

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 4/2025-T

Tema: IRC; benefícios fiscais; reporte de prejuízos

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Jónatas Machado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para constituir o presente Tribunal Arbitral, profere a seguinte decisão

1. RELATÓRIO

1. A..., LDA., sociedade comercial por quotas com o NIPC ..., matriculada sob o mesmo número na Conservatória do Registo Comercial de ..., com o capital social de 5.000 euros e sede social sita na ...,, veio, em 30.12.2024, nos termos e para efeitos do disposto no Artigo 268.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2024, requerer a Constituição do Tribunal Arbitral em Matéria Tributária, remetendo pretensão formulada no âmbito do processo de Impugnação Judicial com o n.º 3946/15.8BELRS pendente de decisão na 3ª Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa, visando a anulação do Despacho proferido em 26.10.2015, pela Direção de Finanças de Lisboa, que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2015..., relativa ao ato de liquidação de IRC de 2012 com o n.º 2014..., no valor de 1.120,32€, requerendo a anulação deste ato de liquidação e a condenação da AT à devolução de tal quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 02.01.2025.

3. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro singular, em 18.02.2025.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa, nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Por força do preceituado na alínea c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 10.03.2025.

6. A AT, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, apresentou a sua resposta, em 22.04.2025, onde, por exceção alegou a inutilidade superveniente da lide e, por impugnação, sustentou a improcedência do pedido, por não provado, e a absolvição da Requerida.

7. Por ter sido considerada necessária, a audiência prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada por Despacho proferido em 23.05.2025, tendo sido concedida a faculdade de produção de alegações simultâneas no prazo de 10 dias, de que as partes prescindiram.

1.1 Dos factos alegados pelo Requerente

8. Durante os períodos de tributação de 2001 a 2005 a Requerente ficou sujeita ao regime de redução de taxa (RT), de 20%, relativamente à atividade agrícola, nos termos do n.º 3 do artigo 56.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/03, que aditou ao Estatuto dos Benefícios Fiscais o artigo

47.º-B, com a seguinte redação: “As sociedades de agricultura de grupo ficam sujeitas a tributação em IRC à taxa de 20% até 31 de Dezembro de 2005.”

9. No exercício de 2001 a Requerente teve os prejuízos de 2.727,33€ na atividade sujeita ao regime geral (RG) e 270.367,06€ na atividade agrícola sujeita ao regime redução de taxa (RT). Em 2002 teve lucro tributável de 3.935,31€ na atividade do RG, deduzindo prejuízos de igual montante relativos ao exercício de 1998 resultantes da mesma atividade, e lucro de 35.641,48€ relativamente à atividade sujeita a RT, deduzindo prejuízos de igual montante relativos ao exercício de 2001. No exercício de 2003 teve lucro de 4.077,36€ relativamente à atividade sujeita ao RG, deduzindo prejuízos de igual montante relativos aos exercícios de 1998 e 1999 resultantes da mesma atividade e prejuízo de 192.891,29€, relativo à atividade agrícola sujeita a RT.

10. Em 2004, a Requerente teve lucro de 4.228,20€ relativamente à atividade sujeita ao RG, deduzindo prejuízos de igual montante relativos a 1999, resultantes da mesma atividade, e lucro de 34.265,65€ relativamente à atividade sujeita a RT, deduzindo prejuízos de igual montante relativos ao exercício do ano de 2001, da mesma atividade. No exercício de 2005, teve lucro de 33.110,95€ relativamente à atividade sujeita ao RG, deduzindo prejuízos de 12.789,42€ relativos a 1999, da mesma atividade, e lucro de 11.273,94€ relativamente à atividade sujeita a RT, deduzindo prejuízos de 10.213,45€ relativos a 2001, da mesma atividade.

11. Em 01.01.2006, a Requerente deixou de beneficiar do regime de RT relativamente à atividade agrícola, tendo por deduzir prejuízos fiscais de 192.973,81€, relativos a 2001, sendo 2.727,33€ relativos à atividade sujeita ao RG e 190.246,48€ relativos à atividade sujeita a RT, e de 192.891,29€ relativos a 2003, e à atividade agrícola sujeita a RT, tendo sido os mesmos sido indicados, na Declaração de IRC relativa a 2006, como prejuízos dedutíveis dos anos anteriores, nos campos 304 e 306, embora o prejuízo, nesse ano, de 124.878,95€ não tenha permitido efetuar qualquer dedução.

