

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1159/2024-T

Tema: IRC – Deduções à Matéria Coletável – Ativos fixos tangíveis – Propriedades de investimento – Ativos biológicos

SUMÁRIO:

- I.** O lucro tributável em IRC é determinado com base na contabilidade organizada segundo as normas contabilísticas aplicáveis, com as correções legalmente previstas (artigo 17.º do CIRC).
- II.** As depreciações de propriedades de investimento mensuradas pelo modelo do justo valor não são dedutíveis através do campo 754 da Modelo 22, quando tal conduza à duplicação de gastos, mantendo-se a correção efetuada pela AT.
- III.** Os ajustamentos positivos decorrentes da aplicação do justo valor a propriedades de investimento e ativos biológicos não concorrem para a formação do lucro tributável no período do seu reconhecimento contabilístico, nos termos do artigo 18.º, n.º 9, do CIRC, sendo fiscalmente relevantes apenas no momento da realização.
- IV.** Os gastos com explorações silvícolas plurianuais podem ser deduzidos no período da realização dos rendimentos correspondentes, devidamente atualizados, ao abrigo do artigo 18.º, n.º 7, do CIRC, quando adequadamente comprovados.
- V.** Os impactos contabilísticos decorrentes da aplicação inicial da IFRS 16 podem ser aceites fiscalmente, desde que devidamente documentados e na ausência de orientação administrativa vinculativa em sentido contrário à data dos factos.
- VI.** As perdas por imparidade só são fiscalmente dedutíveis nos termos estritos dos artigos 26.º, n.º 4, e 28.º do CIRC, não sendo dedutíveis as imparidades reconhecidas com base em avaliações de justo valor de propriedades de investimento.
- VII.** Sendo a liquidação adicional de IRC de 2020 mero reflexo das correções efetuadas ao exercício de 2019, posteriormente revistas e anuladas, deve aquela ser igualmente anulada.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof. Dr. Victor Calvete (árbitro-presidente), Dr. José Manuel Aurélio dos Santos e Dr. Sérgio Santos Pereira (árbitros adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 08-01-2025, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

Em 24 de Outubro de 2024, A..., S.A., NIF..., com sede na Rua..., ...– ... (doravante, apenas «Requerente»), veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro («RJAT»), em conjugação com o disposto na alínea a) do artigo 99.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código e Procedimento e de Processo Tributário («CPPT»), aplicável por força do consignado na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral («PPA»).

Tendo sido notificada da decisão final de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) relativa ao exercício de 2019, identificada pelo n.º 2023..., bem como da respetiva liquidação de juros compensatórios e, ainda, da demonstração de acerto de contas identificada pelo n.º 2023..., no valor de €2.935.345,21 todas associadas à compensação n.º 2023 ..., substituída pela liquidação adicional de IRC n.º 2024..., no valor de €1.160.675,49 (estornou-se a liquidação de 2019 de €2.686.943,75) respetivas liquidações adicionais de juros compensatórios n.º 2024 ... e n.º 2024... (€24.908,20+€105.560,87) e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., todas associadas à compensação n.º 2024 21168472, bem como da liquidação adicional de IRC n.º 2023..., relativa ao exercício de 2020, da respetiva liquidação de juros compensatórios, com o n.º 2023 ... no valor de €67.418,64 (incluindo juros compensatórios de €4.061,78) e, ainda, da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2023..., todas associadas à compensação n.º 2023..., a Requerente veio pedir ao Tribunal arbitral, entre o mais, a “revogação” dos “atos de liquidação adicional de IRC relativos ao exercício de 2019, bem como as respetivas liquidação de juros compensatórios, e, ainda, as correspondentes demonstrações de acerto de contas” e do “ato de liquidação adicional de IRC

de 2020, bem como da respetiva liquidação de juros compensatórios, e, ainda, da correspondente demonstração de acerto de contas”.

Nomeados os presentes árbitros, que aceitaram o encargo no prazo admitido, e não tendo havido qualquer oposição, ficou o Tribunal constituído em 8 de janeiro de 2025.

Notificada para o efeito, a Autoridade Tributária e Aduaneira («AT» ou «Requerida»)) apresentou a sua Resposta em 3 de março de 2025 e juntou o Processo Administrativo («PA») dois dias depois.

Em 21 de Março de 2025, a Requerente veio dar conta de que a AT tinha anulado duas das correções ainda subsistentes, reduzindo o valor do dissídio de € 1.260.432,74 para € 606.631,47, e deixando como subsistentes apenas as seguintes correções ao lucro tributável € 4.041.143,23 da Requerente:

«a) Campo 759 [Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)]: € 606.631,47;

b) Campo 754 [Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (art. 22.º, alínea f) do DR 25/2009, de 14/9)]: € 16.137,05;

c) Campo 775 [Outras deduções]: € 487.694,12; e

d) Perdas por imparidade em inventários: € 2.930.680,59.».

Em 24 de Abril de 2025, a Requerente juntou aos autos um parecer, datado de 11 de abril de 2025, complementar do que, com data de 18 de outubro de 2024, já tinha sido junto com o PPA, sobre o tema «Perdas por imparidade em inventários: € 2.930.680,59».

Em 14 de Maio de 2025, foi proferido o seguinte despacho:

«No PPA a Requerente solicitou a audição de quatro testemunhas, mas sem indicar os pontos da matéria de facto alegada que justificariam a audição de cada uma, atendendo também ao limite do artigo 118.º, n.º 1, do CPPT.

Assim, antes de tomar uma decisão sobre o interesse dessa audição, fixa-se um prazo de 10 dias para que a Requerente supra tais omissões.»

Em 26 de Maio de 2025, a Requerente veio «confirmar que as testemunhas arroladas deverão ser inquiridas com referência aos factos indicados nos artigos 19 a 29, 37 e 38, 46 a 49, 64 a 70 e 81 a 98 do seu pedido de pronúncia arbitral.».

Em 7 de Julho de 2025, atenta tal resposta, o Tribunal deliberou, entre o mais, dispensar a inquirição de testemunhas – considerando que *«Quando um Tribunal, mesmo que Arbitral, fixa condições a uma das partes para a realização de uma diligência, o seu incumprimento inviabiliza irremediavelmente essa diligência.»* – e, em consequência, dispensar a reunião do artigo 18.º do RJAT, fixando um prazo de 20 dias para a Requerente se pronunciar, querendo, sobre a questão prévia suscitada pela AT na sua Resposta e sobre o valor dos autos, determinando também a prorrogação do prazo de decisão ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

Em 14 de Julho de 2025, a Requerente apresentou a sua pronúncia sobre o valor da ação (remetendo para o seu requerimento de 21 de março de 2025), ignorou a questão prévia suscitada pela AT (que nada tinha a ver com o valor da causa), e apelou *«à revisão do despacho quanto à produção da prova testemunhal, admitindo-a»*.

2. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e é competente.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

O acima referido pedido de revisão do despacho de inadmissão de prova testemunhal não tinha (não tem) qualquer fundamento legal: quando um Tribunal decide uma qualquer questão, mesmo que incidental, esgota (salvo eventual reconhecimento de erro sobre os seus pressupostos ou alteração de circunstâncias) o seu poder para voltar a decidir a mesma questão. Também em relação à invocada dificuldade de “compreender em toda a sua plenitude quais as correções, e quais os respetivos montantes, que se encontram, afinal, vertidas nos atos tributários *sub judice*.”, que a Requerente invocou no seu PPA, fruto de sucessivas alterações dos montantes da sua dívida por parte da AT, deve ter-se por resolvida, uma vez que foi a própria Requerente, na sua comunicação ao Tribunal de 20 de março de 2025, que delimitou o objeto do processo:

“Por conseguinte, na presente data e em virtude dos novos atos tributários entretanto emitidos, as correções ao lucro tributável de 2019 que permanecem vigentes na ordem jurídica são as seguintes:

- a) Campo 759 [Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)]: € 606.631,47;
- b) Campo 754 [Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (art. 22.º, alínea f) do DR 25/2009, de 14/9)]: € 16.137,05 ;
- c) Campo 775 [Outras deduções]: € 487.694,12 ; e
- d) Perdas por imparidade em inventários: € 2.930.680,59.”.

Quanto à matéria coletável de 2020 da Declaração de IRC foi efetuada uma liquidação adicional de IRC nº 2023 ... de valor € 67.419,64€.

O ato de liquidação adicional de IRC nº 2023 ..., de 2023-04-18, referente ao período de tributação de 2020 e respetiva liquidação de juros compensatórios nº 2023-... e correspondente Demonstração de acerto de contas nº 2023..., no valor total a pagar de €67.418,64 à declaração modelo 22 entregue com referência ao período ao período de 2020.

A Declaração de 2020 de IRC foi corrigida com base no lucro tributável de 2019 (Ajustado pela AT) mas que presentemente ao ser corrigido pela mesma AT , não terá efeito em 2020 dado os prejuízos utilizados no pressuposto da não aceitação fiscal terem sido já considerados em “parte” , não sendo por isso deduzidos ao Lucro tributável de 2019.

Em resumo o ato de liquidação adicional 2020 é o que resulta do procedimento de inspeção de 2019 com o referido impacto em 2020 e deverá ser anulado.

