

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 552/2025-T

Tema: IRC – reversão de perdas por imparidade; reversão de provisões; artigos 28.º e 39.º do Código do IRC.

SUMÁRIO:

- I.** Se a circunstância que ditou o registo da imparidade deixar de se verificar, o sujeito passivo deve reverter o ajustamento e voltar a mensurar os inventários pelo seu valor inicial, sendo essa reversão considerada como um rendimento para efeitos de determinação do lucro tributável.
- II.** As provisões deverão ter por base as condições de risco existentes no final de cada período de tributação e, no caso de os riscos não se concretizarem, serão revertidas como rendimentos tributáveis.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha (presidente), Dr. Ricardo Rodrigues Pereira e Dra. Alexandra Gonçalves Marques (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1.

1. No dia 3 de junho de 2025, **A..., S.A.**, NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.os 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a pronúncia deste Tribunal relativamente à ilegalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2025 ... e da respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ..., referentes ao exercício de 2021, das quais decorre o valor global a pagar de € 461.846,11.

Conforme resulta do respetivo pedido de pronúncia arbitral (doravante, abreviadamente designado *PPA*), a aludida liquidação adicional de IRC é resultante de um procedimento inspetivo de que a Requerente foi objeto, de âmbito parcial, em sede de IRC por referência ao período de 2021, realizado, em 2024, pelos Serviços de Inspeção Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes. O referido procedimento inspetivo tive como objetivo o controlo da matéria coletável, nomeadamente dos valores inscritos nos campos 724, 762 e 764 do Quadro 07 da declaração Modelo 22, bem como do benefício fiscal do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (doravante, abreviadamente designado *RFAI*) deduzido no mencionado período de tributação.

Aquele procedimento inspetivo culminou com a elaboração do respetivo Relatório de Inspeção Tributária (doravante, abreviadamente designado *RIT*), nos termos do qual foram determinadas as seguintes correções em sede de IRC:

1. Aumento do valor acrescido no campo 724 do quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC de 2021 (“IRC, tributações autónomas e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art. 23.º-A, n.º 1, al. a]”) – € 5.469,39;
2. Redução do valor deduzido no campo 762 do quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC de 2021 (“Reversão de perdas por imparidades tributadas [arts. 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3]”) – € 165.036,29;
3. Redução do valor deduzido no campo 764 do quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC de 2021 (“Reversão de provisões tributadas [arts. 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4]”) – € 2.870.816,04;
4. Redução da dotação de RFAI do período de 2021 – € 113.267,04;
5. Ajustamento da dedução de RFAI do período de 2021 – € 395.371,83 (aumento).

A Requerente aceitou as correções identificadas nos pontos 1 e 4, discordando das correções indicadas nos pontos 2, 3 e 5, sendo que, segundo a Requerente, a correção indicada no ponto 5 é meramente aritmética e consequente das demais correções.

A Requerente procedeu ao pagamento integral do valor global de € 461.846,11, resultante dos atos tributários controvertidos, respeitante a IRC e juros compensatórios.

A Requerente entende que as sobreditas correções violam o disposto, por um lado, nos artigos 60.º, n.º 7 e 77.º da Lei Geral Tributária (doravante, *LGT*) e, por outro lado, nos artigos 28.º e 39.º do Código do IRC, pelo que devem ser anuladas e, por consequência, o mesmo deve acontecer com os atos tributários controvertidos.

A Requerente peticiona, ainda, a restituição do referido montante de IRC e de juros compensatórios que pagou, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais.

1.1. A Requerente juntou 7 (sete) documentos e arrolou 2 (duas) testemunhas, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas; posteriormente, a Requerente prescindiu da produção de prova testemunhal.

1.2. É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 16 de junho de 2025.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.ºs 2, alínea a) e 3 e no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 30 de julho de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 20 de agosto de 2025.

4. No dia 14 de outubro de 2025, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a Resposta que aqui se dá por inteiramente reproduzida, na qual impugnou os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolução do pedido.

4.1. A Requerida não requereu a produção de quaisquer provas, tendo apenas procedido à junção aos autos do processo administrativo (doravante, abreviadamente designado *PA*).

5. No dia 27 de outubro de 2025, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.

II. SANEAMENTO

6. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstêm ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

7. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2024..., a Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção tributária, de âmbito parcial, em sede de IRC, incidente sobre o ano de 2021, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, no

âmbito do qual foi elaborado o projeto de Relatório de Inspeção Tributária (doravante, brevemente designado *projeto de RIT*) que aqui se dá por inteiramente reproduzido, no qual foram propostas as seguintes correções assentes, essencialmente, nos fundamentos que também em seguida se extratam [cf. PA]:

I.4 – Descrição sucinta das conclusões da ação de inspeção

I.4.1. Correções à matéria tributável

I.4.1.1 – Aumento do valor acrescido no campo 724 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 “IRC, tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]” – 5.469,39 euros

Por ter sido indevidamente subtraído o saldo credor da conta “812200 - Imp. s/rend.exer-diferido”, no cálculo do montante a acrescer no campo 724 “IRC, tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”, deverá o valor deste campo passar a ser de 4.365.793,48 euros, ou seja, mais 5.469,39 euros, em vez do valor declarado anteriormente, 4.360.324,09 euros (...).

I.4.1.2 – Redução do valor deduzido no campo 762 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 “Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28º, n.º 3 e 28-Aº, n.º 3)” – 165.036,29 euros

Foi indevidamente deduzido no campo 762 “Reversão de perdas por imparidade tributadas”, o montante de 165.036,29 euros, atendendo a que se trata de perdas por imparidade de inventários, apuradas relativamente ao período de 2020, perdas estas que não foram acrescidas na respetiva DM 22, pelo que a sua reversão não pode ser deduzida (...).

I.4.1.3 – Redução do valor deduzido no campo 764 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 “Reversão de provisões tributadas (art. 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)” – 2.870.816,04 euros

Foi indevidamente deduzido no campo 764 “Reversão de provisões tributadas”, o montante de 2.870.816,04 euros, atendendo a que se trata de provisão constituída em 2020 e que não foi acrescida na respetiva DM 22, pelo que a sua reversão não pode ser deduzida (...).

I.4.2. Correções ao Imposto

I.4.2.1 – Redução da Dotação de RFAI do período de 2021 – 113.267,04 euros

No âmbito do art.º 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI), a dotação de RFAI do período 2021 é inferior em 113.267,04 euros por não terem sido consideradas elegíveis despesas no valor de 453.068,14 euros, sendo 73.308,14 euros relativas a demolições e serviços de manutenção industrial, por não constituírem investimento inicial, nos termos da alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º da portaria 297/2015 de 21 de setembro, e 379.760,00 euros

referentes a um adiantamento, não elegível conforme n.º 5 do art.º 22 do CGI, com impacto na dotação do período de 2021 de **113.267,04 euros** (...).

I.4.2.2 – Ajustamento da dedução de RFAI do período 2021 – 395.371,83 euros (aumento)

Na sequência das correções referidas nos pontos **I.4.1.1, I.4.1.2 e I.4.1.3** acima, o lucro tributável aumenta no valor de 3.041.321,72 euros e a coleta total aumenta de 5.038.252,50 euros para 5.828.996,16 euros, pelo que a utilização do benefício fiscal RFAI, na percentagem de 50% da coleta passa a ser, de 2.914.498,08 euros, em substituição de 2.519.126,25 euros, ou seja, mais **395.371,83 euros** (...).

(...)

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1 - Correção à matéria tributável

V.1.1 - Aumento do valor acrescido no campo 724 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 “IRC, tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]” – 5.469,39 euros

O sujeito passivo acresceu no campo 724 “IRC, tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros” do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021, o montante de 4.360.324,09 euros.

De acordo com esclarecimentos prestados pelo contribuinte, este valor é justificado pelo seguinte cálculo:

Quadro 3 – Detalhe do valor inscrito pelo contribuinte no campo 724 do documento base análise

Conta	Descrição	Saldo	
		Devedor	Credor
812100	Imp. s/ rend. exer-estimado	6 064 639,91	
812110	Ben. fiscais anos ant.		1 698 846,43
812200	Imp. s/ rend. e-diferido		5 469,39
	<i>Soma</i>	6 064 639,91	1 704 315,82
	<i>Campo 724</i>	4 360 324,09	

Como se constata pela análise dos valores do quadro acima, no cálculo do valor acrescido no campo 724 foi subtraído o saldo credor da conta “812200 - Imp. s/ rend.exer-estimado”, no valor de 5.469,39 euros.

