

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 653/2015-T

Tema: EBF - Artigo 32.º/2; gastos com partes de capital; Circular 7/2004

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Maria Forte Vaz e Sérgio Pontes, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 27 de Outubro de 2015, A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na Av. do..., n.º ... -..., Piso..., ...-..., Carnaxide, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa do acto de autoliquidação de IRC de 2010, no valor de 171.105.29€.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:
 - a. “A Requerente, em sede do pedido de RAT, cujo indeferimento tácito suscitou o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, solicitou a aceitação, enquanto gasto fiscalmente dedutível, dos encargos (gastos) financeiros que acresceu no exercício de 2010, uma vez que por lapso, tal como

- anteriormente expôs, não aplicou a fórmula decorrente do Ponto 7 da Circular n.º 7/2004, de 30 de março, promovendo, alternativamente, o acréscimo, no âmbito da formação do seu lucro tributável, da totalidade daqueles gastos”;
- b. “Tendo-se formado a presunção de indeferimento tácito do expediente previamente referido, e tendo tomado conhecimento da recente posição da jurisprudência relativamente à aplicabilidade da referida Circular, a ora Requerente optou por impugnar o indeferimento em crise, fundamentando, alternativamente, o seu entendimento na inaplicabilidade daquela Circular defendida, designadamente por aquela jurisprudência”;
- c. “Neste contexto, a Requerente solicitou que fossem, dessa forma, reconhecidos enquanto gasto fiscal, no exercício de 2010, todos os encargos (gastos) financeiros suportados naquele exercício”;
- d. “Nomeadamente porque, na sua opinião, a existir uma eventual correção ao lucro tributável de uma SGPS (nos termos anteriormente ilustrados), esta somente poderia ocorrer no momento em que se realizasse a eventual transmissão onerosa das participações sociais a que aqueles encargos diriam respeito, uma vez que apenas, dessa forma, seria materialmente possível garantir que o objetivo almejado com a introdução do referido benefício (incremento da competitividade das sociedades holding) não era comprometido”;
- e. “Tendo, assim, do seu ponto de vista, direito a ser reembolsada no montante de Euro 171.105,29, e não no valor previamente solicitado, em sede de pedido de RAT”;
- f. “Não obstante, na eventualidade do tribunal arbitral se pronunciar no sentido de defender a legalidade da Circular n.º 7/2004, de 30 de março, e, consequentemente validar a sua aplicabilidade, o que só por mero dever de patrocínio se invoca, solicita a ora Requerente que seja pelo menos reembolsada, nos termos solicitados no pedido de RAT cujo indeferimento tácito agora se impugna, do montante que, nem mediante a aplicação da referida Circular, deveria ter acrescido no âmbito do apuramento do seu

lucro tributável (por respeito ao exercício de 2010), designadamente Euro 164.222, 15.”.

3. No dia 29-10-2015, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 22-12-2015, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 01-02-2016.
7. No dia 08-03-2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
8. Notificada para, em prazo e por escrito, se pronunciar sobre a matéria de excepção contida na resposta da Requerida, a Requerente quedou-se inerte.
9. No dia 15-04-2015, foi proferido despacho ao abrigo do disposto nos art.ºs 16.º/c), 19.º do RJAT e 29.º/2 do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis, dispensando a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações pelas partes e fixando o prazo de 30 dias para a entrega da decisão final.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final.

11. No dia 02-05-2016 a Requerente apresentou requerimento com pronúncia sobre a matéria de excepção contida na contestação da Requerida.
12. Por Requerimento de 04-05-2016, a Requerida opôs-se à intervenção da Requerente, referida no ponto anterior.
13. Por despacho de 09-05-2016, não se admitiu o requerimento apresentado pela Requerente em 02-05-2016, determinando-se a sua remoção do presente processo, e, prorrogou-se o prazo inicialmente fixado para a prolação de decisão final, por mais 20 dias.
14. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A 31 de Dezembro de 2010, a ora Requerente, era a sociedade dominante de um perímetro de sociedades do Grupo B... ("Grupo B..."), tributadas nos termos do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (doravante designado por "RETGS"), em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC").