3. MATÉRIA DE FACTO

3.1 FACTOS PROVADOS (FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS)

- A. A sociedade anónima A..., S.A., pessoa coletiva..., doravante designada por “A...” ou Requerente, tem por objeto social o planeamento, promoção, desenvolvimento e gestão

de projetos no âmbito das atividades florestais, silvo-pastoris e relacionadas com a execução, manutenção e monitorização da rede primária de faixas de gestão de combustível e a monitorização das áreas estratégicas de mosaicos de gestão de combustível no âmbito do Sistema de Gestão Integrada de Fogos Rurais. A sociedade pode assegurar a gestão de imóveis rústicos do Estado e de prédios sem dono conhecido, nos termos de protocolos que estabeleça com entidades públicas para esse efeito, assim como, cumprindo todos os requisitos legais e estatutários, adquirir áreas florestais e de conservação da natureza que valorizem o seu património agroflorestal.

- B. A A... está reconhecida como Entidade de Gestão Florestal (EGF) e registada com o n.º 2/EGF/2019 no Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, I.P. (ICNF), ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 66/2017, de 12 de junho, alterado pela Lei n.º 111/2017, de 19 de dezembro, bem como das normas estabelecidas na Portaria n.º 63/2018 de 2 de março.
- C. A Autoridade Tributária e Aduaneira efetuou uma ação inspetiva à Requerente, relativa aos exercícios de 2019, de que resultou a liquidação nº 2023... no valor de €2.935.345,21, e de 2020, de que resultou a liquidação nº 2023... no valor de €67.418,64;
- D. Em resultado da ação inspetiva realizada ao abrigo da OI n.º 2022..., para o exercício de 2019, foram efetuadas as seguintes correções:

Quadro 1

Lucro Tributável	2019
Declarado	-2 599 176,05
Correções meramente aritméticas	14 332 327,49
V1 reduções ao Resultado Líquido	11 053 144,37
Campo 754	16 137,05
Campo 759	9 927 274,00
Campo 762	564 900,08
Campo 765	57 139,12
Campo 775	487 694,12
V2 Variações Patrimoniais Positivas	304 100,76
V3 Publicidade e propaganda	44 401,77
V4 Perdas por imparidade	2 930 680,59
Correção Matéria colectável em IRC	11 733 151,44

- **V1 - Dedução ao Resultado Líquido no valor de €11.053.134,37 (Quadro 07 M22 Campo 776)**
 - Campo 754 valor de €16.137,05 (**gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (Art.º 45.º -A)**) (que, por lapso, segundo a Requerente, foi inicialmente declarado no campo 754 – “Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente), **não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do DR 25/2009, de 14/9]”**)
 - Campo 759 valor de €9.927.274 (**Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9 do CIRC)**, deduzidos ao lucro e respeitantes a Variações Patrimoniais Positivas de “Que consiste em €5.202.044,26, justo valor em avaliações independentes e €4.725.229,74 ativos biológicos consumíveis.
 - Campo 762 valor de €564.900,08 (Reversão de perdas por imparidade tributadas - **art.º 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3 do CIRC)**)
 - Campo 765 valor de €57.139,12 (Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos)
 - Campo 775 valor de €487.684,12 (Outras deduções)
- **V2 - Variações Patrimoniais positivas no valor de €304.100,76, Artº 21, nº 1 do CIRC, os quatro créditos reconhecidos contabilisticamente na conta SNC #599 – “Capital -Outras variações no capital próprio” por contrapartida de subcontas da conta SNC#4211 [terrenos].**

Quadro 2

Conta	Designação	saldo	Conta Debitada	Valor	Delta
4211037		187 585,84	4311037	58 171,46	129 414,38
4211050		26 239,00	4311050	14 416,10	11 822,90
4211088		27 835,00	4311088	54 510,50	-26 675,50
4211105		411 628,50	4311105	177 002,70	234 625,80
		653 288,34		304100,76	349 187,58

- V3 - Publicidade e propaganda no valor de €44.401,77
 - Os dois débitos reconhecidos contabilisticamente em gastos, na conta SNC #62222 “Publicidade e propaganda – Outro” por contrapartida da conta de fornecedores valor.

- V4 - Perdas por Imparidade no valor de €2.930.680,59

Pela aplicação da IAS2, por não se tratar de propriedades qualificadas como Inventários e por não respeitar o disposto nos art.º 28.º n.º 1 e 2 e por remissão o art.º 26, n.º 4 ambos do CIRC.

Os dois débitos reconhecidos contabilisticamente em gastos, na conta SNC #6522 “Perdas por imparidade em inventários – Mercadorias” por contrapartida das contas SNC #329001 e #329004 referem-se a propriedades reconhecidas como Inventários (“Quinta...” e Herdade “..., ... e ...o”), quando, confrontando a informação resultante das demonstrações financeiras e dos respetivos relatórios de avaliação para 2019, constata-se que estas propriedades estão reconhecidos como propriedade de investimento pelo seu justo valor e não inventários. Assim sendo, é opinião da AT que o valor total de €2.930.680,59 daquelas propriedades reconhecidas em Propriedades de Investimento não são passíveis de constituir Perdas por Imparidade

Quadro 3

<u>Conta creditada</u>	<u>Valor</u>
329001	2.888.920,80
329004	41.759,79

- E. A Requerente apresentou informação de suporte sobre as questões em análise objecto de inspeção, que não tinham suporte documental, aquando da inspeção e foram reanalisadas pela AT, procedendo esta última à revisão da decisão anterior com base nas justificações apresentadas. **Assim foi decisão da AT reverter as correções efetuadas ao resultado líquido fiscal do período de 2019 no valor de €4.445.896,91**

Quadro 4

Lucro Tributável	2019
Declarado	-2 599 176,05
Correções meramente aritméticas	9 886 430,58
V1 deduções ao Resultado Líquido	6 955 749,99
Campo 754	16 137,05
Campo 759 (Revertido parcialmente € 4,040,255,26)	5 887 018,74
Campo 762	564 900,08
Campo 765 (Revertido valor €57,139,12))	0,00
Campo 775	487 694,12
V2 Variações Patrimoniais Positivas (Revertido valor de €304,100,76)	0,00
V3 Publicidade e propaganda (Revertido valor €44,401,77)	0,00
V4 Perdas por imparidade	2 930 680,59
Correção Matéria colectável em IRC	7 287 254,53

- V1 - Dedução ao Resultado Líquido no valor de €6.955.749,99 (Quadro 07 M22 Campo 776)
 - Campo 754 valor de €16.137,05 deveria estar no Campo 792 da declaração M 22 de IRC, ou seja - gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis Artº 45-A CIRC.
 - Campo 759 foi revertido e aceite fiscalmente o valor de €4.040.255,26, pelo que ficou como não reconhecido fiscalmente o valor de €5.887.018,74.
 - Campo 765 valor de €57.139,12 excesso estimativa para impostos aceite fiscalmente.
 - V2 -Variações patrimoniais positivas no valor de €304.100,76, aceites fiscalmente.
 - V3 - Publicidade e propaganda no valor de €44.401,77 aceites fiscalmente
- F. Em resumo, a revisão de 08-07-2024 da AT reconheceu o montante de €4.445.896,90 como custo fiscal após apresentação dos justificativos solicitados por se encontrarem plenamente justificadas no âmbito da análise da reclamação graciosa.
- G. Posteriormente a Requerente apresentou informação de suporte sobre as questões em análise e sem suporte documental aquando da inspeção, que foram reanalisadas pela AT sendo que, por decisão da AT de 06-11-2024, foram revertidas as correções efetuadas ao resultado líquido fiscal do período de 2019 no valor de 5.415.626,00€.

Quadro 5

Lucro Tributável	2019
Declarado	-2 599 176,05
Correções meramente aritméticas	4 470 804,43
V1 deduções ao Resultado Líquido	1 540 123,84
Campo 754	16 137,05
Campo 759 (Revertido parcialmente + €4,626,586,00)	1 260 432,74
Campo 762 (Revertido valor €564,900,08)	0,00
Campo 765 (Revertido valor €57,139,12))	0,00
Campo 775	263 554,05
V2 Variações Patrimoniais Positivas (Revertido valor de €304,100,76)	0,00
V3 Publicidade e propaganda (Reverido valor € 44,401,77)	0,00
V4 Perdas por imparidade	2 930 680,59
Correção Matéria colectável em IRC	1 871 628,38

Quadro 6

Lucro Tributável	2019	Ajustamentos	Final	Ajustamentos 2	Final 2
Declarado	-2 599 176,05		-2 599 176,05		-2 599 176,05
Correções	14 332 327,49	4 445 896,91	9 886 430,58	5 415 626,15	4 470 804,43
Deduções ao Resultado Líquido- Ponto V1	11 053 144,37	4 097 394,38	6 955 749,99	5 415 626,15	1 540 123,84
Campo 754	16 137,05	0,00	16 137,05	0,00	16 137,05
Campo 759	9 927 274,00	4 040 255,26	5 887 018,74	4 626 586,00	1 260 432,74
Campo 762	564 900,08	0,00	564 900,08	564 900,08	0,00
Campo 765	57 139,12	57 139,12	0,00	0,00	0,00
Campo 775	487 694,12	0,00	487 694,12	224 140,07	263 554,05
Variações Patrimoniais Positivas Ponto V2	304 100,76	304 100,76	0,00	0,00	0,00
Publicidade e Propaganda Ponto V3	44 401,77	44 401,77	0,00	0,00	0,00
Perdas por imparidade Ponto V4	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59
Corrigido	11 733 151,44	4 445 896,91	7 287 254,53	5 415 626,15	1 871 628,38
Matéria Colectável	10 816 017,27				

