de aquisição histórico, sem que ocorra uma atualização do valor fiscal daqueles ativos, mas tão-só uma aceitação fiscal por via de uma parcela correspondente a 60% do aumento do valor dos bens em resultado daquela reavaliação.

26. Ou seja, o legislador manteve o valor fiscal de aquisição, mas atribui relevância fiscal a 60% dos aumentos das depreciações ou amortizações que resultem daquela reavaliação.

27. Isto, para contrapor que no domínio da REV 2016 a situação será diferente, ou seja, no caso de bens reavaliados ao abrigo deste diploma, o legislador optou por atualizar a própria base fiscal do ativo, considerando inclusive como novo valor de aquisição fiscal e ano de aquisição relevante, o valor que resulta daquela reavaliação e o ano a que a mesma se reporta.

28. Tal conclusão resulta do disposto no n.º 2 do art.º 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, que consagra que o:

“montante resultante da reavaliação” (...) “é relevante para efeitos fiscais, designadamente, para efeitos da respetiva depreciação ou amortização, do disposto no artigo 31.º -B do Código do IRC, bem como para a determinação de qualquer resultado tributável em sede de IRC ou IRS relativamente aos mesmos.” (destaque da Requerente)”.

29. E daqui se conclui que no caso destes bens assim reavaliados (REAV 2016): “...o legislador optou por atualizar a própria base fiscal do ativo, considerando inclusive como novo valor de aquisição fiscal e ano de aquisição relevante o valor que resulta daquela reavaliação e ano a que a mesma se reporta.”

30. Se estamos aqui no domínio da fixação do novo valor fiscal de aquisição e um diferente ano de aquisição, em função da REAV 2016, a Requerente aborda de seguida os termos em que a limitação quando esta dedutibilidade dos gastos resultantes dos acréscimos de valores de reavaliação é aceite em termos fiscais, e fá-lo do seguinte modo:

“...o legislador optou igualmente por afastar expressamente a aplicação da limitação a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 15.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 aos ativos objeto de reavaliação ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016, transcrevendo o n.º 1 do art.º 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, que consagrar o seguinte:

“[o] regime fiscal das depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados ao abrigo do presente decreto-lei é regulado pelas disposições nele estabelecidas, bem como pelas previstas no Código do IRC e no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, (...), **não sendo aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 1.º, nem o n.º 2 do artigo 15.º deste último**”. (destaque da Requerente)

31. Posto o que a Requerente salienta dois aspetos que importa reter:

“(i) o montante da reavaliação que resulta deste diploma (e não o aumento da reavaliação que resulta do mesmo) será o montante relevante para efeitos da respetiva depreciação ou amortização – é isso que diz de forma cristalina o n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016;

(ii) não será de aplicar aos bens reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016 o n.º 2 do artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, o qual prevê, na sua alínea a), que não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações – é isto que impõe o n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016.”

32. A Requerente conclui que, neste caso, o montante relevante para efeitos de depreciação ou amortização, não é o valor do aumento da reavaliação que resulta da aplicação do diploma, mas a totalidade do valor da reavaliação.

33. E que, por outro lado, o afastamento do limite aqui em causa aplica-se à totalidade da depreciação dos bens objeto da REAV 2016 e não apenas ao aumento da depreciação.

34. Comparando este diploma de 2016 com os outros anteriores, a Requerente deixa nota de alguns aspetos a destacar, sendo o mais relevante o seguinte:

“no que se refere ao respetivo regime de depreciação fiscal, os bens objeto de reavaliação ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016 veem assegurada a dedutibilidade fiscal da depreciação que resulte do seu novo valor de aquisição fiscal – que é o que corresponde ao valor resultante da reavaliação efetuada, limitada aos valores máximos ali estabelecidos. Por sua vez, os ativos objeto de reavaliação ao abrigo de diplomas anteriores mantêm a depreciação fiscal que resulta do seu valor de aquisição histórico, tendo o legislador permitido que também o aumento da depreciação em resultado da reavaliação efetuada fosse aceite para efeitos fiscais, ainda que apenas em montante correspondente a 60%.”

35. Daqui a Requerente conclui, que, com base nas diversas disposições aplicáveis, o valor fiscal para os “elementos reavaliados” na chamada REAV 2016, inclusivamente para efeitos da sua depreciação ou amortização, não está condicionada pelo facto e os bens terem ou não sido objeto de reavaliações ao abrigo de diplomas legais anteriores.
36. Daqui concluindo, com grande interesse para a defesa da sua posição, que os bens que tenham sido reavaliados ao abrigo de diplomas anteriores (REAV 1992) e que tenham sido posteriormente reavaliados ao abrigo do diploma de 2016 (REV2016), não estão sujeitos ao acréscimo de 40% do aumento da depreciação resultante da reavaliação efetuada.
37. Invoca a Requerente como base legal para o efeito, o disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 15 do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009.
38. Ou seja, contrariamente ao procedimento que vinha adotando, conclui agora a Requerente que não deverá ser considerado qualquer ajustamento no campo 720, na medida em que a totalidade das depreciações contabilizadas relativamente aos mesmos (nas quais estão refletidas as depreciações que resultam da reavaliação anterior) deverão ser consideradas como gasto fiscal na sua totalidade.
39. Recorde-se, que a Requerente sempre acrescentou no identificado Campo do Quadro 7 da Declaração Modelo 22, a parcela correspondente a 40% do aumento da depreciação por si contabilizado.
40. A quantificação de tal situação consta do seguinte quadro:

	2020 (€)
Ajustamento no campo 720 ao nível individual E-Redes	1.112.873,57
Ajustamento corrigido no campo 720 ao nível individual E-Redes	263.801,52
Parcela do ajustamento excessivo ⁽¹⁾	849.072,05
IRC excessivo	178.305,13
Resultado Fiscal do RETGS corrigido	271.895.044,25

(1) O detalhe deste montante encontra-se refletido no **Doc. n.º 11** em anexo, o qual reflete os bens que constam, simultaneamente, do Mapa 34 (**Doc. n.º 8**) e dos Mapas 33 (bens reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92 e bens reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 31/98). Naturalmente, a ora requerente encontra-se disponível para facultar qualquer informação adicional que se considere necessária.

41. A Requerente invoca de seguida, a seu favor, o tratamento dispensado pela autoridade tributária, em ação inspetiva anterior, no que ao cálculo das mais valias resultantes da atualização de determinados ativos diz respeito, para concluir pelo tratamento diferenciado dado por aquela entidade, nesse caso, e no caso dos autos.

42. Para concluir que:

“Em face de tudo o que antecede, e considerando o período de tributação aqui em discussão, a Requerente concluiu que a F... suportou IRC excessivo no montante global de €178.305,13, montante este cujo reembolso solicitou através da apresentação da reclamação graciosa, cuja ilegalidade do seu indeferimento aqui se pugna.

43. Não pode deixar de se referir que a Requerente entende que constitui uma violação da coerência jurídica do sistema fiscal, a interpretação que a Autoridade Tributária faz das disposições legais aplicáveis ao caso concreto, em particular do disposto no artº. 8º. nº. 1 do Decreto-Lei nº. 62/2016, o que igualmente viola não só a coerência económica do sistema fiscal, como também o princípio da capacidade contributiva e da proteção da confiança.

II). A POSIÇÃO DA REQUERIDA

1. A Requerida começa por enunciar os factos que considera relevantes para apreciação da causa, devendo salientar-se os seguintes:

a). A 13 de julho de 2021, a sociedade F... entregou a declaração de rendimentos Modelo 22, na qual inscreveu o montante de € 1.112.873,57, correspondente ao acréscimo de 40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal, no campo 720 do quadro 07;

b). A sociedade F... declarou o montante de € 61.714.050,30, correspondente ao aumento das depreciações resultantes das reavaliações efetuadas nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, no campo 801 do quadro 07;

c). As importâncias declaradas foram corrigidas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), na sequência da realização de um procedimento de

inspeção externo de âmbito parcial (IRC) ao período de tributação de 2020, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2022..., de 1 de abril de 2022;

d). A ação inspetiva, iniciada em 2 maio de 2022, teve como objetivo principal o apuramento da situação tributária na esfera individual da sociedade F..., tendo os SIT determinado as seguintes alterações aos campos 720 e 801 do quadro 07 da Declaração Modelo 22:

I. Campo 720 – Corrigido para o montante de € 1.091.166,07;

II. Campo 801 – Corrigido para o montante de € 61.627.092,61.

2. De acordo com o RIT, os fundamentos que deram origem à alteração do ajustamento de 40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal para € 1.091.166,07, estão relacionados com alguns lapsos (€ 119,00 e € 11.834,77), tendo também sido efetuada uma correção a favor do sujeito passivo (€ 33.422,56).

3. Quanto às restantes correções fiscais associadas às disposições legais constantes no Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, designadamente as relativas ao aumento e majoração das depreciações resultante das reavaliações efetuadas, verificaram os SIT que alguns ativos foram alienados/abatidos no período de 2020, não tendo permanecido na posse da F... «durante o período mínimo de cinco anos a que alude o artigo 10.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, pelo que não pode a reserva de reavaliação dos mesmos que ainda não foi objeto de depreciação ou amortização, relevar para efeitos fiscais» (cfr. ponto X2, pág. 47 do RIT).

4. Tudo matérias que não estão em causa nos presentes autos.

5. Acontece que a Reclamação Graciosa, que a Requerente apresentou em 16 de março de 2023, contra o ato de autoliquidação, considerando que no campo 720 do quadro 07 da Declaração Modelo 22 a F... inclui indevidamente o montante € 849.072,05, o que se trata de um valor por si mesmo declarado, sustentando que na autoliquidação do Grupo foi pago IRC em excesso no montante global de € 178.305,13.

6. Na defesa da sua posição a entidade Requerida invoca, desde logo, que as correções em causa estão devidamente fundamentadas de facto e de direito na Informação n.º 99-AIR1/2023, da UGC, que

sustenta a decisão proferida no procedimento de Reclamação Graciosa, a qual se reproduz integralmente, salientando-se que a Requerente no presente PPA vem aduzir a mesma argumentação já invocada em sede de Reclamação Graciosa, que a Requerida subdivide da seguinte forma:

- I. Errada interpretação e aplicação do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro;
- II. Violação da coerência – jurídica - do sistema fiscal;
- III. Violação da coerência – económica – do sistema fiscal e do princípio da capacidade contributiva;
- IV. Violação do princípio da proteção da confiança.