- 2- O referido grupo era constituído, para além da Requerente enquanto sociedade dominante, nos termos e para os efeitos do actual Artigo 69.º do Código do IRC, pelas seguintes sociedades (dominadas):
 - a. C..., S.A, pessoa colectiva n.º...;
 - b. D..., S.A, pessoa colectiva n.º...;
 - c. E..., S.A, pessoa colectiva n.º...;
 - d. F..., S.A, pessoa colectiva n.º...;
 - e. G..., S.A, pessoa colectiva n.º...;
 - f. H..., S.A, pessoa colectiva n.º...;
 - g. I..., S.A, pessoa colectiva n.º...;
 - h. J..., SGPS, S.A, pessoa colectiva n.º... .
- 3- Em 24-05-2011 a Requerente submeteu, via internet, a sua Declaração Modelo 22 de IRC, por referência ao exercício de 2010.
- 4- A Requerente, na qualidade de sociedade dominante e com referência ao exercício de 2010, submeteu a Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC ("DM22"), respeitante ao aludido consolidado fiscal, no dia 30 de Maio de 2011, e procedeu, em consequência, ao pagamento do IRC, nos termos e para os efeitos do artigo 115.º do Código do IRC.
- 5- A DM22 daquele perímetro fiscal apresentou uma matéria colectável agregada no montante de Euro 4.451.385,02 (quatro milhões, quatrocentos e cinquenta e um mil, trezentos e oitenta e cinco euros e dois cêntimos), determinando um montante a pagar de Euro 185.076,98 (cento e oitenta e cinco mil e setenta e seis euros e noventa e oito cêntimos).
- 6- Na DM22 individual da B..., por respeito ao mesmo exercício, à data com o perfil societário de Sociedade Gestora de Participações Sociais ("SGPS"), efectuou-se o acréscimo de encargos (gastos) financeiros no montante de Euro 568.587,98 (quinhentos e sessenta e oito mil, quinhentos e oitenta e sete euros e noventa e oito cêntimos), no Campo 752 do Quadro 07, no âmbito do disposto no então artigo 32.º, n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais ("EBF").

- 7- A B... apresentou, por respeito àquele exercício, prejuízos fiscais no montante de Euro 1.277.095,92 (um milhão, duzentos e setenta e sete mil, noventa e cinco euros e noventa e dois cêntimos).
- 8- *A posteriori*, no âmbito de uma revisão interna de procedimentos, a ora Requerente entendeu que, não obstante o disposto na Circular n.º 7/2004, de 30 de Março - instrução administrativa que definia um método de afetação dos encargos (gastos) financeiros aos empréstimos especialmente contraídos para a aquisição de partes de capital, face à ausência de um modelo legalmente consagrado - se encontrava a acrescer, no âmbito do apuramento do seu lucro tributável, a totalidade dos encargos (gastos) financeiros suportados.
- 9- No âmbito das demonstrações financeiras individuais da B..., para o ano de 2010, consta, para além do mais, o seguinte:

(Valores em Euros)

Ativo	103.210.844
<i>Ativos remunerados</i>	<i>23.380.796</i>
<i>Partes de capital</i>	<i>75.295.770</i>
<i>Restantes ativos</i>	<i>4.534.278</i>
Passivo	57.884.029
<i>Passivos remunerados</i>	<i>24.500.000</i>
<i>Outros passivos</i>	<i>33.384.029</i>
Capital próprio	45.326.815
Total passivo + capital próprio	103.210.844

- 10- No que respeita ao valor das partes de capital, não obstante o Relatório & Contas apresentar o montante de Euro 75.295.770 (setenta e cinco milhões, duzentos e noventa e cinco mil, setecentos e setenta euros), a ora Requerente, para efeitos da aplicação da Circular n.º 7/2004, de 30 de Março, expurgou o impacto do método da equivalência patrimonial, considerando, alternativamente, o montante de Euro 80.494.549,92 (oitenta milhões, quatrocentos e noventa e quatro mil, quinhentos e quarenta e nove euros e noventa e dois cêntimos), que diz respeito, exclusivamente, ao custo de aquisição histórico das aludidas participações.