- V1 - Dedução ao Resultado Líquido no valor de €5.415.626,15 (Quadro 07 M22 Campo 776)
 - Campo 759 foi revertido e aceite fiscalmente o valor de €4.626.586,00,
 - Campo 762 valor de €564.900,08 (Reversão de perdas por imparidade tributadas (Artº 28º, nº 3)) aceite fiscalmente com documentos de suporte, justificados.
 - Campo 775 valor de €487.684,12 (Outras deduções) foi aceite ao abrigo do Artº 59G EBF o valor de €224.140,07 ...” A Requerente também não conseguiu demonstrar que os valores inscritos no campo 775 do quadro 07 da DRM22 traduzem montantes de encargos que incrementaram a conta POC #35 “Produtos e trabalhos em curso...” o que corresponde ao valor €242.778,05 não reconhecido fiscalmente.
- H. O quadro final de ajustamentos ajustados com o cálculo das correções fiscais a efetuar ao Modelo 22 de IRC de 2019 pela AT :

Quadro 7

Lucro Tributável	2019
Declarado	-2 599 176,05
Correções meramente aritméticas	4 041 143,23
V1 deduções ao Resultado Líquido	1 110 462,64
Campo 754	16 137,05
Campo 759 (Revertido parcialmente + €4,626,586,00)	606 631,47
Campo 762 (Revertido valor €564,900,08)	0,00
Campo 765 (Revertido valor €57,139,12))	0,00
Campo 775 (€487.694,12)	487 694,12
V2 Variações Patrimoniais Positivas (Revertido valor de €304,100,76)	0,00
V3 Publicidade e propaganda (Revertido valor €44,401,77)	0,00
V4 Perdas por imparidade	2 930 680,59
Correção Matéria colectável em IRC	1 441 967,18

I. O quadro final de ajustamentos ajustados com o cálculo das correções fiscais a efetuar ao Modelo 22 de IRC de 2019 pela AT,

Quadro 8

Lucro Tributável	2019	Ajustamentos	Final 1	Ajustamentos 2	Final 2	Ajustamentos 3	Final 3	Ajustamentos 3	Final 3 REV
Declarado	-2 599 176,05		-2 599 176,05		-2 599 176,05		-2 599 176,05		-2 599 176,05
Correções	14 332 327,49	4 445 896,91	9 886 430,58	5 415 626,15	4 470 804,43	653 801,27	3 817 003,16	877 941,34	4 041 143,23
Deduções ao Resultado Líquido- Ponto V1	11 053 144,37	4 097 394,38	6 955 749,99	5 415 626,15	1 540 123,84	653 801,27	886 322,57	877 941,34	1 110 462,64
Campo 754	16 137,05	0,00	16 137,05	0,00	16 137,05	0,00	16 137,05	0	16 137,05
Campo 759	9 927 274,00	4 040 255,26	5 887 018,74	4 626 586,00	1 260 432,74	653 801,27	606 631,47	653 801,27	606 631,47
Campo 762	564 900,08	0,00	564 900,08	564 900,08	0,00	0,00	0,00	0	0
Campo 765	57 139,12	57 139,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0	0
Campo 775	487 694,12	0,00	487 694,12	224 140,07	263 554,05	0,00	263 554,05	224 140,07	487 694,12
Variações Patrimoniais Positivas Ponto V2	304 100,76	304 100,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0	
Publicidade e Propaganda Ponto V3	44 401,77	44 401,77	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0	
Perdas por imparidade Ponto V4	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59	0	2 930 680,59
Corrigido	11 733 151,44	4 445 896,91	7 287 254,53	5 415 626,15	1 871 628,38	653 801,27	1 217 827,11	877 941,34	1 441 967,18

As correções ao lucro tributável que permanecem vigentes na ordem jurídica são :

- Campo 754 do quadro 07 do modelo 22 de IRC de 2019 **€16.137,05** “...Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do DR 25/2009, de 14/9]...”
- Campo 759 do quadro 07 do modelo 22 de IRC de 2019 **€606.631,47** “...Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º18.º, n.º 9)...”
- Campo 775 do quadro 07 do modelo 22 de IRC de 2019 **€487.694,12€** “...Outras deduções

- Gasto registado na conta 6522, no montante de **€2.930.680,59** (Perdas por imparidade em inventários – Mercadorias), por contrapartida das contas 329001 e 329004, respetivamente **€2.888.920,80** e **€41.759,79**.

Os atos tributários revistos pela AT em relação à inspeção inicial ascendem ao valor de **€4.041.143,23**.

J. Em relação ao apuramento da matéria coletável de 2020 todas as correções à matéria coletável sugeridas pela AT foram mantidas. Contudo dado o ajustamento de revisão efetuado pela AT após ter recebido da parte da requerente informação solicitada que originou as revisões subsequentes, da situação inicial, ou seja, o ato de liquidação adicional de IRC de 2020, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios deverá ser anulada em concordância já referida pela AT no Processo Administrativo.

3.2 FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado. Não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correta composição da lide processual.

3.3 FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO EM MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica.

3. 4. APRECIACÃO DAS LIQUIDAÇÕES SUBSISTENTES

Como se referiu, já só subsistem as liquidações respeitantes dos novos atos tributários entretanto emitidos, pelo que as correções ao lucro tributável que permanecem vigentes na ordem jurídica são as seguintes:

- a) **Campo 754** [Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente(art. 22.º, alínea f) do DR 25/2009, de 14/9)]: **€ 16.137,05** ;
- b) **Campo 759** [Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)]: **€ 606.631,47**;
- c) **Campo 775** [Outras deduções]: **€ 487.694,12** ;
- e
- d) Perdas por imparidade em inventários: **€ 2.930.680,59**.

Tem-se por princípio que o lucro tributável é apurado com base na contabilidade, que, para o efeito, deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística, conforme dispõe a aliena a) do n.º 3 do art.º 17.º do CIRC, dispondo a alínea b) do mesmo n.º 3 do artigo 17.º que, para o apuramento do lucro tributável, a contabilidade deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo.

3.4.1. Decidindo

3.4.1.1 Campo 754 da declaração Modelo 22 de IRC 2019 Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados com gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (Art.º 22, alínea f) do DR 25/2009, de 14/9 : €16.137,05€

3.4.1.1.1. Posição da Requerente

Campo 754 [Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (art. 22.º, alínea f) do DR 25/2009, de 14/9)]

Segundo a Requerente:

a)..."A dedução ao lucro tributável efetuada no campo 754, no montante de € 16.137,05, correspondeu às depreciações fiscalmente aceites relativamente a dois edifícios classificados como Propriedades de Investimento e que, para efeitos contabilísticos, se encontram reconhecidos de acordo com o modelo do justo valor (cf. mapa de depreciações fiscais junto como doc. n.º 25)..." ;

b) "...". Os edifícios aqui em causa, afetos às atividades silvícolas levadas a cabo pela Requerente, situam-se nas propriedades de Fiais, cifrando-se a respetiva depreciação fiscal em € 987,52, e ... , cifrando-se a respetiva depreciação fiscal em € 15.149,53, perfazendo, em conjunto, o valor global de € 16.137,05 (**cf. doc. n.º 25**)..." ;

c) "... Nos termos da legislação fiscal aplicável, os ativos aqui em causa estão a ser depreciados para efeitos fiscais à taxa de 1%. Sendo que, seja em sede de reclamação graciosa, seja em sede de audição prévia, a Requerente apresentou múltiplos documentos de suporte da realidade aqui em causa, designadamente a identificação matricial dos imóveis e os elementos nos quais se funda o reconhecimento do seu valor contabilístico (**cf. docs. n.º 26 e 27**)..." ;

d) "A AT tenta ainda invocar uma reclassificação da propriedade de ... de "propriedade de investimento" para "ativo fixo tangível" para, incompreensivelmente, tentar justificar a negação da correspondente depreciação (...) No entanto, tal argumento carece em absoluto de adesão à realidade, na medida em que o tratamento fiscal atribuído a tais depreciações é idêntico quer a propriedade esteja classificada como "propriedade de investimento" ou "ativo fixo tangível" ;

e) "... Neste âmbito, refira-se que as depreciações aqui em causa correspondem a realidades já com múltiplos anos e que têm vindo a ser objeto de um tratamento uniforme, sem que o mesmo tenha em algum momento sido posto em causa pela AT. De igual modo, os elementos disponibilizados são suficientes para permitir o controlo do valor aqui em causa, bem como o cálculo da respetiva depreciação, o qual se encontra, de resto, devidamente vertido nas demonstrações financeiras da Requerente..." .

