

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 683/2024-T**

**Tema:** IRC – Alínea a) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC; alínea b) do n.º 3 e a alínea b) do n.º 2 do art.º 16.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009; art.º 45.º-A do CIRC e NCRF 6 - Depreciações praticadas em activos intangíveis não adquiridos a título oneroso; falta ou insuficiência de fundamentação das liquidações de IRC e juros compensatórios.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **SUMÁRIO:**

I - Contabilisticamente, a empresa pode mensurar activos intangíveis ao justo valor e reconhecer depreciações de acordo com as normas contabilísticas (NCRF 6).

II - No entanto, para efeitos fiscais, as regras estabelecidas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, têm de ser aplicadas, donde, as depreciações de activos intangíveis gerados internamente não podem ser aceites como custo fiscal se esses activos não tiverem sido adquiridos a título oneroso.

III - Ainda que exista um limite previsível para o período durante o qual se espera que os activos intangíveis gerem influxos de caixa líquidos para a entidade, podendo concluir-se que a vida útil dos correspondentes activos é definida e finita, nos termos do que refere a alínea b) do n.º 3 e a alínea b) do n.º 2 do art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, não tendo os mesmos sido adquiridos a título oneroso, não poderiam ser depreciados para efeitos fiscais, nem mesmo ao abrigo do art.º 45.º-A do CIRC.

### **I. RELATÓRIO:**

- 1. A..., LDA.,** pessoa colectiva n.º ..., com sede em..., ..., ...-..., ..., ... e..., apresentou, em 27.5.2024, pelas 17:04 horas, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o disposto no

1.

- artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 3, alínea a), no artigo 6.º, n.º 1, no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e seguintes, todos, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, conjugado com o disposto no artigo 99.º, alínea a) e artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicáveis *ex vi* do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do aludido RJAT.
2. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante identificada por “AT” ou Requerida.
  3. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.
  4. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
  5. Em 17.7.2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
  6. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 06.08.2024 para apreciar e decidir o objecto do processo.
  7. Em 27.09.2024, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação, refutando os vícios imputados pela Requerente à liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024..., relativa ao exercício de 2020, bem como à correspondente demonstração de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas n.º 2024..., esta última datada de 8 de janeiro de 2024, das quais resulta o valor a pagar de 41.755,10 € e ora colocadas em crise.
  8. Em 27.09.2024 e 01.10.2024, a Requerida apresentou o Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro, doravante PA.
  9. Em 18.10.2024, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: “[C]onsiderando que: - Face aos articulados

*apresentados pelas partes afigura-se que as questões a apreciar e decidir se reconduzirão, fundamentalmente, a questões de direito, sendo que ambas as partes, nos respectivos articulados, deixaram bem expressas as suas posições; - Não foi apresentada prova testemunhal, nem requerida a produção de qualquer prova adicional; - Não descortina o Tribunal, na presente lide, a existência de factualidade relevante controvertida; - A factualidade relevante nos presentes autos está provada documentalmente; - Não foram suscitadas pela Requerida exceções, pelo que, não há exceções que seja necessário apreciar e decidir antes de se conhecer do pedido; - O Requerente, no Pedido de Pronúncia Arbitral, protesta juntar procuração forense, no entanto, tal documento não se encontra ainda juntos aos Autos. DECIDE-SE, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alíneas c) e e), 19.º, n.º 1 e 29.º, n.º 2 do RJAT), e do princípio da proibição de actos inúteis (art.º 130.º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT): i) Interpelar o Requerente no sentido de juntar aos autos, no prazo de cinco dias, a aludida procuração forense que havia protestado juntar e que o Tribunal não encontra no Sistema de Gestão Processual do CAAD; ii) Dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; iii) Facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas simultâneas, podendo a Requerente e Requerida fazê-lo no prazo de dez dias, contados da notificação do presente despacho, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 120.º do CPPT, aplicável ex vi do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT. A decisão final será proferida e notificada às partes até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, devendo a Requerente, até ao termo do prazo para apresentação de alegações, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD (Cfr. art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos processos de Arbitragem Tributária). NOTIFIQUE-SE. Lisboa, 18 de Outubro de 2024. Ass.”*

**10.** Nenhuma das partes apresentou alegações finais.

11. Em 16.1.2025 e havendo o Tribunal constatado a ausência de junção aos autos da procuração forense e do comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem subsequente, proferiu o seguinte despacho: “[C]onsiderando que: - Em 18.10.2024, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: “[Transcrito no ponto precedente] (...) - Até à presente data não foi junta aos autos a procuração forense referida na alínea i) do despacho de 18.10.2024 e não foi paga a taxa de justiça subsequente. **DECIDE-SE:** 1. Renovar o convite ao ilustre advogado, B..., C.P. n.º ..., contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio profissional na Rua..., n.º ..., ..., ...-... MEM MARTINS, para juntar aos autos, no prazo de cinco dias, a procuração forense que havia protestado juntar e que o Tribunal não encontra no Sistema de Gestão Processual do CAAD. 2. O artigo 6.º do CPPT estatui que: “É obrigatória a constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor exceda o dobro da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância, bem como nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo”. 3. No caso concreto, o valor do processo é de 41.766,10 €, pelo que é obrigatória a constituição de advogado. 4. Sucede que, repise-se, no pedido de pronúncia arbitral o mandatário que assinou aquela peça processual protestou juntar procuração forense, mas, depois de interpelado no sentido de a juntar aos autos, não o fez. Decorrido o prazo conferido no despacho de 18.10.2024 para tal finalidade, verificou-se que o convite à sanção daquela irregularidade não foi aceite. 5. O artigo 48.º, n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT dispõe que: “A falta de procuração e a sua insuficiência ou irregularidade podem, em qualquer altura, ser arguidas pela parte contrária e suscitadas oficiosamente pelo tribunal”. 6. Acresce que, nos termos do artigo 41.º do CPC, “Se a parte não constituir advogado, sendo obrigatória a constituição, o juiz, oficiosamente ou a requerimento da parte contrária, determina a sua notificação para o constituir dentro de prazo certo, sob pena de o réu ser absolvido da instância, de não ter seguimento o recurso ou de ficar sem efeito a defesa.” 7. E atenta a falta de junção aos autos da aludida procuração forense, é de efectiva falta de constituição de advogado que aqui se trata, sendo que, tal constituição, quando a lei processual assim

*o imponha, configura um pressuposto processual relativo à parte, alicerçando-se tal exigência normativa no facto de as questões a serem dirimidas em tribunal transcenderem o conhecimento de um leigo e, de outro lado, na boa administração da justiça, na qual intervêm profissionais qualificados e livres de interesses diretos próprios. 8. Tal como se pode intuir da leitura do sumário do Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 02.07.2019, tirado no Processo n.º 39297/18.2YIPRT.L1-7, atento o circunstancialismo vindo de descrever, a parte, tem sempre de ser notificada no sentido de providenciar que a irregularidade seja suprida. Ali se diz: “1.– A falta, insuficiência ou irregularidade de mandato têm consequências tanto para a parte como para o advogado que subscreveu a peça processual. 2.– É à parte, enquanto mandante, que cumprirá suprir a falta de procuração ou ratificar o processado. 3.– Não sendo junta aos autos a competente procuração forense, mas protestando-se juntá-la, deve optar-se por uma de duas soluções: ou o tribunal notifica o advogado para a juntar, com a ratificação do processado sendo caso disso, e, não sendo, ainda assim, junta, notifica, então, a parte para o fazer; ou notifica logo o advogado e a parte nos referidos termos. 4.– Em todo o caso, a parte tem, sempre, de ser notificada, sob pena de nulidade.” 9. Nessa conformidade, estende-se à Requerente o convite para juntar aos autos, no prazo de cinco dias, procuração forense que sane a aludida irregularidade (com eventual ratificação do processado anterior), advertindo-se que, tal como acima referido, é obrigatória a constituição de advogado nos processos cujo valor ultrapasse o dobro da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância – cfr. artigo 6.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT - e que a falta de constituição de advogado conduz à absolvição da instância de Requerida (exceção dilatória inominada), em conformidade com o disposto nos artigos 41.º e 278.º, n.º 1, alínea e), 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea h) do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. 10. Faz-se ainda notar que no despacho de 18.10.2024, o Tribunal Arbitral Singular determinou, também, o pagamento da taxa de arbitragem subsequente até ao termo do prazo para apresentação de alegações (que já há muito decorreu), nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e ainda a*

*comunicação do mesmo pagamento ao CAAD, em conformidade com o disposto no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos processos de Arbitragem Tributária. 11. A prova do eventual pagamento da taxa de arbitragem subsequente também não se encontra junta aos autos, pelo que se renova aqui a determinação para o pagamento da referida taxa (acaso ainda não haja sido concretizado) e, em qualquer caso, a subsequente comunicação ao CAAD, no prazo de 5 dias. Notifique-se. Lisboa, 16 de Janeiro de 2025. Ass. (...).”*

**12.** O Ilustre mandatário da Requerente e a própria, apresentam, em 23.01.2025, a aludida procuração forense e o comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

**13.** Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

**I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:**

**A)** No Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA), começa a Requerente por dar nota de que em cumprimento Ordem de Serviço n.º OI2023... foi objecto de um procedimento de inspecção tributária reportado ao exercício de 2020.

**B)** Aludindo à circunstância da explicação para as correcções empreendidas pela AT no âmbito do aludido procedimento inspectivo não ser clara, lá vai a Requerente dizendo que *“(...) a Requerida considera que a Autora considerou como custo fiscal o valor de € 193.000,00, relativos a amortizações de ativos intangíveis sendo que os mesmos não podem ser deduzidos para efeitos fiscais.”*

**C)** Referindo ainda que a Requerida *“parece considerar” (sic)* que deve ser desreconhecido contabilisticamente o montante de 1.390.000,00 €, registado na conta SNC 2532, sem que aquela houvesse retirado qualquer consequência em sede fiscal de tal desreconhecimento.

**D)** E partindo daquela constatação, conclui como segue: *“Ora, como infra melhor se explorará, o procedimento de inspecção tens fins específicos, não sendo um processo de revisão de contas, pelo que é totalmente despropositada e ilegal a “correção” efectuada.”*

- E)** Sob a epígrafe “Falta de Fundamentação”, alude a Requerente à circunstância de relativamente ao acto aqui sindicado “(...) *não resultar suficiente a necessária fundamentação do mesmo, de facto e de direito.*” Remetendo para a Demonstração do Acerto de contas que junta ao PPA como Doc. n.º 1, prossegue a Requerente aduzindo no sentido de que “[N]a verdade, não são explicitados todos os fundamentos que determinaram a sua emissão, sendo apenas feita a, lacónica e insuficiente, menção a um conjunto de valores, bem assim, que a liquidação de imposto não foi realizada com recurso a métodos indiciários.” Dizendo mais: “[A]dicionalmente, apenas é referido que poderá ser objecto de reclamação graciosa ou de impugnação judicial”. E ainda: “sem se identificarem, sequer, as concretas disposições legais em que assenta.”
- F)** Retirando do exposto a seguinte asserção: “(...) a Autoridade Tributária e Aduaneira limita-se a juízos conclusivos e a um percurso cognitivo que não é claro dado que não permite conhecer em toda a sua extensão a motivação que subjaz ao acto de liquidação.”
- G)** Trazendo de seguida à colação o disposto no n.º 2 do art.º 77.º da LGT e também o estatuído no n.º 3 do art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa; identificando ainda algumas referências doutrinárias que, no seu entender, se mostravam, a tal propósito, pertinentes e relevantes.
- H)** Inferindo dali que o acto de liquidação sindicado “(...) *é omissa quanto à necessária fundamentação, pelo que está inquinado de vício de forma, por falta de fundamentação, devendo ser anulado em conformidade (cf. artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo)*”, referindo-se ainda à ausência de remissão explícita para qualquer outro documento externo que contenha essa mesma fundamentação.
- I)** Admitindo, não obstante, que o acto de liquidação sindicado se poderia fundamentar em algum outro documento externo, sustenta a Requerente que ainda assim, “(...) *sempre se teria de exigir a expressa remissão, no próprio acto, para esse mesmo documento externo, o que também não ocorreu.*” E ainda: “[O] respeito pelos mais elementares direitos dos contribuintes obriga a que a fundamentação seja contemporânea e contextual e, também, que não se presuma, devendo resultar de forma clara, expressa e inequívoca do próprio acto, o que não sucedeu.” Referindo mais: “[E], nos casos em