12. A partir do exercício de 2007 e até ao exercício de 2011, a AT efetuou correções aos prejuízos fiscais que a Requerente indicou nas declarações nos anos de 2007, 2009 e 2011 em que apresentou lucro tributável, originando as liquidações oficiosas, todas impugnadas judicialmente, n.º 2010..., relativa a 2007¹, no valor de 18.490,20€, n.º 2010..., de 2009², no valor de 20.821,46€ e n.º 2014..., de 2011³, no valor de 53.483,40€.

13. No exercício de 2007, a Requerente teve o lucro de 233.146,35€, tendo deduzido os prejuízos de 192.973,81€, de 2001 – € 2.727,33 da atividade do RG e 190.246,48€ da atividade de RT – e 40.172,54€, de 2003, também da atividade RT, em conformidade a Informação Vinculativa, de 20.11.2006, não tendo liquidado qualquer quantia a título de matéria coletável, entendendo ter a recuperar IRC no valor de 9.162,66€, reduzido, após liquidação de derrama e tributações autónomas, a 4.437,12€.

14. Em 2008 sofreu prejuízo de 79.824,47€, não sendo deduzido qualquer prejuízo fiscal dos anos anteriores.

15. Em 2009, a Requerente obteve o lucro de 163.911,73€, deduzindo prejuízos nesse montante, respeitando 152.718,75€ ao ano de 2003 e a atividades sujeitas a RT, e 11.192,98€ a 2006, relativos a atividades do RG, não liquidando qualquer matéria coletável. A Requerente teria a IRC a recuperar no valor de 3.651,33€, que, após dedução do valor da derrama e das tributações autónomas, resultou em IRC a pagar no valor de 426,32€. A AT corrigiu o valor dos prejuízos deduzidos, através da liquidação n.º 2010..., de 26.11.2010, no valor de 18.490,20€, deduzindo ao lucro acima obtido os prejuízos que entendeu dedutíveis, designadamente do ano de 2008, no valor de 79.824,47€.

¹ Impugnação judicial, que corre termos na 4.ª Unidade Orgânica sob o n.º 2831/10.4BELRS.

² Impugnação judicial, sob o n.º 220/11.2BELRS.

³ Impugnação judicial, sob o n.º 2518/15.1BELRS.

16. Em 2010, a Requerente teve prejuízo, pelo que não foi efetuada a dedução de qualquer prejuízo fiscal dos anos anteriores.

17. Em 2011, a Requerente teve um lucro de 266.279,27€, deduzindo prejuízos fiscais no valor de 113.685,97€, referente ao exercício de 2006, de 79.824,47€, do exercício de 2008, e 32.749,63€, de 2010, no total de 226.260.07€, razão pela qual liquidou a matéria coletável desse exercício no valor de 40.019,20€, tendo a recuperar 5.776,16€, que, após dedução do valor da derrama e das tributações autónomas, resultou no IRC a recuperar 965,35€. A AT corrigiu as deduções de prejuízos fiscais através da liquidação nº 2014..., de 10.11.2014, aceitando apenas o valor dos prejuízos de 32.749,68€ e liquidando a matéria coletável de 233.529,59€.

18. Relativamente ao período de tributação de 2012, a Requerente teve lucro de 70.843,53€, tendo na DM 22, submetida em 31.05.2013, liquidado a coleta de 17.710,88 €, ao que deduziu benefícios fiscais de 1.771,09 € e o valor de 15.939,79€ a título de PEC, da qual resultava um valor a recuperar de 5.633,37€. A AT efetuou correções à referida DM 22, de 2012, no que respeita à dedução dos PEC, corrigindo o valor de € 15.939,79€ para 10.291,72€, daí resultando a liquidação n.º 2014 ..., emitida em 10.11.2014, no valor de 1.120,32€. De tal ato de liquidação apresentou a Requerente reclamação graciosa para a Direção de Finanças de Lisboa, que foi indeferida por Despacho datado de 26.10.2015.