7. Começando pela errada interpretação e aplicação do identificado diploma legal de 2016.

8. A Requerida invoca, desde logo, não fazer sentido as conclusões que a Requerente pretende extrair dos resultados da ação de inspeção levada a cabo relativamente ao exercício de 2019, no que à matéria do cálculo das mais-valias diz respeito, porque tal não pode ser utilizado nesta sede, já que as mesmas foram corrigidas em sede de procedimento de inspeção externa de âmbito parcial (IRC) ao período de tributação de 2020, concluindo que todas as questões suscitadas pela Requerente no presente PPA já foram objeto de auditoria por parte SIT da UGC e retratam a posição da autoridade tributária sobre esta matéria.

9. Vejamos, então, o entendimento da autoridade tributária quanto à desconsideração do acréscimo de 40% do aumento da depreciação, resultante da reavaliação efetuada nos termos do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro, e do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro (REAV 1992), quanto aos ativos reavaliados posteriormente ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro (REAV 2016).

10. A Requerida, começa por salientar que Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro estabelece um regime facultativo de reavaliação do ativo fixo tangível e propriedades de investimento, reproduzindo, com especial interesse para os autos, que no contexto desse incentivo “...**sujeita-se a reserva de reavaliação fiscal a uma tributação autónoma especial e, em contrapartida, permite-se aos sujeitos passivos abrangidos a dedução fiscal dos acréscimos de depreciação dos ativos objeto de reavaliação**» (negrito da Requerida).

11. Aproveitando a Requerida para extrair desde logo e daqui uma primeira conclusão:
A de que apenas a “nova” reserva de reavaliação fiscal a ser apurada ficará sujeita à tributação autónoma especial, e em contrapartida, permite-se a dedução fiscal dos acréscimos de depreciação dos ativos objeto de reavaliação e não de todas as depreciações dos ativos objeto de reavaliação, conforme vem insistentemente defendendo a Requerente.
12. Refere-se, que esta reavaliação é reportada a 31/12/2015, e produz efeitos, no que às depreciações diz respeito, a partir do período de tributação de 2018, acrescentando-se que no caso de elementos já reavaliados ao abrigo de diploma legal, os valores a reavaliar para efeitos fiscais são os valores que se obtiveram na última reavaliação legal (cfr. artigo 3.º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro).
13. O procedimento em causa consiste no seguinte:
*“... na aplicação, aos valores referidos no artigo anterior e às correspondentes depreciações ou amortizações acumuladas, dos coeficientes de atualização correspondentes aos anos a que se reportam os valores base da reavaliação (cfr. artigo 4.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro), sendo posteriormente apurada uma **reserva de reavaliação, para efeitos fiscais**, correspondente à soma das diferenças entre o valor líquido dos elementos reavaliados de acordo com este diploma legal e o valor líquido desses mesmos elementos antes da reavaliação, nos termos do artigo 6.º.”* (negrito da Requerida).
14. Acrescenta que deverá ser aplicada uma tributação autónoma equivalente a 14% do valor dessa reserva de reavaliação, mas quem nada condiciona o que aqui temos vindo a apreciar.
15. A Requerida salienta, ainda, que da parte final do artigo 8.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016 resulta não ser aplicável o disposto no artigo 1.º n.º 3 do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, que expressamente estabelece que: *«As depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.»*
16. Concluindo que tal exceção se justifica pelo facto de os elementos do ativo reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei nº. 66/2016, e contrariamente ao sucedido na prossecução das anteriores

reavaliações ao abrigo de diploma legal, continuarem contabilisticamente relevados pelos valores que se obtiveram na última reavaliação legal efetuada ou, no caso de elementos ainda não reavaliados, pelo custo de aquisição ou de produção, valor sobre o qual é determinada e considerada como gasto a respetiva depreciação do período.

17. Pondo de parte a majoração do benefício, a Requerida entende que, das disposições legais aplicáveis, fiscalmente falando, *“...apenas o aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas ao abrigo deste decreto-lei, é totalmente aceite como gasto, para efeitos fiscais,”*.

18. Requerida continua fazendo uma análise detalhada de todo o regime do citado Decreto-Lei n.º 66/2016, para voltar ao caso concreto.

19. A Requerida refere que, no caso em apreço, estamos sempre perante a reavaliação de ativos não totalmente depreciados, a que corresponde uma reserva de reavaliação de € 5.743.406,37.

20. Porque, no caso concreto, foram efetuadas avaliações ao abrigo de dois diplomas anteriores, a Requerida concretiza que a reavaliação efetuada ao abrigo Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro, reportou a 31/12/1992 e produziu efeitos, em termos de depreciações, a partir do exercício de 1993, enquanto que a efetuada de acordo com o Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro, produziu efeitos a partir do exercício de 1998 e a realizada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, produziu efeitos, em termos de depreciações, a partir do exercício de 2018, e durante os 8 anos seguintes.

21. Realçando que, consoante o respetivo período de vida útil de cada ativo, os efeitos provocados pela reavaliação efetuada no âmbito de cada um dos diplomas citados, isto é a respetiva dedução de depreciações/reintegrações, se prolongam ao longo dessa vida útil.

22. Analisado o regime fiscal das depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados, a Requerida refere, que tal diploma tem âmbitos de aplicação perfeitamente limitados e excludente uns dos outros, para salientar que:

“Aplicando-se cada um dos regimes fiscais previstos nos aludidos decretos-lei, única e exclusivamente, ao aumento das depreciações anuais resultantes da reavaliação efetuado ao abrigo das suas disposições.”

23. Por último, o artigo 7.º, n.º 1, alínea. a) do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro, prevê que a dedução do aumento de depreciação resultante da reavaliação dos ativos sofra um limite, sendo dedutível somente 60% do montante apurado.

24. Este aspeto contrasta com o regime imposto pelo Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, que, no seu artigo 8.º, n.º 1 afasta expressamente a limitação prevista no artigo 15.º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009.

25. Perante o facto de o mesmo elemento do ativo fixo tangível ter sido reavaliado ao abrigo dos dois Decretos-Lei analisados, resta então determinar se este afastamento também se aplica ao aumento de depreciações resultante de reavaliação ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro.

26. E aqui está verdadeiramente o cerne da questão.

27. É que a Requerente (e a F...) vinha «(...) a considerar que, mesmo no caso de bens reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016, relativamente ao incremento do valor das depreciações desses bens que resulte da reavaliação associada a diplomas anteriores, em concreto do Decreto-Lei n.º 31/98 e do Decreto-Lei n.º 264/92, deveria ser aceite para efeitos fiscais em apenas 60% do respetivo montante (continuando, assim, a acrescer a parcela correspondente a 40% daquele montante).» - cfr. artigo 29.º do PPA”, quando agora pretende o efeito contrário como ela própria refere:

O “«(...) procedimento não se encontra correto, na medida em que não seria devido qualquer acréscimo com referência aos bens que foram, entretanto, reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016.» - cfr. artigo 30.º do PPA.”

- 28.** Ou seja, nas palavras da Requerida *“...a Requerente pretende que o aumento da depreciação contabilizada resultante da (também) reavaliação no âmbito do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro, seja inteiramente dedutível, o que não é legalmente admissível, como bem demonstra a decisão controvertida.”*
- 29.** Ora, a entidade Requerida contrapõe que, mantendo-se o referenciado diploma em vigor, o regime fiscal das reintegrações dos elementos reavaliados mantêm os seus efeitos, e o mesmo deve acontecer com a limitação à dedução de 40%, prevista no seu art.º 7º., a qual deverá continuar a ser aplicável.
- 30.** O que, conclui a Requerida, não é posto em causa pela entrada em vigor do Decreto-Lei nº. 66/2016, de 3 de novembro *“...não se vislumbrando no disposto no seu artigo 8.º n.º 1 qualquer sinal de sentido diverso.”*, porquanto no âmbito da aplicação do regime fiscal aqui previsto só estão abrangidas as depreciações ou amortizações dos elementos do ativo reavaliados ao abrigo deste mesmo diploma legal.
- 31.** *“Quanto ao regime fiscal das restantes depreciações, aplica-se o regime legal que lhes vinha sendo aplicado até então. Isto é, aplicam-se os artigos 29.º e seguintes do CIRC, bem como o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, relativamente às depreciações ou amortizações dos elementos do ativo efetuadas sobre o seu custo de aquisição ou produção.”*
- 32.** E por seu turno, o Decreto-Lei nº. 264/92, de 24 de novembro e o Decreto-Lei nº. 31/98, de 11 de novembro, continuam a aplicar-se às depreciações resultantes do aumento do valor dos elementos reavaliados no contexto destes mesmos diplomas.
- 33.** *“Este entendimento é corroborado pela circunstância de o legislador apenas ter excluído a aplicação do artigo 15.º n.º 2 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, ao regime fiscal das depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro.”*
- 34.** Concluindo a Requerida.
“...se o âmbito de aplicação deste regime fiscal também compreendesse as depreciações resultantes do aumento do valor dos elementos reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro (e o Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro), então o legislador teria que, na

redação do artigo 8.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, excluir a aplicação do artigo 7.º n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro, o que não aconteceu.”

Ou, em alternativa:

“... estipular expressamente, na redação do artigo 8.º n.º 3 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, a aceitação, como gasto fiscal, da totalidade do aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro (e o Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro).”

35. Para estes efeitos, deve ter-se em atenção que existem em vigor vários diplomas legais que regulam as relações dos elementos do ativo tangível afeto sistematicamente a uma determinada atividade, nos períodos de 1992 a 1998, a nível das depreciações, e cuja produção de efeitos ainda se verifica no período de 2020.