---

*que se admita a fundamentação por remissão, impõe-se que essa remissão seja expressa, de modo que a fundamentação seja tão acessível ao visado como se constasse do próprio acto, o que não sucedeu também.”*

- J)** E depois de trazer à discussão o art.º 63.º do RCPITA, o n.º 1 do art.º 77.º a LGT e o art.º 125.º do CPA, bem como a jurisprudência que dimana do Acórdão do STA de 19.05.2004, tirado no Processo n.º 0228/03 e também mais uma referencia doutrinária, no caso, um trecho do *“Regime Complementar do procedimento de Inspeção Tributária – Comentado e Anotado”* da autoria de Martins Alfaro, Lisboa, 2003, pág. 447, conclui como segue: *“[O]ra, no acto que é objecto do presente pedido de pronuncia arbitral não há qualquer referência, expressa ou implícita, a outro qualquer documento concreto para que remeta clara e expressamente, pelo que, não constando do próprio acto a fundamentação legalmente exigida – ou seja, a iter cognoscitivo que justifica a decisão tomada –, também não se pode entender, no caso vertente, que esta se tem por cumprida por remissão para um outro qualquer documento, que não vem aí identificado.”*
- K)** Volta a referir a correcção relativa à desconsideração contabilística de valores registados na conta SNC 2532, dizendo não se perceber o alcance da mesma e enunciando algumas questões: i) qual a norma violada? ii) qual a consequência fiscal? e retirando daí que *“[À] luz dos comandos constitucionais e legais vigentes tal não pode ser considerada como fundamentação admissível e, como tal, conduz à ilegalidade do próprio acto de liquidação e respectiva anulação.”* Dizendo mais: *“[P]arece, pois, curial que se conclua que o acto de liquidação de IRC e de Juros Compensatórios relativo ao exercício de 2020 foi praticado com ofensa das normas e princípios jurídicos aplicáveis, designadamente os artigos 268.º, n.º 3, da CRP e artigo 77.º da LGT, 123.º, 124.º e 125.º do CPA devendo ser anulado em conformidade (cf. artigo 163.º do CPA).”*
- L)** Voltando para a temática da ilegalidade substantiva do acto de liquidação sindicado, a Requerente insurge-se, novamente, contra o lançamento contabilístico relevado na conta SNC 2532, chamando à discussão (transcrevendo-o) o art.º 2.º do RCPITA e dizendo que a correcção em análise não tem natureza tributária.

- M)** Aduz ainda a Requerente, a tal propósito, que não é indicada a violação de qualquer disposição legal relacionada com impostos, designadamente IRC; nem mesmo é indicada qualquer consequência de natureza fiscal.
- N)** E partindo do referido, defende a Requerente que “(...) é manifesto que tal “correção” é ilegal por extravasar o objecto do procedimento de inspeção tributária”, retirando a conclusão de que “(...) não existindo qualquer relevância para o apuramento do imposto, a Autoridade Tributária e Aduaneira sempre deveria abster-se de promover qualquer correção sob pena de violar os aludidos princípios da proporcionalidade e da prossecução do interesse público.” Dizendo mais: “É, pois, pelos motivos apontados ilegal a referida correção e, conseqüentemente, do acto de liquidação em apreço.”
- O)** Dando nota de que a AT fundou as correções que empreendeu nos termos do disposto no artigo 34.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, normativo que não aceita como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento, sustenta a Requerente que, *in casu*, “(...) estão em causa activos com período de tempo limitado no tempo e, portanto, cujo valor decresce na justa medida em que o tempo decorrer.”
- P)** Defendendo a Requerente que “(...) o deprecimento está intimamente ligado com a perda de valor ou com a diminuição da capacidade para gerar proveitos”, donde, sustenta, “É, pois, manifesto o erro em que a Requerida incorre na justa medida em que os activos intangíveis em causa são sujeitos a deprecimento.”
- Q)** Segue-se a referência à circunstância da Requerida, para estribar a correção que empreendeu, fazer apelo ao disposto no artigo 16.º n.º 2, alínea b), do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.
- R)** Aduzindo, no entanto, a Requerente no sentido de que “(...) a referida disposição legal se reporta a realidades distintas daquelas que aqui estão em causa.” Prosseguindo: “(...) não é, no caso concreto, aplicável a limitação da aquisição a título oneroso, podendo os mesmos serem gerados internamente.”
- S)** Concluindo a Requerente no sentido de que não colocando a Requerida em causa a valorização por aquela feita, não se aplica a limitação prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 16, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, donde, não pode o

- acto de liquidação ser mantido porque praticado com erro nos pressupostos de direito e violação das aludidas disposições legais.
- T) De seguida a Requerente insurge-se, concretamente, contra a liquidação de juros compensatórios, trazendo à discussão o disposto no art.º 35.º da LGT e ainda o Acórdão do TCA de 4.5.1999, proferido no âmbito do Processo n.º 946/98 e ainda o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23.10.2002, prolatado no Processo n.º 1145/02.
- U) Retirando dali que *“(...) em nenhum momento, no acto notificado e ora em crise, a Autoridade Tributária e Aduaneira logrou demonstrar, ou sequer invocar, os pressupostos de que depende a liquidação de juros compensatórios, nem sequer invocando qualquer disposição legal ao abrigo da qual actue.”*
- V) Sustentando a Requerente que da liquidação de Juros Compensatórios não resulta a demonstração concreta da sua culpa (que diz inexistir) no alegado retardamento da liquidação do imposto. Acrescentando como segue: *“[A]liás, nem as próprias Conclusões do Relatório de Inspeção Tributária (na parte conhecida), fazem qualquer referência a que o, suposto, retardamento da liquidação do imposto, subjacente ao acto de liquidação de Juros Compensatórios em questão, resultam de facto imputável ao contribuinte, ora Autora, não sendo, portanto, os mesmos devidos.”*
- W) Abrindo-se uma nova linha argumentativa que vai no sentido de que em relação à liquidação de juros compensatórios e não contendo o Relatório Final de Inspeção Tributária qualquer referência aos mesmos, houve preterição do direito à participação na formação do acto de liquidação dado que *“(...) não foi dada à Autora a oportunidade de participar, em sede de audição prévia, na decisão de liquidação dos mesmos juros.”*
- X) E partindo da alegada preterição defende a Requerente o seguinte: *“Nesse sentido, a consequência para a preterição de tais formalidades legais, que conduz ao vício de forma e à anulação do acto tributário, não pode deixar de ser a ilegalidade do próprio acto de liquidação, porquanto estamos perante a preterição de formalidades anteriores à prática do acto, essenciais à sua formação e descoberta da verdade material (...).”*
- Y) Concluindo como segue: *“[D]ito isto, a liquidação de Juros Compensatórios em análise é também ilegal, não apenas por força da respectiva falta de fundamentação e violação de lei, mas ainda por preterição de uma outra formalidade legal essencial,*

*designadamente, por violação do disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa e 60.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3, da Lei Geral Tributária.”, defendendo a sua anulação fundada no art.º 163.º do CPA.*

**Z)** Sustenta ainda serem devidos juros indemnizatórios nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT.

**AA)** Peticiona a Requerente: *“[N]estes termos e nos demais de direito que V. Exa. Doutamente suprirá, requer-se a admissão do presente pedido arbitral, devendo o mesmo ser julgado procedente, por provado e fundado, e, conseqüentemente, ser declarada ilegal e anulada a Liquidação adicional de IRC (e as Demonstrações de liquidação de juros), melhor identificada nos autos, referente ao exercício de 2020, com todas as consequências legais, designadamente a condenação da Requerida no reembolso do valor de imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.”*

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

**LB) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:**

**A)** Na Resposta, a Requerida começa por afrontar a alegada (pela Requerente) falta de fundamentação da liquidação, enunciando jurisprudência do STA, concretamente o acórdão de 13.04.2000, proferido no âmbito do Recurso n.º 31616; o acórdão de 28.10.1998; e ainda o acórdão de 25.05.1993, tirado no âmbito do Processo n.º 27387 e que em parte transcreve.

**B)** Intuindo dali o seguinte: *“(…) o acto de liquidação foi precedido de um conjunto de actos e procedimentos devidamente fundamentados e que deram claramente a conhecer ao Requerente qual o iter lógico cognoscivo, que culminou na liquidação.”* Dizendo mais: *“(…) à revelia do alegado pela Requerente, afere-se que quer os actos e procedimentos prévios ao acto de liquidação – procedimento inspectivo - quer o acto de liquidação contém todos os elementos necessários à sua cabal compreensão.”*

**C)** Aduzindo de seguida a Requerente com a circunstância de a Requerente haver apreendido claramente quais os motivos subjacentes à liquidação sindicada em face do

que se encontra no PPA, mas também em face do que resultou do procedimento inspectivo, no qual participou, tendo sido notificada para o exercício do direito de audição e notificada do respectivo RIT.

- D)** Trazendo à colação o disposto no art.º 11.º do RCPITA e respaldando-se nele, diz a Requerida que *“(...) devido ao carácter meramente preparatório ou acessório atribuído ao procedimento de inspeção, não é no projeto de relatório de inspeção que vão ser especificados os montantes de imposto a exigir, nem a forma como este, conjuntamente com os juros, foram calculados.”*, referindo ainda que o acto que define a situação tributária sujeito passivo é o acto de liquidação, não se esgota nele, dizendo, em aditamento, que as correções que originam as liquidações partiram *“(...) da iniciativa dos Serviços de Inspeção da DF de Portalegre, após ação de inspeção efetuada por esta, [mas] as liquidações consequentes foram feitas e emitidas pelos serviços centrais da Requerida, tendo a liquidação sido validamente notificada; contendo a explicação de quais os valores corrigidos, o valor da liquidação corretiva, da liquidação anterior e a final o valor da liquidação adicional; os meios de defesa e o prazo para reagir; e finalmente, a notificação das nota de liquidação foi subscrita pelo Diretor-Geral dos Impostos, no uso de competências próprias.”*
- E)** Trazendo novamente à discussão excertos de decisões jurisprudenciais do STA, defende a Requerida que, *in casu*, a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que a Requerente, em face dos argumentos por si explanados ao longo do PPA, revela ter compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida, já que, diz, tenta rebater, ponto por ponto, toda a sua actuação.
- F)** Quanto à desconsideração contabilística dos valores registados na conta SNC 2532 e rebatendo o aduzido pela Requerente a tal propósito (e acima deixado), transcreve a Requerida parte do argumentário esgrimido pelos Serviços de inspecção da AT no RIT.
- G)** Conclui no sentido de que *“(...) são claramente infundados os argumentos aventados pela Requerente no que respeita à falta de fundamentação da liquidação de IRC, aqui sob escrutínio”*, inculcando a não procedência de tal vício.
- H)** Volvendo para a suscitada (pela Requerente) questão da ilegalidade substantiva do acto de liquidação sindicado, aduz a Requerida no sentido de que o RIT é claro *“(...) no que*

*respeita à correção efectuada, desconsiderando o montante do gasto de exploração respeitante às amortizações dos activos intangíveis, que se encontrava a influenciar a determinação do resultado tributável declarado do ano de 2020. (...) Donde à revelia do alegado pela Requerente, as implicações ínsitas na correcção efectuada aos activos intangíveis decorrem de correcções contabilísticas e naturalmente com implicações fiscais decorrente da não consideração de tal gasto que se encontrava a influenciar o resultado tributável do exercício de 2020.”*