3.4.1.1.2. Posição da Requerida

[Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (artº. 22.º, alínea f) do DR 25/2009, de 14/9)] trata-se de um lapso de preenchimento, segundo alegação da Requerente, na sua petição de reclamação graciosa, pois seria para preencher o campo 792 – “Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º -A) De acordo com os SIT, se a propriedade passou a ser um ativo fixo tangível no período, como refere a Requerente no seu direito de audição (veja-se art.14 da pág. 88 do Doc. 17 junto aos autos), não lhe é aplicável o disposto no artigo 45.º-A n.º 2 do CIRC; **Em face do exposto, a AT concluiu que a Requerente continuou a não fazer prova do direito à dedução do montante de € 16.137,05.**

3.4.1.1.3. Decidindo

Despesas ou encargos de projeção económica plurianual, contabilizados como gastos em vigência de POC e não sendo aceites fiscalmente de acordo com o Artº 22, alínea f) DR 25/2009, de 14 de setembro. O saldo das contas em questão ao ser nulo, pressupõe o desconhecimento dos ativos afetos às contas 4211130 e 4221091, depreciações de dois edifícios, propriedade de investimentos, reconhecidas como modelo de justo valor, Fiais e ... à taxa de 1%.(**amortização em 100 anos**). Corretamente deveriam estar no **campo 792 - Gastos fiscais em ativos intangíveis, propriedade de investimento e ativos biológicos não consumíveis** Artº 45º-NAº2 CIRC (Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis).

Daqui resulta que, a permitir-se deduzir ao lucro tributável, através do campo 792 (É o campo correto do modelo 22 de IRC para a rubrica em questão) as depreciações referentes a ativos qualificados como AFT (Ativos Fixos Tangíveis), **seria considerar a dedução em duplicado ao lucro tributável, isto é, um gasto com a mesma origem, já que tal depreciação constará do valor da conta de gastos contabilístico, a conta SNC #64 Gastos de depreciação e de Amortização, afetando o Resultado.**

Mantém-se, portanto, a correção feita pela AT.

3.4.1.2. Campo 759 da declaração Modelo 22 de IRC 2019 Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)”, pelo valor de €606.631,47

3.4.1.2.1. Posição da Requerente

a) Segundo a Requerente, “está em causa o ajustamento do justo valor para efeitos contabilísticos das “propriedades de investimento” e “ativos biológicos consumíveis”.”, sujeitos ao disposto no artigo 18.º, n.º 9 do Código do IRC;

b) “Assim (...), como regra geral, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor relevam apenas para efeitos contabilísticos, não produzindo impactos a nível fiscal.”;

c) “no que concerne aos tipos de ativos aqui em causa, cumpre assinalar que nenhum deles se enquadra nas exceções previstas a esta regra geral.”, “tendo sido devidamente expurgados pela REQUERENTE do lucro tributável do exercício de 2019”;

d) “foi plenamente demonstrada a proveniência destes ajustamentos de justo valor, através de múltipla documentação contabilística e financeira.”;

e) “O valor de tais ajustamentos está, desde logo, plena e inequivocamente reconhecido nas demonstrações financeiras de 2019 e demais elementos de suporte contabilístico – cf. **docs. n.º 19, 20 e 23** já juntos.”;

f) “a REQUERENTE apresentou os relatórios de avaliação emitidos por peritos independentes, os quais atestam devidamente como foram os valores em causa determinados – cf. **doc. n.º 21 (A e B)** já junto.”;

g) “A REQUERENTE efetuou ainda a explicação detalhada de todos os ajustamentos de justo valor questionados pela AT, seja no âmbito do seu direito de audição prévia, seja no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral – cf. **docs. n.º 17 e 24** já juntos.”;

h) “Pelo que, estando os ajustamentos por justo valor aqui em causa amplamente documentados nas demonstrações financeiras e demais elementos da contabilidade da REQUERENTE e não tendo tais demonstrações financeiras e demais elementos sido postos em causa pela AT, não se pode deixar de notar que a atuação desta última é inclusive ilegal por violação da presunção de veracidade decorrente do artigo 75.º, n.º 1 da LGT.”

3.4.1.2.2. Posição da Requerida

O valor não reconhecido tem por base a não identificação dos ganhos de aumentos de justo valor em propriedades de investimento e em ativos biológicos.

Inicialmente, a Requerente inscreveu no campo 759 – “Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9 CIRC)” o valor de €9.927.274,00.

Os valores em causa foram registados contabilisticamente em contas de rendimentos, ou seja:

- crédito da conta #773 – ganhos por aumento do justo valor – em propriedades de investimento, em contrapartida de contas do ativo, classe 4 imobilizado corpóreo tangível (proporcional por diversas subcontas da conta #42), pelo montante de €5.202.044,26;
- crédito da conta #774 – ganhos por aumento do justo valor – em ativos biológicos, em contrapartida de uma conta do ativo classe 3 Existências (diversas subcontas da conta 37), pelo montante de €4.725.229,74.

Relativamente à dedução no quadro 7, pelo valor de € 9.927.274,00 (inicial) a reclamante alega que o valor respeita a ajustamentos para cima dos valores de propriedade de investimento e de ativos biológicos consumíveis, uma vez que a mensuração dos mesmos é feita pelo método do justo valor e que os valores atribuídos aos ativos resultam de avaliações independentes realizadas no final do período, invocando os artigos 18º,nº9 e 20º nº1 al g) do CIRC.

Inicialmente a AT argumentou que a aplicação do modelo de justo valor não releva para efeitos fiscais, e por isso foram “expurgados” do lucro tributável de 2019 pela reclamante. Apenas relevam para efeitos contabilísticos, não produzindo impactos a nível fiscal

Veio posteriormente dar razão à reclamante no montante de €4.040.225,26, por se encontrar plenamente justificados no âmbito da análise em reclamação graciosa.

Em 11-06-2024 vem a AT reconhecer o montante adicional de €4.626.586,00, perfazendo o acumulado de €8.666.841,26€, também plenamente justificados no âmbito da análise em reclamação graciosa.

Em sede de reclamação graciosa a requerente apresentou documentação de suporte (não apresentada aquando da inspeção), isto é , foi anulado parcialmente o valor de 8.666.841,26€ e reconhecido fiscalmente (Documentação facultada na reclamação graciosa), não sendo reconhecidos fiscalmente €1.260.432,74. No entanto por despacho de 13 de fevereiro de 2025 a AT confirma o não reconhecimento do valor de €606.631,47, reconhecendo o valor de

€653.801,27 (integra a correção de valor €5.948,15 + €647.853,12 (Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (Artº18ºnº9 CIRC) por ter ficado demonstrado através do Relatório de Avaliação de 2018, que o valor corrigido diz respeito a ajustamentos referentes ao justo valor de propriedades existentes em 2018 e de acordo com o nº 9 do artº 18 do CIRC tais variações de justo valor não devem ser refletidas no respetivo lucro tributável.

3.4.1.2.3. Decidindo

Em sede de reclamação graciosa a Requerente apresentou documentação de suporte (não apresentada aquando da inspeção) que levou a AT a fazer correções sucessivas.

Ficou residualmente o valor de €606.631,47 que se subdivide em (€15.337,50+€591.294,01).

Para ser mais claro:

- Se uma variação patrimonial positiva (por exemplo, valorização de um ativo ao justo valor), for reconhecida contabilisticamente no resultado do período, isso *não* pode constituir um aumento do lucro tributável, e por isso é **deduzido** — ou seja, inserido no campo 759;
- Em contraste, se o ajustamento fosse negativo (redução de valor), haveria acréscimo no campo 713. Mas o campo 759 é especificamente para variações positivas que não são aceites para efeitos fiscais.

Contexto contabilístico

- **Propriedade de investimento:** Normalmente contabilizada pelo **justo valor** de acordo com a NCRF 11 (ou IAS 40 no caso das IAS/IFRS).
- **Ativos biológicos consumíveis:** Também medidos pelo **justo valor** menos custos estimados de venda (NCRF 17 / IAS 41).
- Se o justo valor aumenta face ao valor anterior, reconhece-se um **ganho por ajustamento** na demonstração de resultados.

Artigos invocados do CIRC

Art. 18.º, n.º 9

Trata da especialização dos exercícios e da forma como se deve reconhecer contabilisticamente os ajustamentos de justo valor. Neste caso, a fiscalidade muitas vezes determina que certos ajustamentos positivos (ganhos) não relevam imediatamente para efeitos fiscais, ou têm um tratamento específico.

Por regra, determina a tributação destes ajustamentos quando realizados, evitando tributação meramente por valorização contabilística.

Art. 20.º, n.º 1, alínea g)

Define o que não se considera rendimento ou ganho para efeitos de IRC, abrangendo algumas reavaliações ou ajustamentos que não decorrem de transações efetivas, especialmente quando resultam de mensurações a justo valor que ainda não foram concretizadas em termos de realização (ex.: a venda).

Alegação da requerente

A requerente sustenta que:

- Os aumentos de valor resultam de avaliações independentes no final do período (portanto, não é uma venda, apenas uma mensuração).
- Estes ajustamentos **não devem ser tributados** imediatamente, com base nos artigos referidos, que afastam a tributação de ganhos meramente contabilísticos resultantes de mensuração a justo valor.

Ponto central da controvérsia

A Requerida, AT entende que o ganho de justo valor reconhecido contabilisticamente integra o lucro tributável, salvo exclusão expressa no CIRC.

A Requerente invoca a exceção legal, defendendo que apenas deve ser tributado quando o ganho se tornar efetivo (realização do ativo).

É opinião do Tribunal que deverá ser aceite fiscalmente o valor remanescente de €606.631,51 não aceite fiscalmente pela requerida, em consonância com Artº 18, nº 9 do Código do IRC. Periodização do Lucro Tributável - ...” Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo

valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados...”

As variações de justo valor em 2019 coincidem com o saldo no final do exercício, suporte Relatório de Avaliação e em síntese DOC n.º 24¹.