1.2 Argumentos das partes

19. A Requerente sustenta a ilegalidade da liquidação acima mencionada com os argumentos de facto e de direito que a seguir se sintetizam:

- a) As divergências entre a Requerente e a AT relativamente à dedução dos prejuízos fiscais nos exercícios de 2007, 2009, e 2011 e, consequentemente, no que respeita ao valor do imposto a pagar relativamente a tais anos, tiveram repercussões diretas no que respeita à utilização dos valores dos PEC, em que, necessariamente, ambas divergiram ao longo

- dos anos;
- b) A AT considerou os valores dos PEC de 2006 (1.250,00€) e 2007 (7.046,24€), num total de 8.296,24€, no exercício do ano de 2007, o dos anos de 2008 (3.009,06€), 2009 (1.096,42€) e 2010 (em parte, 3.492,52€), no exercício do ano de 2011 e ainda o dos anos de 2010 (restantes 2.217,78€), 2011 (4.562,30€) e 2012 (3.511,54€) no exercício do ano de 2012;
 - c) A Requerente, tendo diferente entendimento relativamente a dedução dos prejuízos fiscais dos anos anteriores, considerou o valor dos PEC dos anos de 2007 (7.046,24€) e 2008 (em parte, 551,76€), no exercício do ano de 2011 e o valor dos PEC dos anos de 2008 (restantes 2.457,30€), 2009 (1.096,42€), 2010 5.710,30€, 2011 (4.562,30€) e 2012 (em parte, 2.113,47€), num total de 15.939,79€ exercício do ano de 2012, valor reduzido pela AT para 10.291,72€, apurando IRC a pagar de 1.120,32€;
 - d) As declarações de rendimentos relativas aos exercícios de 2001 a 2005 nunca foram objeto de qualquer correção por parte da AT no sentido da diminuição do valor dos prejuízos declarados, tendo os mesmos sido deduzidos ao lucro tributável dos exercícios de 2007, 2009 e 2011 dentro do limite de seis exercícios previsto no n.º 1 do artigo 47.º do CIRC, na versão então em vigor;
 - e) Tais prejuízos respeitavam à atividade agrícola, sujeita a RT, mas a Requerente podia deduzi-los a partir de 01.01.2006, designadamente nos exercícios de 2007, 2009 e 2011, pois já havia terminado a aplicação da RT relativamente à atividade agrícola, de acordo com informação vinculativa da AT;
 - f) A Requerente também fez uma correta imputação dos PEC desde o ano de 2007, sendo incorreta a que a administração tributária tem vindo a fazer desde então, o que origina a divergência de imposto a pagar entre a Requerente e a administração fiscal no exercício do ano de 2012;
 - g) Para evitar uma execução fiscal, a Requerente foi compelida a pagar à AT o valor da nota de liquidação impugnada, ou seja, 1.120,32€, em 16.01.2015, devendo a AT devolver à essa quantia, por não ser legalmente devida pela Requerente e o seu pagamento ter decorrido de erro imputável aos serviços, acrescida de juros indemnizatórios calculados à taxa legal, atualmente de 4% ao ano, desde 16.01.2015 até

efetivo pagamento.

20. A AT respondeu por exceção e impugnação com base nos fundamentos sinteticamente elencados:

Inutilidade superveniente da lide

- a) Relativamente à parte da liquidação adicional de IRC impugnada, deverá ser julgada procedente a exceção da inutilidade superveniente da lide em virtude de a mesma ter sido anulada pelo Despacho de 15.04.2025, da Sra. Subdiretora-Geral para a área da tributação do rendimento;
- b) Esta anulação parcial é também consequência do Despacho de 24.03.2025, que anula a liquidação adicional de IRC de 2009, e do Despacho de 04.04.2025 que anula parcialmente a liquidação adicional de IRC de 2011;
- c) Reconhecendo-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios, e considerando que a liquidação em apreço foi regularizada a 16.01.2015, conclui-se que a anulação parcial da liquidação adicional de IRC referente a 2012 consubstancia, nessa medida, falta de objeto e interesse em agir, devendo, nessa parte, ser julgada procedente a inutilidade superveniente da lide;

Liquidação parcialmente não anulada

- d) A discordância entre a AT e a Requerente, depois das anulações efetuadas ao IRC de 2009 e 2011, diz respeito aos prejuízos fiscais que a AT considera dedutíveis após 31.12.2005, no cumprimento do prazo legal de 6 anos para reporte, os quais se cifram, no entendimento da AT, em 382.077,08€ depois de expurgado o montante de 3.787,82€ que a Requerente podia ter deduzido em 2005 e não o fez;
- e) Os prejuízos relativos a 2003, de 93.286,40€, caducaram em 2010, pois apenas podem ser deduzidos até ao sexto exercício seguinte, conforme n.º 1, do artigo 47.º, do CIRC, na redação então em vigor;
- f) As divergências entre a Requerente e a AT quanto à dedução dos prejuízos fiscais nos exercícios de 2007, 2009 e 2011 e ao valor do IRC a pagar nesses anos, abrangeram a