- I)** A Requerida reage, de seguida, à alegação da Requerente, refutando-a, de que “(...) não se aplicando a valorização nem a limitação prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 16, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, não pode o acto de liquidação ser mantido porque praticado com erro nos pressupostos de direito e violação das sobreditas disposições legais.” Para o efeito, alinha a Requerida o seguinte argumentário: “(...) conforme determina o relatório de inspecção tributária, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009 estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. (...) Deste modo, o valor amortizável consubstancia-se no custo de aquisição ou de produção, sendo esta concretização um corolário do princípio contabilístico do custo histórico, como podemos observar no Art.º 2.º do referido Decreto Regulamentar. (...).”
- J)** Traz à discussão (e transcreve) o art.º 2.º, a alínea b) do n.º 2 do art.º 16.º e a alínea b) do n.º 3 do mesmo art.º 16.º, todos, do referido Decreto Regulamentar, a alínea a) do art.º 34.º do CIRC e finalmente a NCRF 6 e até o parágrafo 49 de Estrutura Conceptual que integra o SNC e partindo daquele suporte legal, sustenta a Requerida que “(...) no decurso do procedimento inspetivo, apurou-se que no exercício de 2020, os ativos intangíveis consubstanciados nos direitos contratuais acima referidos não foram adquiridos a título oneroso a terceiros, sendo então, ativos intangíveis gerados internamente, conforme parágrafos 51 a 67 na NCRF 6 – Ativos Intangíveis, cuja mensuração e reconhecimento inicial foi realizado pelo modelo/critério do justo valor, não relevando este critério para efeitos fiscais.” Dizendo mais: “[A] nível fiscal, os ativos fixos intangíveis, para que exista amortização, tem que existir uma série de

*pressupostos essenciais, desde logo, que tenham sido adquiridos a título oneroso, sendo igualmente atendível o facto de, quanto ao valor amortizável, em geral, a quota de amortização ser calculada com base no custo de aquisição ou de produção do bem em causa, sendo esta concretização um corolário do princípio contabilístico do custo histórico. (...) Por outro lado, tem de se estar perante bens que estejam sujeitos a deprecimento, sendo que o deprecimento não resulta tanto do desgaste físico, mas da desatualização, ou seja, tem que estar em causa uma depreciação previsível, sistemática e irreversível, pelo que não originam amortizações os bens que normalmente, não se depreciam.”*

- K)** Conclui a Requerida que, assim sendo, os activos intangíveis aqui em causa, consubstanciados em direitos contratuais, não foram adquiridos onerosamente a terceiros e também não estão sujeitos a deprecimento, donde, “(...) *as amortizações registadas na contabilidade praticadas no exercício de 2020 no montante de € 193.000,00, não são aceites para efeitos fiscais uma vez que contrariam as disposições legais da alínea b) do n.º 2 do Art.º 16.º do Decreto Regulamentar 25/90, alínea a) do n.º 1, n.ºs 2 e 3 do Art.º 29.º e n.º 1 do Art.º 34.º, ambos do CIRC.*”
- L)** A Requerida afronta ainda a alegada (pela Requerente) ilegalidade da liquidação de juros compensatórios e o direito ao pagamento de juros indemnizatórios igualmente invocado pela Requerente.
- M)** Peticionando seja julgado improcedente o PPA por não provado e, conseqüentemente, devendo ser absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

## **II. THEMA DECIDENDUM:**

- 15.** O *thema decidendum* reporta-se ao tratamento jurídico a dar: *i)* à questão da eventual falta ou insuficiência de fundamentação do acto de liquidação de IRC impugnado; *ii)* à questão da eventual falta ou insuficiência de fundamentação e à preterição do direito de audição, relativamente à liquidação de juros compensatórios; e ainda *iii)* à questão de saber se as depreciações ligadas aos activos intangíveis que a Requerente relevou

contabilmente podem (ou não) ser consideradas como custo para efeitos fiscais por aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC e do disposto no artigo 16.º, n.º 1, do Regime das Depreciações e amortizações para efeitos do IRC, previsto no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro e ainda da NCRF 6.

Cumpre, então, agora, proferir decisão.

### **III. SANEAMENTO:**

- 16.** O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das liquidações de IRC e JC ora impugnadas, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
- 17.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- 18.** A ação é tempestiva, porque apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
- 19.** O processo não enferma de nulidades.
- 20.** Não foram identificadas questões que obstassem ao conhecimento do mérito.

### **IV. DECISÃO:**

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

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

**A)** A Requerente iniciou a sua atividade em 01.07.1995, estando registada no CAE “1500 – Agricultura e produção animal”, desenvolvendo a sua atividade essencialmente na valência da criação, engorda e venda de gado bovino. (Cf. fls.

- 
- 5/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf”);
- B)** As explorações onde a Requerente exerce a atividade de exploração de gado são maioritariamente arrendadas e encontram-se localizadas nos concelhos de Nisa e Crato. (Cf. fls. 5/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf”);
- C)** Em sede de IVA, a Requerente está enquadrada no regime normal, periodicidade trimestral e, em sede de IRC, o rendimento é determinado com base na contabilidade e de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC. (Cf. fls. 5/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf”);
- D)** A Requerente tem como principais clientes a sociedade “C..., SA” e também a sociedade “D..., SA”, pertencentes ao Grupo E... . (Cf. fls. 9/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf”);
- E)** Em 22.09.2008, foi celebrado entre a Requerente e as sociedades referidas no ponto **D)** do probatório, contrato designado de “Contrato de Produção e Fornecimento de Carne de Vitela Nacional sob MARCA PRÓPRIA”, em que aquela se compromete a produzir e a fornecer às outorgantes com quem se vinculou, nos termos e condições constantes do referido contrato e seu Anexo (Cadernos de Encargos), carne de vitela sob a forma de carcaça, que se destina a ser desmantelada e transformada para ser comercializada sob “marca própria” F... . O contrato de fornecimento de carne de vitela sob a forma de carcaça manteve-se em vigor no exercício de 2020, sendo renovável automaticamente, até ser denunciado por qualquer uma das partes intervenientes na sua celebração (Cláusula Nona). (Cf. fls. 9/62 e fls. 21/62 a 27/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 1 ao RIT);
- F)** A Requerente detém a concessão da zona de caça da “Herdade ... e ...” com uma área total de 1 768 hectares. Tal direito sobre a referida zona de caça adveio à esfera jurídica da Requerente em resultado de outorga de contrato celebrado entre aquela e “G...”, NIF ..., de compra e venda de caça, em que aquele vende à Requerente a

caça da “Zona de Caça Turística” da “Herdade ... e ...”, sita na freguesia de ... e ... no concelho do Crato. (Cf. fls. 9/62 e 10/62 e ainda fls.29/62 e 30/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 2 ao RIT);

- G)** Os prédios rústicos onde a Requerente desenvolve a atividade de exploração de gado bovino são arrendadas e encontram-se localizadas nos concelhos de Nisa e Crato. (Cf. fls. 9/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf”);
- H)** Em 01.01.2020, a Requerente celebrou com “I...”, NIF ... e “H...”, NIF ... contrato de arrendamento rural, em que os proprietários dão de arrendamento o prédio rústico designado “Herdade do ...”, com a área de 222,975 hectares, inscrito sob o artigo matricial n.º ..., ... da freguesia de ... e ..., ... e ..., concelho do Crato, tendo sido acordada a renda mensal de 550,00 €. Foi acordado pelas partes intervenientes neste contrato, que o arrendamento rural tem a duração de 25 (vinte e cinco) anos, findo o qual se considera automaticamente renovado, por períodos sucessivos de 2 (dois) anos. (Cf. fls. 10/62 e ainda fls.32/62 a 34/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 3 ao RIT);
- I)** Em 01.01.2020, a Requerente celebrou com “I...”, NIF ... e “H...”, NIF ... contrato de arrendamento rural, em que os proprietários dão de arrendamento o prédio rústico designado “Herdade...”, com a área de 635,006 hectares, inscrito sob o artigo matricial n.º ..., Seção... da freguesia de ... e ..., ... e..., concelho do Crato, tendo sido acordada a renda mensal de 1 080,00 €. Foi acordado pelas partes intervenientes neste contrato, que o arrendamento rural tem a duração de 25 (vinte e cinco) anos, findo o qual se considera automaticamente renovado, por períodos sucessivos de 2 (dois) anos. (Cf. fls. 10/62 e ainda fls.35/62 a 38/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 4 ao RIT);
- J)** Em 01.01.2020, a Requerente celebrou com “I...”, NIF ... e “H...”, NIF ... contrato de arrendamento rural, em que os proprietários dão de arrendamento o prédio rústico designado “Herdade...”, com a área de 593,800 hectares, inscrito sob o

artigo matricial n.º ..., Seção ... da freguesia de ... e ..., ... e..., concelho do Crato, tendo sido acordada a renda mensal de 1 080,00 €. Foi acordado pelas partes intervenientes neste contrato, que o arrendamento rural tem a duração de 25 (vinte e cinco) anos, findo o qual se considera automaticamente renovado, por períodos sucessivos de 2 (dois) anos. (Cf. fls. 10/62 e ainda fls.40/62 a 42/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 5 ao RIT);

- K)** Em 01.01.2020, a Requerente celebrou com “I...”, NIF ... e “H...”, NIF ... contrato de arrendamento rural, em que os proprietários dão de arrendamento o prédio rústico designado “Herdade ...”, com a área de 390,625 hectares, inscrito sob o artigo matricial n.º., Seção ... da freguesia de ... e ..., ... e ..., concelho do Crato, tendo sido acordada a renda mensal de 1 080,00 €. Foi acordado pelas partes intervenientes neste contrato, que o arrendamento rural tem a duração de 25 (vinte e cinco) anos, findo o qual se considera automaticamente renovado, por períodos sucessivos de 2 (dois) anos. (Cf. fls. 11/62 e ainda fls.44/62 a 46/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 6 ao RIT);
- L)** Em 01.12.2017, a Requerente celebrou com “I...”, NIF ... e “H...”, NIF ... contrato de arrendamento rural, em que os proprietários dão de arrendamento o prédio rústico designado “Herdade ...”, com a área de 148,550 hectares, inscrito sob o artigo matricial n.º ..., Seção Z da freguesia de ... e ..., concelho do Crato, tendo sido acordada a renda mensal de 550,00 €. Foi acordado pelas partes intervenientes neste contrato, que o arrendamento rural tem a duração de 45 (quarenta e cinco) anos, findo o qual se considera automaticamente renovado, por períodos sucessivos de 1 (um) ano. (Cf. fls. 11/62 e ainda fls.48/62 a 50/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 7 ao RIT);
- M)** Em 01.01.2020, a Requerente celebrou com “I...”, NIF ... e “H...”, NIF ... contrato de arrendamento rural, em que os proprietários dão de arrendamento o prédio rústico designado “Herdade ...”, com a área de 332,075 hectares, inscrito sob o artigo matricial n.º ..., Seção ... da freguesia de ... e ..., concelho de Nisa, tendo sido

acordada a renda mensal de 660,00 €. Foi acordado pelas partes intervenientes neste contrato, que o arrendamento rural tem a duração de 25 (vinte e cinco) anos, findo o qual se considera automaticamente renovado, por períodos sucessivos de 2 (dois) anos. (Cf. fls. 11/62 e ainda fls.52/62 a 54/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 8 ao RIT);

- N)** A pedido de Requerente, em 02.12.2020, foi elaborado Relatório pelo Dr. J..., Economista/Revisor Oficial de Contas n.º ..., que tinha por fito promover o reconhecimento do activo intangível consubstanciado no valor de reconhecimento dos direitos referidos nos pontos **E)** a **M)** do probatório. Para a realização do reconhecimento deste activo intangível, foi tido em consideração a NCRF 6 – Activos Intangíveis, tendo sido utilizado o critério do justo valor como base da sua mensuração inicial. Foi utilizado o critério do justo valor como base de mensuração do activo intangível em apreciação, tendo-se proposto como valor do seu reconhecimento inicial, o rendimento futuro obtido através da detenção dos contratos acima identificados, como retorno do valor dos activos neles especificados, sendo um valor que remunere a cedência da utilização esperada, pelo que se considerou a expressão do free cash flow para um período de 10 anos e uma taxa de atualização de 2%. Com base nestes pressupostos, foi determinado o valor total de 1 930 000,00 € para os activos intangíveis associados aos direitos contratuais acima identificados, e cuja desagregação é a seguinte: i) Direito de concessão de caça – 96.500,00 €; ii) Direito de arrendamento da Herdade da ... a – 1.018.800,00 €; iii) Direito da arrendamento da herdade ...– 92.640,00 €; iv) Direito de arrendamento da Herdade...– 231.600,00 €; v) Direito de arrendamento da Herdade...– 138.960,00 €; vi) Direito consubstanciado no contrato de fornecimento de carne de vitela – 289.500,00 €, num total de 1.930.000,00 €. (Cf. fls. 11/62 a 13/62 e ainda fls.56/62 a 60/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 9 ao RIT);
- O)** A Requerente procedeu à relevação contabilística dos activos intangíveis referidos nos pontos **E)** a **M)** do probatório, debitando subcontas da conta 446 – Outros activos Intangíveis - por contrapartida a crédito de subcontas SNC (253) de

participantes de capital – Financiamentos obtidos. (Cf. fls. 13/62 e ainda fls.62/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf” – Anexo 10 ao RIT);