Ora, considerando que este valor foi também inscrito no campo 766 “Impostos diferidos”, valor a deduzir, existe uma duplicação da dedução.

Efectivamente, no campo 724 deveria ter sido acrescido o montante calculado no quadro abaixo, ou seja, 4.365.793,48 euros, ou seja, não subtraindo o saldo credor da conta 812200 “Impostos diferidos”, no valor de 5.469,39 euros, e mantendo-se a dedução deste montante no campo 766 “Impostos diferidos”, no montante de 5.469,39 euros.

Quadro 4 – Detalhe do valor corrigido do campo 724

Conta	Descriutivo	Saldo	
		Devedor	Credor
812100	Imp. s/rend. exer-estimado	6 064 639,91	
812110	Ben. fiscais anos ant.		1 698 846,43
	<i>Soma</i>	6 064 639,91	1 698 846,43
	<i>Campo 724</i>	4 365 793,48	

Assim, por ter sido indevidamente subtraído o saldo credor da conta “812200 - Imp. s/rend.exer-diferido”, no cálculo do montante a acrescer no campo 724 “IRC, tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”, deverá o valor deste campo passar a ser de 4.365.793,48 euros, ou seja, mais 5.469,39 euros.

V.1.2 Redução do valor deduzido no campo 762 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 “Reversão de perdas por imparidade tributadas (art. 28º, n.º 3 e 28-A.º, n.º 3)” – 165.036,29 euros

Foi indevidamente deduzido no campo 762 “Reversão de perdas por imparidade tributadas”, o montante de **165.036,29 euros**, atendendo a que se trata de perdas por imparidade de inventários, apuradas relativamente ao período de 2020, perdas estas que não foram acrescidas na DM 22 correspondente, pelo que a sua reversão não pode ser deduzida.

V.1.3 - Redução do valor deduzido no campo 764 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 “Reversão de provisões tributadas (art. 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)” – 2.870.816,04 euros

O contribuinte deduziu no campo 764 “Reversão de provisões tributadas” o montante de **2.870.816,04 euros**.

Por consulta da Nota 6. Ativos Intangíveis do Anexo às Demonstrações Financeiras de 2021, tomamos conhecimento de que o valor deduzido no campo 764 “Reversão de provisões tributadas”, corresponde ao déficit de licenças de CO2 registado em 31-12-2020 conforme se transcreve abaixo:

“O mercado de licenças de emissão de CO2 encontra-se regulado em Portugal pelo Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE), cobrindo o período 2021 - 2022, tendo sido atribuídas a Empresa, a título gratuito, licenças para a emissão de CO2. Caso as emissões reais sejam superiores as licenças atribuídas, a Empresa terá que adquirir as licenças em falta no mercado.

As licenças atribuídas a título gratuito para o exercício de 2021 foram reconhecidas pelo seu justo valor, pelo montante de 1.646.310 euros, considerando uma cotação de compra de 30€. Durante o exercício de 2021, foram consumidas a totalidade das licenças atribuídas a título gratuito, tendo ainda a empresa de adquirir 89.659 toneladas para cobrir a responsabilidade que transitou de períodos anteriores. Assim, em 31 de dezembro de 2021, o ativo intangível correspondente às licenças atribuídas a título gratuito encontram-se integralmente amortizadas estando previsto o seu abate aquando da entrega de quotas a ocorrer em 2022.

No decorrer do exercício de 2021, a Empresa realizou emissões estimadas em 70.866 toneladas de CO2 (2020: 89.601 toneladas), tendo sido constituída uma provisão 391.428 euros (2020: 2.870.816 euros) decorrente da responsabilidade pela aquisição de quotas para entrega ao organismo regulador.

O movimento nos exercícios de 2021 e 2020 das "Licenças de emissão de CO2" detidas pela Empresa foi o seguinte (toneladas): (...)"

Assim, na sequência do acima descrito, concluímos que o valor de 2.870.816,00 euros corresponde à provisão constituída em 2020 sendo que por consulta da DM 22 de IRC do período de 2020 constatamos que não houve acréscimo deste montante.

A ser assim, não tendo sido acrescido o valor da provisão no período de 2020, a mesma não foi tributada pelo que a reversão da mesma não pode ser deduzida no campo 764 da DM 22 de IRC de 2021.

A propósito das licenças de CO2 a informação prestada pelo contribuinte através da IES de 2021 é a seguinte:

Quadro 5 – Licenças CO2 2021 conforme IES

	Toneladas de CO2	Valor
Licenças atribuídas	54 877	1 646 310,00 €
Licenças adquiridas	89 659	1 450 683,00 €
Soma	114 536	3 096 993,00 €

Dos valores do quadro acima, resulta que o valor unitário das licenças é o seguinte:

Quadro 6 – Valor unitários das licenças CO2 2021

	(A)	(B)	(c) = (B)/(A)
	Toneladas de CO2	Valor	Valor unitário
Licenças atribuídas	54 877	1 646 310,00 €	30,00 €
Licenças adquiridas	89 659	1 450 683,00 €	16,18 €
Soma	114 536	3 096 993,00 €	

Pelas razões acima, impõe-se que seja nulo o valor do campo 764 “Reversão de provisões tributadas”, em alternativa ao valor declarado pelo contribuinte que foi de 2.870.816,04 euros.

V.2 – Correção ao imposto

V.2.1 – Redução da Dotação de RFAI do período de 2021 – 113.267,04 euros

(...)

V.2.1.3 – Correção da dotação de RFAI inscrita no Anexo D da DM 22 de IRC – 113.267,04 euros

V.2.1.3.1 - Investimentos que não constituem investimento inicial

A) Enquadramento fiscal

A.1 – Enquadramento fiscal do investimento que não constitui investimento inicial

No âmbito da alínea d) do n.º 2 do art.º 2 da portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, não constituem investimento inicial intervenções ou alterações em ativos preexistentes, logo não constituem ativos elegíveis para efeitos de RFAI.

Deste modo, as despesas que, embora capitalizadas, estejam associadas aos ativos tangíveis já existentes, não constituem investimento inicial pois não é elegível todo o investimento, mas apenas o que é novo no processo e contribui para o objetivo definido na portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro que, no caso em questão, é o aumento da capacidade de produção. Este é o caso das demolições.

Da mesma forma, as despesas com operações de manutenção decorrentes do normal funcionamento da fábrica, considerados pelo contribuinte como elegíveis para RFAI, não constituem investimento inicial para efeitos da

portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro. É a situação dos serviços de manutenção industrial registados mensalmente pelo contribuinte.

(...)

A.2 - Enquadramento fiscal dos adiantamentos

Nos termos do n.º 5 do artigo 22.º do CFI, os adiantamentos não são considerados elegíveis para o benefício fiscal RFAI:

“Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.”

A fórmula doutrinária emitida no âmbito do Processo n.º 399/2017, com Despacho de 24 de março de 2017, refere a este propósito que:

“(...) Nestes termos, os investimentos em curso realizados em 2015 que não tenham a natureza de adiantamentos e que assumam a natureza de ativo fixo tangível devem ser considerados para efeitos da dedução do RFAI em 2015

Os adiantamentos efetuados no período de tributação por conta de investimentos elegíveis (AFT) ou de adições de investimentos em curso a efetuar que não se concretizem nesse período, não beneficiam do RFAI, dado não assumirem a natureza de uma despesa de investimento mas de um fluxo de caixa.”

B) Quantificação do valor a corrigir da dotação de RFAI – 113.267,04 euros

B.1 - Dotação relativa a investimento não enquadrado no conceito de investimento inicial

Após análise dos investimentos realizados, considerados pelo sujeito passivo como aplicações relevantes, no período de 2021, a inspeção tributária identifica como não enquadráveis no conceito de investimento inicial, previsto na portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, com os fundamentos que acima se explanaram, as despesas abaixo:

B.1.1 Demolições

(...)

B.1.2 Serviços de Manutenção industrial

(...)