- utilização dos valores dos PEC, alegando a Requerente ser incorreta a imputação efetuada pela AT, o que deu origem a divergência de IRC a pagar em 2012;
- g) A liquidação de IRC contestada neste PPA, referente ao período de tributação de 2012, resulta de uma correção ao valor dos PEC's declarado pela Requerente na declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, no montante de 15.939,79€ e corrigido pela AT para o montante de 10.291,72€;
 - h) Relativamente ao 2007, existe um processo judicial em curso interposto mediamente contra a liquidação adicional de IRC⁴, que corre os seus trâmites, tendo a liquidação adicional n.º 2010..., de 26.11.2010, referente a 2009, sido anulada por Despacho da Subdiretora-Geral, de 24.03.2025;
 - i) Também a liquidação adicional n.º 2014..., de 10.11.2014, relativa a 2011, foi anulada parcialmente por Despacho da Subdiretora-Geral, de 04.04.2025;
 - j) O mecanismo da dedução de prejuízos do CIRC prevê que os prejuízos apurados em determinado exercício possam ser deduzidos aos lucros dos seis exercícios posteriores, na redação à data dos factos e as correções das deduções de prejuízos repercutem-se nos anos posteriores, pelo que a anulação das liquidações dos períodos de tributação de 2009 e 2011 se repercute na utilização dos valores dos PEC nos períodos de tributação seguintes afetados, cuja reposição decorre do cumprimento integral daquelas decisões favoráveis à requerente, nos termos do art.º 100.º da LGT;
 - k) Relativamente a 2012, apesar do contencioso em curso referente a 2007, atendendo à situação tributária vigente nesta data e já considerando os efeitos dos Despachos acima referidos a 2009 e 2011, tendo a Requerente obtido um lucro de 70.843,53€ e não havendo quaisquer prejuízos a deduzir neste ano, à coleta apurada neste período deduzem-se os benefícios RFAI de 1.771,09 € e apura-se uma coleta antes da dedução dos PEC de 15.939,79€;
 - l) No seguimento da concretização daquelas decisões, em 2011 tinham ficado por deduzir PEC no montante de 9.578,43€ e no período de tributação de 2012, foram efetuados

⁴ SICJUT n.º... .

PEC no montante de 3.511,54€, pelo que a Requerente podia deduzir neste período, 13.089,97€ e não 15.939,79€, como peticionado.

1.3. Saneamento

21. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.

22. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT), e é materialmente competente (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT).

23. O processo não padece de nulidades podendo prosseguir-se para a decisão sobre o mérito da causa.

2 FUNDAMENTAÇÃO

2.1 Factos dados como provados

24. Com base nos documentos trazidos aos autos são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

- a) A Requerente é uma Sociedade de Agricultura de Grupo (SAG) constituída por escritura pública em 25.09.1997, que tem por objeto a exploração agrícola ou agropecuária em comum, incluindo atividades complementares e acessórias exclusivamente respeitantes à exploração associada ou aos produtos dela provenientes;

- b) No exercício de 2001 a Requerente teve os prejuízos de 2.727,33€ na atividade sujeita ao regime geral (RG) e € 270.367,06€ na atividade agrícola sujeita ao regime redução de taxa (RT); (Doc. 6)
- c) Em 2002 teve lucro tributável de 3.935,31€ na atividade do RG, deduzindo prejuízos de igual montante relativos ao exercício de 1998 resultantes da mesma atividade, e lucro de 35.641,48€ relativamente à atividade sujeita a RT, deduzindo prejuízos de igual montante relativos ao exercício de 2001; (Doc. 7)
- d) No exercício de 2003 teve lucro de 4.077,36€ relativamente à atividade sujeita ao RG, deduzindo prejuízos de igual montante relativos aos exercícios de 1998 e 1999 resultantes da mesma atividade e prejuízo de 192.891,29€, relativo à atividade agrícola sujeita a RT; (Doc. 8)
- e) Em 2004, a Requerente teve lucro de 4.228,20€ relativamente à atividade sujeita ao RG, deduzindo prejuízos de igual montante relativos a 1999, resultantes da mesma atividade, e lucro de 34.265,65€ relativamente à atividade sujeita a RT, deduzindo prejuízos de igual montante relativos ao exercício do ano de 2001, da mesma atividade; (Doc. 9)
- f) No exercício de 2005, teve lucro de 33.110,95€ relativamente à atividade sujeita ao RG, deduzindo prejuízos de 12.789,42€ relativos a 1999, da mesma atividade, e lucro de 11.273,94€ relativamente à atividade sujeita a RT, deduzindo prejuízos de 10.213,45€ relativos a 2001, da mesma atividade; (Doc. 10)
- g) Em 01.01.2006, a Requerente deixou de beneficiar do de RT relativamente à atividade agrícola, tendo por deduzir prejuízos fiscais de 192.973,81€, relativos a 2001, sendo 2.727,33€ relativos à atividade sujeita ao RG e 190.246,48€ relativos à atividade sujeita a RT, e de 192.891,29€ relativos a 2003, e à atividade agrícola sujeita a RT, tendo sido os mesmos sido indicados, na Declaração de IRC relativa a 2006, como prejuízos dedutíveis dos anos anteriores, nos campos 304 e 306, embora o prejuízo, nesse ano, de 124.878,95€ não tenha permitido efetuar qualquer dedução; (Doc. 12)
- h) A partir do exercício de 2007 e até ao exercício de 2011, a AT efetuou correções aos prejuízos fiscais que a Requerente indicou nas declarações nos anos de 2007,