- P)** De acordo com os lançamentos contabilísticos efetuados, os sócios “I...” e “H...”, e após o reconhecimento na contabilidade dos activos intangíveis referidos nos pontos **E)** a **M)** do probatório, ficaram, cada um deles, credores da sociedade, no montante de 965 000,00 €. (Cf. fls. 13/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf”);
- Q)** Para estes activos intangíveis consubstanciados em “direitos contratuais”, o sujeito passivo definiu uma vida útil de 10 anos, pelo que, no exercício de 2020, foi registado na conta SNC “64.3.5 – Gastos e depreciações - Outros Activos intangíveis”, o montante de 193 000,00 € (1 930 000,00 € x 10%), correspondente ao gasto de exploração respeitante às amortizações destes activos intangíveis, o qual influenciou a determinação do resultado tributável declarado neste exercício.” (Cf. fls. 14/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf”);
- R)** Ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., de 20.06.2023, a Requerente foi alvo de acção inspetiva externa, de âmbito parcial – IRC -, ao exercício de 2020 e cujo motivo para a sua abertura foi o do controlo declarativo, tendente a aferir da adequação da dedutibilidade fiscal das amortizações praticadas sobre o activo intangível “Direito contratual de disposição de rendimento”, de propriedades rurais, de zona de caça e de fornecimento de carne de vitela nacional. (Cf. fls. 4/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf”);
- S)** Mediante Ofício S/ número, assinado digitalmente em 23.12.2023, pelas 16:22:52 horas, foi a Requerente notificada, ao abrigo do art.º 62º do RCPITA, do relatório final de inspeção. O Ofício a coberto do qual foi notificado o RIT dizia: “[F]ica por este meio notificado das correções efetuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indireta, que resultaram da ação de inspeção levada a cabo por estes Serviços Inspetivos, ao abrigo da Ordem de Serviço OI2023... emitida para o ano/exercício/período(s) de 2020. O relatório de inspeção - que se

*anexa - está disponível na respetiva área reservada da Inspeção Tributária e Aduaneira do Portal das Finanças. A breve prazo, os serviços da AT procederão à correspondente notificação da liquidação, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar. Da presente notificação e respetiva fundamentação não cabe reclamação ou impugnação direta.” (Cf. fls. 1/1 do documento junto ao PA, denominado “4 – Notificação\_Relatório.pdf”)*

- T)** *Do teor do RIT, extrai-se o seguinte: “[O] Decreto Regulamentar n.º 25/2009 estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. O valor amortizável consubstancia-se no custo de aquisição ou de produção, sendo esta concretização um corolário do princípio contabilístico do custo histórico, como podemos observar no artigo 2.º do referido Decreto Regulamentar. A alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º deste Decreto Regulamentar refere que são amortizáveis os ativos intangíveis respeitantes a elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo. Este mesmo artigo acresce na alínea b) do n.º 3 que, exceto em caso de deprecimento efetivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis os elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verificarem as condições aí referidas. Por outro lado, a alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, refere que não são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento. No decurso do procedimento inspetivo, foi possível apurar que no exercício de 2020, os ativos intangíveis consubstanciados nos direitos contratuais acima referidos não foram adquiridos a título oneroso a terceiros, sendo então, salvo melhor opinião, ativos intangíveis gerados internamente, conforme parágrafos 51 a 67 na NCRF 6 – Ativos Intangíveis, cuja mensuração e reconhecimento inicial foi realizado pelo modelo/critério do justo valor, não relevando este critério para efeitos fiscais. A nível fiscal, temos que ter em conta que, quanto aos ativos fixos intangíveis, para que exista amortização, tem que*

*existir uma série de pressupostos essenciais. Um deles é que tenham sido adquiridos a título oneroso. Igualmente atendível é o facto de, quanto ao valor amortizável, em geral, a quota de amortização ser calculada com base no custo de aquisição ou de produção do bem em causa, sendo esta concretização um corolário do princípio contabilístico do custo histórico. Outro é que temos que estar perante bens que estejam sujeitos a deprecimento. O deprecimento não resulta tanto do desgaste físico, mas da desatualização, ou seja, tem que estar em causa uma depreciação previsível, sistemática e irreversível, pelo que não originam amortizações os bens que, normalmente, não se depreciam. Isto é perfeitamente compreensível, pois se um bem não desvaloriza, não há qualquer gasto ou perda. E os ativos intangíveis em apreciação consubstanciados em direitos contratuais, salvo melhor opinião, não estão sujeitos a deprecimento. E assim sendo, as amortizações registadas na contabilidade praticadas no exercício de 2020 no montante de 193 000,00 €, não são aceites para efeitos fiscais uma vez que contrariam as disposições legais da alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do Decreto Regulamentar 25/90, alínea a) do n.º 1, n.ºs 2 e 3 do artigo 29.º e n.º 1 do artigo 34.º, ambos do CIRC, desde logo porque os ativos intangíveis em apreciação não foram adquiridos onerosamente a terceiros, não estando também sujeitos a deprecimento. E assim, o sujeito passivo não tinha o direito a que as amortizações que reconheceu contabilisticamente no montante de 193 000,00 € no exercício de 2020, sobre o valor dos ativos intangíveis em apreciação, relevassem neste período como gastos para efeitos de apuramento do lucro tributável em IRC, pelo que deveriam ter sido acrescidas na linha 719 do quadro 07 da modelo 22 de IRC.”* (Cf. fls. 14/62 e 15/62 do RIT, junto ao PA no ficheiro denominado “4.1 – Notificação\_Relatório.pdf”);

- U) Em momento que não foi possível apurar, mas necessariamente antes de 14.02.2024, foi a Requerente notificada da “Demonstração de Acerto de Contas” n.º 2024... que referenciava a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024..., relativa ao exercício de 2020, bem como referia também a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º ... e a

liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido n.º 2024..., das quais resultava o valor a pagar de 41.755,10 € e se impunha uma data para pagamento voluntário até 26.02.2024. (Cf. Doc. n.º 1 junto ao PPA);

V) Em 14.02.2024, a Requerente procedeu ao pagamento do montante mencionado na alínea que antecede – (Cf. Doc. n.º 3 junto ao PPA);

W) Em 27.05.2024, pelas 17:04 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);

#### **IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:**

22. Não obstante com vida útil limitada, não se deu como provado que os activos intangíveis reconhecidos com base nos direitos referidos nos pontos **E)** a **M)** do probatório, tivessem uma vida útil de 10 anos, alegadamente coincidente com o limite da vigência dos contratos que estão subjacentes aos aludidos activos intangíveis, tal como está referido no ponto **N)** da matéria assente, por ausência de demonstração nos autos desse alegado limite.

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

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

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

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

26. A convicção sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pela Requerente e nas informações oficiais e nos documentos constantes do PA junto aos autos, conforme remissão feita a propósito de cada ponto do probatório, sendo indicado expressamente em cada um daqueles pontos o(s) documento(s) que contribuíram para a extração do correspondente facto.
27. A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais, sendo de salientar que as informações oficiais, fazem fé, quando devidamente fundamentadas e se se basearem em critérios objectivos. (Cfr. artigos 76º, n.º 1 da LGT e 115º, n.º 2 do CPPT).

#### **IV.D) ORDEM DO CONHECIMENTO DOS VÍCIOS IMPUTADOS ÀS LIQUIDAÇÕES SINDICADAS:**

23. O art.º 124.º do CPPT estatui: *“1 – Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação. 2 – Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte: a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos; b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”*
24. Tal normativo estabelece regras sobre a ordem de conhecimento de vícios em processo de impugnação judicial, que são subsidiariamente aplicáveis ao processo arbitral, por força do que dispõe o artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.
25. No caso de vícios geradores de anulabilidade (como os que estão em causa nos presentes autos), a alínea b) do n.º 2 daquele art.º 124.º do CPPT refere que se deve atender

- prioritariamente à ordem indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade.
26. A Requerente imputa aos actos de liquidação *sub judicio*, como visto, vícios suscetíveis de determinarem a respetiva anulação e já não vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade dos actos impugnados.
27. A Impetrante, no PPA apresentado, não estabeleceu, em termos de relação de subsidiariedade, qualquer ordem de prioridade quanto ao respetivo conhecimento.
28. Assim sendo, cabe iniciar a apreciação jurídica das questões submetidas a julgamento pelo vício ou vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, a mais estável ou eficaz tutela dos interesses pretensamente ofendidos, tal como resulta da aplicação conjugada da parte final da alínea b) do n.º 2 do art.º 124º do CPPT com a alínea a) do n.º 2 do mesmo normativo.
29. E partindo daquele critério entende o Tribunal arbitral dever começar a análise dos vícios apontados nos articulados apresentados pela Requerente pela questão da falta ou insuficiência da fundamentação no que tange à liquidação aqui sindicada e só no caso de o pedido ser considerado improcedente haverá que apreciar a restante matéria, *i.e.*, a questão da (i)legalidade substantiva do acto de liquidação sindicado e a questão da (i)legalidade da liquidação de juros compensatórios por falta ou insuficiência de fundamentação e por preterição do direito de audição.

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

##### **IV.E.1) DA EVENTUAL FALTA/INSUFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO SINDICADO:**

30. Antes de mais importa ter presente que a fundamentação é, desde logo, uma imposição constitucional, porquanto, a Constituição da República Portuguesa, no n.º 3, do seu artigo 268.º, garante aos administrados o direito a uma fundamentação expressa e acessível de todos os actos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.
31. Ao nível dos actos tributários, encontra-se, especificamente, previsto no artigo 77º, da LGT, cujos n.ºs 1 e 2 determinam que: “1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a

---

*motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. 2 - A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.*

32. Como salientam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, “(...) a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o ato, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.” Cfr. Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.º edição, 2012, página 675.
33. Assim, a fundamentação terá de ser expressa, clara e congruente. Neste sentido vide Acórdãos do STA, de 17.03.2011, proc. n.º 0964/10, de 12.03.2014, proc. n.º 01674/13, de 09.09.2015, proc. n.º 01173/14, integralmente disponíveis para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).
34. No acórdão do STA, proferido no processo n.º 01674/13, de 12 de março de 2014, diz-se: “[C]omo é consensual na jurisprudência, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido: o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de destinatário normal – o bónus pater familiae de que fala o art.º 487º n.º 2 do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual. Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.”