36. Ora, quando o Decreto-Lei n.º. 66/2016, de 3 de novembro refere que “«regime fiscal das depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados ao abrigo do presente decreto-lei» deva ser interpretado no sentido de aplicar-se unicamente às depreciações ou amortizações resultantes do aumento do valor dos elementos reavaliados ao abrigo desse mesmo diploma, depois quanto às outras depreciações, reforça a Requerida, o sistema jurídico já compreende normas que regulam o respectivo regime fiscal.

37. Para de seguida a Requerida constatar o seguinte:

“É manifesto que as finalidades que o legislador teve em mente com a aprovação do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, e que se encontram plasmadas na lei de autorização legislativa, não abrangem qualquer intenção de alterar o regime fiscal do aumento das depreciações resultantes das reavaliações dos ativos efetuadas ao abrigo dos Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro e Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro.”

38. Para de seguida concluir:

“Assim, é perfeitamente legal a conclusão vertida na decisão no sentido de que não se pode acolher a integralidade da dedução de depreciações resultantes de reavaliações realizadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro, uma vez que o limite previsto no seu artigo 7.º n.º 1

alínea a) se mantém em vigor, não sendo, em momento algum, afastado pelo disposto no artigo 8.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro.”

39. Terminando, com a seguinte síntese:

1) Os gastos contabilisticamente registados (e sublinhamos esta enorme diferença em relação do DL n.º 66/2016) referentes a depreciações ou amortizações calculadas sobre ativos reavaliados com base nos parâmetros e regras do DL n.º 264/92 e do DL n.º 31/98 continuam a não ser aceites para efeitos fiscais nas quantias correspondentes ao produto de 0,4 do aumento das importâncias resultantes das reavaliações efetuadas (cfr. n.º 1 e o n.º 2 do DR n.º 25/2009, com remissão para os artigos 6.º e 7.º do DL n.º 264/92 e do DL n.º 31/98);

2) Estes dispositivos legais aplicam-se, mesmo que os bens objeto de reavaliação tenham sido reavaliados também (e posteriormente) ao abrigo do DL n.º 66/2016, como sucede no caso concreto; 3) Assim, é apenas o acréscimo das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas ao abrigo deste DL n.º 66/2016 a ser totalmente aceite como gasto, sendo ainda este mesmo acréscimo (e apenas ele) majorável nos termos e condições expressas nas alíneas a) e b) deste n.º 3; 4) Mais, caso o conjunto de elementos a reavaliar no âmbito deste DL n.º 66/2016 tenha, em 31-12-2015, um período de vida útil remanescente, para efeitos fiscais, superior a oito anos, o sujeito passivo pode optar por depreciar, o incremento de valores resultante da aplicação deste decreto-lei, à taxa anual de 12,5%. ou seja, este incremento no valor dos elementos do ativo decorrente da reavaliação ao abrigo deste DL (e apenas este mais uma vez se sublinha), será totalmente aceite como gasto fiscal em 8 anos;

5) Assim, os sujeitos passivos que optem por este regime facultativo de reavaliação têm obrigatoriamente de proceder à desagregação (que já existe relativamente aos ativos reavaliados com base em diplomas de reavaliação legal anteriores, porquanto os efeitos destas reavaliações legais estão devidamente relevados na contabilidade, não se alcançando a alegada dificuldade reiterada pela Requerente no PPA) entre:

- o montante do incremento das depreciações ou amortizações calculadas sobre ativos reavaliados com base nos parâmetros e regras de legislação anterior (DL n.º 264/92 e DL n.º 31/98) e que se encontram relevadas contabilisticamente sublinhe-se, a ser acrescidas em 40% para efeitos fiscais,

e o montante do acréscimo das depreciações ou amortizações resultantes da reavaliação fiscal efetuada ao abrigo deste dl n.º 66/2016 (extra contabilística), a ser totalmente aceite como

gasto do período de tributação de 2018 e seguintes e ainda majorado nos termos deste decreto de lei;

6) Recorde-se que os mapas de reintegrações de elementos do ativo reavaliados ao abrigo de legislação fiscal (modelos 33.1 a 33.19) se mantêm em vigor, conforme dispõe a al. a) do art.º 4.º da Portaria n.º 51/2018;

7) Os elementos reavaliados ao abrigo do regime facultativo de reavaliação previsto no DL n.º 66/2016 figuram anualmente em mapas de depreciações e amortizações próprios, elaborados com observância do disposto no DR n.º 25/2009 atualizado por diplomas posteriores;

8) Conforme determina o DR n.º 25/2009, no n.º1 do art.º 15.º «[o] regime de aceitação como gastos das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de legislação de carácter fiscal é o mencionado na mesma», com as adaptações resultantes do DR n.º 25/2009. ou seja, a dedutibilidade fiscal das depreciações de ativos reavaliados ao abrigo do DL n.º 66/2016, encontra-se prescrita no próprio dl n.º 66/2016;

9) Face ao exposto e sabendo-se que:

- o n.º 1 do art.º 8.º do DL n.º 66/2016 afasta expressamente do regime fiscal das depreciações ou amortizações as disposições do n.º 3 do art.º 1.º e o n.º 2 do art.º 15.º , ambos do DR n.º25/2009;

- o n.º 3 do art.º 8.º do DL n.º 66/2016 permite a dedutibilidade fiscal da importância correspondente ao aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas ao abrigo deste diploma;

- os regimes de reavaliação estabelecidos no DL n.º264/92 e no DL n.º31/98, em termos de depreciações ou amortizações, reconduzem-se meramente ao aumento verificado das mesmas em resultado da reavaliação, cuja dedutibilidade fiscal está limitada a 60% do montante apurado e relevado contabilisticamente e desde que cumpridas as demais disposições sobre reintegrações e amortizações do código do IRC e do Decreto regulamentar;

- estamos na presença de regimes de reavaliação cujas repercussões nas depreciações e amortizações se mantêm em vigor, e têm âmbitos de aplicação próprios e independentes uns dos outros. sendo que, com a aprovação do DL n.º 66/2016 e conforme decorre da autorização legislativa, preâmbulo e letra da lei, concluiu-se que o legislador não teve em mente alterar o regime fiscal respeitante ao aumento das depreciações resultantes de reavaliações de ativos efetuadas ao abrigo de diplomas legais anteriores, conforme vem defendendo a Requerente.

40. Pelo que:

“...é forçoso concluir que, com referência aos bens não totalmente reintegrados que tenham sido reavaliados ao abrigo do DL n.º264/92 e DL n.º31/98 (e também pelo DL n.º66/2016), há lugar à inscrição no campo 720 do quadro 07 da declaração Mod.22 da quantia referente a 40% do aumento das reintegrações apuradas em resultado das reavaliações efetuadas a coberto do DL n.º 264/92 e DL n.º31/98, nos termos do n.º 2 do art.º 15.º do DR 25/2009, conforme realizou a F... na autoliquidação de IRC para efeitos de apuramento do resultado tributável (individual) e que teve efeitos no apuramento do resultado do Grupo relativo ao período de tributação de 2020, declarado na autoliquidação de IRC ora contestada.”

44. Ainda antes de terminar a sua Resposta, a Requerida contesta a imputação da Requerente quanto a um hipotético incumprimento da obrigação prevista no art.º 68º. nº. 17 do CPPT, tendo esta questão sido cabalmente esclarecida ao longo do processo administrativo, inexistindo qualquer outra informação externa ao processo, para além de todas as informações dos diversos serviços, que dele já constam.

45. A Requerida também contesta o facto de a Requerente entender que constitui uma violação da coerência jurídica do sistema fiscal, a interpretação que faz das disposições legais aplicáveis ao caso concreto, em particular do disposto no artº. 8º. nº. 1 do Decreto-Lei nº. 66/2016, o mesmo acontecendo com a suposta violação da coerência económica do sistema fiscal e do princípio da capacidade contributiva. Invoca, ainda, a violação dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e proporcionalidades na vertente da proibição do excesso.

46. Termina, solicitando, por isso, ao Tribunal que seja julgado improcedente o Pedido de Pronúncia Arbitral.

III - SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

Cumpre apreciar e decidir.

IV - MATÉRIA DE FACTO

a. FACTOS DADOS COMO PROVADOS

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

- A.** A F..., S.A. (em diante, “F...”), com o número de identificação fiscal ... e com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa, é uma das sociedades dominadas que integra o grupo sujeito ao RETGS em que a Requerente é a sociedade dominante.
- B.** Em 13 de julho de 2021, a F... procedeu à apresentação da declaração individual de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) Modelo 22 referente ao exercício de 2020 (Doc. n.º 1).
- C.** Em 15 de julho de 2021, a Requerente procedeu à apresentação da declaração de IRC Modelo 22 do seu Grupo Fiscal referente ao exercício de 2020 (cfr. Doc. n.º 2), sendo que também apresentou declaração de substituição (Doc. n.º 3).
- D.** Em 16 de março de 2023, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra a referida autoliquidação respeitante ao exercício de 2020 (Doc. n.º 4) à qual foi atribuído o n.º ...2023..., tendo a A... requerido a anulação do acréscimo efetuado no campo 720 do Quadro 06 da Declaração Modelo 22 ao nível individual da F..., no montante de € 849.072,05 e, conseqüentemente, a devolução do montante de € 178.305,13, correspondente ao imposto pago.
- E.** No dia 30 de maio de 2023, a Requerente foi notificada (carta registada), do ofício n.º ...-JJT/2023 e do projeto de decisão da Reclamação Graciosa associado à informação n.º 70-AIR1/2023 (Doc. n.º 5) no qual a Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes (“DJT da UGC”) propõe o seu indeferimento.
- F.** Em 21 de Junho de 2023, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada (Doc. n.º 6).
- G.** A Requerente apresentou, em 25 de setembro de 2023, o presente pedido de pronuncia arbitral.
- H.** Por despacho de 10 de novembro, o tribunal deferiu o pedido de junção aos autos do documento apresentado pela Requerida nas contra-alegações (Informação n.º 110-AIR/2023).

b. FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS

Não existem factos dados como não provados, entendendo o presente Tribunal Arbitral que todos os factos dados como provados são os bastantes e relevantes para a apreciação do pedido.

c. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

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 seleccionar 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* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

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. artigo 596.º do CPC).

Assim, os factos fixados assentaram na posição assumida pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral da Requerente e Resposta da Requerida) e na prova documental junta aos autos.