2009 e 2011 em que apresentou lucro tributável, originando as liquidações oficiosas, todas impugnadas judicialmente, nº 2010..., relativa a 2007, no valor de 18.490,20€, nº 2010..., de 2009, no valor de 20.821,46€ e nº 2014 ..., de 2011, no valor de 53.483,40€; (Doc. 13)

- i) No exercício de 2007, a Requerente teve o lucro de 233.146,35€, tendo deduzido os prejuízos de 192.973,81€, de 2001 – € 2.727,33 da atividade do RG e 190.246,48€ da atividade de RT – e 40.172,54€, de 2003, também da atividade RT, não tendo liquidado qualquer quantia a título de matéria coletável; (Doc. 13)
- j) Em 2008 sofreu prejuízo de 79.824,47€, não sendo deduzido qualquer prejuízo fiscal dos anos anteriores; (Doc. 20)
- k) Em 2009, a Requerente obteve o lucro de 163.911,73€, deduzindo prejuízos nesse montante, respeitando 152.718,75€ ao ano de 2003 e a atividades sujeitas a RT, e 11.192,98€ a 2006, relativos a atividades do RG, não liquidando qualquer matéria coletável; (Doc. 21)
- l) A AT corrigiu o valor dos prejuízos deduzidos, através da liquidação nº 2010 ..., de 26.11.2010, no valor de 18.490,20€, deduzindo ao lucro obtido os prejuízos que entendeu dedutíveis, designadamente do ano de 2008, no valor de 79.824,47€; (Docs. 22 a 24)
- m) Em 2010, a Requerente teve prejuízo, não tendo efetuada a dedução de qualquer prejuízo fiscal dos anos anteriores; (Docs. 14 a 19, 25)
- n) Em 2011, a Requerente teve um lucro de 266.279,27€, deduzindo prejuízos fiscais no valor de 113.685,97€, referente ao exercício de 2006, de 79.824,47€, do exercício de 2008, e 32.749,63€, de 2010, no total de 226.260,07€, tendo liquidado a matéria coletável desse exercício no valor de 40.019,20€; (Docs. 14 a 19, 26, 27)
- o) A AT corrigiu as deduções de prejuízos fiscais através da liquidação nº 2014..., de 10.11.2014, aceitando apenas o valor dos prejuízos de 32.749,68€ e liquidando a matéria coletável de 233.529,59€; (Docs. 14 a 19)
- p) Relativamente ao período de tributação de 2012, a Requerente teve lucro de 70.843,53€, tendo na DM 22, submetida em 31.05.2013, liquidado a coleta de

- 17.710,88 €, ao que deduziu benefícios fiscais de 1.771,09 € e o valor de 15.939,79€ a título de PEC, da qual resultava um valor a recuperar de 5.633,37€;
- q) A AT efetuou correções à referida DM 22, de 2012, no que respeita à dedução dos PEC, corrigindo o valor de € 15.939,79€ para 10.291,72€, daí resultando a liquidação n.º 2014..., emitida em 10.11.2014, no valor de 1.120,32€; (Docs. 1 e 29)
- r) De tal ato de liquidação apresentou a Requerente reclamação graciosa para a Direção de Finanças de Lisboa, que foi indeferida por Despacho datado de 26.10.2015;
- s) Em 15.04.2025, a AT, por Despacho da Subdiretora-Geral, anulou parcialmente o ato de liquidação adicional n.º 2014..., de 10.11.2014, referente a 2012.