B.1.3 Síntese do valor das correções relacionadas com investimento não enquadrado no conceito de investimento inicial

As intervenções ou alterações em ativos preexistentes, despesas que, embora capitalizadas, estejam associadas aos ativos tangíveis já existentes, como sejam as **demolições** de um forno para a reconstrução do mesmo, não constituem investimento inicial, para efeitos da alínea d) do n.º 2 do art.º 2 da portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, logo não constituem ativos elegíveis para efeitos de RFAI, ou seja, não é elegível todo o investimento, mas apenas o que é novo no processo e contribui para o objetivo definido nos termos da portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, no caso em questão, o aumento da capacidade de produção.

Por outro lado, as despesas com operações de **manutenção** decorrentes do normal funcionamento da fábrica, considerados pelo contribuinte como elegíveis para RFAI, não constituem investimento inicial para efeitos da portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro. É a situação **dos serviços de manutenção industrial** registados mensalmente pelo contribuinte, contemplada na decisão do CAAD, no âmbito do **Processo n.º 229/2022-T**, segundo a qual “enquanto que o **investimento de manutenção** se destina a reparar, conservar, substituir, atualizar, tornar mais eficiente, aumentar a produtividade (...) dos activos existentes, sob pena de eliminação do mercado, um **investimento inicial** é um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente”.

Assim, será de corrigir a dotação de RFAI relativamente a investimentos que não integram o conceito de investimento inicial, que totalizam 73.308,14 euros, o que se traduz numa redução da dotação de 18.327,04 euros, de acordo com o quadro seguinte:

Quadro 13 – Despesas não elegíveis para RFAI do período de 2021 – Investimento não inicial

Despesas não elegíveis de RFAI	Valor	Taxa a aplicar	Redução da dotação
Demolições	47 266,76	25%	11 816,69
Serviços de Manutenção	26 041,38	25%	6 510,35
Soma	73 308,14		18 327,04

B.2 – Dotação relativa a despesas com adiantamento

B.2.1 Adiantamento relativo ao Forno 2

Ao analisar as despesas consideradas elegíveis pelo contribuinte, identificámos a fatura abaixo, relacionada com o investimento no Forno 2:

Quadro 14 – Despesa não elegível para RFAI do período de 2021 – Adiantamento Forno 2

Fatura	Data	Fornecedor	Descriativo	SNC - Conta	RFAI
ANZ/10006594	25/06/2021	Sorg	Batch preheating furnace ...	4531	379 760,00 €
<i>Soma</i>					379 760,00
<i>Taxa a aplicar</i>					25%
<i>Impacto na dotação do período 2021</i>					94 940,00

No descriptivo do investimento efetuado, o contribuinte faz a seguinte alusão ao Forno 2:

“Por fim, de modo a preparar o investimento do ano 2023 (a construção do Forno 2), tendo em conta o grau de complexidade, também se iniciou em 2021 o aquecedor das matérias-primas do Forno 2.”

A fatura acima identificada do fornecedor SORG, constitui um pagamento inicial de 10%, de acordo com o contrato disponibilizado pelo contribuinte, e corresponde a um adiantamento, situação que foi confirmada pelo contribuinte:

“A fatura ANZ/10006594 do fornecedor SORG trata-se de um adiantamento, de acordo com o contrato assinado.”

Nos termos do n.º 5 do art.º 22 do CFI, os adiantamentos não são considerados elegíveis para efeitos do benefício fiscal RFAI.

B.3 - Síntese das correções de RFAI

Em síntese, apresenta-se no quadro abaixo o total das correções efetuadas em sede de RFAI:

Quadro 15 – Valor das correções à dotação do período

RFAI	Redução do campo 714 – Dotação do período	113.267,04
	Total das correções	113.267,04

V.2.1.4 – Conclusão

Em face do exposto, não sendo os investimentos em causa enquadráveis no conceito de investimento inicial, e por também incluírem um adiantamento, verifica-se que não cumprem os requisitos da alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria n.º 297/015 de 21 de setembro e do art.º 22.º do CFI, impondo-se a correção do campo 714 do quadro 074 – Dotação do período, do Anexo D - Benefícios Fiscais da DM 22 de IRC de 2021, no montante 113.267,04 euros, passando de 3.749.911,64 euros para 3.636.644,60 euros.

Quadro 16 –Valor corrigido da dotação de RFAI do período de 2021

<i>Dotação de RFAI conforme documento base de análise</i>	<i>3 749 911,64</i>
<i>Correção à dotação de RFAI do período de 2021: demolições, serviços de manutenção e adiantamento</i>	<i>- 113.267,04</i>
<i>Valor corrigido da dotação de RFAI do período de 2021, a inscrever no campo 714 do quadro 074 do Anexo D “Benefícios Fiscais”</i>	<i>3 636 644,60</i>

V.2.2 Ajustamento da dedução de RFAI do período de 2021 – aumento de 395.371,83 euros

As correções à matéria coletável e à dotação de RFAI acima mencionadas terão implicação na dedução de benefícios fiscais declarada no campo 355 do quadro 10 da DM 22 de IRC de 2021.

Em termos de RFAI a dedução está limitada pela percentagem de 50% da coleta, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art.º 23.º do CFI, e o impacto no valor deduzido decorre do aumento da coleta de 5.038.252,50 euros para 5.828.996,16 euros, permanecendo saldo a transitar para o período de 2022.

V.2.3 Síntese dos ajustamentos à dedução de benefícios fiscais no período de 2021

Apresenta-se no quadro abaixo os ajustamentos efetuados na dedução de benefícios fiscais no período de 2021 na sequência das correções efetuadas ao abrigo desta ação inspetiva:

Quadro 17 – Benefícios fiscais deduzidos (campo 355 do Q10) e correção à dedução

<i>Benefício Fiscal</i>	<i>Período da dotação</i>	<i>Valor declarado de dedução</i>	<i>Correção à dedução</i>	<i>Valor de dedução corrigido</i>
SIFIDE	2021	162.062,44	0,00	162 062,44
RFAI	2021	2.519.126,25	395.371,83	2.914.498,08
CFEI	2021	247.894,02		247.894,02
<i>Campo 355 “Benefícios Fiscais” do quadro 07 da DM 22 de IRC</i>		<i>2.929.082,71</i>	<i>395.371,83</i>	<i>3.324.454,54</i>

O campo 355 – Benefícios fiscais do quadro 10 da DM 22 de IRC, passará de um montante de benefícios fiscais deduzido de 2.929.082,71 euros para 3.324.454,54 euros.”

b) A Requerente foi notificada, através da caixa postal eletrónica (www.viactt.pt), em 03.12.2024, do projeto de RIT para, querendo, exercer no prazo de quinze dias o respetivo direito de audição. [cf. documento n.º 7 anexo ao PPA]

c) Em 18.12.2024, a Requerente exerceu o seu direito de audição, nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 1 anexo ao PPA e do PA, que aqui se dão por inteiramente reproduzidos, tendo manifestado:

(i) a sua concordância com as seguintes correções que foram propostas:

- aumento do valor acrescido no campo 724 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 “IRC, tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]” – 5.469,39 euros; e,

- redução da dotação de RFAI do período de 2021 – 113.267,04 euros;

(ii) a sua discordância quanto às demais correções que foram propostas, alegando o seguinte que importa aqui salientar:

“7. A fundamentação apresentada pela AT para estas correções assenta na alegação de que tais montantes correspondem a reversão de perdas por imparidade e reversão de provisões tributadas constituídas no período de 2020, e que, segundo a AT, não foram acrescidas na Declaração Modelo 22 correspondente ao referido exercício, razão pela qual não podem ser deduzidas na Declaração Modelo 22 de 2021.

8. Ou seja, nos termos melhor constantes no Projeto de Relatório, no entender da AT os montantes correspondentes a reversão das perdas por imparidade e a reversão das provisões tributadas não podem ser fiscalmente deduzidos porque, alegadamente, as correspondentes perdas por imparidade e as provisões não haviam sido tributadas pela Requerente no exercício de 2020.

9. O que claramente não corresponde à verdade.

10. Com efeito, como se poderá comprovar pelo doc. 2 que aqui se junta e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, a Requerente em 28/11/2024 entregou urna declaração de substituição, relativa ao IRC de 2020, na qual acresceu ao lucro tributável os seguintes montantes:

i) Quadro 07, campo 762 - € 165.036,29 Reversão de perdas por imparidade;

ii) Quadro 07, campo 764 - € 2.870.816,04 Reversão de provisões tributadas.