Mantem-se a posição da Requerente em detrimento da AT. É opinião do Tribunal que deverá ser aceite fiscalmente o valor remanescente de €606.631,51

3.4.1.3. Campo 775 (Outras deduções) da declaração Modelo 22 de IRC 2019 €487.694,12

3.4.1.3.1. Posição da Requerente

A dedução ao lucro tributável efetuada no campo 775, no montante de € 487.694,12, reporta-se a duas realidades.

¹ Decisões relevantes na jurisprudência do CAAD sobre justo valor, propriedades de investimento e ativos biológicos, com foco nos arts. 18.º, n.º 9 e 20.º, n.º 1, al. g) do CIRC:

- Proc. 749/2022-T (CAAD) – aborda o regime do art. 45.º-A do CIRC para propriedades de investimento e a lógica do justo valor (NCRF 11), sublinhando que o “gasto para efeitos fiscais” previsto no 45.º-A não é uma depreciação/amortização clássica. Útil para enquadrar a tributação (ou diferimento) de variações por justo valor em propriedades de investimento.
- Proc. 7086 (CAAD) – decisão arbitral 11 de Abril 2023, extensa sobre IAS 41 / ativos biológicos. Discute a distinção entre ativos biológicos consumíveis vs. de produção, a determinação do justo valor quando não existe mercado ativo e a dedução do valor de terrenos/melhoramentos para isolar o valor dos ativos biológicos. Relevante quando a AT tenta alargar o conceito de “ativo biológico” a infraestruturas.
- Proc. 4972 (CAAD) – decisão arbitral 2 de outubro de 2020, clarifica o alcance do art. 18.º, n.º 9, al. a) (princípio da realização como regra e exceções para certos instrumentos ao justo valor através de resultados) e a articulação com limitações do art. 45.º, n.º 3. Embora o caso seja sobre instrumentos financeiros, a fundamentação é muito citada para o princípio da realização aplicável a ajustamentos de justo valor.
- Proc. 488/2019-T (CAAD) – distinção entre perda por ajustamento do justo valor e perda por imparidade; utilidade prática para qualificar corretamente o efeito contabilístico e o seu impacto fiscal (quando há/ não há mensuração fiável a justo valor).
- Proc. 196/2018-T (CAAD) – trata da mensuração segundo justo valor e regime transitório (art. 32.º, n.º 2 do EBF) em contexto IRC; útil como apoio quando a AT questiona a aceitação fiscal de mensurações a justo valor.
- Proc. 25/2015-T (CAAD) – discute a adoção do justo valor e tensões com o princípio da realização, com análise doutrinal e contabilística.

“...A primeira, no montante de € 458.353,08, diz respeito à atualização dos encargos com a exploração silvícola plurianuais, de um conjunto de propriedades detidas pela Requerente, correspondendo assim ao custo atualizado com os ativos biológicos que foram vendidos neste exercício (*cf.* mapa de atualização com encargos com a exploração silvícola plurianuais e faturas relativas à venda dos respetivos ativos biológicos em 2019 que se juntam e reproduzem como doc. n.º 28 (A e B))...”

Mais concretamente os encargos aqui em referência reportam-se às propriedades  e seguidamente indicadas:

- (i) ...;
- (ii) ...;
- (iii) ...;
- (iv) ...;
- (v) ...;
- (vi) ...;
- (vii) ...;
- (viii) ...;
- (ix) ...;
- (x) ...;
- (xi) ...;
- (xii) ...;
- (xiii) ...;
- (xiv) ...;
- (xv) ...; e
- (xvi)

“.... Com exceção da propriedade de ..., cujos valores estão essencialmente relacionados com a venda de cortiça velha, todas as demais propriedades acima elencadas os montantes reportam a venda de eucalipto (*cf.* **DOC. n.º 28A**)...”

“...A REQUERENTE esclareceu devidamente os pontos suscitados pela AT, tendo apresentado um mapa relativo aos custos atualizados dos ativos biológicos aqui em referência (*cf.* **DOC. n.º 28A**), o qual evidencia detalhadamente em que termos foi determinado o valor de € 458.353,08 aqui em causa, demonstrando que a metodologia utilizada para esse efeito foi a seguinte:

1. Apuramento dos custos incorridos por tipo de ativo biológico (até 2009);
2. Desconsideração dos custos imputados em anos anteriores ao exercício de 2019;
3. Estimativa da área vendida; e
4. Aplicação do correspondente coeficiente de atualização.

Refira-se que este mapa contém igualmente a indicação das faturas emitidas a que corresponde os montantes apurados, as quais, de resto, estão refletidos (DOC. n.º 28 (A e B), permitindo dessa forma à AT a plena reconciliação dos montantes aqui em causa...”

“.... De igual modo, para verificação destas importâncias, junta-se a ainda a reconciliação entre os valores registados no balancete de 2009 (**DOC. n.º 29**) e o mapa de controlo por tipo de ativo (**DOC n.º 30**)...”

“...assinale-se que o conceito do justo valor apenas foi introduzido com a IFRS em 2010. Até então os ativos biológicos eram mensurados ao custo. Daí que exista uma coluna neste mapa de controlo com os ajustamentos realizados na transição (**DOC. n.º 30**).

“...Do ponto de vista fiscal, a partir de 2010 deixou de se considerar o valor apurado contabilisticamente (na conta 73 – Variação de inventários) e passou a considerar-se o custo efetivamente incorrido, com a referida atualização ...”

Em relação ao montante **de € 29.341,04**, decorre dos impactos da aplicação pela primeira vez da IFRS 16, a qual visa regular o tratamento contabilístico a conferir às operações de locação.

“... De modo a comprovar estes encargos, a REQUERENTE juntou os respetivos contratos de locação, bem como mapa de controlo dos impactos aqui em referência –**DOC n.º 31 (A e B)**...”

“...Aquando da entrega da Modelo 22 do exercício de 2019, a AT ainda não tinha emitido o seu esclarecimento sobre qual o tratamento fiscal a atribuir aos impactos contabilísticos decorrentes da adoção desta norma...”

“... Por conseguinte, na ausência de orientação, procurou-se replicar neste exercício o tratamento anterior à aplicação desta norma, acrescentando-se os impactos nos resultados (*i.e.*, depreciações e juros) e deduzindo-se os valores das faturas pagas (*cf.* extrato de balancete, bem como detalhe da conta 251310 .../...DOCS. n.º 32 e 33, respetivamente)...”

“... Caso a IFRS 16 tivesse sido aplicada nos termos expostos pela AT no despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 24 de agosto de 2020, proferido no processo n.º 558/20, com referência ao pedido de informação vinculativa n.º 17042, o montante do gasto a reconhecer para efeitos fiscais a este título seria de € 15.890,52, *i.e.*, inferior em € 13.450,52 ao montante que foi declarado pela REQUERENTE na sua Modelo 22 de IRC – *cf.* mapa de cálculo que se junta como **doc. n.º 34...**”

3.4.1.3.2. Posição da Requerida

Da análise aos elementos apresentados em sede de procedimento de reclamação graciosa, concluiu-se que os valores apresentados pela Requerente e os períodos a que se reportavam não se encontravam demonstrados (não obstante terem sido identificadas faturas de venda para alguns ativos). **A partir de 2010, a Requerente passou a mensurar os ativos ao justo valor...**”

“...Quanto ao reconhecimento dos gastos com esses ativos, o disposto no CIRC oferece duas opções: a) os gastos serem reconhecidos fiscalmente no lucro tributável referente ao período de tributação em que são incorridos, nos termos do n.º1 do art.º 18.º do CIRC; OU, b) podem, em alternativa e por opção, imputar tais gastos de uma forma diferida “para o momento em que ocorram os réditos correspondentes à venda de ativos, com a atualização dos mesmos pelos

coeficientes que visam corrigir os efeitos da desvalorização da moeda, de acordo com o artigo 18.º n.º 7 do mesmo diploma legal”.

“...De acordo com a última opção, caberia à Requerente ter acrescido ao lucro tributável dos períodos em que incorreram aqueles gastos os respetivos gastos, e aquando da sua venda, fazer a respetiva dedução de tais gastos ao lucro tributável desse exercício, devidamente atualizados pelos coeficientes de correção da moeda...”

“.... Ora, os SIT constataram que a Requerente não optou por aplicar o disposto no n.º 7 do art.º 18.º do CIRC, justamente porque não foi feita qualquer dedução ao lucro tributável referente ao período de 2019 de gastos incorridos entre 2010 e 2018, porque deduziu fiscalmente tais gastos nos respetivos períodos...”

“...Assim, a Requerente, ao aplicar as regras dispostas no n.º 1 do art.º 18.º do CIRC, resulta que “tinha que ter deduzido, para efeitos de determinação do lucro tributável, os custos suportados até 2009, nos períodos de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014, à razão de 1/5 em cada um, conforme resulta do artigo 5.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, não os podendo deduzir posteriormente”, o que fundamentou a decisão de manutenção da correção...”

Relativamente ao montante de €29.341,04:

“... Quanto ao valor €29.341,04 deduzido ao lucro tributável através do campo 775 do quadro 07 da DRM22, os SIT apenas apuraram a justificação apresentada pela Requerente: “decorre dos impactos, pela primeira vez, da IFRS16, que regula o tratamento contabilístico a conferir às operações de locação”...”