2.2 *Factos não provados*

25. Com relevo para a decisão de mérito, não há factos que devam ser dados como não provados.

2.3 *Motivação*

26. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada (cf. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis **ex vi** artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

27. 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 das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, **ex vi** do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

2.4 *Questão decidenda*

28. No presente processo, submetendo a este Tribunal Arbitral, a apreciação o mesmo pedido formulado no âmbito do processo de Impugnação Judicial com o n.º 3946/15.8BELRS, a Requerente pede a anulação do Despacho proferido em 26.10.2015, pela Direção de Finanças de Lisboa, que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2015..., relativa ao ato de liquidação de IRC de 2012 com o n.º 2014 ..., no valor de 1.120,32€, bem como a anulação deste ato de liquidação e a condenação da AT à devolução de tal quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

29. Constitui prejuízo fiscal o saldo negativo entre os proveitos ou ganhos e demais variações patrimoniais positivas e os custos ou perdas e demais variações patrimoniais negativas suscetíveis de concorrer para o lucro tributável de um sujeito passivo de I.R.C. num dado período de tributação. O prejuízo fiscal é, em princípio, um corolário da periodização do lucro tributável, isto é, constitui, tendencialmente, uma mera consequência da particular extensão temporal do período por referência ao qual se determina a obrigação de imposto.

30. A dedução de prejuízos fiscais de exercícios tributários anteriores, sistema de reporte de prejuízos consagrado na lei fiscal portuguesa, visa neutralizar os efeitos perniciosos da periodização do lucro tributável na tributação das sociedades, sendo esta exigência fiscal imposta pelos princípios da capacidade contributiva, da tributação do rendimento real e da igualdade, ínsitos nos artigos 13.º, 103.º e 104.º, n.º 2, da CRP.

31. No presente caso, as declarações de rendimentos da Requerente relativas aos exercícios de 2001 a 2005 nunca foram objeto de qualquer correção por parte da AT no sentido da diminuição do valor dos prejuízos declarados, tendo os mesmos sido deduzidos ao lucro tributável dos exercícios de 2007, 2009 e 2011 dentro do limite de seis exercícios previsto no

n.º 1 do artigo 47.º do CIRC, na versão então em vigor. Tais prejuízos respeitavam à atividade agrícola, sujeita a RT, mas a Requerente podia deduzi-los a partir de 01.01.2006, designadamente nos exercícios de 2007, 2009 e 2011, pois já havia terminado a aplicação da RT relativamente à atividade agrícola, de acordo com informação vinculativa da AT.

32. A partir de 01.01.2006, a Requerente deixou de beneficiar do regime de RT relativamente à atividade agrícola, tendo por deduzir prejuízos fiscais de 192.973,81€, relativos a 2001, sendo 2.727,33€ relativos à atividade sujeita ao RG e 190.246,48€ relativos à atividade sujeita a RT, e de 192.891,29€ relativos a 2003, e à atividade agrícola sujeita a RT, tendo sido os mesmos sido indicados, na Declaração de IRC relativa a 2006, como prejuízos dedutíveis dos anos anteriores, nos campos 304 e 306, embora o prejuízo, nesse ano, de 124.878,95€ não tenha permitido efetuar qualquer dedução.

33. Como decorre do anteriormente exposto, a partir do exercício de 2007 e até ao exercício de 2011, a AT efetuou correções aos prejuízos fiscais que a Requerente indicou nas declarações nos anos de 2007, 2009 e 2011 em que apresentou lucro tributável, originando as liquidações oficiosas, todas impugnadas judicialmente, n.º 2010..., relativa a 2007, no valor de 18.490,20€, n.º 2010..., de 2009, no valor de 20.821,46€ e n.º 2014..., de 2011, no valor de 53.483,40€.

34. Relativamente ao período de tributação de 2012, a Requerente teve lucro de 70.843,53€, tendo na DM 22, submetida em 31.05.2013, liquidado a coleta de 17.710,88 €, ao que deduziu benefícios fiscais de 1.771,09 € e o valor de 15.939,79€ a título de PEC, da qual resultava um valor a recuperar de 5.633,37€. A AT efetuou correções à referida DM 22, de 2012, no que respeita à dedução dos PEC, corrigindo o valor de € 15.939,79€ para 10.291,72€, daí resultando a liquidação n.º 2014..., emitida em 10.11.2014, no valor de 1.120,32 €.