11. Refira-se que na sequência da entrega da declaração de substituição a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC que já foi integralmente paga, como se poderá comprovar pelo doc. 3 que aqui se junta e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

12. Assim, e na medida em que estamos perante realidades já tributadas, os montantes correspondentes às suas reversões devem ser considerados como um gasto fiscalmente dedutível, sob pena de estarmos perante uma ilegal e injustificada situação de dupla tributação.”

d) Em 19.12.2024, a Requerente requereu a realização da reunião de regularização, prevista no artigo 58.º-A do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (doravante, abreviadamente designado *RCPTA*), que foi realizada no dia 23.12.2024, tendo sido então elaborado o respetivo Documento de Regularização da Situação Tributária, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, e tendo a Requerente regularizado as correções referidas no ponto (i) do facto provado c). [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA]

e) A Requerente foi notificada do RIT, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, no qual foram concretizadas as correções elencadas no antecedente projeto de RIT e que são citadas no facto provado a), importando aqui salientar o seguinte segmento do respetivo ponto “X. Direito de Audição” [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA e PA]:

“Do teor do exercício do direito de audição acima transcrito importa referir o seguinte:

A) O sujeito passivo veio manifestar a sua concordância com a correção à dotação do benefício fiscal RFAI, no valor de 113.267,04 euros e com a correção ao lucro tributável, no que respeita ao aumento do valor acrescido no campo 724 do quadro 07, da DM 22 de IRC de 2021, no valor de 5.469,39 euros, conforme pontos 2 e 3 do exercício do direito de audição.

B) O sujeito passivo refere ainda, conforme pontos 4 a 6, não concordar com a correção relativa à dedução da reversão de provisões tributadas e com o consequente ajustamento da dedução à coleta de RFAI, por, como alega, não ser verdade que as provisões, cuja dedução relativa à respetiva reversão a Inspeção desconsiderou no período de 2021, não tenham sido tributadas no período de 2020, apresentando como prova a DM 22 de IRC de substituição de 2020, com identificação 2024-....-..., entregue em 28-11-2024.

Refira-se que se trata de declaração de substituição apresentada pelo sujeito passivo em momento posterior, ainda que no mesmo dia, em que foi efetuado pela Inspeção o upload do projeto de relatório no Sistema Integrado de Inspeção Tributária (SIIT) da AT.

O contribuinte alega no ponto 10 que, na referida declaração de substituição, que consta como anexo ao exercício do direito de audição, acresceu ao lucro tributável, no quadro 07, o montante total de 3.035.852,33 euros, valor distribuído pelo campo 762 - € 165.036,29 Reversão de perdas por imparidade e pelo campo 764 - € 2.870.816,04 Reversão de provisões tributadas.

A análise de declaração de substituição em causa permite constatar que o total do lucro tributável, constante do campo 778 sofreu uma variação, em relação à primeira declaração, que ascendeu a 624.563,23 euros, valor este inferior ao acréscimo ao lucro tributável que o contribuinte alega ter realizado, ou seja terá efetuado igualmente correções ao lucro tributável a seu favor, situação que não identifica na peça relativa ao direito de audição.

Desta forma, não se comprovou que o contribuinte tenha retificado quanto ao período de 2020, ainda que à posteriori, a situação que a inspeção menciona no projeto de relatório respeitante a 2021, que totalizou 3.035.852,33 euros, porquanto o acréscimo ao lucro tributável constante da declaração de substituição se computou em apenas 624.563,23 euros.

De salientar que em 17-7-2024, aquando da notificação do sujeito passivo do primeiro pedido de elementos, no âmbito desta ação inspetiva, foi solicitada a seguinte informação (negrito e sublinhado nosso):

“10. Detalhar o valor deduzido no campo 762 - Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28.º n.º 3 e 28.º-A, n.º 3), do quadro 07 da DM 22 de 2021, no valor de 165.036,29 euros, referindo-se aos períodos em que foram tributadas;

11. Comprovar o valor deduzido no campo 764 - Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4), do quadro 07 da DM 22 de IRC, no valor de 2.870.816,04 euros, referindo-se aos períodos em que foram tributadas;”

Em resposta a estes pedidos, o sujeito passivo remeteu por email em 30-08-2024, extrato das contas justificativo dos valores deduzidos não tendo feito referência ao período em que as mesmas tivessem sido tributadas, apesar de tal ter sido solicitado conforme acima se transcreveu.

Esta informação foi novamente solicitada por email em 19-11-2024 e 22-11-2024, tendo em 27-11-2024 o sujeito passivo juntado ficheiro Excel denominado “PT_Depr_Dez2020-2021” com o detalhe do cálculo do montante de 165.036,29 euros, deduzido no campo 762 - Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28.º n.º 3 e 28.º-A, n.º 3), do quadro 07 da DM 22 de 2021.

Não foi prestada, assim, pelo contribuinte durante a ação inspetiva, informação e comprovação quanto ao período em que as perdas por imparidade / provisões no valor de 165.036,29 euros e de 2.870.816,04 euros teriam sido tributadas, nem o sujeito passivo, após notificação do pedido de elementos em 17-7-2024 e da renovação do pedido de resposta em 19-11-2024 e 22-11-2024, procedeu à regularização da situação que em sede de Direito de Audição veio referir que a Inspeção está a corrigir no projeto de relatório como sendo uma situação que não corresponde à verdade.

C) Em conclusão, na sequência do exercício do direito de audição acima transscrito, e da entrega pelo sujeito passivo de uma declaração de período diferente (2020) daquele que é objeto do projeto de relatório sujeito a direito de

audição (2021), em que o total do acréscimo ao lucro tributável é inferior ao valor da correção mencionada no relatório, mantém-se as correções constantes do projeto de relatório.”

f) Na sequência do aludido procedimento inspetivo, a AT emitiu e notificou à Requerente a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2021 e a respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., bem como as correspondentes demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... e demonstração de liquidação de juros, de que resultou o montante total a pagar de € 461.846,11 (quatrocentos e sessenta e um mil oitocentos e quarenta e seis euros e onze cêntimos). [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA]

g) Em 05.03.2025, a Requerente efetuou o pagamento integral do aludido montante de € 461.846,11 (quatrocentos e sessenta e um mil oitocentos e quarenta e seis euros e onze cêntimos). [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA]

h) Em 28.11.2024, a Requerente procedeu à entrega da declaração Modelo 22 de substituição referente ao IRC do ano de 2020, junta como documento n.º 5 ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzida, na qual, além do mais, foram inscritos os seguintes valores no Quadro 07 [Apuramento do lucro tributável]:

(i) A acrescer ao resultado líquido do período:

- Campo 718 [Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art. 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 28.º-A a 28.º-C]): € 165.036,28;
- Campo 721 [Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros]: € 2.870.816,04;

(ii) A deduzir ao resultado líquido do período:

- Campo 762 [Reversão de perdas por imparidade tributadas (arts. 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)]: € 210.662,54;
- Campo 764 [Reversão de provisões tributadas (arts. 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)]: € 2.223.439,68.

i) Nessa sequência, a AT emitiu e notificou à Requerente a liquidação adicional de IRC n.º 2024 ... referente ao ano de 2020 e a respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., bem como as correspondentes demonstração de acerto de contas n.º 2024 ... e demonstração de

liquidação de juros, de que resultou o montante total a pagar de € 188.657,46 (cento e oitenta e oito mil seiscentos e cinquenta e sete euros e quarenta e seis céntimos). [cf. documento n.º 6 anexo ao PPA]

j) Em 20.01.2025, a Requerente efetuou o pagamento integral do aludido montante de 188.657,46 (cento e oitenta e oito mil seiscentos e cinquenta e sete euros e quarenta e seis céntimos). [cf. documento n.º 6 anexo ao PPA]

k) No dia 03.06.2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

8. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

9. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insusceptíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

Conforme indicado em cada uma das alíneas do probatório, a convicção do Tribunal resultou da apreciação crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, do acervo probatório de natureza documental, incluindo o PA, que foi carreado para os autos, em conjugação com as alegações das partes nos respetivos articulados quando reportadas a factos pertinentes para a decisão que não se mostraram controvertidos.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

10. As questões jurídico-tributárias que consubstanciam o *thema decidendum* deste processo consistem em determinar se as aludidas correções realizadas quanto ao IRC, referente ao ano de 2021, da Requerente:

- a) são ilegais por padecerem de vícios formais, concretamente por violação do princípio da participação e do dever de fundamentação (cf. artigos 60.º, n.º 7 e 77.º da LGT);
- b) são ilegais por vício de violação de lei, concretamente do disposto no artigo 28.º, n.ºs 1 e 3 do Código do IRC, relativamente à reversão das perdas por imparidade, e nos artigos 39.º, n.ºs 1, alínea d) e 4, e 40.º, n.ºs 6 e 7, do Código do IRC, relativamente à reversão da provisão.