Todavia, os SIT ficaram impossibilitados de proceder à análise daquela verba, porquanto, primeiramente, a ora Requerente não apresentou “os contratos de locação, nem os documentos de suporte aos registos contabilísticos (que tem de incluir a demonstração do apuramento dos valores lançados), nem demonstra como chegou ao valor em causa”;

Posteriormente, em direito de audição, a Requerente apresentou alguns elementos/documentos, contudo concluiu a AT que não houve qualquer esforço por parte da Requerente em fazer corresponder os valores inscritos na contabilidade, o valor €29.341,04 deduzido ao lucro tributável, com os documentos entretanto apresentados.

“...A AT manteve a correção justamente porque “não se pode exigir que tenha de ser a administração tributária a efetuar a necessária correspondência entre documentos e mapas e, sem qualquer suporte informativo necessariamente clarificador, tome a iniciativa de descortinar o valor que o sujeito passivo deduziu”...”

Entende a AT que “...para fazer prova do direito à dedução, a reclamante tinha de comprovar ter suportado encargos nos valores que indica, e fazer a respetiva correspondência com as vendas que diz ter efetuado, bem como comprovar qual foi o tratamento contabilístico e fiscal dado nesses anos aos valores dos encargos, isto é, apresentar os respetivos documentos, extratos, balancetes, facturas e demais documentos de suporte e apoio, de forma a comprovar como foi feita a contabilização dos gastos ao longo dos anos, prova que não logrou fazer...”

Nestes termos, dada a falta de documentação e a demonstração do valor deduzido ao lucro tributável, em **montante de €458.353,08, a correção deve ser mantida**

No entanto, a AT, procedeu, em sede de reclamação graciosa, à aplicação do benefício fiscal previsto no art.º 59.º-G, n.º 1 do EBF, que consiste na isenção de parte dos rendimentos obtidos com as Herdades “...” e “... e ...”, em montante de €224.140,07 (€119.325,46 Herdade de ... e €104.814,61 ..., da ...). **Nos termos do Artº 59º G do EBF** (Estatuto dos Benefícios Fiscais), o n.º 1 “...ficam isentos de IRC os rendimentos obtidos no âmbito da gestão de recursos florestais por entidades de gestão florestal (EGF) reconhecidas, que se constituem e operem de acordo com a legislação nacional, desde que as mesmas estejam submetidas a planos de gestão florestal, aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor, isto é, de acordo com o regime jurídico de reconhecimento das entidades de gestão florestal - Dec.-Lei n.º 66/2017, de 12 de junho. No entanto mais tarde e na última decisão reporta que “...A parte não aceite fiscalmente não foi comprovada com documentos de suporte, para fazer prova do direito à dedução, a Reclamante Requerente teria de comprovar ter suportado os encargos dos valores que indica com as correspondentes vendas efetuadas. Reconhecimento do benefício fiscal previsto no artigo 59º-G n.º 1 do EBF...”

3.4.1.3.3. Decidindo

A dedução ao lucro tributável efetuada no campo 775, no montante de € 487.694,12, reporta-se a duas realidades.

Ao valor de €458.353,08 que se refere à atualização de encargos com explorações silvícolas plurianuais realizados num conjunto de propriedades (referido anteriormente 3.1.1.3.2) em que os custos atualizados dos ativos biológicos foram vendidos no período. **De acordo com o artº 18º Periodização do Lucro Tributável, nº 7 CIRC** “...Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extração efetuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, é atualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 47.º do CIRC.

O DOC. n.º 28A, evidencia como foi determinado o valor de € 458.353,08 de acordo com o seguinte método :

Passo 1 – Apuramento dos custos incorridos até 2009 por tipo de ativo biológico:

- Identificação e soma dos custos diretos e indiretos associados a cada tipo de ativo biológico;

Passo 2 – Desconsideração dos custos imputados em anos anteriores a 2019:

- eliminação, no cálculo, dos custos que já tenham sido reconhecidos ou utilizados para valorização em exercícios anteriores a 2019, para evitar dupla contabilização;

Passo 3 – Projeção da estimativa da área vendida:

- Esta projeção ajusta o valor total para refletir apenas a parte economicamente relevante para 2019;

Passo 4 – Aplicação da tabela de coeficientes de atualização

- Utilização de coeficientes oficiais de atualização monetária (publicados anualmente) para atualizar os valores históricos para euros correntes de 2019;
- Esta etapa corrige o efeito da inflação e garante comparabilidade no tempo.

Deverá ser aceite fiscalmente o valor de €458.353,08

Em relação ao valor de €29.341,04, carece de esclarecer que com a entrada da norma internacional IFRS 16 em 01.01.2019 entrou em vigor a norma internacional que veio dar “tratamento” às locações financeiras, teve impacto relevante nas empresas que reportam segundo as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS), mas no contexto nacional (SNC – Sistema de Normalização Contabilística) o efeito foi diferente, porque o SNC **não adotou de imediato** a IFRS 16 tal como emitida pelo IASB.

IFRS 16 – o que mudou

- **Antes (IAS 17):**
 - As locações financeiras iam para o balanço (ativo + passivo).
 - As locações operacionais eram tratadas como despesas correntes (fora do balanço).
- **Depois (IFRS 16):**
 - **Quase todas as locações** (exceto curtas ou de baixo valor) passam a ser reconhecidas no balanço como:
 - **Ativo por direito de uso (Right-of-use asset)**
 - **Passivo de locação (Lease liability)**
 - A despesa com rendas passa a ser repartida entre:
 - Depreciação do ativo
 - Juros do passivo

No contexto nacional (SNC)

- Em **2019**, o SNC **não alterou imediatamente** a NCRF 9 – Locações para alinhar com a IFRS 16.
- Ou seja, para empresas **que reportam só segundo o SNC**, a distinção **locação financeira vs. locação operacional** manteve-se.
- A IFRS 16 só é relevante para:
- Entidades sujeitas à aplicação obrigatória das IFRS (por exemplo, empresas cotadas em Bolsa, mercado regulamentado).
- Empresas que optem voluntariamente por aplicar as IFRS nas suas demonstrações consolidadas.

Os documentos de suporte apresentados pela Requerente DOC 31(A e B), bem como o facto de a AT aquando da entrega do M22 IRC de 2019, não se ter pronunciado sobre o tratamento fiscal e efeitos fiscais da Norma, leva-nos a **considerar como certa e aceite fiscalmente** o valor de €29.341,04.

3.4.1.4. Perdas por Imparidade Referentes às Propriedades de Investimento (E Não Inventários) da ..., ... e ... (€2.888.920,80) e Quinta ... (€41.759,79) no valor total de €2.930.680,59

3.4.1.4.1. Posição da Requerente

AT procedeu à desconsideração de perdas por imparidade relevadas pela Requerente para efeitos fiscais, no montante de € 2.930.680,59.

“... Para este efeito, cumpre dar nota de que o valor aqui em referência respeita a perdas por imparidade registadas em duas propriedades que estavam classificadas como inventários (*cf.* extrato de balancete que se junta e reproduz como **doc. n.º 35**, bem como mapa de imparidades **doc. n.º 19** e “*modelo 30*” de imparidades .../... **doc. n.º 36**)...”

“... As propriedades em causa correspondem à Quinta dos ..., cifrando-se a perda por imparidade registada pela mesma em € **41.759,79**, bem como à ..., ... e ..., cifrando-se a perda por imparidade registada pela mesma em € **2.888.920,80...**”

“... Estas propriedades, enquanto inventários, foram sujeitas a uma avaliação anual por peritos independentes, tendo em vista a devida determinação do seu respetivo valor (*cf.* pág. 73, quadro 26 do anexo às demonstrações financeiras de 2019, juntas como DOC 20, bem como os relatórios de avaliação independente juntos como doc. n.º 21).

“... Considerando **que as avaliações são feitas por peritos avaliadores independentes**, que os pressupostos incorporam não só dados históricos de venda de ativos biológicos como transações de ativos com idênticas localizações (comparáveis de mercado), **os ganhos e/ou imparidades associadas a tais inventários são depois incluídos no resultado do período em causa, relevando igualmente para o apuramento do respetivo lucro tributável...**”

“...A lei fiscal determina que **as perdas por imparidade aqui em causa devem ser consideradas no apuramento do lucro tributável do período de tributação em que são apuradas** (*in casu*, no exercício de 2019)...”

“... Neste âmbito, note-se que o valor realizável líquido é determinado por **peritos independentes idóneos e registados junto da CMVM**...”

“... Assim, tais peritos têm de cumprir todas as formalidades previstas na **lei n.º 153/2015, de 14 de setembro**, que regula o acesso e o exercício da atividade dos peritos avaliadores de imóveis...”

“... Sendo que tal regime, estabelece obrigações de idoneidade e conhecimentos técnicos para o registo e exercício da atividade de perito avaliador de imóveis...”

“... Por forma a reforçar a independência e fiabilidade do processo de determinação do valor realizável líquido dos seus inventários, a Requerente procede ainda à mudança regular dos peritos independentes a que recorre para levar a cabo as avaliações...”

“...O tratamento fiscal aqui em causa sempre foi aplicado uniforme e consistentemente pela Requerente, quer no reconhecimento de perdas por imparidade que diminuíram as bases tributáveis, quer no reconhecimento de reversões dessas perdas que aumentaram as bases tributáveis, como foi o caso, a título de exemplo, de 2018 – *cf.*, neste sentido, demonstrações financeiras de 2018 e modelo 22 de IRC de 2018, que se juntam e reproduzem como **doc. n.º 37 e 38**, respetivamente...”