- 
35. É entendimento jurisprudencial unânime que a exigência legal e constitucional de fundamentação, visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a impugnação contenciosa do acto e a sua conformação.
36. Daí que abranja, quer o dever de motivação, ou seja, a concreta exposição das razões ou motivos justificativos da decisão; quer o dever de justificação, concretamente, a enumeração dos pressupostos de facto e de direito que suportam o sentido decisório do acto.
37. Logo, a fundamentação só é suficiente na medida em que se revele perfeitamente cognoscível para um destinatário normal, habilitando-o a reagir contra o acto, implicando, por isso, uma análise casuística.
38. Com efeito, se a fundamentação formal não esclarecer concretamente a motivação do acto, por obscuridade, contradição ou insuficiência, o acto não pode deixar de se considerar não fundamentado (cfr. artigo 125.º, n.º 2, do C.P. Administrativo).
39. Haverá obscuridade quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu. Por outras palavras, os fundamentos do acto devem ser claros, por forma a colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a prática do acto, assim não sendo de consentir a utilização de expressões dúbias, vagas e genéricas.
40. Ocorrerá contradição da fundamentação quando as razões invocadas para decidir, justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão), e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros. Por outras palavras, os fundamentos da decisão devem ser congruentes, isto é, que sejam premissas que conduzam inevitavelmente à decisão que funcione como conclusão lógica e necessária da motivação aduzida.
41. Por último, a fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão. Por outras palavras, a fundamentação deve ser suficiente, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem convenientemente a decisão final. (Cfr. Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, vol. I, Almedina, 1991, pág. 477 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, Curso

de Direito Administrativo, vol. II, Almedina, 2001, pág. 352 e seg.; Diogo Leite de Campos e outros, Lei Geral Tributária comentada e anotada, Vislis, 2003, pág. 381 e seg.; ac. T.C.A.Sul-2.<sup>a</sup> Secção, 2/12/2008, proc. 2606/08; ac. T.C.A.Sul-2.<sup>a</sup> Secção, 10/11/2009, proc. 3510/09; ac. T.C.A.Sul-2.<sup>a</sup> Secção, 19/6/2012, proc. 3096/09” (Vide Acórdão deste TCA, proferido no processo n.º 06134/12, de 04.12.2012).

42. Tecidas estas considerações, apliquemo-las ao caso *sub judicio*.
43. Ora, face ao supra expendido, dimana inequívoco que o Relatório Inspetivo contempla as razões de facto e de direito que permitem percecionar o iter volitivo e cognoscitivo em que se fundou o acto de liquidação aqui sindicado e que o mesmo foi compreendido e sobejamente rebatido pela Requerente, tal como o enfatiza a Requerida na sua Resposta.
44. Aliás, pela leitura do RIT, percepciona este Tribunal Arbitral Singular que a fundamentação jurídica ali traçada se mostrava até muito consolidada e completa.
45. Diga-se que os pressupostos de facto plasmados no RIT, são claros, congruentes e longe de poderem ser considerados obscuros, sendo que, não pode olvidar-se, foram sobejamente compreendidos pela Requerente.
46. Na verdade, da leitura do RIT e no que tange às correções meramente aritméticas em sede de IRC ali propostas, intui-se com facilidade o percurso lógico/factual percorrido pelos Serviços de Inspeção Tributária, justificando-se, assim, as correções propostas que redundaram na liquidação objeto de impugnação.
47. Adequado se mostrando, agora, trazer à colação o disposto no n.º 1 do art.º 63.º do RCPITA que estatui como segue: “[O]s actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório.”
48. *In casu*, a aqui Requerente foi sujeita a procedimento de inspeção tributária, tendo sido notificada, ao abrigo do art.º 62.º do RCPITA, do respetivo relatório final (doravante RIT), através do ofício S/ número, assinado mediante aposição de assinatura digital datada de 23.12.2023, do qual constava o seguinte: “[F]ica por este meio notificado das correções efetuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação

*indireta, que resultaram da ação de inspeção levada a cabo por estes Serviços Inspetivos, ao abrigo da Ordem de Serviço OI2023... emitida para o ano/exercício/período(s) de 2020. O relatório de inspeção - que se anexa - está disponível na respetiva área reservada da Inspeção Tributária e Aduaneira do Portal das Finanças. A breve prazo, os serviços da AT procederão à correspondente notificação da liquidação, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar. Da presente notificação e respetiva fundamentação não cabe reclamação ou impugnação direta. (...).” [cf. ponto **S**] do probatório].*

49. O RIT, no ponto reportado às conclusões da inspeção tributária, a fls. 3/62, diz que foram efectuadas correcções resultantes da acção inspectiva e dirigidas à aqui Requerente, respeitantes a correcções de natureza meramente aritmética resultantes de imposição legal e mais concretamente correcções à matéria colectável em sede de IRC que se cifravam em 193.000,00 €. Dizia-se ainda que tais correcções estavam fundamentadas em conformidade com o referido no ponto V. do RIT. [cf. alínea **T**] da matéria de facto assente].
50. Do RIT resulta meridianamente claro que a Requerente procedeu à contabilização dos ativos intangíveis referidos no Quadro II que tem por epígrafe “valorização do ativo intangível relacionado com direitos contratuais” e que aqui se devem considerar reiterados, efetuando os seguintes lançamentos/registos contabilísticos que estão no Quadro III do RIT e no seu Anexo 10. No essencial, foram debitadas subcontas da conta SNC “446 – Activos Intangíveis”, por contrapartida a crédito das subcontas SNC de Financiamentos Obtidos: “253331 – Financiamentos obtidos – I...” e “253332 –H...”. Aduzindo-se ainda a fls. 13 e 14 do RIT como segue: “[D]e acordo com os lançamentos contabilísticos efetuados, os sócios “I...” e “H...”, e após o reconhecimento na contabilidade dos ativos intangíveis acima referidos, ficaram credores da sociedade, no montante de 965 000,00 € cada um. Para estes ativos intangíveis consubstanciados em “direitos contratuais”, o sujeito passivo definiu uma vida útil de 10 anos, pelo que no exercício de 2020, foi registado na conta SNC “64.3.5 – Gastos e depreciações - Outros Ativos intangíveis”, o montante de 193 000,00 € (1 930 000,00 € x 10%), correspondente ao gasto de exploração respeitante às amortizações destes ativos

*intangíveis, o qual influenciou a determinação do resultado tributável declarado neste exercício.”*

51. O ponto V.1.2 do RIT, reporta-se à temática dos gastos não aceites fiscalmente, dizendo-se aí o seguinte: “[O] Decreto Regulamentar n.º 25/2009 estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. O valor amortizável consubstancia-se no custo de aquisição ou de produção, sendo esta concretização um corolário do princípio contabilístico do custo histórico, como podemos observar no artigo 2.º do referido Decreto Regulamentar. A alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º deste Decreto Regulamentar refere que são amortizáveis os ativos intangíveis respeitantes a elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo. Este mesmo artigo acresce na alínea b) do n.º 3 que, exceto em caso de deprecimento efetivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis os elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verificarem as condições aí referidas. Por outro lado, a alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, refere que não são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento. No decurso do procedimento inspetivo, foi possível apurar que no exercício de 2020, os ativos intangíveis consubstanciados nos direitos contratuais acima referidos não foram adquiridos a título oneroso a terceiros, sendo então, salvo melhor opinião, ativos intangíveis gerados internamente, conforme parágrafos 51 a 67 na NCRF 6 – Ativos Intangíveis, cuja mensuração e reconhecimento inicial foi realizado pelo modelo / critério do justo valor, não relevando este critério para efeitos fiscais. A nível fiscal, temos que ter em conta que, quanto aos ativos fixos intangíveis, para que exista amortização, tem que existir uma série de pressupostos essenciais. Um deles é que tenham sido adquiridos a título oneroso. Igualmente atendível é o facto de, quanto ao valor amortizável, em geral, a quota de amortização ser calculada com base no custo de aquisição ou de produção do bem em causa, sendo esta concretização um corolário do princípio contabilístico do custo histórico. Outro é que temos que estar perante bens

*que estejam sujeitos a deprecimento. O deprecimento não resulta tanto do desgaste físico, mas da desatualização, ou seja, tem que estar em causa uma depreciação previsível, sistemática e irreversível, pelo que não originam amortizações os bens que, normalmente, não se depreciam. Isto é perfeitamente compreensível, pois se um bem não desvaloriza, não há qualquer gasto ou perda. E os ativos intangíveis em apreciação consubstanciados em direitos contratuais, salvo melhor opinião, não estão sujeitos a deprecimento. E assim sendo, as amortizações registadas na contabilidade praticadas no exercício de 2020 no montante de 193 000,00 €, não são aceites para efeitos fiscais uma vez que contrariam as disposições legais da alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do Decreto Regulamentar 25/90, alínea a) do n.º 1, n.ºs 2 e 3 do artigo 29.º e n.º 1 do artigo 34.º, ambos do CIRC, desde logo porque os ativos intangíveis em apreciação não foram adquiridos onerosamente a terceiros, não estando também sujeitos a deprecimento. E assim, o sujeito passivo não tinha o direito a que as amortizações que reconheceu contabilisticamente no montante de 193 000,00 € no exercício de 2020, sobre o valor dos ativos intangíveis em apreciação, relevassem neste período como gastos para efeitos de apuramento do lucro tributável em IRC, pelo que deveriam ter sido acrescidas na linha 719 do quadro 07 da modelo 22 de IRC.”*

52. Resulta, assim, mais uma vez meridianamente claro do RIT que a aludida correcção respeita a IRC, tendo os Serviços de Inspeção Tributária considerado que as amortizações/depreciações registadas na contabilidade, pelo montante de 193.000,00 €, no exercício de 2020, não podiam ser aceites como custo fiscal uma vez que estavam em dissonância com o disposto alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do Decreto Regulamentar 25/90, alínea a) do no n.º 1 e n.ºs 2 e 3 do artigo 29.º e ainda no n.º 1 do artigo 34.º, todos do CIRC, na medida em que os ativos intangíveis em causa não foram adquiridos onerosamente a terceiros e não estavam também sujeitos a deprecimento.
53. Isto dito, dir-se-á que entende o Tribunal que da leitura do RIT se intui com manifesta clareza qual o caminho percorrido pelos Serviços de Inspeção para efetuar as correções em causa e que deram origem às liquidações ora impugnadas.
54. Não obstante a Requerente não haver juntado aos autos a demonstração da liquidação do IRC n.º 2021..., limitando-se a fazer a junção da demonstração do acerto de contas,

o que é incontornável é que o acerto da liquidação de 2020 (que tomou o n.º de liquidação ...) e se cifra em 35.839,50 €, quadra, perfeitamente, com a aplicação da taxa de 17% e 21%<sup>(1)</sup> à matéria colectável corrigida de 191.479,08 € (que é a matéria colectável que está referida no despacho do Exmº Senhor Chefe de Divisão de 22.12.2023 – Cf. fls. 1 do RIT e parte dos 193.000,00 € corrigidos e ligados aos activos intangíveis, deduzidos do valor de matéria colectável apurada pelo sujeito passivo que se cifrava em 1.502,92 €) e donde resulta um valor a pagar com juros compensatórios incluídos de 39.520,00 €.

55. É manifesto que do ofício S/ número, assinado mediante aposição de assinatura digital datada de 23.12.2023 e da leitura concatenada do mesmo com o RIT, resulta que as liquidações sindicadas têm origem nos fundamentos aduzidos pela Autoridade Tributária naquele RIT. Aliás, foi também assim que a Requerente entendeu a aludida correcção face à forma como aqui atacou os referidos actos de liquidação, não deixando de os fazer ligar à correcção dos referidos 193.000,00 €, concretizada no RIT.
56. Fica, assim, absolutamente dilucidado que para o Tribunal as correcções empreendidas no âmbito do procedimento inspectivo aberto ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., de 20.06.2023, foram materializadas em termos de actos de liquidação nas liquidações de IRC e JC que aqui se sindicam.
57. Não devendo olvidar-se, tal como já acima se explicitou sobejamente, que resulta tanto do disposto no n.º 1 do artigo 77.º da LGT, como do disposto no n.º 1 do artigo 63.º do RCPIT, que a fundamentação dos actos tributários pode fazer-se por remissão para o procedimento tributário. Adequado se mostrando trazer aqui à colação um trecho da fundamentação jurídica do Acórdão do TCAS proferido no âmbito do Processo n.º 1429/08.1BELRS que a dado passo refere: “(...) o nosso ordenamento permite a fundamentação por remissão (cf. art.º 77.º, n.º 1, da LGT), pelo que o autor do ato pode,

---

<sup>1</sup> Em 2020, a taxa geral de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) era de 21%. Ademais, também se aplicava uma taxa reduzida de 17% sobre os primeiros 25.000,00 € da matéria coletável, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 87.º do CIRC, na sua redacção à data dos factos. Procedendo ao cálculo estimado da colecta que pode ter resultado das correcções empreendidas no âmbito da acção inspectiva aqui e causa: 25.000,00 € x 17% = 4.250,00; 166.479,08 x 21% = 34.960,60 €. Resultando daqui um somatório de colecta de 39.210,60, ressalvados outros pormenores do cálculo que o Tribunal não consegue reconstruir dada a falta de junção da demonstração da liquidação, *quod erat demonstrandum*, o impacto fiscal resultante do procedimento inspectivo acima melhor identificado, é próximo do valor que consta da nota demonstrativa do acerto de contas.