As respostas que forem dadas a estas questões serão, naturalmente, determinantes para o juízo a emitir quanto à (i)legalidade dos atos tributários controvertidos.

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição à Requerente do montante total de € 461.846,11 (quatrocentos e sessenta e um mil oitocentos e quarenta e seis euros e onze centimos), referente a IRC e juros compensatórios, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

§2. DA (I)LEGALIDADE DOS ATOS TRIBUTÁRIOS CONTROVERTIDOS

§2.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

11. A Requerente alega, nuclearmente, o seguinte:

- “17. (...), em 28/11/2024, a Requerente procedeu à entrega da declaração de substituição referente ao IRC do exercício de 2020, (...), na qual foram acrescidos ao lucro tributável os seguintes montantes:
 - i) *Quadro 07, campo 718 - € 165.036,29 Reversão de perdas por imparidade não dedutíveis*
 - ii) *Quadro 07, campo 721 - € 2.870.816,04 Reversão de provisões tributadas não dedutíveis*”
- “18. Além disso, a Requerente procedeu ainda às seguintes deduções nessa mesma declaração de substituição:
 - i) *Quadro 07, campo 762 - €210.662,54 Reversão de perdas por imparidade tributadas*
 - ii) *Quadro 07, campo 764 - €2.223.439,68 Reversão de provisões tributadas*”
- “19. (...) os valores deduzidos correspondem a reversões de provisões e a imparidades fiscalmente não dedutíveis que haviam sido tributadas anteriormente.”
- “20. Em resultado dessa substituição, a Requerente procedeu ao pagamento do montante de imposto apurado pelo acerto de contas n.º 2024..., (...).”

- “21. No âmbito do exercício do Direito de Audição, a Requerente comunicou à AT os novos factos acima descritos, nomeadamente a entrega da declaração de substituição e o pagamento da correspondente liquidação adicional.”

- “25. (...), a declaração de substituição referente ao exercício de 2020 foi apresentada antes da notificação formal à Requerente do projeto de relatório, sendo juridicamente irrelevante o facto de o mesmo ter sido apenas carregado no Sistema Integrado de Inspeção Tributária (SIIT) da AT no dia 28/11/2024.”

- “26. (...), o Projeto de Relatório de Inspeção apenas foi validamente notificado à Requerente via CTT em 29/11/2024, (...).”

- “27. Assim, à data da entrega da declaração de substituição — em 28/11/2024 — a Requerente não havia ainda sido notificada do Projeto de Relatório de Inspeção, pelo que a AT não pode considerar que tal substituição ocorreu “a posteriori”.”

- “28. A declaração de substituição foi, portanto, apresentada espontaneamente, no decurso da ação inspetiva, e antes da conclusão formal do procedimento, com a consequente emissão de nova autoliquidação de IRC de 2020, que foi regularmente paga, (...).”

- “30. (...), o facto de a Requerente não ter entregue a declaração de substituição durante a inspeção tributária, mas apenas na fase do direito de audição, não significa que a AT não possa, ou melhor, não deva a considerar na análise que é feita antes de elaborar o Relatório Final.”

- “33. Face ao exposto, conclui-se, pois, que a AT ao desconsiderar o elemento novo trazido ao processo pela Requerente aquando do exercício do direito de audição – entenda-se a declaração de substituição do exercício de 2020 – está claramente a violar a lei, mais precisamente o disposto no artigo 60.º, n.º 7 e 77.º da LGT.”

- “40. (...) a questão em apreço é a de saber se de facto a Requerente não demonstrou, tal como refere a AT na fundamentação, que as provisões e as imparidades revertidas no exercício de 2021, referem-se a imparidades e provisões que já haviam sido tributadas em exercícios anteriores.”

- “41. (...), o facto do valor total (acréscimos – deduções) das correções efetuadas na Modelo 22 de substituição ser inferior ao valor das correções constantes no Relatório de Fiscalização (€ 615.036,29 + € 2.870.816,04), não significa que a Requerente não tenha acrescido, e consequentemente tributado, as imparidades e provisões aqui em causa.”

- “42. (...), o total das correções é inferior ao valor das provisões e imparidades questionadas pela AT, porque a Requerente para além de ter acrescido nos campos 718- perdas por imparidades fiscalmente não dedutíveis, montante de € 165.036,29, e 721 – provisões fiscalmente não dedutíveis o montante de € 2.870.816,04 -, também

fez deduções, mais precisamente nos campos 762 e 764, nos montantes de € 210.662,54 e de € 2.223.439,00, respetivamente.”

- “43. Resulta evidente, que estes valores deduzidos influenciam o apuramento final do lucro tributável na declaração de substituição. Assim, por uma simples questão de lógica aritmética, é natural que o valor do acréscimo líquido – € 624.563,23 – não coincida com o total dos acréscimos € 3.035.852,33.”

- “44. Do exposto, podemos e devemos concluir que resulta demonstrado e provado que de facto as provisões e as imparidades aqui em causa foram efetivamente tributadas no exercício de 2020, pelo deverá concluir-se pela manifesta ilegalidade das correções aqui em causa, por clara violação do disposto nos artigos 28.º e 39.º do CIRC.”

- “46. (...) a Requerente deduziu em 2020 perdas por imparidades em inventários, uma vez que as mesmas ultrapassaram o limite fiscal máximo permitido para dedução naquele exercício, pelo que o excesso foi acrescido ao lucro tributável, tendo o montante excedente a esse limite (€210.662,54) sido acrescido na declaração Modelo 22 do período de 2020 e sido devidamente tributado.”

- “47. No exercício de 2021, verificou-se uma reversão desse montante acrescido em 2020, pelo que a Requerente procedeu à respetiva na declaração Modelo 22 do período de 2021, nos termos previstos no artigo 28.º n.º 3 do CIRC.”

- “49. Em 2020, a Requerente constituiu uma provisão relativa a licenças de Co2, cujo valor foi acrescido na correspondente modelo 22.”

- “50. Em 2021, a Requerente registou a reversão dessa provisão, correspondendo esta ao défice de licenças de Co2 registado em 31 de dezembro de 2020.”

- “51. Tais factos são, inclusive, reconhecidos pela Autoridade Tributária, conforme referido no relatório de inspeção, ponto V.1.3.”

- “52. Aceitar como devida a correção efetuada pela AT, significaria aceitar que o mesmo rendimento — já tributado em 2020 — seria novamente sujeito a tributação em 2021, por via da desconsideração da dedução das reversões, o que configuraria uma situação de dupla tributação económica, sem qualquer respaldo legal.”

- “55. (...), ao desconsiderar a declaração de substituição apresentada pela Requerente referente ao exercício de 2020 — e em que foram devidamente acrescidos os valores correspondentes às reversões de imparidades e provisões deduzidas em 2021 — a AT acaba por, na prática, pretender avaliar e censurar correções relativas a um exercício que não foi objeto de análise no âmbito da ação inspetiva.”

- “56. (...), o que verdadeiramente releva é o facto de que os montantes revertidos foram efetivamente acrescidos ao lucro tributável de 2020, estando, por conseguinte, plenamente cumprida a condição legal para a sua dedutibilidade no exercício de 2021, nos termos dos artigos acima referidos.”

- “57. (...), a AT entende que só não pode aceitar tais deduções porque, alegadamente, tais valores não foram devidamente acrescidos na Modelo 22 do período de 2020, não alegando qualquer outra fundamentação que invalide a aceitação destes valores.”