“... Termos em que fica devidamente enquadrado, fundamentado e demonstrado o porquê da diminuição do valor realizável líquido da propriedade aqui em questão e a necessidade de reconhecimento da perda por imparidade, bem como a coerência no tratamento atribuído a esta realidade por parte da Requerente e, por outro lado, **a incoerência subjacente** à atuação da AT ...”

“... A reforçar esta posição, sublinhe-se que a Requerente já foi alvo de múltiplas inspeções em sede de IRC e a AT nunca tinha sequer questionado esta prática no passado, sendo esta prática, de resto, levada a cabo também por outras entidades do Grupo B..., sem que a AT também na sede dessas alguma vez tenha colocado em causa tal tratamento – *cf.* relatórios de inspeção de exercícios anteriores que se juntam como **doc. n.º 39**...”

“... Tal tratamento fiscal também nunca foi posto em causa pelos revisores oficiais de contas que levam a cabo a certificação legal de contas da Requerente nem motivaram qualquer observação e/ou reserva...”

“... Sendo que a posição aqui adotada pela Requerente goza de respaldo junto de especialistas em matérias fiscais e contabilísticas que esta última contactou no sentido de obter parecer sobre o tema aqui em referência, **tendo em vista a determinação da posição a adotar quanto à interpretação sustentada pela AT – cf. docs. n.º 40 e 41.**”

3.4.1.4.2. Posição da Requerida

Perdas por Imparidade Referentes às Propriedades de Investimento (E Não Inventários) da... .. e ... (€2.888.920,80) e Quinta dos ... (€41.759,79) no valor total de €2.930.680,59

“...Verificou a AT que tais perdas por imparidade foram constituídas, conforme refere a Requerente, com base em alegadas “avaliações feitas por peritos independentes em função de dados históricos de vendas de ativos biológicos e de transações de ativos de idênticas localizações” (pág.12 de 15 da informação dos SIT que integra o projeto de decisão da reclamação graciosa).”

“...Salientando o disposto no CIRC, relativamente a perdas por imparidade em Inventários, a AT, veio referir que nos termos do art.º 28, n.º 1 e 2 e art.º 26.º, n.º 4 daquele código, apenas se aceitam como dedutíveis fiscalmente as perdas por imparidade, “de valor até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção e o respetivo valor realizável líquido e que, para esse efeito, se considera valor realizável líquido (VRL): o preço constante de elementos oficiais; ou o último preço de venda praticado pelo sujeito passivo em condições normais; ou preço de venda corrente no mercado, no termo do período de tributação, desde que seja considerado idóneo ou de controlo inequívoco”...”

“... Em oposição aos argumentos apresentados pela Requerente, a AT vem defender que o VRL, para efeitos do disposto nos art.º 28, n.º 1 e 2 e art.º 26.º, n.º 4, ambos do CIRC, não pode ser uma estimativa ou um valor presumido, mas sim, “o preço de bens iguais (constante de elementos oficiais, praticado pelo sujeito passivo na última venda, ou o preço corrente no

mercado no termo do período)” (pág.9 de 12 da informação dos SIT que integra a decisão da reclamação graciosa)...”

“... Concluindo que, o facto de a Requerente não ter recorrido, para efeitos de cálculo de perdas por imparidade, ao disposto nas regras do CIRC, impede que o referido valor reconhecido em gastos do exercício seja passível de dedução fiscal...”

3.4.1.4.3. Decidindo

O valor diz respeito a duas propriedades ..., ... e ..., no total de €2.888.920,80 e Quinta dos ... €41.759,79 avaliadas por Peritos Independentes **suportam os artigos 28º nº1 e 2 e 26º nº4 do CIRC.**

Os valores daquelas propriedades reconhecidas em Propriedades de Investimento não são passíveis de constituir Perdas por Imparidade.

Cabe aqui trazer à colação o sumário do Acórdão arbitral proferido no processo n.º 183/2023-T, de 2024.05.29, que se pronunciou sobre a mesma matéria e que refere:

“[...]

1) Enquanto os normativos contabilísticos preveem ajustamentos em inventários com base num apuramento de estimativas do VRL, as normas fiscais exigem, para efeitos de dedutibilidade de perdas por imparidades em inventários, a quantificação do preço de venda dos artigos seja feita de acordo com o n.º 4 do art.º 26.º, em conjugação com o art.º 28.º nº1 e nº2 (CIRC);

2) O conceito fiscal de VRL para efeitos de imparidades em inventários é mais específico e exigente que o contabilístico, e se o SP não o prova cfr. art.ºs 28.º nº 1, nº 2 e 26.º nº 4 do CIRC a perda não será fiscalmente dedutível, mesmo que contabilisticamente relevada;

3) Havendo divergência entre o VRL apurado contabilisticamente em ajustamentos de inventários e o apurado à luz das normas do CIRC, deve o SP proceder ao ajustamento ao lucro tributável, corrigindo a diferença e fazendo a dedutibilidade conter-se dentro dos limites determinados pelo legislador fiscal.”

4) A perda por imparidade referente ao valor da Herdade ... foi revertida neste ano, foi porque tinha sido constituída e deduzida ao resultado tributável em anos anteriores, pelo que não se entende a pretensão da Requerente quando pretende ver o valor da correção mantida (€2.930.680,59) ser deduzido daquele montante.

O valor €2.930.680,59, atendendo ao disposto nos artigos 23.º, n.ºs 1, 3 e 4 e 23.º-A, n.º 1, al. c) e 28.º (este especificamente respeitante a perdas por imparidade em inventários) todos do CIRC, deverá ser acrescido ao resultado líquido.

Resumo

O quadro resumo que se segue espelha os ajustamentos efetuados pela AT:

Quadro 9

Lucro Tributável	2019	Ajustamentos	Final 1	Ajustamentos 2	Final 2	Ajustamentos 3	Final 3 REV
Declarado	-2 599 176,05		-2 599 176,05		-2 599 176,05		-2 599 176,05
Correções	14 332 327,49	4 445 896,91	9 886 430,58	5 415 626,15	4 470 804,43	429 661,20	4 041 143,23
Deduções ao Resultado Líquido- Ponto V1	11 053 144,37	4 097 394,38	6 955 749,99	5 415 626,15	1 540 123,84	429 661,20	1 110 462,64
Campo 754	16 137,05	0,00	16 137,05	0,00	16 137,05	0,00	16 137,05
Campo 759	9 927 274,00	4 040 255,26	5 887 018,74	4 626 586,00	1 260 432,74	653 801,27	606 631,47
Campo 762	564 900,08	0,00	564 900,08	564 900,08	0,00	0,00	0
Campo 765	57 139,12	57 139,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0
Campo 775	487 694,12	0,00	487 694,12	224 140,07	263 554,05	-224 140,07	487 694,12
Variações Patrimoniais Positivas Ponto V2	304 100,76	304 100,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Publicidade e Propaganda Ponto V3	44 401,77	44 401,77	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Perdas por imparidade Ponto V4	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59
Corrigido	11 733 151,44	4 445 896,91	7 287 254,53	5 415 626,15	1 871 628,38	429 661,20	1 441 967,18
Matéria Colectável	10 816 017,27						
(Incluiu-se os Prejuízos Fiscais Reportados períodos anteriores	917 134,17						

Depois do ato tributário da liquidação adicional de IRC (n.º 2023..., de 2023-03-09) resultante das correções efetuadas ter sido anulado parcialmente, em sede de procedimento de reclamação graciosa, apurando-se um novo lucro tributável de valor **€1.441.967,10€** [= €11.733.151,44 – (€4.445.896,91 [Projeto de decisão de RG] + €5.415.626,15 [Projeto de decisão RG]), + (€653.801,27-€224.140,07) [decisão final RG] .

O quadro resumo que se segue espelha os ajustamentos efetuados na interpretação da Decisão Arbitral:

Quadro 10

Lucro Tributável	2019	Ajustamentos	Final 1	Ajustamentos 2	Final 2	Ajustamentos 3	Final 3 REV	Parecer técnico	Final
Declarado	-2 599 176,05		-2 599 176,05		-2 599 176,05		-2 599 176,05		-2 599 176,05
Correções	14 332 327,49	4 445 896,91	9 886 430,58	5 415 626,15	4 470 804,43	429 661,20	4 041 143,23	2 946 817,64	2 946 817,64
Deduções ao Resultado Líquido- Ponto V1	11 053 144,37	4 097 394,38	6 955 749,99	5 415 626,15	1 540 123,84	429 661,20	1 110 462,64	16 137,05	16 137,05
Campo 754	16 137,05	0,00	16 137,05	0,00	16 137,05	0,00	16 137,05	16 137,05	16 137,05
Campo 759	9 927 274,00	4 040 255,26	5 887 018,74	4 626 586,00	1 260 432,74	653 801,27	606 631,47	0,00	0,00
Campo 762	564 900,08	0,00	564 900,08	564 900,08	0,00	0,00	0	0	0,00
Campo 765	57 139,12	57 139,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0	0	0,00
Campo 775	487 694,12	0,00	487 694,12	224 140,07	263 554,05	-224 140,07	487 694,12	0,00	0,00
Variações Patrimoniais Positivas Ponto V2	304 100,76	304 100,76	0,00	0,00	0,00	0,00			0,00
Publicidade e Propaganda Ponto V3	44 401,77	44 401,77	0,00	0,00	0,00	0,00			0,00
Perdas por imparidade Ponto V4	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59	0,00	2 930 680,59	2 930 680,59	2 930 680,59
Corrigido	11 733 151,44	4 445 896,91	7 287 254,53	5 415 626,15	1 871 628,38	429 661,20	1 441 967,18	2 946 817,64	347 641,59
Matéria Coletável	10 816 017,27								
(Inclui-se os Prejuízos Fiscais Reportados períodos anteriores)	917 134,17								

Foram revertidos e anulados vários montantes, pelo que se conclui o seguinte:

Apurou-se um novo lucro tributável de valor **€347.641,59** [= €11.733.151,44 – {(€4.445.896,91 [Projeto de decisão de RG] + €5.415.626,15 [Projeto de decisão RG], + (€653.801,27-€224.140,07) [decisão final RG] e + €606.631,47 + €487.694,12 [Decisão Arbitral]}].