*por essa via, fazer sua a fundamentação elaborada por outrem, sem que isso consubstancie qualquer irregularidade.”*

58. É bem certo que a demonstração do acerto de contas que foi junta aos autos pela Requerente não remete para o RIT<sup>(2)</sup>, mas tal circunstancialismo não leva o Tribunal a concluir que se verifica a alegada pela Requerente falta/insuficiência de fundamentação, pois, para além de se ter aventado que tal remissão constará da demonstração de liquidação do IRC, ainda que assim não fosse, ela já havia sido efetuada em momento anterior, no ofício S/ número, assinado mediante aposição de assinatura digital datada de 23.12.2023 que notifica à Requerente o RIT, pelo que, incontornavelmente, foi dado a conhecer à Requerente de que à notificação do relatório final de inspeção se sucederem os actos de liquidação correspondentes e que são os aqui sindicados.
59. O Tribunal respalda esta sua posição interpretativa no Acórdão do STA de 16/09/2020, proferido no proc. n.º 0921/15.6BEPRT, a cuja fundamentação adere sem qualquer reserva: *“(…) o que o Recorrente questiona não é o desconhecimento em absoluto da qualificação e quantificação dos factos tributários que deram origem à liquidação impugnada, nem o seu fundamento de direito, mas tão-só se, atenta a factualidade em apreço – em especial a circunstância de no acto de liquidação de que veio posteriormente a ser notificado não se fazer referência expressa ao referido relatório de inspeção tributária – é possível considerar que se encontram preenchidas as exigências legais de fundamentação dos actos tributários. Ora, como a jurisprudência deste Supremo Tribunal administrativo tem afirmado à sociedade (v., por todos, acórdão de 12 de Março de 2014, proc. 01674/13) «[O] acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art.º 487º nº 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa*

<sup>2</sup> Não obstante, é consabido que as demonstrações de liquidação de IRC (que, como dito, a Requerente não juntou aos autos, nem mesmo a requerida o fez), referem sempre (facto notório) que o apuramento proveniente de uma concreta liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas decorre de procedimento de Inspeção; credenciado por uma concreta ordem de serviço (que, rigorosamente identifica); aduzindo-se ainda ali que no âmbito do referido procedimento inspectivo foi remetida a respetiva fundamentação constante do Relatório Final de Inspeção Tributária.

*também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual». E essa fundamentação pode, como resulta da lei, ser uma fundamentação remissiva, por adesão às conclusões de um relatório de inspecção tributária (artigo 63.º, n.º 1 do RCPIT e 77.º, n.º 1 da LGT). É o que sucede neste caso, como se infere do confronto entre as conclusões do relatório de inspecção e a demonstração de liquidação do imposto para o ano de 2012 (pronto D da matéria de facto); confronto do qual é possível inferir que aquela liquidação resulta de a Administração Tributária, como se fundamenta do relatório de inspecção, ter considerado que os juros de mora cobrados decorrentes de incumprimento de contratos de crédito à habitação, a taxa de serviço de comerciante e as avaliações de imóveis no âmbito da concessão de crédito à habitação, estavam sujeitos a Imposto de Selo. É certo que daquela demonstração de liquidação (i. e., do acto de liquidação) não constava a referência expressa ao relatório de inspecção tributária, mas, como se concluiu – e bem – na sentença recorrida, a notificação do relatório de inspecção (onde a “Administração Tributária identificou cabalmente os factos tributários, os montantes sobre os quais incidia o imposto, a taxa a aplicar, sustentando a sua decisão na legislação aplicável”) que pré-anunciava a emissão daquele acto e a sua posterior notificação, com um conteúdo em tudo correspondente ao que resulta do relatório, constituem elementos bastantes para que se considere preenchido, in casu, o dever de fundamentação do acto de liquidação. É que, nestes casos, o acto de liquidação tem de ser analisado e interpretado em conformidade com o relatório de inspecção e, como também se afirma na sentença recorrida, o “cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando”. Ora, no caso, a existir alguma irregularidade (mera irregularidade), ela atem-se à falta de referência expressa no acto de liquidação aos elementos identificativos do relatório de inspecção; irregularidade que não prejudicou a correcta compreensão pelo sujeito passivo da relação entre ambos (como atesta a presente acção), não sendo sequer necessário mobilizar: i) primeiro, o princípio da razoabilidade para sustentar que, atento o conteúdo de ambos (do relatório de inspecção, cuja notificação antecedeu a do acto tributário), qualquer declaratório*

*normal teria objectivamente estabelecido aquela relação e, com isso, teria tido acesso à fundamentação da liquidação; ou ii) subsidiariamente, a aplicação do regime do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 37.º do CPPT no quadro de uma relação de colaboração leal e de boa-fé nas relações tributárias, para concluir que não existe a alegada falta de fundamentação. (...).”*

60. Nessa conformidade e bem ao invés do que sustenta a Requerente no seu PPA, a fundamentação por remissão para o RIT é considerada contemporânea ao acto de notificação do imposto porque o relatório de inspecção, embora possa ter sido notificado anteriormente, contém todas as informações necessárias que fundamentam a liquidação do imposto. Portanto, mesmo que o RIT tenha sido notificado anteriormente, ele serve como a base justificativa e contemporânea para o acto de liquidação do imposto. Neste sentido veja-se o Acórdão do STA de 12.01.2022, prolatado no Processo n.º 0887/20.0BELRS, disponível in [https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6ac01640302b414f802587ca003f8004?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0887%2F20.0BELRS#\\_Section1](https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6ac01640302b414f802587ca003f8004?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0887%2F20.0BELRS#_Section1).
61. Isto dito e porquanto estamos, sem dúvida, perante fundamentação por remissão (ainda que anterior à notificação das liquidações sindicadas, o que é irrelevante) terá que improceder a impugnação quanto a esta linha argumentativa e, assim sendo, há que concluir que a liquidação sindicada não enferma do vício formal de falta de fundamentação que lhe é assacado pela Requerente, pelo que, não podem proceder as pretensões anulatórias formuladas pela Requerente com base em tal argumentário.

#### **IV.E.2) DA (I)LEGALIDADE SUBSTANTIVA DOS ACTOS DE LIQUIDAÇÃO DE IRC E DE JC SINDICADOS:**

62. A AT fundou a sua posição correctiva, empreendida no procedimento inspectivo acima identificado, na circunstância de o activo em causa não se encontrar sujeito a deprecimento, nem estar condicionado por uma vigência temporal limitada.
63. E fê-lo fundada na conclusão de que não há aqui lugar à amortização/depreciação do custo (associado aos activos intangíveis) para efeitos fiscais, por aplicação do disposto no artigo 34.º, n.º 1, alínea a), do CIRC (que tem por epígrafe: “Depreciações e

amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais”); do disposto no artigo 16.º, n.º 1, do Regime das Depreciações e Amortizações para efeito do IRC, previsto no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro; bem como do referido na Norma Contabilística do Relato Financeiro 6 (NCRF 6).

64. A Requerente contesta este entendimento, por considerar, em suma, que os activos em questão perdem valor e têm uma vida útil limitada no tempo, donde, com valor em decréscimo na justa medida em que o tempo decorrer e com diminuição de capacidade para gerar proveitos, concluindo tratar-se de activos sujeitos a deprecimento e susceptíveis de amortização.
65. A Requerente argumenta ainda no sentido de que a correção efetuada é meramente de natureza contabilística, *i.e.*, não tem natureza fiscal, não apresentando, por isso, qualquer implicação direta em termos de tributos, nomeadamente em sede de IRC.
66. Afirma a Requerente que a correção se refere exclusivamente a uma alteração de um registo contabilístico.
67. No seu entendimento, não houve qualquer violação de normas legais no âmbito tributário, nomeadamente, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), ou seja, a correção não envolve questões tributárias, concentrando-se apenas na contabilização interna dos activos.
68. A argumentação da Requerente foca-se na distinção entre correções contabilísticas e implicações fiscais, destacando que a base da questão reside na contabilidade e não diretamente em questões tributárias.
69. O Tribunal nega veementemente a posição defendida pela Requerente, na medida em que as implicações fiscais decorrentes da correção dos activos intangíveis que resultaram dos ajustes contabilísticos e que foram empreendidos no âmbito do procedimento inspectivo dealbado (e acima melhor identificado) não podem deixar de ter impactos fiscais inevitáveis: *i)* não só, porquanto, a relevação contabilística foi levada a uma subconta SNC 253331 e 253332 (que são subcontas da conta SNC 253 – Participantes de capital que se destina a registar os financiamentos obtidos, nomeadamente, suprimentos e outros mútuos que tenham origem em entidades participantes de capital, em pessoas singulares ou outras sociedades, ficando, assim, tais

sócios credores da sociedade quando a operação não foi sequer efectuada a título oneroso; *ii*) como também os que decorrem da própria desconsideração do custo por aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC e do disposto no artigo 16.º, n.º 1, do Regime das Depreciações e amortizações para efeitos do IRC, previsto no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, o que também não pode deixar de ter incontornáveis impactos fiscais.

70. Assim sendo, a correção realizada sobre os activos intangíveis teve como consequência a não consideração de determinados gastos, que, em função da autoliquidação empreendida pela Requerente, estavam a influenciar o resultado tributável do exercício de 2020. Neste contexto, é sublinhado no RIT que tais correções contabilísticas alteraram a forma como os resultados foram apresentados, levando a ajustes necessários no cálculo do imposto a pagar; teve ainda como consequência a desconsideração nas contas 253331 e 253332 dos valores a crédito ali constantes.
71. Improcede, assim, esta alegação da Requerente, ou seja, o Tribunal não dá nenhum relevo à circunstância do procedimento inspectivo haver proposto **também** a desconsideração dos valores relevados nas citadas subcontas da conta SNC 253.
72. Voltando agora para a questão de saber se está enfermada de ilegalidade a desconsideração do custo por aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC e do disposto no artigo 16.º, n.º 1, do Regime das Depreciações e Amortizações para efeitos do IRC, previsto no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, adequado se mostra trazer à colação, doravante, o quadro normativo que conforma a questão *sub judicio*. Vejamos,
73. O n.º 1 do art.º 34.º do CIRC, sob a epígrafe “*Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais*”, estatua, à data dos factos, como segue: “[1]- Não são aceites como gastos: a) *As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento; (...).*”
74. A reforma do Código do IRC, aprovada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, com efeitos a partir de 1 de janeiro, alterou entretanto o artigo 29.º daquele compendio normativo, que passou a dispor no sentido de que “*1 - São aceites com gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como*

tais: a) os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis; b) os ativos biológicos não consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo de aquisição”. O n.º 2 dispõe como segue: “[P]ara efeitos do disposto no número anterior consideram-se sujeitos a deprecimento os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”.

75. A aludida reforma do Código do IRC aditou ainda o artigo 45.º-A, epigrafado como “Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis”, que, no que interessa para a dilucidação que estamos a empreender e na sua redacção à data dos factos, estatuiu: “[1] - É aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo: a) Elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada; b) (...)”
76. O desenvolvimento do regime de depreciações e amortizações para efeitos de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas foi remetido para o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro que dispõe como segue no seu artigo 16.º (que tem por epígrafe “Ativos Intangíveis”): “[1]- Os ativos Intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada. 2 - São amortizáveis os seguintes ativos intangíveis: a) Despesas com projetos de desenvolvimento; b) Elementos de propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo. 3 – Exceto em caso de deprecimento efetivo, devidamente comprovado e reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não são amortizáveis: (Redacção do Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril) a) trespasses de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas; (Redacção do Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril) b) elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verificarem as condições aí referidas.”