35. De tal ato de liquidação apresentou a Requerente reclamação graciosa para a Direção de Finanças de Lisboa, que foi indeferida pelo referido Despacho, datado de 26.10.2015. É esta liquidação que constitui objeto da Impugnação judicial n.º 3946/15.8 BELRS, relativamente à qual a Requerente apresentou pedido de extinção da instância, para efeitos de apresentação do

presente pedido de pronúncia arbitral perante o CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 268.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro.

36. A Requerente, no que diz respeito à dedução dos prejuízos fiscais dos anos anteriores, considerou o valor dos PEC dos anos de 2007 (7.046,24€) e 2008 (em parte, 551,76€), no exercício do ano de 2011 e o valor dos PEC dos anos de 2008 (restantes 2.457,30€), 2009 (1.096,42€), 2010 5.710,30€, 2011 (4.562,30€) e 2012 (em parte, 2.113,47€), num total de 15.939,79€ exercício do ano de 2012, valor reduzido pela AT para 10.291,72€, apurando IRC a pagar de 1.120,32€.

38. A AT considerou os valores dos PEC de 2006 (1.250,00€) e 2007 (7.046,24€), num total de 8.296,24€, no exercício do ano de 2007, o dos anos de 2008 (3.009,06€), 2009 (1.096,42€) e 2010 (em parte, 3.492,52€), no exercício do ano de 2011 e ainda o dos anos de 2010 (restantes 2.217,78€), 2011 (4.562,30€) e 2012 (3.511,54€) no exercício do ano de 2012.

39. Relativamente ao período de tributação de 2007, existe um procedimento de contencioso judicial em curso (SICJUT n.º...) interposto mediatamente contra a liquidação adicional de IRC, que ainda corre os seus trâmites. Quanto à liquidação adicional n.º 2010..., emitida em 26.11.2010, referente ao exercício de 2009, a mesma foi anulada por Despacho da Subdiretora-Geral, proferido por delegação de competências e datado de 24.03.2025, tendo a referida informação sido remetida à DF de Lisboa, através da Comunicação GPS n.º ..., 25.03.2025, para efeitos de execução.

40. A liquidação adicional n.º 2014..., emitida em 10.11.2014, referente a 2011, foi anulada parcialmente, por Despacho da Subdiretora-Geral, de 04.04.2025 tendo a referida informação sido remetida à DF de Lisboa, através da Comunicação GPS n.º ..., de 07.04.2025, para efeitos de execução.

41. Considerando que o mecanismo da dedução de prejuízos previsto no CIRC prevê que os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício possam ser deduzidos aos lucros

tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores, na redação à data dos factos, e que as correções das deduções de prejuízos se repercutem nos anos posteriores, a anulação das liquidações dos períodos de tributação de 2009 e 2011, vai ter repercussões diretas no que diz respeito à utilização dos valores de PEC nos períodos de tributação seguintes que sejam afetados, cuja reposição decorre do cumprimento integral daquelas decisões favoráveis à requerente, nos termos do artigo 100.º da LGT.

42. Relativamente ao período de tributação de 2012, apesar de se constatar a existência de contencioso judicial em curso referente à liquidação de IRC do período de tributação de 2007 (SICJUT n.º...), atendendo à situação tributária vigente nesta data e já considerando os efeitos dos Despachos acima referidos, da Subdiretora-Geral, datados de 24.03.2025 e 04.04.2025, relativos aos períodos de tributação de 2009 e 2011, respetivamente, a AT atendendo a que, no seguimento da concretização daquelas decisões, no período de tributação de 2011, tinham ficado por deduzir PEC no montante de 9.578,43 € e que, no período de tributação de 2012, foram efetuados PEC no montante de 3 511,54€.

43. Com base nestes valores, concluiu a AT que a Requerente podia deduzir neste período, o total de PEC no montante de 13.089,97 € e não o valor peticionado pela Requerente de €15.939,79, tendo anulado parcialmente, por Despacho proferido a 15.04.2025, o ato de liquidação adicional n.º 2014..., de 10.11.2014, referente a 2012, de que resultou um valor a pagar de 1.120,32 €, incluindo juros compensatórios no montante de 42,97 € (liquidação n.º 2014...), sendo devidos juros indemnizatórios quanto à parte anulada. Entende o presente Tribunal que a lide mantém utilidade, ainda que residual, no que respeita à parte do ato não que não foi anulada pelo referido Despacho.