Em resumo

Quadro 11

	Correção AT Inicial	Ultima Correção AT	Decisão Arbitral	Prejuízos Reportar
Correções AT	14 332 327,49	4 041 143,23	2 946 817,64	
Modelo 22 IRC Requerente	-2 599 176,05	-2 599 176,05	-2 599 176,05	
Dedução LT após Correções	11 733 151,44	1 441 967,18	347 641,59	
Prejuízos Exercícios Anteriores	917 134,17	917 134,17	347 641,59	569 492,58
Matéria Colectável após Correções	10 816 017,27	524 833,01	0,00	

Nota: se o Resultado da matéria coletável de 2019 de (€- 2.599.176,05) os prejuízos não são utilizados pela totalidade, mas, em parte, ou seja, será utilizado o valor de €347.641,59 sobrando o valor de €569.492,58

3.1.5. Consequências indemnizatórias

Tendo a Requerente obtido satisfação das suas pretensões – em grande parte através da própria atuação da AT – segue-se que lhe são devidas reparações.

3.1.5.1. Juros indemnizatórios

A Requerente pediu juros indemnizatórios e estes são-lhe devidos em relação aos montantes pagos, ainda que apenas na proporção do decaimento da Requerida nos presentes autos (e, se bem que tal não decorra de condenação do Tribunal, mas sim da retratação da AT, também na proporção dos montantes das liquidações anuladas), nos termos do disposto nos artigos 100.º (cujo n.º 1 determina que “A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”) e 43.º da LGT (cujo n.º 1 determina que “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”).

Caberá à AT calcular tais juros que são devidos desde os momentos em que se possa considerar que incorreu em erro, uma vez que a própria Requerente reconheceu no PPA que tais liquidações foram devidas ao incumprimento de uma solicitação da AT “sem que, contudo, essa demonstração tenha sido feita pela REQUERENTE em virtude de um lapso de comunicação interna que não lhe permitiu responder tempestivamente nem à totalidade do pedido de informações inicial, tendo-lhe apenas respondido parcialmente”. Assim, no que diz respeito ao decidido por este Tribunal, só a partir do momento em que a AT ficou obrigada a tomar em conta a junção dos documentos antes solicitados serão devidos juros, à taxa legal, sobre a parcela dos montantes pagos pela Requerente que foram anulados pelo Tribunal, até à emissão das correspondentes notas de crédito.

3.1.5.2. Encargos suportados pela Requerente com a prestação de garantia para a suspensão do processo de execução fiscal

A Requerente pediu também “a indemnização das despesas que (...) suportou e vier a suportar com a garantia prestada para a suspensão do processo de execução fiscal, nos termos do disposto no artigo 53.º da LGT”.

Na decisão do processo n.º 261/2025-T escreveu-se o seguinte:

“perante o carácter taxativo da norma de competência dos tribunais arbitrais - artigo 2.º do RJAT e respetiva Portaria de vinculação (Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) - no que respeita *ao pedido de indemnização da Requerente pelos encargos suportados pela Requerente com a prestação e garantia indevida*, entende este Tribunal que o pedido em questão não está contemplado nas competências dos Tribunais a funcionar no CAAD.

Neste sentido, e entre outros, o acórdão do CAAD do processo n.º 525/2016-T, decidiu que *“entre as competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD definidas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, não se incluem competências para apreciar atos praticados em execução fiscal, mas apenas para declarar a ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, para além de atos de fixação da matéria tributável ou coletável e atos de fixação de valores patrimoniais. Os atos de liquidação de juros de mora e custas em processo de execução fiscal não são de nenhuma das categorias indicadas, pelo que este Tribunal Arbitral não é competente para apreciar a sua legalidade”.*”

Assim, por as garantias prestadas em processo de execução ficarem fora do âmbito de intervenção deste Tribunal improcede este pedido derivado.

4. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular os atos de liquidação reformados pela AT no que diz respeito aos valores de € 606.631,47 + €487.694,12 respeitantes ao período de tributação de 2019, incluindo no que diz respeito aos juros correspondentes;

- b) Anular o ato de liquidação respeitante ao período de tributação de 2020 naquilo que nele se repercutir o decidido na alínea anterior, incluindo no que diz respeito aos juros correspondentes;
- c) Determinar o pagamento de juros indemnizatórios sobre as importâncias efetivamente pagas (ou não atempadamente reembolsadas) sobre os montantes referidos em a), mas apenas desde as datas em que a AT tenha ficado obrigada a ter de tomar em consideração os documentos comprovativos das pretensões que a Requerente viu satisfeitas;
- d) Determinar que os montantes referidos em c) sejam apurados pela AT em execução de julgado.

5 VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **1.160.675,49€**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O facto de, após proposição da ação arbitral, a AT ter procedido à revogação parcial de uma parte das liquidações impugnadas não é relevante para alterar o valor atribuído ao processo no momento do requerimento de constituição do Tribunal Arbitral, como se decidiu no processo n.º 151/2013-T: “O facto de o valor do litígio, para efeitos de determinação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ser o que resulta da aplicação subsidiária do CPPT, não obsta a que seja outro o valor para efeitos de custas, pois trata-se de matéria que tem a ver exclusivamente com as receitas do CAAD, que é uma entidade privada, e, como se disse, a regulamentação do regime de custas foi deixada pelo artigo 12.º do RJAT, na sua exclusiva disponibilidade, ao estabelecer que *«é devida taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objetiva e montantes mínimo e máximo são definidos nos termos de Regulamento de Custas a aprovar, para o efeito, pelo Centro de Arbitragem Administrativa»*”. O mesmo foi reiterado, designadamente, nas decisões proferidas nos processos n.ºs 649/2021-T e 708/2022-T.

6 CUSTAS

As custas, no valor de **€15.912,00**, nos termos dos artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, devem ser repartidas entre Requerente e Requerida a partir do valor que inicialmente foi fixado para o processo. Foi esse o entendimento que prevaleceu, por ex., na decisão do processo n.º 708/2022-T, onde se escreveu o seguinte (ainda que a propósito do expurgo da parte referente aos pedidos cuja cumulação não foi admitida, e não a propósito da revogação parcial, pela AT, de parte das importâncias impugnadas, como aqui):

“tal como se decidiu no processo arbitral n.º 649/2021-T que aqui se acompanha na íntegra, “não obstante o Tribunal basear a sua decisão no reconhecimento de que o valor da causa, para efeitos de competência, é inferior àquele inicialmente atribuído pela Requerente, é este último que terá que servir de referência ao cálculo das custas. Vale aqui o entendimento fixado na decisão proferida no Proc. 151/2013-T: «O facto de o valor do litígio, para efeitos de determinação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ser o que resulta da aplicação subsidiária do CPPT, não obsta a que seja outro o valor para efeitos de custas, pois trata-se de matéria que tem a ver exclusivamente com as receitas do CAAD, que é uma entidade privada, e, como se disse, a regulamentação do regime de custas foi deixada pelo artigo 12.º do RJAT, na sua exclusiva disponibilidade, ao estabelecer que «é devida taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objetiva e montantes mínimo e máximo são definidos nos termos de Regulamento de Custas a aprovar, para o efeito, pelo Centro de Arbitragem Administrativa»”.’”.

No mesmo sentido, escreveu-se no Sumário da decisão do Proc. 963/2024-T que “Respeitando o disposto no artigo 97.º-A do CPPT, o valor do processo resulta da soma dos pedidos, ainda que a AT tenha sido absolvida da instância quanto a algum.”.

Tendo em conta que o valor atribuído ao processo pela Requerente foi de € 1.160.675,49 (um milhão cento e sessenta mil seiscientos e setenta e cinco euros e quarenta e nove cêntimos), importa reparti-lo por Requerente e Requerida, o que se faz nos seguintes termos:

Atento o grau de procedência e improcedência dos pedidos formulados, as custas são repartidas entre as partes **na proporção do respetivo decaimento**, nos seguintes termos:

-
- **Requerente:** [79,43%] do valor total das custas, correspondendo a € [12.641,60];
 - **Requerida:** [20,57%] do valor total das custas, correspondendo a € [3.270,40].

Notifique-se.

Lisboa 30 de dezembro de 2025

O Árbitro Presidente

(Professor Doutor Victor Calvete)

O Árbitro Vogal e Relator

(Dr. José Manuel Aurélio dos Santos)

O Árbitro Vogal

(Dr. Sérgio Santos Pereira)