Importa, ainda, considerar o que se segue.

Quanto ao solicitado pelo SP no requerimento de 10 de setembro de 2024, onde pede a junção aos autos de uma informação onde alegadamente a Requerida havia defendido entendimento oposto ao perfilhado nos presentes autos, importa realçar, em primeiro lugar, que o pedido assenta em meras alegações abstratas e hipotéticas, que resultam claramente das expressões usadas.

Senão vejamos:

No ponto 31.º do Pedido pode ler-se “A este propósito é importante destacar que no projeto de decisão a DJT da **UGC parece** fazer referência a uma informação da própria AT ...”. Ou seja, o próprio SP não tem a certeza que tenha existido tal informação. O que é corroborado a seguir quando, depois da resposta negativa da Requerida, vir ainda alegar nos seguintes termos:

“Note-se que a fundamentação da AT não afasta, porém, a possibilidade de existir uma anterior informação vinculativa que ainda não é pública, em incumprimento da obrigação prevista no artigo 68.º, n.º 17 do CPPT, nem sequer a hipótese, que corresponderia seguramente a uma situação

extrema, de existir uma anterior decisão favorável da AT sobre este mesmo tema a propósito da situação de um outro contribuinte”.

Ou seja, o SP vai ao ponto de avançar com a hipótese de a Requerida estar a esconder uma eventual informação vinculativa, **ou mesmo a existência de uma anterior decisão favorável da AT sobre o mesmo tema em relação a outro contribuinte.**

Ora, para além de estarmos perante meras alegações sem qualquer base de sustentação fáctica ou jurídica, como melhor será analisado, não podemos deixar de realçar que, mesmo a admitir-se a existência de anterior decisão favorável da AT sobre a mesma situação jurídica, noutra caso concreto, essa decisão não dá sem mais aos particulares o direito a exigirem essa a aplicação em relação a si. Esse direito só existe se a decisão anterior for legal. A vinculação da Requerida ao princípio da legalidade em relação a decisões anteriores apenas funciona quando tais decisões cumpram a lei, podendo afastar-se no caso de decisões anteriores ilegais. O que, a existir de facto alguma informação, que não se provou que existisse, poderia sempre ser esse o caso.

De qualquer modo, no caso dos autos, como melhor será analisado, na presente decisão arbitral, estamos a falar de situações cujo recorte factual e jurídico é distinto do presente, o que torna irrelevante toda a discussão suscitada a este propósito pela Requerente.

THEMA DECIDENDUM

Importa saber se o afastamento do limite decorrente do artigo 15.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, previsto pelo artigo 8.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro é ou não aplicável ao aumento de depreciações resultante da reavaliação de ativos fixos tangíveis realizadas ao abrigo de decretos-leis anteriores, mais concretamente do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de Novembro e do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro, quando esses bens tenham sido reavaliados também (e posteriormente) ao abrigo do referido Decreto-Lei n.º 66/2016.

V – O DIREITO

1. Face às posições assumidas e aos fundamentos alegados pelas partes nas suas peças processuais, importa decidir.
2. Atendendo a pretensão da Requerente resulta do seu entendimento quanto à questão decidenda que, em linhas gerais, consiste em saber se o afastamento do limite decorrente do artigo

15.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, previsto pelo artigo 8.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro é ou não aplicável ao aumento de depreciações resultante da reavaliação de ativos fixos tangíveis realizadas ao abrigo de decretos-leis anteriores, mais concretamente do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de Novembro e do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro, quando esses bens tenham sido reavaliados também (e posteriormente) ao abrigo do referido Decreto-Lei n.º 66/2016, importa cuidar de rever o que cada um deles determina com relevância para a apreciação da dita questão decidenda.

3. Começamos pelos dois diplomas ao abrigo dos quais a Requerente procedeu primeiramente à reavaliação dos seus ativos fixos tangíveis, ou seja, o do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de Novembro e do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro.

4. Ora, o **Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro**, que no seu preâmbulo consagra desde logo o seguinte:

“A última reavaliação dos elementos do activo immobilizado corpóreo das empresas, permitida para efeitos fiscais com carácter geral, realizada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro, foi reportada, para os sujeitos passivos cujo período de tributação coincide com o ano civil, a 31 de Dezembro de 1990 e produziu efeitos, em termos de reintegrações, a partir do exercício de 1991.

Não obstante a descida dos níveis de inflação verificada posteriormente, entende-se oportuno permitir nova reavaliação, reportada, em geral, a 31 de Dezembro de 1992 e com efeitos, relativamente às reintegrações a praticar, a partir do exercício de 1993.

Para o efeito seguem-se neste diploma as linhas gerais definidas no Decreto-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 360/91, de 28 de Setembro, já que se trata de metodologia que se vem revelando como a mais adequada para os fins visados.”

5. Quanto ao âmbito desta reavaliação consta o seguinte:

“1 - Os sujeitos passivos de IRC ou de IRS podem reavaliar os elementos do seu activo immobilizado corpóreo afectos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou agrícola existentes e em utilização na data da reavaliação.

2 - Exceptuam-se do disposto no número anterior:

a) Os elementos completamente reintegrados na data da reavaliação e já reavaliados nessa qualidade ao abrigo de anterior legislação de carácter fiscal;

b) Os elementos de reduzido valor cujo custo de aquisição ou de produção tenha sido deduzido num só exercício, nos termos do artigo 31.º do Código do IRC;

c) Os imóveis que, nas empresas de seguros, estejam ou tenham estado a representar ou a caucionar provisões técnicas do ramo «Vida», respeitantes a contratos com participação nos resultados. (artº. 1º.)

3 - A reavaliação deve reportar-se a 31 de Dezembro de 1992 ou, se o exercício económico não coincidir com o ano civil, nos termos previstos nos n.os 2 e 3 do artigo 7.º do Código do IRC:

a) À data do início do período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1992, se o respectivo termo ocorrer no 2.º semestre de 1993;

b) A data do termo do período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1992, se o respectivo termo ocorrer no 1.º semestre de 1993.

4 - A reavaliação deve constar do balanço referente ao termo do exercício em que se integra a data a que se reporta a reavaliação ou do balanço relativo ao termo do período de tributação seguinte, no caso de os sujeitos passivos não poderem efectuar a reavaliação em tempo útil.

5 - Para efeitos deste diploma, consideram-se elementos do activo imobilizado corpóreo as imobilizações corpóreas e os investimentos em imóveis.”

6. Vejamos o que se determina quanto aos valores bases da reavaliação:

“1 - Tratando-se de elementos ainda não totalmente reintegrados à data da reavaliação, os valores a reavaliar são os seguintes:

a) No caso de elementos já reavaliados ao abrigo de outros diplomas legais, os valores que se obtiveram na última reavaliação efectuada;

b) No caso de elementos ainda não reavaliados, os custos de aquisição ou de produção, se forem conhecidos, ou, não o sendo, os valores mais antigos constantes dos registos contabilísticos do sujeito passivo.

2 - Tratando-se de elementos já totalmente reintegrados, não abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo anterior, que possuem ainda aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam ainda efectivamente utilizados no processo produtivo, os valores a reavaliar são os referidos nas alíneas a) ou b) do número anterior, conforme os casos.

3 - Quanto aos bens a reavaliar que tenham sido transferidos para a empresa que os detém à data da reavaliação em consequência da constituição, fusão ou cisão de sociedades, os valores a considerar para a reavaliação são os que lhes correspondem nos termos das alíneas a) ou b) do n.º 1 ou os valores líquidos contabilísticos, se uns ou outros coincidirem com os valores por que os elementos transferidos estavam contabilizados na empresa originária.” (artº. 2º.)

7. Continuando com a regulamentação do processo de reavaliação, dos seus valores máximos e da criação da reserva de reavaliação, o diploma rege de seguida o regime fiscal dessas reavaliações, e fá-lo no seu art.º 6.º do seguinte modo:

“O regime fiscal das reintegrações dos elementos reavaliados ao abrigo deste diploma regular-se-á pelas disposições sobre reintegrações e amortizações do Código do IRC e do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

2 - As reintegrações dos elementos do activo imobilizado só poderão calcular-se sobre os valores resultantes da reavaliação prevista neste diploma nos seguintes termos:

a) Para os sujeitos passivos cujo período de tributação coincida com o ano civil, a partir do exercício de 1993, inclusive;

b) Para os sujeitos passivos cujo período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1992 termine no 2.º semestre de 1993, a partir deste mesmo período, inclusive;

c) Para os sujeitos passivos cujo período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1992 termine no 1.º semestre de 1993, a partir do período de tributação imediatamente seguinte, inclusive.

8. Para concluir, ao que aqui nos importa, com a determinação dos custos ou perdas não dedutíveis. A saber:

1 - Não são dedutíveis para efeitos fiscais os seguintes custos ou perdas:

a) O produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação;

b) A parte do valor líquido contabilístico dos elementos inutilizados ou destruídos que tenham sido reavaliados ao abrigo deste diploma, na parte que corresponde à reavaliação efectuada, observando-se, na parte restante, o disposto no n.º 1 do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90.

2 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior:

a) No caso de elementos não totalmente reintegrados, considera-se como aumento das reintegrações anuais o montante que se obtém aplicando as taxas de reintegração utilizadas no respectivo exercício ao acréscimo do valor do imobilizado proveniente da reavaliação;

b) No caso de elementos já totalmente reintegrados à data da reavaliação, o aumento das reintegrações anuais correspondente à dotação que vier a ser contabilizada em cada exercício.”

9. Segue-se o **Decreto-Lei nº. 31/98, de 11 de fevereiro**, em tudo muito idêntico ao diploma anterior, que começa por referir no seu preâmbulo que:

“A última reavaliação dos elementos do activo imobilizado corpóreo das empresas, realizada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de Novembro, foi reportada, para os sujeitos passivos cujo período de tributação coincide com o ano civil, a 31 de Dezembro de 1992 e produziu efeitos, em termos de reintegrações, a partir do exercício de 1993.