44. Sob epígrafe de dedução dos prejuízos fiscais, o n.º 1, do artigo 47.º, do CIRC – na redação à altura em vigor –, dispunha que os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios

posteriores. Por sua vez, o n.º 5 do artigo 47.º do CIRC⁵, nessa mesma versão, estabelecia que quando o contribuinte beneficiasse de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respetivas explorações ou atividades não podiam ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis das restantes (n.º 5 do artigo 47.º do CIRC).

45. Tornava-se, assim necessário, nos termos do disposto na alínea b), do n.º 3, do artigo 17º do CIRC, efetuar uma separação dos resultados imputáveis a cada um dos regimes de tributação, de modo que os prejuízos apurados em regime de isenção parcial e ou de redução de IRC não possam ser deduzidos aos restantes.

46. A questão central está em saber como proceder a partir do momento em que termina a aplicação do regime de isenção parcial ou de redução de taxa (RT). Sobre ela, uma informação vinculativa proferida no Processo n.º 1664/06, veio sustentar que o remanescente de um prejuízo sofrido numa atividade isenta ou com RT, que não foi possível reportar aos lucros tributáveis sujeitos a idêntico regime de tributação, pode vir a ser reportado, desde que observados os limites temporais gerais que permitem o reporte, nos lucros tributáveis da mesma empresa respeitantes ao conjunto das suas atividades.

47. Semelhante entendimento parece retirar-se, *a contrario sensu*, do próprio teor literal do artigo 47.º, n.º 5, do CIRC – na versão em vigor à dada dos factos – que aponta no sentido de que quando o contribuinte deixe de beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respetivas explorações ou atividades podem ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis das restantes.

48. Assim, no caso de uma isenção temporária de âmbito geral, não se põe qualquer problema de reporte de prejuízos pois os prejuízos fiscais verificados durante o período de isenção são reportáveis aos lucros tributáveis apurados após o termo da isenção, observado o prazo em que essa dedução é possível.

⁵ Redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12

49. Nesse mesmo sentido se pronunciou o STA, em Acórdão proferido em 19.01.2005, tendo sustentado que o artigo 46.º, n.º 4 do CIRC – na redação inicial, a que veio mais tarde a corresponder o n.º 5 do artigo 47.º, não proíbe o reporte de prejuízos sofridos em explorações ou atividades que beneficiem de isenção parcial e ou de RT nas restantes atividades, ao mesmo tempo que sublinhou a conexão do reporte de prejuízos com cada exercício fiscal individualmente considerado, na linha, de resto, da mencionada interpretação *a contrario sensu* do n.º 5 do artigo 47.º do CIRC. Afastada foi, na mesma penada, a existência de qualquer duplo benefício fiscal, visto que quando existem prejuízos fiscais a RT não tem qualquer utilidade para o contribuinte e os mesmos não podem ser deduzidos aos ganhos de atividades que não beneficiam dessa mesma RT.

50. Com base na aplicação dos princípios expostos – independentemente da existência de um processo judicial relativamente ao ano de 2007, contra a liquidação adicional de IRC, que corre os seus trâmites –, importa salientar, relativamente ao período de tributação de 2012, que a Requerente teve lucro de 70.843,53€, tendo na Declaração Modelo 22, submetida em 31.05.2013, liquidado a coleta de 17.710,88 €, ao que deduziu benefícios fiscais de 1.771,09 € e o valor de 15.939,79€ a título de PEC, da qual resultava um valor a recuperar de 5.633,37€, não havendo lugar à correção daquele, nem para o montante de 10.291,72€, como efetuada pelo ato de liquidação adicional n.º 2014..., de 10.11.2014, nem para o valor de 13.089,97€, como resultou do Despacho da Subdiretora-Geral, de 15.04.2025, que anulou parcialmente esse mesmo ato de liquidação *adicional n.º 2014 ..., devendo este dar-se, desde então a esta parte, como* parcialmente subsistente na ordem jurídica e justificando-se, neste processo arbitral, a respetiva anulação, com as devidas consequências em sede de cálculo de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

3 DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral;

- b) Proceder à anulação da parte ainda subsistente do ato de liquidação adicional n.º 2014 ..., de 10.11.2014, referente ao exercício de 2012;
- c) Condenar a Requerida aos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

4 VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 1.120,32€, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

5 CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 306.00€, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de junho de 2025

O Árbitro
Jónatas E. M. Machado