77. A contabilização dos activos intangíveis está prevista na Norma Contabilística de Relato Financeiro NCRF - 6. Em relação à vida útil do activo intangível, vejamos o que estipula a NCRF-6: “87- *Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil. Um ativo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade. 88- A contabilização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com uma vida útil finita é amortizado, e um ativo intangível com uma vida útil indefinida não o é. 89 - Muitos fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo intangível, incluindo:*

- a) o uso esperado do ativo por parte da entidade e se o ativo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;*
- b) os ciclos de vida típicos para o ativo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;*
- c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;*
- d) A estabilidade do setor em que o ativo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;*
- e) Ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;*
- f) O nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;*
- g) O período de controlo sobre o ativo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas, e datas do termo do período de concessão;*
- h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.*

*90 - O termo "indefinida" não significa "infinita". A vida útil de um ativo intangível reflete apenas o nível de dispêndio de manutenção futuro exigido para manter o ativo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do ativo, e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. Uma conclusão de que a vida útil de um ativo intangível é indefinida não deve depender do dispêndio futuro planeado para além do exigido para manter o ativo nesse padrão de desempenho. 92- A vida útil de um ativo intangível pode ser muito longa ou mesmo indefinida. A incerteza justifica estimar a*

*vida útil de um ativo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta. 94- Podem existir tanto fatores legais como económicos que influenciem a vida útil de um ativo intangível. Os fatores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos pela entidade. Os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinado por estes fatores. 106- Um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.”*

78. Por efeito do acima transcrito art.º 45.º-A do CIRC, o legislador passou a considerar que os ativos intangíveis **adquiridos a título oneroso** são depreciables mesmo quando não tenham uma vigência temporal limitada, caso em que a amortização será efetuada por um período de 20 anos, distinguindo-se dos ativos com vigência temporal limitada em que a amortização será efetuada de acordo com a respetiva vigência temporal.
79. No Relatório da Comissão de Reforma do Código do IRC, esta opção legislativa é explicada nos seguintes termos: “(...) no caso dos subsídios que respeitem a ativos intangíveis sem vida útil definida, visto que estes não são amortizáveis, a Comissão de Reforma propõe a atribuição de efeitos fiscais à despesa realizada, como se de uma amortização se tratasse, optando, no entanto, por um período objetivo de 20 anos, para imputação dos gastos resultantes da utilização deste tipo de ativos. (...) O regime cuja introdução ora se propõe pretende conferir um tratamento fiscal competitivo e ambicioso aos ativos intangíveis sem período de vida útil definido. (...) Assim, e muito embora se tratem de ativos que – justamente por não terem o seu período de vida útil definido –, não estão sujeitos a depreciação, a Comissão considerou vantajoso que a lei fiscal reconheça a possibilidade de o seu custo de aquisição ser dedutível, em partes iguais, ao longo de vinte períodos de tributação.”
80. Os activos intangíveis passaram, assim, a ser amortizáveis, do ponto de vista fiscal, **mesmo que tenham uma vida útil indefinida e desde que tenham sido adquiridos a título oneroso**. O novo regime só passou a ser aplicável aos activos intangíveis adquiridos após 1 de janeiro de 2014, sendo que o que está em causa nos presentes autos são activos intangíveis que emergiram (sem que fossem adquiridos pela Requerente a

título oneroso) após 1.1.2014, pelo que já o art.º 45.º-A lhes seria eventualmente aplicável.

81. Tal possibilidade (que permitiria subsumir os activos intangíveis aqui em causa na previsão do art.º 45.º-A do CIRC), fica, no entanto, comprometida pelo simples facto de os activos intangíveis aqui em causa **não terem, como dito, sido adquiridos a título oneroso.**
82. Isto dito, cabe agora ao Tribunal averiguar a questão de saber se se encontra provado nos autos que os activos intangíveis aqui em causa têm uma vida útil definida e estão, por isso, sujeitos a depreciação.
83. A Requerente, em face do Estudo de Valorização do Intangível, que está no PA, a fls. 55 a 61 do RIT, da autoria do Revisor Oficial de Contas, Dr. J... (Cf. ponto **N**) do probatório), consubstanciado no valor do reconhecimento dos seguintes direitos: *i*) Direito de caça, através da concessão da zona de caça turística da Herdade da ... e ... (Processo n.º 81-AFN), situada no concelho do Crato, com uma área de 1769 hectares, com o número ...3/2013 VCD\_SCBS/.../2013; *ii*) Valor do contrato produção e fornecimento de carne de vitela nacional sob “marca própria”, celebrado entre a Requerente e as entidades comerciais C..., S.A., e D..., S.A., ao grupo E...; *iii*) direito arrendamento rural que a Requerente possui sobre os seguintes prédios rústicos: - “Herdade...”, inscrito sobre o artigo matricial número um de secção ... da freguesia de ... e ... e concelho de Nisa; - “Herdade...”, sobre o artigo matricial n.º ... da Secção BB da freguesia de ... e ..., ... e ..., e concelho do Crato; - “Herdade ...”, inscrito sobre o artigo matricial n.º ... , ..., e ... da Secção ... da freguesia de ... e ..., ... e ..., e concelho de Crato; - “Herdade ...”, Inscrito sob o artigo matricial n.º ... da Secção Z da freguesia de... e ..., ... e ..., e concelho do Crato, aos mesmos (todos) atribuiu um limite de dez anos coincidente com o limite da vigência dos contratos que estão subjacentes aos aludidos activos intangíveis. (Cf. ponto 6. daquele Estudo de Valorização do Intangível que está no PA, a fls. 55 a 61 do RIT). Embora o Tribunal aceite que os direitos que estão subjacentes ao reconhecimento dos activos intangíveis aqui em causa tem duração limitada, ou seja, um período de vida útil finito, não admite que esse período (cf. matéria

- de facto não provada) seja de 10 anos para todo o activo reconhecido, que, como visto, integra vários direitos com vigências temporais distintas.
84. Estando em causa, *in casu*, correcções do lucro tributável operadas em sede de inspecção tributária e já não a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação praticado pela Requerente, há consequências no plano do ónus da prova que importa relevar.
85. Com efeito, tendo em conta o critério que resulta do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, pelo qual o “*ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária e dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”, cabe distinguir entre a situação em que está em causa a apreciação da legalidade de um acto de liquidação adicional, praticado pela Autoridade Tributária, corrigindo liquidação anterior baseada na declaração do contribuinte, e aquela outra em que é a Requerente que se apresenta em juízo a peticionar a ilegalidade da sua própria autoliquidação.
86. Enquanto no primeiro caso, é à Administração que incumbe o ónus da prova dos pressupostos legais da correcção que operou, no segundo caso, é ao contribuinte que assiste o ónus da prova da ilegalidade do acto cuja anulação pretende.
87. É certo que a AT, não demonstra que os activos intangíveis aqui em causa não têm vida útil limitada, limitando-se a afirmá-lo em jeito meramente conclusivo e sem que nenhum elemento de prova o acompanhe.
88. Não obstante, não podemos olvidar que, tal como dito acima, está junto aos autos o Estudo de Valorização do Intangível que demonstra exactamente o contrário, ou seja, que os activos intangíveis aqui em causa têm, efectivamente, duração limitada, ou seja, vida útil definida.
89. Da análise ao referido documento, infere o Tribunal que os activos intangíveis aqui em causa **não resultaram de aquisição onerosa** por parte da Requerente, mas antes e ao invés, eles resultaram de um trabalho de reconhecimento que teve por base a análise da situação de existência dos activos e do seu enquadramento contabilístico; e também que o respectivo activo consubstancia **activo com vida útil definida**, pois é ali referida uma data limite ou restrição de utilização do direito de caça; do valor do contrato de fornecimento de carne de vitela; e ainda dos direitos ao arrendamento rural dos prédios acima melhor identificados, sendo, por isso, detectados elementos que determinam a

vida útil do activo intangível em análise. Reiterando-se aqui, não obstante, o acima aduzido quanto à não aceitação de que essa vida útil se fixe em 10 anos **para todo** o acto intangível reconhecido.

90. Existindo, assim, um limite previsível para o período durante o qual se espera que tais activos intangíveis gerem influxos de caixa líquidos para a entidade, podemos concluir que a vida útil dos activos intangíveis aqui em causa é definida e tem um limite temporal, conforme considerado pelo sujeito passivo, pelo que de acordo com a NCRF-6, o activo reconhecido pode/deve ser amortizado contabilisticamente.
91. Contudo e não obstante, nos termos do que dispõe o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, concretamente a alínea b) do seu n.º 3 e a alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º [que estatui como segue: “[2] - São amortizáveis os seguintes ativos intangíveis: a) (...); b) Elementos de propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo. (...).” 3 – Exceto em caso de deprecimento efetivo, devidamente comprovado e reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não são amortizáveis: (Redação do Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril) a) trespasses de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas; (Redação do Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril) b) elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verificarem as condições aí referidas.”] e **não tendo os activos intangíveis sido adquiridos a título oneroso**, ainda que existindo um limite previsível para o período durante o qual se espera que os activos intangíveis aqui em causa gerem influxos de caixa líquidos para a entidade, podendo concluir-se que a vida útil dos activos intangíveis é definida e finita, conforme considerado pelo sujeito passivo, pelo que, de acordo com a NCRF-6, o activo reconhecido até poderia ser amortizado contabilisticamente<sup>3</sup>, mas nos termos do que refere a alínea b) do n.º 3 e a alínea b) do

<sup>3</sup> A propósito do tratamento diferenciado que os activos intangíveis podem receber para efeitos meramente contabilísticos *versus* para efeitos fiscais, importará esclarecer no sentido de que nada de relevante se pode extrair de tal constatada não coincidência se levarmos na devida conta de que o CIRC, acolhe o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável. A dado passo, no seu Preambulo, concretamente no seu n.º 10, diz-se “Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro

n.º 2 do art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro (acima transcritos), essa amortização/depreciação não poderia jamais relevar para efeitos fiscais, porquanto **não estávamos perante activos intangíveis adquiridos a título oneroso**, donde, os activos intangíveis aqui em causa não poderiam ser depreciados para efeitos fiscais (nem mesmo ao abrigo do art.º 45.º-A do CIRC), pelo que, andou bem a Requerida ao negar a dedutibilidade das correspondentes amortizações e depreciações em sede de IRC, corrigindo-as em sede inspectiva.

92. Como muito bem nota a Requerida, *in casu* estamos perante activos intangíveis gerados internamente em conformidade com o disposto nos parágrafos 51 a 67 da NCRF 6, cuja mensuração e reconhecimento inicial seguiu o critério do justo valor. A mensuração ao justo valor reflecte o valor actual de um activo, baseado em informações de mercado, e não necessariamente em custos históricos de aquisição ou produção. O justo valor é definido como o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago para transferir um passivo em uma transacção ordenada entre participantes do mercado na data da mensuração. Isso significa que o justo valor reflete as condições de mercado existentes na data da mensuração, ao contrário do custo histórico, que é baseado no preço pago ou na despesa incorrida no momento da aquisição ou produção do activo. Contudo, sendo o activo intangível gerado internamente mensurado ao justo valor, as depreciações desses activos, tal como acima se explicitou, não são aceites como custo fiscal caso não tenham sido adquiridos a título oneroso, em conformidade com o

---

*tributável. As relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações. Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extra contabilisticamente, as correções - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade. Embora para concretizar a noção ampla de lucro tributável acolhida fosse possível adotar como ponto de referência o resultado apurado através da diferença entre os capitais próprios no fim e no início do exercício, mantém-se a metodologia tradicional de reportar o lucro tributável ao resultado líquido do exercício constante da demonstração de resultados líquidos, a que acrescem as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo e não refletidas naquele resultado. Nas demais regras enunciadas a propósito dos aspetos que se entendeu dever regular refletiu-se, sempre que possível, a preocupação de aproximar a fiscalidade da contabilidade.”* O aludido modelo de dependência parcial está, no essencial, consagrado no art.º 17º do respectivo Código. Daquele normativo pode inferir-se a existência manifesta de uma correlação entre o lucro contabilístico e o lucro tributável, pesa-embora os respectivos conceitos se não sobreponham. Efectivamente e quanto às pessoas colectivas e outras entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, o ponto de partida para a determinação do lucro tributável é, como visto, **o resultado contabilístico** ao qual se introduzem extracontabilisticamente as correções fiscais impostas pelo CIRC, ou seja, resultando daqui que o tratamento a dar aos activos intangíveis não tem de quadrar exactamente numa sede e noutra.

disposto na acima referida alínea b) do n.º 3 do artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro. A *ratio* deste normativo explica-se com a intenção de se evitar a manipulação de custos fiscais através da reavaliação de activos gerados internamente. Acaso fosse permitido reconhecer depreciações de activos gerados internamente para efeitos fiscais, correr-se-ia o risco de as empresas inflacionarem os valores dos activos para aumentarem as depreciações e, assim, fazerem reduzir a base tributável de IRC de forma artificial.