Não obstante a descida dos níveis de inflação verificada posteriormente, entende-se oportuno permitir nova reavaliação, embora limitada a bens cujo período mínimo de vida útil seja igual ou superior a cinco anos, reportada, em geral, a 31 de Dezembro de 1997, produzindo efeitos, relativamente às reintegrações a praticar, a partir do exercício de 1998.

Seguem-se, neste diploma, e tal como tem vindo a ser orientação do legislador nesta matéria, as linhas gerais definidas nos diplomas anteriores que permitiram a reavaliação para efeitos fiscais.”

10. Para consagrar no seu art.º 1.º o âmbito dessa reavaliação e nos seguintes moldes:

“1 - Os sujeitos passivos de IRC ou de IRS podem reavaliar os elementos das suas imobilizações corpóreas e investimentos financeiros em imóveis, afectos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou agrícola, cujo período mínimo de vida útil seja igual ou superior a cinco anos, existentes e em utilização na data da reavaliação.

2 - Exceptuam-se do disposto no número anterior:

a) Os elementos completamente reintegrados na data da reavaliação e já reavaliados nessa qualidade ao abrigo de anterior legislação de carácter fiscal;

b) Os elementos de reduzido valor cujo custo de aquisição ou de produção tenha sido deduzido num só exercício, nos termos do artigo 31.º do Código do IRC;

c) Os imóveis que, nas empresas de seguros, estejam ou tenham estado a representar ou a caucionar provisões técnicas do ramo «Vida», respeitantes a contratos com participação nos resultados.

3 - A reavaliação deve reportar-se a 31 de Dezembro de 1997 ou se o exercício económico não coincidir com o ano civil, nos termos previstos nos n.os 2 e 3 do artigo 7.º do Código do IRC:

a) À data do início do período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1997, se o respectivo termo ocorrer no 2.º semestre de 1998;

b) À data do termo do período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1997, se o respectivo termo ocorrer no 1.º semestre de 1998.

4 - A reavaliação deve constar do balanço referente ao termo do exercício em que se integra a data a que se reporta a reavaliação ou do balanço relativo ao termo do período de tributação seguinte, no caso de os sujeitos passivos não poderem efectuar a reavaliação em tempo útil.

11. Para no seu art.º 2.º. se passar aos valores base para efeitos de reavaliação:

“1 - Tratando-se de elementos ainda não totalmente reintegrados à data da reavaliação, os valores a reavaliar são os seguintes:

a) No caso de elementos já reavaliados ao abrigo de outros diplomas legais, os valores que se obtiveram na última reavaliação efectuada;

b) No caso de elementos ainda não reavaliados, os custos de aquisição ou de produção, se forem conhecidos, ou, não o sendo, os valores mais antigos constantes dos registos contabilísticos do sujeito passivo;

c) No caso de venda de bens seguida de locação financeira, pelo vendedor, desses mesmos bens, os valores que este, na ausência desse contrato, poderia considerar nos termos das alíneas anteriores;

d) No caso de entrega de um bem objecto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao locatário, o valor inicial do contrato.

2 - Tratando-se de elementos já totalmente reintegrados, não abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo anterior, que possuam ainda aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam ainda efectivamente utilizados no processo produtivo, os valores a reavaliar são os referidos numa das alíneas do número anterior, conforme os casos.

... ..”

12. Continuando com a regulamentação do processo de reavaliação, dos seus valores máximos e da criação da reserva de reavaliação, o diploma rege de seguida o regime fiscal dessas reavaliações, e fá-lo no seu art.º. 6.º. do seguinte modo:

“1 - O regime fiscal das reintegrações dos elementos reavaliados ao abrigo deste diploma regular-se-á pelas disposições sobre reintegrações e amortizações do Código do IRC e do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

2 - As reintegrações dos elementos do activo imobilizado só poderão calcular-se sobre os valores resultantes da reavaliação prevista neste diploma nos seguintes termos:

a) Para os sujeitos passivos cujo período de tributação coincida com o ano civil, a partir do exercício de 1998, inclusive;

b) Para os sujeitos passivos cujo período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1997 termine no 2.º semestre de 1998, a partir deste mesmo período, inclusive;

c) Para os sujeitos passivos cujo período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1997 termine no 1.º semestre de 1998, a partir do período de tributação imediatamente seguinte, inclusive.

13. Para concluir, ao que aqui nos importa, com a determinação dos custos ou perdas não dedutíveis. A saber:

“1 - Não são dedutíveis para efeitos fiscais os seguintes custos ou perdas:

- a) O produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação;
- b) A parte do valor líquido contabilístico dos elementos inutilizados ou destruídos que tenham sido reavaliados ao abrigo deste diploma, na parte que corresponde à reavaliação efectuada, observando-se, na parte restante, o disposto no n.º 1 do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90.

2 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior:

- a) No caso de elementos não totalmente reintegrados, considera-se como aumento das reintegrações anuais o montante que se obtém aplicando as taxas de reintegração utilizadas no respectivo exercício ao acréscimo do valor do imobilizado proveniente da reavaliação;
- b) No caso de elementos já totalmente reintegrados à data da reavaliação, o aumento das reintegrações anuais correspondente à dotação que vier a ser contabilizada em cada exercício.” (art.º 7.º.)

14. Na senda destes diplomas, no que às reavaliações diz respeito, embora com contornos diferentes, como é devidamente assinalado pelas partes, temos o Decreto-Lei nº. 66/2016, de 14 de setembro, diferenciação essa que é deste logo patente no preâmbulo do diploma que consagra o seguinte:

“O programa do XXI Governo Constitucional assumiu, entre os seus objetivos essenciais para o relançamento da economia portuguesa, a adoção de medidas que promovam a capitalização das empresas, bem como uma maior solidez e equilíbrio das respetivas estruturas financeiras.

... ..

Neste quadro, o presente decreto-lei cria um regime opcional de incentivo à reavaliação de certos ativos afetos ao exercício de atividades empresariais. Nos termos do normativo contabilístico aplicável, os bens que integram o ativo fixo tangível são inicialmente valorizados pelo seu custo. Após a mensuração inicial, pode optar-se por um modelo de mensuração pelo custo ou de revalorização. Na generalidade dos casos, opta-se pelo modelo de custo. Esta opção implica, com o decorrer do tempo, a subavaliação dos ativos das empresas e, portanto, a transmissão de uma imagem menos fiel dos respetivos capitais próprios, com as consequências negativas que daí resultam ao nível, designadamente, da angariação da confiança necessária à obtenção de financiamento.

A opção pelo modelo de revalorização, embora permitindo uma maior aproximação dos capitais próprios ao seu valor real, acarreta maiores custos associados ao apuramento, numa base regular, dos ajustamentos necessários ao valor dos bens no balanço.

Por outro lado, os efeitos da referida revalorização, bem como de eventuais «reavaliações livres» são desconsiderados fiscalmente, desincentivando a sua concretização. Com efeito, por um lado, a reserva de reavaliação não concorre para a formação do lucro tributável, por respeitar a mais-valias potenciais ou latentes e, por outro lado, o acréscimo de depreciações não é considerado para efeitos fiscais.

Assim, o presente decreto-lei cria um incentivo à reavaliação do ativo fixo tangível afeto ao exercício de atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como das propriedades de investimento e de elementos

patrimoniais de natureza tangível afetos a contratos de concessão, impulsionando-se, em paralelo, a sua reavaliação de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, designadamente, para reforço de capitais próprios. Para o efeito, sujeita-se a reserva de reavaliação fiscal a uma tributação autónoma especial e, em contrapartida, permite-se aos sujeitos passivos abrangidos a dedução fiscal dos acréscimos de depreciação dos ativos objeto de reavaliação.

A reavaliação fiscal dos elementos afetos à atividade das empresas realizada ao abrigo do presente decreto-lei é facultativa, sendo reportada, para os sujeitos passivos cujo período de tributação coincide com o ano civil, a 31 de dezembro de 2015, e produzindo efeitos, em termos de depreciações, a partir do exercício de 2018.”

15. Veja-se o art.º 1.º. quanto ao âmbito da reavaliação.

“1 - Os sujeitos passivos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) ou do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) com contabilidade organizada podem optar por reavaliar, para efeitos fiscais, os elementos do seu ativo fixo tangível afeto ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou agrícola e as propriedades de investimento.

2 - Ficam abrangidos pelo número anterior apenas os ativos naquele referidos cujo período de vida útil remanescente seja igual ou superior a cinco anos, ou 60 meses, caso sejam praticadas depreciações ou amortizações por duodécimos, desde que existentes e em utilização na data a que se reporta a reavaliação.

... ..

7 - A reavaliação deve reportar-se a 31 de dezembro de 2015 ou, se o período de tributação não coincidir com o ano civil nos termos previstos nos n.os 2 e 3 do artigo 8.º do Código do IRC:

a) À data do início do período de tributação em curso em 31 de dezembro de 2015, se o respetivo termo ocorrer no segundo semestre de 2016;

b) À data do termo do período de tributação em curso em 31 de dezembro de 2015, se o respetivo termo ocorrer no primeiro semestre de 2016.

8 - No caso de sujeitos passivos abrangidos pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o processo de reavaliação realiza-se individualmente ao nível de cada uma das sociedades do grupo.

9 - Para efeitos do n.º 2, considera-se período de vida útil remanescente aquele que, à data a que se reporta a reavaliação, ainda falte para completar o período máximo de vida útil, conforme definido no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, 2/2014, de 16 de janeiro, e 82-D/2014, de 31 de dezembro, e pelo Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril.

10 - Caso o período apurado nos termos do número anterior seja inferior a cinco anos, considera-se período de vida útil remanescente o período adicional de utilização futura, aferido à data a que se reporta a reavaliação, quando estejam em causa elementos que ainda estejam aptos para desempenhar utilmente a sua função técnico-económica e sejam efetivamente utilizados no processo produtivo do sujeito passivo durante, pelo menos, cinco anos.

16. E relativamente aos valores base para efeitos de reavaliação o art.º 3.º deste diploma consagra o seguinte:

“1 - Os valores a reavaliar, para efeitos fiscais, são os seguintes:

a) No caso de elementos já reavaliados ao abrigo de diploma legal, os valores que se obtiveram na última reavaliação efetuada;

b) No caso de elementos ainda não reavaliados, os custos de aquisição ou de produção relevantes;

c) No caso de venda de bens seguida de locação financeira pelo vendedor desses mesmos bens, os valores que este, na ausência desse contrato, poderia considerar nos termos das alíneas anteriores;

d) No caso de entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao locatário, o valor relevante à data inicial do contrato.