- “59. Pelo exposto conclui-se uma vez mais que as correções suprarreferidas constituem uma violação do disposto nos artigos 28.º e 39.º do Código do IRC e dos artigos 60.º, n.º 7 e 77.º, e como tal anuláveis nos termos do disposto no artigo 99.º do CPPT.”

- “69. (...), tendo a Requerente procedido ao pagamento indevido de imposto deverá ser reconhecido o seu direito a juros indemnizatórios, até integral reembolso do montante peticionado.”

12. A Requerida, por seu turno, aduz essencialmente o seguinte:

- “9. Ora, circunscrevendo-se a matéria contestada à aplicação do direito e, contrapondo aos elementos dos autos do processo administrativo cuja decisão se recorre, não existe matéria factual nova, se remete para a fundamentação plasmada na decisão proferida no relatório de inspecção em apreço.”

- “11. A Requerente exerceu o direito de audição, do qual importa referir o seguinte:

A) O sujeito passivo veio manifestar a sua concordância com a correção à dotação do benefício fiscal RFAI, no valor de 113.267,04 euros e com a correção ao lucro tributável, no que respeita ao aumento do valor acrescido no campo 724 do quadro 07, da DM 22 de IRC de 2021, no valor de 5.469,39 euros, conforme pontos 2 e 3 do exercício do direito de audição.

B) O sujeito passivo refere ainda, conforme pontos 4 a 6, não concordar com a correção relativa dedução da reversão de provisões tributadas e com o consequente ajustamento da dedução à coleta de RFAI, por, como alega, não ser verdade que as provisões, cuja dedução relativa à respetiva reversão a Inspeção desconsiderou no período de 2021, não tenham sido tributadas no período de 2020, apresentando como prova a DM 22 de IRC de substituição de 2020, com identificação 2024-..., entregue em 28-11-2024.

Refira-se que se trata de declaração de substituição apresentada pelo sujeito passivo em momento posterior, ainda que no mesmo dia, em que foi efetuado pela Inspeção o upload do projeto de relatório no Sistema Integrado de Inspeção Tributária (SIIT) da AT.

O contribuinte alega no ponto 10 que, na referida declaração de substituição, que consta como anexo ao exercício do direito de audição, acresceu ao lucro tributável, no quadro 07, o montante total de 3.035.852,33 euros, valor distribuído pelo campo 762 - € 165.036,29 Reversão de perdas por imparidade e pelo campo 764 - € 2.870.816,04 Reversão de provisões tributadas.”

- “12. A análise de declaração de substituição em causa permitiu constatar que o total do lucro tributável, constante do campo 778 sofreu uma variação, em relação à primeira declaração, que ascendeu a 624.563,23 euros, valor este inferior ao acréscimo ao lucro tributável que o contribuinte alega ter realizado, ou seja terá efetuado igualmente correções ao lucro tributável a seu favor, situação que não identifica na peça relativa ao direito de audição.”

- “13. Desta forma, não se comprovou que o contribuinte tenha retificado quanto ao período de 2020, ainda que à posteriori, a situação que a inspeção menciona no projeto de relatório respeitante a 2021, que totalizou 3.035.852,33 euros, porquanto o acréscimo ao lucro tributável constante da declaração de substituição se computou em apenas 624.563,23 euros.

De salientar que em 17-7-2024, aquando da notificação do sujeito passivo do primeiro pedido de elementos, no âmbito desta ação inspetiva, foi solicitada a seguinte informação (negrito e sublinhado nosso):

“10. Detalhar o valor deduzido no campo 762 - Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28.º n.º 3 e 28.º-A, n.º 3), do quadro 07 da DM 22 de 2021, no valor de 165.036,29 euros, **referindo-se aos períodos em que foram tributadas**;

11. Comprovar o valor deduzido no campo 764 - Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4), do quadro 07 da DM 22 de IRC, no valor de 2.870.816,04 euros, **referindo-se aos períodos em que foram tributadas;**”

Em resposta a estes pedidos, o sujeito passivo remeteu por email em 30-08-2024, extrato das contas justificativo dos valores deduzidos não tendo feito referência ao período em que as mesmas tivessem sido tributadas, apesar de tal ter sido solicitado conforme acima se transcreveu.

Esta informação foi novamente solicitada por email em 19-11-2024 e 22-11-2024, tendo em 27-11-2024 o sujeito passivo juntado ficheiro Excel denominado “PT_Depr_Dez2020-2021” com o detalhe do cálculo do montante de 165.036,29 euros, deduzido no campo 762 - Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28.º n.º 3 e 28.º-A, n.º 3), do quadro 07 da DM 22 de 2021.

Não foi prestada, assim, pelo contribuinte durante a ação inspetiva, informação e comprovação quanto ao período em que as perdas por imparidade / provisões no valor de 165.036,29 euros e de 2.870.816,04 euros teriam sido tributadas, nem o sujeito passivo, após notificação do pedido de elementos em 17-7-2024 e da renovação do pedido de resposta em 19-11-2024 e 22-11-2024, procedeu à regularização da situação que em sede de Direito de Audição veio referir que a Inspeção está a corrigir no projeto de relatório como sendo uma situação que não corresponde à verdade.

C) Em conclusão, na sequência do exercício do direito de audição acima transcrito, e da entrega pelo sujeito passivo de uma declaração de período diferente (2020) daquele que é objeto do projeto de relatório sujeito a direito de

audição (2021), em que o total do acréscimo ao lucro tributável é inferior ao valor da correção mencionada no relatório, mantém-se as correções constantes do projeto de relatório.”

- “18. Em face do exposto e inexistindo qualquer ilegalidade sobre os atos impugnados, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.”

§2.2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

13. Atentas as sobreditas questões jurídico-tributárias que consubstanciam o *thema decindendum* deste processo, importa convocarmos o seguinte bloco normativo, com a redação vigente à data dos factos:

LGT

“Artigo 55.º

Princípios do procedimento tributário

A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.”

“Artigo 60.º

Princípio da participação

(...)

7 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.”

“Artigo 77.º

Fundamentação e eficácia

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 actos tributários pode ser efectuada 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.

(...)"

RCPIA

“Artigo 60.º

Audição prévia

1 - Caso os atos de inspeção possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação.

2 - A notificação deve fixar um prazo entre 15 e 25 dias para a entidade inspecionada se pronunciar sobre o referido projeto de conclusões, (...)

3 - A entidade inspecionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas declarações reduzidas a termo.

4 - No prazo de 10 dias após a prestação das declarações referidas no número anterior será elaborado o relatório definitivo.”

“Artigo 61.º

Conclusão dos atos

1 - Os atos de inspeção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento.

2 - Nos casos referidos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º, a nota de diligência indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas.

3 - Caso exista audição prévia nos termos do artigo 60.º, a notificação da nota de diligência é efetuada após a análise e verificação dos factos invocados pelo sujeito passivo.”

“Artigo 62.º

Conclusão do procedimento de inspeção

1 - Para conclusão do procedimento de comprovação e verificação é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detetados e sua qualificação jurídico-tributária.

(...)"

Código do IRC

“Artigo 23.”

1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

(...)

h) Perdas por imparidade;

i) Provisões;

(...)"

“Artigo 28.”

Perdas por imparidade em inventários

1 - São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

(...)

3 - A reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade previstas no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável.

(...)"

“Artigo 39.”

Provisões fiscalmente dedutíveis

1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

(...)

a) As constituídas com o objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de caráter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta.

(...)

4 - As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação.

(...)"

“Artigo 40.º

Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental

(...)

6 - A provisão deve ser aplicada na cobertura dos encargos a que se destina até ao fim do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração, podendo este período ser prorrogado, até ao máximo de cinco períodos de tributação, mediante comunicação prévia à Autoridade Tributária e Aduaneira, devendo as razões que o justificam integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º.

7 - A parte da provisão não aplicada nos fins para que a provisão foi constituída é considerada como rendimento do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração ou do último período de tributação em que seja comunicada a utilização da provisão nos termos do número anterior.”

14. A propósito das imparidades, Gustavo Lopes Courinha¹ refere que estas “refletem as depreciações originadas por causas que não a normal utilização e decurso do tempo.

Proveniente do Direito Contabilístico, a imparidade corresponde às evoluções negativas imprevistas e extraordinárias do valor dos bens, sendo legalmente descrita como “a perda de valor (que) ocorre sempre que a quantia recuperável seja inferior à quantia escriturada” [§ 4 da NCRF 12 – Imparidade de Ativos].