93. Importando enfocar o diferente tratamento contabilístico *versus* fiscal dos activos intangíveis: *i*) contabilisticamente, a empresa pode mensurar activos intangíveis ao justo valor e reconhecer depreciações de acordo com as normas contabilísticas (NCRF 6); *ii*) para efeitos fiscais e como visto e demonstrado, as regras estabelecidas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, têm de ser aplicadas, donde, reitere-se, as depreciações de activos intangíveis gerados internamente não podem ser aceites como custo fiscal se esses activos não tiverem sido adquiridos a título oneroso.
94. Improcedem, assim, também a pretensões anulatórias da aqui Requerente, fundadas na ilegalidade substantiva da liquidação de IRC e JC de 2020.

#### **IV.E.3) DA (I)LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS:**

95. A Requerente pede, ainda, a anulação do acto de liquidação de juros compensatórios, por falta de fundamentação e ainda por inverificação do requisito da culpabilidade do sujeito passivo no retardamento da liquidação insito no n.º 1 do art.º 35.º da LGT, ou seja, por preterição das formalidades legais essenciais para a respetiva liquidação, sendo, em consequência, ilegal, devendo ser anulada nos termos e para efeitos do disposto no artigo 135.º, n.º 1, do CPA.
96. O Tribunal Central Administrativo Sul, relativamente aos vícios imputados pela Requerente à liquidação de juros compensatórios, pronunciou-se no Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 0679/12.0BELLE, de 27.01.2022, e no qual se pode ler o seguinte: “[N]o concernente à concreta necessidade de fundamentação do ato de liquidação de juros compensatórios, é inquestionável, enquanto ato tributário que se

*encontra sujeito a fundamentação (cfr. artigo 77.º da LGT e artigo 268.º, n.º 3, da CRP). Sendo que, neste concreto particular a Jurisprudência do STA e dos TCA, vem entendendo, de forma uniforme, que no respeitante aos juros compensatórios, as exigências de fundamentação sejam reduzidas ao mínimo, entendendo-se, nesse âmbito, que uma liquidação de juros compensatórios se encontra fundamentada quando indicar a quantia sobre a qual os mesmos incidem, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa ou taxas aplicadas, com menção desses elementos no próprio ato de liquidação ou por remissão para documento anexo. (Cf. nota de rodapé n.º 17 que refere: Vide, designadamente, Acórdãos do STA, de 21.4.2010, proc. n.º 743/09; de 16.10.2010, proc. n.º 830/10; de 30.11.2011, proc. n.º 619/11; de 29.2.2012, proc. n.º 928/11; e de 14.2.2013, proc. n.º 645/12.). Como sumariado no acórdão do STA proferido no processo n.º 0805/15, datado de 09 de março de 2016: “Está cumprido o dever legal de fundamentação se na liquidação de juros compensatórios estão explicitados o motivo da liquidação (ter havido retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo - arts. 89º do CIVA e 35º da LGT) e se constam a indicação do imposto em falta sobre o qual incidem os juros, o período a que se aplica a taxa de juro, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do art.º 559.º n.º 1 do CCivil) e o valor dos juros.” Por seu turno, dimana do disposto no n.º 1 do artigo 35.º da LGT, que “São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.” Sendo que para que o sujeito passivo deva juros compensatórios se exige um nexo de causalidade adequada entre o seu comportamento e a falta de recebimento pontual de prestação, sendo que a conduta do sujeito passivo deve ser censurável a título de dolo ou negligência, devendo, em todo o caso, indagar-se se a culpa está ou não excluída em concreto. (Cf. nota de Rodapé 18 que refere: Vide Acórdão do STA, proferido em Plenário, no processo no 01490/13, de 22.01.2014. Mais importa ter em consideração que a culpa que constitui pressuposto de juros compensatórios é de aferir segundo os deveres gerais de diligência, aptidão,*

*conhecimento e perícia exigíveis a um bonus pater familiae, incumbindo o respetivo ónus probatório à AT. Daí que, a factualidade necessária ao preenchimento do referido conceito de culpa identifica-se com aquela que subjaz à correção da matéria tributável e que dá origem ao imposto em falta. (Cf. Nota de Rodapé n.º 19 que refere: Vide, designadamente, Acórdão do TCA Sul, proferido no processo n.º 02414/08, de 05.05.2009. Com efeito, a atuação do sujeito passivo deve ser a condição necessária e adequada do retardamento da liquidação ou da entrega, isto é, deve existir um nexo de causalidade adequada entre esse retardamento e os prejuízos do Estado. Condição necessária, porque sem esse comportamento não se verificaria tal resultado. Condição adequada, porque para esse resultado não teriam que concorrer outras “circunstâncias excecionais e anómalas”. Daí que, sempre que uma determinada conduta integre um facto qualificado por lei como ilícito deve inferir-se dessa conduta – por ilação lógica – a existência de culpa (note-se que não no sentido da presunção, porquanto a culpa não se presume, mas sim por ser algo que, em regra, se liga ao carácter ilícito-típico do facto praticado) e que, por essa via, se deve partir do pressuposto de que existe culpa sempre que a atuação do contribuinte abranja e subsuma a hipótese de qualquer infração tributária. É certo que essa culpa pode e deve ser excluída quando se retire, à luz das regras de experiência e das provas obtidas, que o contribuinte atuou com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais, razão pela qual se firmou jurisprudência no sentido de que não são devidos juros compensatórios quando o retardamento da liquidação se ficou a dever, designadamente, a compreensível divergência de critérios entre a AT e o contribuinte quanto ao enquadramento e/ou qualificação de determinada situação tributária ou a erro desculpável do contribuinte. In casu, face ao supra expandido, dimana inequívoco que as liquidações de juros compensatórios em contenda, não enfermam da arguida falta de fundamentação. E isto porque, não tendo a liquidação de juros compensatórios de contemplar o juízo de censura, porquanto essa mesma censurabilidade encontra-se nos factos que originam a liquidação do imposto, donde, no respetivo RIT, e contemplando o motivo da liquidação, designadamente, que foi liquidada nos termos do 96.º do CIVA, e 35.º da LGT, contendo a mesma a referência ao montante de imposto sobre o qual foram*

*liquidados os juros compensatórios, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do artigo 559.º n.º 1 do CC), o período de tempo em que tais juros são exigíveis, é por demais evidente que a mesma não se verifica no caso vertente. De relevar, outrossim, que contrariamente ao propugnado pela Recorrente não é possível defender-se que inexista um nexo de imputabilidade e de censura, e que o erro na aplicação da taxa do IVA seja um erro desculpável, quando lido à luz de todo o circunstancialismo supra expandido, já devidamente densificado e para o qual se remete. (...) Destarte, tendo presente todos os considerandos de direito supra explanados, e bem assim tudo o que já foi, devidamente, afluído quanto à legalidade dos atos impugnados, ter-se-á de concluir que no caso vertente é possível formular um juízo de censura à atuação da Recorrente, sendo que face à base legal à data da prática do facto tributário e todas as considerações supra que se dão por reproduzidas, não é possível defender-se que não exista um nexo de imputabilidade e de censura, e que o erro na aplicação da taxa do IVA seja um erro desculpável, quando interpretado e concatenado com todo o circunstancialismo fático já, suficientemente, afluído. E por assim ser, atenta a ligação intrínseca entre a liquidação de imposto e a de juros compensatórios, existindo retardamento do imposto e nexo de causalidade adequada entre o seu comportamento e a falta de recebimento pontual de prestação, sem qualquer causa de exclusão da culpa, tais pressupostos objetivos e subjetivos verificam-se, não se traduzindo em qualquer injustiça e violação do normativo 55.º da LGT, não padecendo, por conseguinte, os atos de liquidação de juros compensatórios dos arguidos vícios.”*

97. Isto dito e perante os elementos que enquadram a liquidação em apreço de acordo com o RIT e que evidenciam a bondade da mesma e outros como a nota demonstrativa da liquidação de juros compensatórios que, é consabido, contém todos os elementos necessários à sua percepção, designadamente, a disposição legal aplicável, o valor do imposto sobre que incidem, o período temporal em que são aplicáveis, a taxa e o valor apurado, tem de entender-se que não existe qualquer situação de falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios, não existindo qualquer elemento que possa colocar em crise a compreensão da decisão tomada pela AT e, nesta medida, a

capacidade da Requerente para elaborar a melhor defesa perante as liquidações em apreço, o que conduz à total improcedência do presente fundamento de ataque à sindicada liquidação de juros compensatórios.

98. A Requerente dirige ainda à liquidação de juros compensatórios a verificação de um outro vício, ou seja, a preterição da audição prévia subjacente a tal liquidação.

99. E a tal propósito adequado se mostra também trazer aqui o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.02.2021, tirado no Processo n.º 685/13.8BELRS e onde a dado passo da sua fundamentação jurídica se diz: “[N]o que respeita à observância do direito de audição (artigo 60.o da LGT), cumpre referir que os pressupostos da liquidação dos juros compensatórios coincidem com os que resultam da liquidação do imposto, na medida em que tais juros constituem uma sobretaxa devida pelo retardamento da liquidação do imposto devido imputável ao contribuinte. No caso, a contribuinte foi chamada a exercer a audição prévia no âmbito do procedimento inspetivo (ponto IX do RIT), pelo que a sua audição em sede de liquidação dos juros compensatórios constituiria uma duplicação redundante, porquanto feita a liquidação do imposto, com base nas correcções apuradas e tendo sido observada a audição prévia nessa sede, não há lugar a instrução suplementar, com vista à concretização da liquidação de juros compensatórios. Motivo porque se rejeita a presente argumentação.”

100. Feita a transcrição, é quanto basta para, com respaldo na mesma, se julgar improcede também este argumentário esgrimido pela Requerente.

#### **IV.E.4) QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO:**

101. Julgando-se improcedente o pedido principal, tal como já se deixou antever, fica prejudicada, por inútil, a apreciação da questão do pagamento dos juros indemnizatórios.

#### **V. DECISÃO:**

Face ao exposto, o Tribunal Arbitral Singular decide:

- A) Julgar improcedente o pedido formulado na presente acção arbitral, fundado em ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2024..., relativo ao exercício de 2020, do qual resultou, de acordo com a correspondente demonstração de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas n.º 2024..., o valor a pagar de IRC e Juros Compensatórios que se cifra em 41.766,10 €, com a conseqüente manutenção na ordem jurídica daquelas liquidações ora impugnadas;
- B) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

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

Fixo o valor do processo em 41.766,10 € em conformidade com o disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão do art.º 3º do regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

#### **VII. CUSTAS:**

Fixo o valor das Custas em 2.142,00 €, calculadas em conformidade com a Tabela I do regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária em função do valor do pedido (sendo que, tal valor foi o indicado pela Requerente no PPA e não contestado pela Requerida e corresponde ao valor das liquidações sindicadas) a cargo do Requerente por decaimento total, nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e ainda art.º 4.º, n.º 5 do RCPAT e art.º 527, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* do art.º 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

#### **NOTIFIQUE-SE.**

Lisboa, 31 de Janeiro de 2025.

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

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)