2 - No caso de ativos fixos tangíveis ou de propriedades de investimento detidos pelo sujeito passivo em razão de operações realizadas ao abrigo do regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos previsto no artigo 73.º e seguintes do Código do IRC, os valores fiscalmente relevantes são os que, nos termos do número anterior, correspondam aos valores que lhes seriam atribuídos caso tivessem permanecido na empresa originária.”

17. Continuando com a regulamentação do processo de reavaliação, dos seus valores máximos e da criação da reserva de reavaliação, o diploma rege de seguida o regime fiscal dessas reavaliações, e fá-lo no seu art.º 8.º do seguinte modo:

“1 - O regime fiscal das depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados ao abrigo do presente decreto-lei é regulado pelas disposições nele estabelecidas, bem como pelas previstas no Código do IRC e no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, 2/2014, de 16 de janeiro, e 82-D/2014, de 31 de dezembro, e pelo Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril, não sendo aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 1.º, nem o n.º 2 do artigo 15.º deste último.

2 - O montante resultante da reavaliação de acordo com o procedimento indicado no artigo 4.º, com o limite máximo previsto no artigo 5.º, é relevante para efeitos fiscais, designadamente, para efeitos da respetiva depreciação ou amortização, do disposto no artigo 31.º-B do Código do IRC, bem como para a determinação de qualquer resultado tributável em sede de IRC ou IRS relativamente aos mesmos.

3 - O aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas é aceite como gasto, para efeitos fiscais, e majorado relativamente aos sujeitos passivos:

a) Não abrangidos pelo disposto no artigo 87.º-A do Código do IRC, no período de tributação em causa, em 7 %;

b) Que estejam, no período de tributação em causa, no primeiro e segundo dos escalões previstos no artigo 87.º-A do Código do IRC, em 5,5 % e 3 %, respetivamente.

4 - As depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados calculam-se sobre os valores resultantes da reavaliação prevista no presente decreto-lei a partir do período de tributação coincidente com o último dos pagamentos referidos no n.º 4 do artigo 9.º

5 - Relativamente ao conjunto de elementos a reavaliar cujo período de vida útil remanescente, para efeitos fiscais, seja superior a oito anos à data a que se reporta a reavaliação, o sujeito passivo pode optar por depreciar ou amortizar, a partir do período de tributação previsto no n.º 3, à taxa anual de 12,5 %, a parte do valor fiscal dos elementos daquele conjunto que corresponda ao incremento resultante da aplicação do previsto no presente decreto-lei.

6 - Caso seja exercida a opção referida no número anterior, a mesma deve aplicar-se a todos os elementos reavaliados cujo período de vida útil remanescente seja superior a oito anos, à data a que se reporta a reavaliação, e ser mantida uniformemente durante os períodos de tributação seguintes.

7 - Caso seja aplicável o n.º 10 do artigo 2.º, a depreciação ou amortização da parte do valor fiscal dos elementos reavaliados que corresponda ao incremento resultante da aplicação do presente decreto-lei é efetuada durante o período adicional de utilização futura, aferido à data a que se reporta a reavaliação.

8 - Para efeitos da determinação das mais-valias e menos-valias previstas no artigo 46.º do Código do IRC, o valor de aquisição a considerar, bem como das depreciações e amortizações acumuladas, é o resultante da reavaliação efetuada ao abrigo do presente decreto-lei.

9 - Para efeitos de aplicação do artigo 47.º do Código do IRC, considera-se que os elementos reavaliados ao abrigo do presente decreto-lei foram adquiridos em 2015.

10 - O n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC não é aplicável ao presente regime.”

18. O art.º 7.º. Consagra que:

“Em caso de opção pelo regime estabelecido no presente decreto-lei, é devida uma tributação autónoma especial equivalente a 14 % do valor da reserva de reavaliação a que se refere o artigo 6.º, sem possibilidade de qualquer dedução.”

19. Pelo meio de todos estes diplomas também temos que fazer referência, pela sua importância neste contexto, ao Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, em especial o seu art.º 15.º que determina o seguinte:

“1 - O regime de aceitação como gastos das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de legislação de carácter fiscal é o mencionado na mesma, com as adaptações resultantes do presente decreto regulamentar, aplicando-se aos bens reavaliados nos termos da Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963, o regime previsto no n.º 2 do artigo 5.º

2 - Relativamente às reavaliações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, é de observar o seguinte:

a) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações;

b) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, a parte do valor depreciável dos bens que tenham sofrido desvalorizações excepcionais nos termos do artigo 38.º do Código do IRC que corresponda à reavaliação efectuada.

3 - Exceptuam-se do disposto no número anterior as reavaliações efectuadas ao abrigo da Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963, e do Decreto-Lei n.º 126/77, de 2 de Abril, desde que efectuadas nos termos previstos nessa legislação e, na parte aplicável, com observância das disposições do presente decreto regulamentar, caso em que o aumento das depreciações resultante da reavaliação é aceite na totalidade como gasto para efeitos fiscais.”

20. Feito o enquadramento legislativo em abstrato, passemos, agora à análise jurídico contabilística aplicável ao caso dos presentes autos.

A. Decreto -Lei n.º 264/92, de 24 de novembro e Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro

21. A ratio desde regime visa disponibilizar um meio para aumentar os capitais próprios (situação líquida) das sociedades, pese embora a então suspensão do artigo 35.º do Código das Sociedades Comerciais. Esse aumento operava através da correção monetária (inflação) do valor líquido contabilístico.

22. Exemplificando com:

- (i) um fator de correção de 1,2,
- (ii) um bem adquirido por € 1.000,
- (iii) (um prazo de depreciação é de 10 anos (i. e. quota anual de depreciação de 100 €) e
- (iv) que, à data da reavaliação, já decorreram 4 anos

Valor de aquisição	Depreciação realizada	Valor líquido contabilístico	Fator de correção	Novo valor líquido
€ 1.000	€ 400	€ 600	1,2	€ 600 x 1,2 = € 720

23. Vamos assim ter:

- Um aumento do capital próprio de € 120. Este valor é registado contra um maior valor de ativo de € 120;

- Uma nova quota anual de amortização de € 720 / 6 anos = € 120 (em contraste com o anterior valor de € 100).

24. Contrariamente ao que sucede com o Decreto-Lei n.º 66/2016, esta reavaliação é realizada contabilisticamente e terá, em parte, aceitação fiscal, ao passo que a reavaliação constante do Decreto-Lei n.º 66/2016, é puramente fiscal e sem qualquer aceitação contabilística.

25. A aceitação fiscal consiste em permitir que 60% do aumento (no caso 60% dos € 120) sejam aceites fiscalmente, não estando prevista qualquer outra.

26. Se o sujeito passivo alienasse ou abatesse o bem ao ativo significaria que o valor de aquisição - que era tido em conta para apurar a mais ou menos-valia resultante da alienação ou abate - seria sempre o valor de aquisição de € 1.000 e que a depreciação acumulada é sempre a que teve aceitação contabilística.

27. Vejamos um exemplo, em que o sujeito passivo, no próprio ano da reavaliação, aliena o bem por € 400:

$$€ 400 - (€ 1.000 - € 400) = \text{menos-valia de € 200}$$

28. Ou seja, não há qualquer atualização da base fiscal do ativo. O que releva é e continua a ser o valor de aquisição.

29. Mas, caso a reavaliação tivesse aceitação fiscal, o cálculo seria:

$$€ 400 - (€ 1.120 - € 400) = \text{menos-valia de € 320}$$

B. Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro

30. Uma primeira nota que importa destacar, antes de entrarmos na análise deste diploma, é que, após a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em 2010, a reavaliação do ativo deixou de ser possível.

31. Ou seja, o SNC passou a permitir dois modelos: custo histórico ou justo valor (valor de mercado).

14. Assim, para as sociedades que utilizam o justo valor, a reavaliação efetua-se anualmente e, nestes casos, em teoria, não há mais ou menos-valias contabilísticas, dado que o ativo será sempre a valor de mercado.
15. Tanto assim que, estes ativos, mensurados ao justo valor, ficam excluídos do âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 66/2016 (alínea f) do n.º 4 do artigo 2.º).
16. Por conseguinte, podemos concluir que este diploma teve por origem e finalidade a angariação de receita fiscal.
17. E, para isso, o método escolhido foi o de aplicar os fatores de correção monetária, desde a última reavaliação (do Decreto-Lei n.º 31/98).
18. E assim, o valor do aumento pagaria um imposto de 14% e seria totalmente dedutível à taxa de IRC aplicável em cada ano (IRC, mais Derrama Municipal, mais Derrama Estadual).
19. Ora, a grande questão que se colocou foi a de saber se esse aumento tem plena aceitação fiscal tanto para efeitos de depreciação como para o apuramento de mais ou menos-valia fiscal.

B.1. Situação das depreciação e abates

20. No caso das depreciações, a resposta é dada pelo n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, quando refere:
- “(...) não sendo aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 1.º, nem o n.º 2 do artigo 15.º deste último”.*
21. Ou seja:
- As depreciações anuais não têm de ser contabilizadas como gasto (nunca o poderiam ser, porque não têm relevância contabilística);
 - Não há lugar à correção de 40% *“(...) do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações”;*
 - Em caso de abate (desvalorização excecional) a parte do valor não depreciado é aceite como gasto fiscal, conforme o n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016: *“o montante resultante*

da reavaliação (...) é relevante para efeitos fiscais, designadamente, para efeitos da respectiva depreciação ou amortização, do disposto no artigo 31.º-B do Código do IRC (...)”.

22. Temos, em suma, que o aumento da depreciação é sempre aceite, quer nas quotas anuais de depreciação, quer em caso de abate (desvalorização excecional).