É neste sentido que este conceito é assumido pelo Direito Fiscal, embora com algumas restrições de aplicação, devido ao facto de influenciar o apuramento do lucro tributável, enquanto gasto dedutível, por força da alínea b) do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IRC.”

Acresce referir que o valor da imparidade é o correspondente “à diferença entre o custo dos inventários e no seu valor realizável líquido”².

Ademais, “[s]e, e quando, a circunstância que ditou o registo da imparidade deixar de se verificar a entidade deve reverter o ajustamento e voltar a mensurar os inventários pelo seu valor inicial, sendo essa reversão considerada como um rendimento para efeitos de determinação do lucro tributável.”³

¹ *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Coimbra: Almedina, 2019, p. 86.

² Joaquim Miranda Sarmento, Ricardo Nunes e Marta Morais Pinto, *Manual Teórico-Prático de IRC*, 5.ª edição, Coimbra: Almedina, 2023, p. 78.

³ *Idem, ibidem.*

No concernente às provisões, como é dito por Gustavo Lopes Courinha⁴, estas são “variações patrimoniais negativas cautelares derivadas de situações que poderão gerar potenciais exfluxos financeiros da sociedade num período ulterior e que decorrem dos riscos assumidos na respetiva atividade, naquilo que é uma manifestação do princípio da prudência que vigora no Direito Contabilístico.

Tais riscos podem ser certus an (embora certus ou incertus relativamente ao quando e ao quantum) – previsíveis quanto à sua verificação, embora podendo sé-lo ou não quanto ao momento exato e montante do exfluxo envolvido – ou podem ser simplesmente incertus an – casos em que a sua própria ocorrência não é determinável.

Também estes registos contabilísticos prudenciais, se verificados os restritos condicionalismos legais da lei fiscal, terão relevância enquanto gastos dedutíveis para efeitos do artigo 23.º/n.º 2/ alínea i) do Código do IRC.

Contrariamente à sua maior aceitação contabilística, importa sublinhar que a aceitação fiscal das provisões se limita, apenas e exclusivamente, aos casos da lista fechada do artigo 39.º/n.º 1 do Código do IRC. (...)

Sejam impostas por lei (...) ou pela necessidade de refletir a real situação da empresa quanto à respetiva gestão e aos encargos futuros em que a mesma possa incorrer (...) estas provisões deverão ter por base as condições de risco existentes ao final de cada período de tributação e, no caso de os riscos não se concretizarem, serão revertidas como rendimentos tributáveis.”

§2.3. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

15. Atento o disposto no artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, *CPPT*) e uma vez que todos os vícios arguidos são conducentes à anulação dos atos tributários impugnados, não tendo a Requerente estabelecido entre eles uma relação de subsidiariedade, o Tribunal apreciará, em primeiro lugar, os “vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos”; sendo que a tutela dos interesses ofendidos “é mais estável quando a decisão judicial impede a renovação do acto lesivo dos interesses do impugnante” e é “mais eficaz quando permitir ao interessado, em execução de julgado, obter uma melhor satisfação dos seus interesses, ofendidos pelo acto anulado”⁵.

16. Assim, o Tribunal principiará pela apreciação do vício de violação de lei, concretamente do regime previsto no Código do IRC para as perdas por imparidades em inventários (cf. artigo

⁴ *Ob. cit.*, pp. 89-90.

⁵ Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, 6.ª Edição, Lisboa: Áreas Editora, 2011, p. 342.

28.º, n.ºs 1 e 3 do Código do IRC) e para as provisões (cf. artigo 39.º, n.ºs 1, alínea d) e 4, e 40.º, n.ºs 6 e 7, do Código do IRC).

A fundamentação aduzida pela AT para as correções controvertidas reside essencialmente nos segmentos do RIT que seguidamente se extratam (cf. factos provados a) e e)):

“I.4.1.2 – Redução do valor deduzido no campo 762 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 “Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28º, n.º 3 e 28-Aº, n.º 3)” – 165.036,29 euros

Foi indevidamente deduzido no campo 762 “Reversão de perdas por imparidade tributadas”, o montante de 165.036,29 euros, atendendo a que se trata de perdas por imparidade de inventários, apuradas relativamente ao período de 2020, perdas estas que não foram acrescidas na respetiva DM 22, pelo que a sua reversão não pode ser deduzida (...).

I.4.1.3 – Redução do valor deduzido no campo 764 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 “Reversão de provisões tributadas (art. 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)” – 2.870.816,04 euros

Foi indevidamente deduzido no campo 764 “Reversão de provisões tributadas”, o montante de 2.870.816,04 euros, atendendo a que se trata de provisão constituída em 2020 e que não foi acrescida na respetiva DM 22, pelo que a sua reversão não pode ser deduzida (...).

(...)

B) O sujeito passivo refere ainda, conforme pontos 4 a 6, não concordar com a correção relativa à dedução da reversão de provisões tributadas e com o consequente ajustamento da dedução à coleta de RFAI, por, como alega, não ser verdade que as provisões, cuja dedução relativa à respetiva reversão a Inspeção desconsiderou no período de 2021, não tenham sido tributadas no período de 2020, apresentando como prova a DM 22 de IRC de substituição de 2020, com identificação 2024-..., entregue em 28-11-2024.

(...)

O contribuinte alega no ponto 10 que, na referida declaração de substituição, que consta como anexo ao exercício do direito de audição, acresceu ao lucro tributável, no quadro 07, o montante total de 3.035.852,33 euros, valor distribuído pelo campo 762 - € 165.036,29 Reversão de perdas por imparidade e pelo campo 764 - € 2.870.816,04 Reversão de provisões tributadas.

A análise de declaração de substituição em causa permite constatar que o total do lucro tributável, constante do campo 778 sofreu uma variação, em relação à primeira declaração, que ascendeu a 624.563,23 euros, valor este inferior ao acréscimo ao lucro tributável que o contribuinte alega ter realizado, ou seja terá efetuado igualmente correções ao lucro tributável a seu favor, situação que não identifica na peça relativa ao direito de audição.

Desta forma, não se comprovou que o contribuinte tenha retificado quanto ao período de 2020, ainda que à posteriori, a situação que a inspeção menciona no projeto de relatório respeitante a 2021, que totalizou 3.035.852,33 euros, porquanto o acréscimo ao lucro tributável constante da declaração de substituição se computou em apenas 624.563,23 euros.”

Acontece que, como resultou provado (cf. facto provado h)), em 28.11.2024, a Requerente procedeu à entrega da declaração Modelo 22 de substituição referente ao IRC do ano de 2020, na qual, além do mais, foram inscritos os seguintes valores no Quadro 07 [Apuramento do lucro tributável]:

- A acrescer ao resultado líquido do período:

- Campo 718 [Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art. 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 28.º-A a 28.º-C]: € 165.036,28;
- Campo 721 [Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros]: € 2.870.816,04;

- A deduzir ao resultado líquido do período:

- Campo 762 [Reversão de perdas por imparidade tributadas (arts. 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)]: € 210.662,54;
- Campo 764 [Reversão de provisões tributadas (arts. 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)]: € 2.223.439,68.

Resulta, assim, evidenciado pela análise da declaração Modelo 22 de substituição referente ao IRC do ano de 2020 que a Requerente retificou quanto ao período de 2020 “*a situação que a inspeção menciona no projeto de relatório respeitante a 2021, que totalizou 3.035.852,33 euros*”. Com efeito, a Requerente inscreveu no respetivo Quadro 07 [Apuramento do lucro tributável], a acrescer ao resultado líquido do período, o montante de € 165.036,28, no Campo 718 [Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art. 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 28.º-A a 28.º-C)], e o montante de € 2.870.816,04, no Campo 721 [Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros].