23. No exemplo anterior, se o sujeito passivo tivesse abatido o bem no ano da reavaliação, o gasto fiscal teria sido: € 1.120 - € 400 = € 720. Ou seja, o valor de aquisição aumentado pela reserva de reavaliação e deduzido das depreciações anteriormente praticadas.

24. Note-se que o Decreto-Lei n.º 66/2016, contem regras para o caso de o abate ocorrer antes do início do período de depreciação do aumento do valor.

25. Assim, os 14% de tributação ocorreriam em 2016, 2017 e 2018. Mas se o abate fosse realizado antes de 2018, a tributação em falta ocorreria, pelo valor remanescente, nesse exercício.

B.2. Situação das transmissões onerosas

26. O n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016 responde ao cálculo de mais e menos-valias fiscais em caso de transmissão onerosa: *“o montante resultante da reavaliação (...) é relevante para efeitos fiscais, designadamente, (...) para a determinação de qualquer resultado tributável em sede de IRC ou IRS relativamente aos mesmos”*.

27. Por seu turno, o n.º 8 do mesmo artigo 8.º encerra qualquer dúvida: *“para efeitos de determinação das mais-valias e menos-valias fiscais previstas no artigo 46.º do Código do IRC, o valor de aquisição a considerar, bem como das depreciações e amortizações acumuladas, é o resultante da reavaliação efectuada ao abrigo do presente decreto-lei”*.

28. Assim, no exemplo anterior, teríamos a menos-valia fiscal de € 320.

B.3. Qual o motivo para considerar relevante o aumento do valor

29. É fácil de compreender: se o aumento não tivesse aceitação fiscal a importância do Decreto-Lei n.º 66/2016 seria menor.

30. Isto, porque o sujeito passivo se arriscava a pagar 14% e, em caso de abate ou transmissão onerosa, não teria qualquer dedução fiscal.
31. Com efeito, ao considerar-se o valor de aquisição histórico, o aumento decorrente da reavaliação não relevaria.
32. No fundo, se o sujeito passivo mantivesse o bem ao longo de todo o período de vida útil, obteria uma dedução corresponde ao aumento. Mas, se o alienasse ou abatesse antes desse período, perderia todo o valor (sobre o qual pagou 14% de imposto).

B.4. Aplicação ao caso dos autos

33. A Requerente parte do comportamento adotado pela Autoridade Tributária num procedimento de inspeção, em que esta considerou - num caso de transmissão onerosa - que o valor de aquisição é o novo valor reavaliado (incluindo a parcela proveniente das reavaliações de 1992 e 1998). Solução que é a correta, conforme o n.º 8 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016.
34. Mas, a partir daqui a Requerente extrai a conclusão de que se o valor de aquisição é único e se são aceites todas as depreciações acumuladas, o mesmo tem de ser válido para a depreciação anual.
35. A não ser assim, as depreciações teriam um regime diferente: em caso de transmissão onerosa, a totalidade das depreciações acumuladas é aceite fiscalmente, o mesmo não sucedendo se houver depreciação anual ao longo do período de vida útil.
36. Por sua vez, a Requerida considera que não há qualquer apoio literal para esta interpretação, porque o normativo aplicável cria um regime próprio para a transmissão onerosa, mas não o faz para a depreciação anual.
37. O que se afigura também correto, porquanto:
- (i) O Decreto-Lei n.º 66/2016 constitui um regime inovador e autónomo face às reavaliações anteriores. Porque esta reavaliação não apresenta validade contabilística e não tem por finalidade o aumento do capital próprio por via do aumento do valor dos ativos pela inflação acumulada.

(ii) Para além desta reavaliação não se revelar como complementar ou substitutiva das reavaliações anteriores, é importante enquadrar a sua finalidade *sui generis*: obter um encaixe financeiro em 2016 a 2018, como contrapartida de uma dedução fiscal a partir de 2018 (pelo período remanescente de vida útil com o mínimo de 5 exercícios; se superior a 8 exercícios, o sujeito passivo pode depreciar em 8 exercícios cfr. o n.º 5 do artigo 8.º e o n.º 2 do artigo 2.º).

38. Ora, esta motivação não deve ser subestimada, porque é dela que flui a atribuição de efeito fiscal à reavaliação: o aumento do valor é aceite na depreciação futura e o valor reavaliado tem relevância fiscal em caso de alienação ou abate.

39. Trata-se um meio para assegurar a adesão ao Decreto-Lei n.º 66/2016.

40. Daqui não significa que, de entre estes incentivos à adesão, se tenha optado por derrogar todos os regimes anteriores.

41. Pelo contrário, como vimos, estamos perante regimes que em nada contendem com este, continuando plenamente em vigor.

42. Importa realçar que os valores a reavaliar são “*os que se obtiveram na última reavaliação efectuada*” (alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º). Ou seja, o aumento obtido pelo sujeito passivo na reavaliação efetuada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016 assenta sobre o valor obtido na reavaliação do Decreto-Lei n.º 31/98.

43. Não há, aliás, razão alguma para os valores e respetivos regimes de depreciação se misturarem, como resulta expressamente da letra do diploma em causa.

44. Ao longo de todo o normativo do Decreto-Lei n.º 66/2016 apenas o n.º 8 do artigo 8.º (mais-valias) contém referências às reavaliações anteriores, ao considerar que o “*valor de aquisição*” e as “*depreciações e amortizações acumuladas*” são o resultante “*da reavaliação efectuada ao abrigo do presente decreto-lei*”.

45. Em todos os demais casos, a referência é sempre direcionada para o aumento do valor resultante da reavaliação:

- *“Montante resultante da reavaliação”* (n.º 2 do artigo 8.º)
- *“Aumento das depreciações”* (n.º 3 do artigo 8.º)
- *“As depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados calculam-se sobre os valores resultantes da reavaliação”* (n.º 4 do artigo 8.º)
- *“Incremento resultante da aplicação do previsto no presente decreto-lei”* (n.º 5 do artigo 8.º)
- *“Parte do valor fiscal dos elementos reavaliados que corresponda ao incremento”* (n.º 7 do artigo 8.º)

46. Parece existir uma incongruência entre a solução concedida às mais e menos-valias fiscais, na medida em que se atribui relevância a todo o valor de aquisição, mesmo quanto aos aumentos procedentes de reavaliações ao abrigo do Decreto-Lei n.º. 264/92 e do Decreto-Lei n.º. 31/98.

47. O mesmo não se verificando relativamente à quota anual de depreciação: totalmente aceite na parte referente ao Decreto-Lei n.º. 66/2016, e aceite em 60% no valor resultante do Decreto-Lei n.º. 264/92 e do Decreto-Lei n.º. 31/98.

48. Análise mais atenta permite concluir que não é assim.

49. A verdade é que existe uma diferença de tratamento bem fundamentada, quer pela letra quer pela razão de ser do diploma em causa, não se podendo falar em incongruência ou em qualquer lacuna.

50. Com efeito, verifica-se uma lacuna em sentido próprio, quando falta nas fontes formais de determinado ordenamento jurídico norma sobre certa situação que exige ser regulada no âmbito desse ordenamento. A ocorrência de uma lacuna pressupõe a falta de norma reguladora do caso e respeitante a uma verdadeira questão jurídica. Mais, para que se verifique uma lacuna em sentido próprio, é ainda necessário que a falta de regulamentação seja contrária ao plano ordenador do sistema jurídico.

51. *“Não basta, pois, que a situação se possa considerar, em abstracto, susceptível de tratamento jurídico, mas é preciso que este seja exigido pelo ordenamento jurídico concreto. Bem pode acontecer, com efeito, que certo caso não encontre cobertura normativa no sistema, sem que isso fruste as intenções orientadoras deste. Razões político-jurídicas ponderosas podem estar na base da abstenção do legislador”* (cfr. Mário Bigote Chorão “Temas fundamentais de Direito”, Livraria Almedina, Coimbra 1991, p. 229.)

52. No mesmo sentido, nas palavras de Karl Englisch “(...) não podemos falar duma lacuna no Direito (positivo) logo que neste não exista uma regulamentação cuja existência nos representamos. Não nos é lícito presumir pura e simplesmente uma determinada regulamentação, antes, temos de *sentir a sua falta*, se queremos apresentar a sua não- existência como uma «lacuna».”

53. É que a inexistência da regulamentação pode corresponder a um plano do legislador ou da lei e neste caso não representa uma «lacuna» que tenha de se apresentar como uma deficiência que estejamos autorizados a superar (cfr. pp. 226-228 (*Introdução ao Pensamento Jurídico*, 5.^a ed., Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, tradução de J. Baptista Machado, pp. 226-228).

54. Ora, é precisamente o caso dos autos.

55. A lei nova não derogou expressamente a lei antiga. E também não há derrogação tácita ou implícita por razões de incongruência, uma vez que a existência de uma norma própria e estritamente aplicável ao apuramento de mais ou menos-valias não é incongruente só por não estender o mesmo regime ao aumento da reavaliação decorrente de regimes anteriores.

56. A lei nova também não derogou a antiga, dado que com ela não se confunde (uma assente puramente na reavaliação fiscal e as anteriores baseiam-se na reavaliação contabilística com aceitação fiscal parcial).

57. No fundo estamos perante regimes jurídicos que obedecem a pressupostos e lógicas diferentes, não estabelecendo o legislador qualquer relação nem de substituição nem de complementaridade entres eles.

58. O objeto do regime jurídico introduzido pelo Decreto-Lei n.º. 66/2016 são as mais e as menos valias, nada dizendo sobre amortizações, e tem efeitos puramente fiscais.

59. Por sua vez, o regime jurídico (Decreto-Lei n.º. 264/92 e Decreto-Lei n.º. 31/98) assenta em pressupostos contabilísticos e visa também efeitos fiscais embora mitigados.

- 60.** Ou seja, na lógica do legislador, os dois regimes jurídicos continuam a vigorar autonomamente, em conformidade com a sua vontade expressa, quer pela letra, quer pela razão de ser dos diplomas em causa.
- 61.** A Requerente indica que o Decreto-Lei n.º. 66/2016 estabelece “um regime mais amplo” (artigo 92.º do pedido), sem fundamentar.
- 62.** E nem sequer se afigura ser o caso.
- 63.** O Decreto-Lei n.º. 66/2016 apresenta um regime divergente: não parte da contabilidade (porque o SNC não o permite) e tem uma finalidade puramente fiscal de angariação de receita (e não de aumento do capital próprio e de refletir a inflação no valor dos ativos).
- 64.** Não se vislumbra bem fundamentados os argumentos que procuram “colar” o Decreto-Lei n.º. 66/2016 aos regimes precedentes. Como se o Decreto-Lei n.º. 66/2016 representasse a continuidade dos regimes anteriores, aos quais seria conferido um novo enquadramento fiscal.
- 65.** Repete-se: Tal interpretação não tem o mínimo de apoio nem na letra nem na razão de ser do Decreto-Lei n.º. 66/2026.
- 66.** Como se referiu estamos perante regimes jurídicos diametralmente opostos tanto quanto à origem como à finalidade.
- 67.** Isto para além de não existir revogação expressa, que do Decreto-Lei n.º. 294/92, quer do Decreto-Lei n.º. 31/98, também não existe qualquer revogação tácita.
- 68.** Há um regime próprio para mais e menos-valias fiscais.
- 69.** Daqui não resulta que diplomas com finalidades distintas (correção do valor de ativos e angariação imediata de receita fiscal) não possam coexistir.
- 70.** Tanto podem, como a literalidade do Decreto-Lei n.º. 66/2016 o permite, porque - excetuando o regime de mais e menos-valias fiscais - se reporta ao “*aumento*” e “*valores da reavaliação*”.

- 71.** Há ainda outro fator relevante: o “novo” valor de aquisição, que abrange os aumentos decorrentes das reavaliações de 1992, 1998 e 2016, é acompanhado de uma nova data de aquisição.
- 72.** Conforme o n.º 9 do artigo 8.º: *“para efeitos de aplicação do artigo 47.º do Código do IRC, considera-se que os elementos reavaliados ao abrigo do presente decreto-lei foram adquiridos em 2015”*.
- 73.** Ou seja, o novo valor de aquisição abrange a reavaliação fiscal de 2026 e todas as reavaliações contabilísticas anteriores. Mas tem como contrapartida uma nova data de aquisição (2015), ao invés das datas históricas de aquisição dos ativos.
- 74.** Assim, a vantagem fiscal conferida pela “atualização” do valor de aquisição (que permite diminuir a mais-valia fiscal ou aumentar a menos-valia fiscal) é, em parte anulada pela alteração da data de aquisição (que tem o efeito fiscal contrário).
- 75.** Não existe na legislação fiscal um “princípio de unicidade do valor de aquisição”, no sentido de este valor ser válido, indistintamente, para transmissões onerosas, depreciações, abates ou outros circunstancialismos que afetam o valor de um ativo fixo.
- 76.** É verdade que o valor de aquisição atribuído pelo Decreto-Lei n.º. 66/2016 se sobrepõe ao valor de aquisição do Decreto-Lei n.º. 294/92 e do Decreto-Lei n.º. 31/98, mas estamos perante uma opção legislativa destinada a favorecer a adesão ao Decreto-Lei n.º. 66/2016 e, com isso, alcançar o objetivo de imediata angariação de receitas fiscais.
- 77.** Opção essa que é perfeitamente compatível com a coexistência de 2 regimes de depreciação anual: os valores resultantes do aumento da reavaliação de 1992 e 1998 são aceites em 60% e o aumento decorrente do Decreto-Lei n.º. 66/2016 é aceite em 100%.
- 78.** Assim se entendendo a alusão da Requerente (artigo 61.º do pedido) ao facto de *“a própria AT assume para o input do cálculo da mais ou menos-valias fiscais que as depreciações contabilísticas foram totalmente aceites”*.

79. Ora, a Autoridade Tributária fá-lo, porquanto tal decorre do n.º 8 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, termos em que efetuou uma correção a favor do sujeito passivo, lançando mão da lei aplicável – princípio da legalidade.

80. O mesmo princípio da legalidade aplica-se à quota anual de depreciação, nos termos do n.º 4 do Decreto-Lei n.º 66/2016: “as depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados calculam-se sobre os valores resultantes da reavaliação prevista no presente decreto-lei a partir do período de tributação (...)”.

81. Concluiu-se, assim, pela não aceitação da integralidade da dedução de depreciações resultantes de reavaliações realizadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro, e do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro, porque o limite previsto no artigo 7.º n.º 1 alínea a) dos referidos diplomas mantem-se em vigor, não sendo, em momento algum, afastado pelo disposto do artigo 8.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro.

82. Pelo que é forçoso concluir que, com referência aos bens não totalmente reintegrados que tenham sido reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 264/92 e Decreto-Lei n.º 31/98 (e também pelo Decreto-Lei n.º 66/2016), há lugar à inscrição no campo 720 do quadro 07 da declaração Mod.22 da quantia referente a 40% do aumento das reintegrações apuradas em resultado das reavaliações efetuadas a coberto do Decreto-Lei n.º 264/92 e Decreto-Lei n.º 31/98, nos termos do n.º 2 do art.º 15.º do Decreto Regulamentar n.º.25/2009, no montante de € 849.072,05, conforme realizou a F... na autoliquidação de IRC para efeitos de apuramento do resultado tributável (individual) e que teve efeitos no apuramento do resultado do Grupo relativo ao período de tributação de 2020, declarado na autoliquidação de IRC e que resultou num imposto de € 178.305,13.

83. Razões pelas quais não pode proceder a pretensão da Requerente quanto à anulação da autoliquidação adicional do imposto em causa.

84. Quanto às questões de inconstitucionalidade suscitadas.

85. Como vimos, a Requerente entende que, a não ser seguida a sua interpretação das normas jurídicas em causa (ainda que imputando muitas vezes essas eventuais inconstitucionalidades à

decisão arbitral se se afastar da interpretação que perfilha) e a prevalecer a interpretação que a Autoridade Tributária faz das disposições legais aplicáveis ao caso concreto, em particular do disposto no artº. 8º. nº. 1 do Decreto-Lei nº. 66/2016, teremos inconstitucionalidades por violação não só a coerência económica do sistema fiscal, como também o princípio da capacidade contributiva, da segurança jurídica e da proteção da confiança, bem como do princípio da proporcionalidade na vertente da proibição do excesso.

87. Importa destacar que, por um lado, muitas das inconstitucionalidades suscitadas assentam em conceitos muito amplos e abstratos, tal como a alegada violação da coerência económica do sistema fiscal, e, por outro lado, outras assentam em pressupostos ficcionados pela Requerente, acabando a alegada inconstitucionalidade a ser imputada à decisão arbitral e não a normas jurídicas .

Vejamos.

88. Como vimos, o DL n.º 66/2016, de 14 de setembro, veio de forma inovadora criar um regime opcional de incentivo à reavaliação de certos ativos afetos ao exercício de atividades empresariais, visando o legislador objetivos de política legislativa distintos dos regimes anteriores sobre a matéria.

89. O objeto do regime jurídico introduzido por este diploma são as mais e as menos valias, nada dizendo sobre amortizações, e tem efeitos puramente fiscais. Por sua vez, o regime jurídico assente designadamente nos DL 264/92 e 31/98, assenta em pressupostos contabilísticos e visa também efeitos fiscais embora mitigados.

90. Estamos a falar de regimes jurídicos com âmbitos de aplicação perfeitamente delimitados, que obedecem a pressupostos e lógicas diferentes não estabelecendo o legislador qualquer relação entre eles nem de substituição nem de complementaridade.

91. Ou seja, para o legislador os dois regimes jurídicos continuam a vigorar autonomamente em conformidade com a vontade expressa, quer pela letra, quer pela razão de ser. Daí se compreender que o diploma de 2016 não tenha sentido necessidade de revogar os diplomas anteriores porque continuam plenamente em vigor.

92. A interpretação jurídica a que chegámos é a que, como ficou demonstrado, melhor corresponde à letra e razão de ser das normas legais convocadas.

93. Assim sendo, não assiste à Requerente qualquer razão para falar em inconstitucionalidades por violação da coerência económica do sistema fiscal ou do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a existência de um regime jurídico próprio e estritamente aplicável ao apuramento de mais ou menos valias não é incongruente apenas pelo facto de não se estender esse regime ao aumento da reavaliação decorrente de regimes anteriores. Também não se vislumbra como possa sustentar-se a violação do princípio da proporcionalidade na vertente da proibição do excesso.

93. Assim como também não há qualquer violação do princípio da segurança jurídica ou da proteção da confiança. Tais alegadas inconstitucionalidades partem da interpretação ficcionada pela Requerente de que o legislador deveria ter regulado a articulação do DL n.º 66/2016 com os demais diplomas em vigor, ainda que ao arrepio da sua vontade adequadamente expressa.

94. Como ficou demonstrado a inexistência da regulamentação pode corresponder a um plano do legislador ou da lei e neste caso não representa uma «lacuna» que tenha de se apresentar como uma deficiência que estejamos autorizados a superar. Repete-se, o legislador não sentiu necessidade de estabelecer qualquer norma transitória ou de revogar os diplomas antigos.

95. A tese da Requerente ao advogar da existência de revogação tácita do regime anterior, parte de outra ficção sem qualquer apoio na letra da nova lei. A prevalecer essa tese essa sim abriria caminho à subjetividade com eventual violação dos princípios da legalidade, da certeza e da segurança jurídicas.

96. Nesta sequência, **figura-se não assistir à Requerente qualquer razão.**

VII - DECISÃO

Face ao exposto, julga-se improcedente o pedido de pronuncia arbitral apresentado pela Requerente relativamente à autoliquidação do IRC do ano de 2020, no montante de € 178.305,13 (cento e setenta e oito mil trezentos e cinco mil e treze euros) e prejudicado fica deste modo o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

VIII - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 178.305,13 (cento e setenta e oito mil trezentos e cinco mil e treze euros), nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, c), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IX - CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 3.672,00 (três mil seiscentos e setenta e dois euros).

Notifique-se.

Lisboa, 14 de novembro de 2024

Árbitro Presidente

(Fernanda Maçãs)

Árbitro Adjunto

(Jorge Carita)

Árbitro Adjunto

(Cristina Coisinha)