Destarte, uma vez que a fundamentação aduzida pela AT para alicerçar as correções controvertidas reside na consideração de que a Requerente, na declaração Modelo 22 de IRC referente ao ano de 2021, por um lado, deduziu indevidamente, no campo 762, o montante de € 165.036,29, “*por se tratar de perdas por imparidade de inventários, apuradas relativamente ao período de 2020, que não foram acrescidas na respetiva DM 22, pelo que a sua reversão não pode ser deduzida*” e, por outro lado, deduziu indevidamente, no campo 764, o montante de € 2.870.816,04, “*atendendo a que se trata de provisão constituída em 2020 e que não foi acrescida na respetiva DM 22, pelo que a sua reversão não pode ser deduzida*”, não podem tais correções subsistir. Porquanto, contrariamente ao afirmado pela AT, ficou demonstrado que na declaração Modelo 22 de substituição referente ao IRC do ano de 2020, a Requerente acresceu ao resultado líquido desse período quer as perdas por imparidade em inventários, no montante de € 165.036,29 (Quadro 07, Campo 718), quer a provisão, no montante de € 2.870.816,04 (Quadro 07, Campo 721).

A AT aduz ainda, neste conspecto, que a análise da “*declaração de substituição em causa permite constatar que o total do lucro tributável, constante do campo 778 sofreu uma variação, em relação à primeira declaração, que ascendeu a 624.563,23 euros, valor este inferior ao acréscimo ao lucro tributável que o contribuinte alega ter realizado*”, no montante de € 3.035.852,33. A este propósito importar dizer que, para além de ser inequívoco que a Requerente efetuou os aludidos acréscimos ao resultado líquido do período de 2020 – perdas por imparidade em inventários, no montante de € 165.036,29 (Quadro 07, Campo 718), e provisão, no montante de € 2.870.816,04 (Quadro 07, Campo 721) –, a própria Requerente explicou que “*o valor total das correções é inferior ao valor das provisões e imparidades questionadas pela AT, porque a Requerente para além de ter acrescido nos campos 718 - perdas por imparidades fiscalmente não dedutíveis, montante de € 165.036,29, e 721 - provisões fiscalmente não dedutíveis o montante de € 2.870.816,04 -, também fez deduções, mais precisamente nos campos 762 e 764, nos montantes de € 210.662,54 e de € 2.223.439,00, respetivamente*”. Ora, tal afirmação da Requerente não foi contraditada pela Requerida, tendo ainda resultado provado (cf. facto provado h)) que a Requerente inscreveu no respetivo Quadro 07 [Apuramento do lucro tributável], a deduzir ao resultado líquido do período, o montante de € 210.662,54, no Campo 762 [Reversão de perdas por imparidade tributadas (arts. 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)], e o montante de € 2.223.439,68, no Campo 764 [Reversão de provisões tributadas (arts. 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)].

Atento o exposto, tem pois a Requerente razão quando afirma que “[a]ceitar como devida a correção efetuada pela AT, significaria aceitar que o mesmo rendimento – já tributado em 2020 – seria novamente

sujeito a tributação em 2021, por via da desconsideração da dedução das reversões"; por isso, "tendo tais valores sido tributados no exercício de 2020, a sua reversão no exercício seguinte (2021) deve ser fiscalmente dedutível'.

Nesta conformidade, nada obstando quer à dedução da reversão das perdas por imparidade, no montante de € 165.036,29 – inscrita no Quadro 07, Campo 762 da declaração Modelo 22 referente ao IRC de 2021 –, quer à dedução da reversão da provisão, no montante de € 2.870.816,04 – inscrita no Quadro 07, Campo 764 da declaração Modelo 22 referente ao IRC de 2021 –, as correções atinentes à *"redução do valor deduzido no campo 762 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 "Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28º, n.º 3 e 28-Aº, n.º 3)" – 165.036,29 euros"* e à *"Redução do valor deduzido no campo 764 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 "Reversão de provisões tributadas (art. 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)" – 2.870.816,04 euros"*, enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, concretamente do disposto nos artigos 28.º, n.ºs 1 e 3, 39.º, n.ºs 1, alínea d) e 4, e 40.º, n.ºs 6 e 7, todos do Código do IRC.

No respeitante à correção consubstanciada no *"Ajustamento da dedução de RFAI do período 2021 – 395.371,83 euros (aumento)"*, como é afirmado no RIT, *[n]a sequência das correções referidas nos pontos I.4.1.1, I.4.1.2 e I.4.1.3 acima, o lucro tributável aumenta no valor de 3.041.321,72 euros e a coleta total aumenta de 5.038.252,50 euros para 5.828.996,16 euros, pelo que a utilização do benefício fiscal RFAI, na percentagem de 50% da coleta passa a ser, de 2.914.498,08 euros, em substituição de 2.519.126,25 euros, ou seja, mais 395.371,83 euros (...).*" Assim, sendo esta correção decorrente das demais correções que foram feitas pela AT, a declaração de ilegalidade e a sequente anulação das correções referidas nos pontos I.4.1.2 (*"Redução do valor deduzido no campo 762 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 "Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28º, n.º 3 e 28-Aº, n.º 3)" – 165.036,29 euros"*) e I.4.1.3 (*"Redução do valor deduzido no campo 764 do quadro 07 da DM 22 de IRC de 2021 "Reversão de provisões tributadas (art. 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)" – 2.870.816,04 euros"*) do RIT, importa, nessa exata medida, a anulação desta correção.

17. Por radicar nas sobreditas correções, o ato de liquidação adicional de IRC controvertido padece do mesmo vício invalidante de que aquelas enfermam, pelo que deve ser anulado (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

Atenta a declaração de ilegalidade e a sequente anulação do ato de liquidação adicional de IRC, inexiste fundamento para a liquidação de juros compensatórios respeitantes ao IRC resultante das sobreditas correções, pois não se verificam os respetivos pressupostos legais previstos no artigo

35.º, n.º 1, da LGT, pelo que, nessa medida, é a mesma ilegal e deve ser anulada (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA).

§2.4. A RESTITUIÇÃO DOS MONTANTES DE IRC E DE JUROS COMPENSATÓRIOS INDEVIDAMENTE PAGOS, ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

18. O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição à Requerente do montante global de € 461.846,11 (quatrocentos e sessenta e um mil oitocentos e quarenta e seis euros e onze centimos), referente a IRC e a juros compensatórios, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que “[a] administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros

indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito à restituição de quantias pagas ou retidas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito à restituição dessas quantias.

Cumpre, então, apreciar e decidir.

19. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação de IRC e de juros compensatórios controvertidos, nos termos acima enunciados, há lugar à restituição das prestações tributárias indevidamente suportadas pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Nesta conformidade, tem a Requerente direito à restituição do valor global de € 461.846,11 (quatrocentos e sessenta e um mil oitocentos e quarenta e seis euros e onze centimos), referente a IRC e juros compensatórios, que indevidamente pagou (cf. facto provado g)).

20. Para além da restituição do aludido montante global que indevidamente suportou, tem ainda a Requerente direito a juros indemnizatórios, pois, como estatui o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, “[s]ão 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”; ora, os aludidos atos de liquidação de IRC e de juros compensatórios de que resultou o dito valor indevidamente suportado pela Requerente, são decorrentes das referenciadas correções realizadas pelos Serviços de Inspeção Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes e, por isso, são inteiramente imputáveis à Requerida.

Destarte, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados à taxa legal supletiva (cf. artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril) sobre o montante de € 461.846,11 (quatrocentos e sessenta e um mil oitocentos e

quarenta e seis euros e onze cêntimos) e contados desde a data em que efetuou o pagamento indevido – 05.03.2025 (cf. facto provado g)) – até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos (cf. artigo 61.º do CPPT).

*

21. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil, designadamente a alegada ilegalidade por violação do princípio da participação – artigo 60.º, n.º 7, da LGT – e do dever de fundamentação – artigo 77.º da LGT – (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- a) Declarar ilegais e anular:
 - (i) o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao exercício de 2021, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2025 ..., com as legais consequências;
 - (ii) o ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., bem como a correspondente demonstração de liquidação de juros, com as legais consequências;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante de € 461.846,11 (quatrocentos e sessenta e um mil oitocentos e quarenta e seis euros e onze cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima enunciados, com as legais consequências;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do

RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 461.846,11 (quatrocentos e sessenta e um mil oitocentos e quarenta e seis euros e onze cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 7.344,00 (sete mil trezentos e quarenta e quatro euros)**, cujo pagamento fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 26 de janeiro de 2026.

O Presidente do Tribunal Arbitral,

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

O Árbitro vogal (relator),

(Ricardo Rodrigues Pereira)

A Árbitra vogal,

(Alexandra Gonçalves Marques)