- 11- Os encargos (gastos) financeiros suportados pela ora Requerente nesse ano ascenderam a Euro 568.587,98 (quinhentos e sessenta e oito mil, quinhentos e oitenta e sete euros e noventa e oito cêntimos), de acordo com o referido Relatório & Contas.
- 12- Este montante é superior à rubrica juros e gastos similares suportados contabilizada no Relatório & Contas individual da B..., por respeito ao exercício de 2010, uma vez que engloba, também, os gastos em matéria de Imposto do Selo associados aos aludidos encargos financeiros.
- 13- Aplicando a fórmula presente na Circular aos dados referidos, a Requerente concluiu, que o montante de encargos (gastos) financeiros a acrescer ascenderia a Euro 25.974,12 (vinte e cinco mil, novecentos e setenta e quatro euros e doze cêntimos), ao invés da quantia anteriormente referida e efectivamente acrescida para efeitos de determinação do Lucro Tributável, de Euro 568.587,98 (quinhentos e sessenta e oito mil, quinhentos e oitenta e sete euros e noventa e oito cêntimos).
- 14- Assim, a 30-03-2015, a ora Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de IRC de 2015, solicitando que, por aplicação da Circular n.º 7/2004, de 30 de Março *“corrigida a DM22 individual da B... anteriormente submetida, referente ao exercício de 2010, para um prejuízo fiscal de Euro 1.819.709,78 (um milhão, oitocentos e dezanove mil, setecentos e nove euros e setenta e oito cêntimos), levando igualmente à correcção da DM22 do Grupo B..., por respeito ao mesmo exercício, para uma matéria colectável de Euro 3.908.771,16 (três milhões, novecentos e oito mil, setecentos e setenta e um euros e dezasseis cêntimos), e, por último, ao reembolso do montante de Euro 164.222,15 (cento e sessenta e quatro mil, duzentos e vinte e dois euros e quinze cêntimos), correspondente a imposto pago em excesso nesse mesmo período.”*, pedido esse que, até à data, não foi objecto de qualquer decisão.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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 seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

a. Da matéria de excepção

i.

Começa a Requerida por suscitar “*a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de correcção do resultado fiscal individual da Requerente e, consequentemente, do resultado fiscal consolidado do grupo, formulado na alínea a) do petitório*”.

Efectivamente, como aponta a Requerida, a Requerente pede, na al. a) do pedido, para “*Corrigir o resultado fiscal individual da Requerente, por respeito ao exercício de 2010, para um prejuízo fiscal de Euro 1.845.683,90 (um milhão, oitocentos e quarenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e três mil e noventa cêntimos), alterando a matéria coletável do respetivo consolidado fiscal para Euro 3.882.797,04 (três milhões, oitocentos e oitenta e dois mil, setecentos e noventa e sete euros e quatro cêntimos) e, em consequência,*

reembolsar a Requerente no montante de Euro 171.105,29 (cento e setenta e um mil, cento e cinco euros e vinte e nove cêntimos)”.

Ora, como se verifica da matéria de facto assente, a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa que constitui o objecto imediato do presente processo arbitral, solicitando que, por aplicação da Circular n.º 7/2004, de 30 de Março, fosse *“corrigida a DM22 individual da B... anteriormente submetida, referente ao exercício de 2010, para um prejuízo fiscal de Euro 1.819.709,78 (um milhão, oitocentos e dezanove mil, setecentos e nove euros e setenta e oito cêntimos), levando igualmente à correcção da DM22 do Grupo B..., por respeito ao mesmo exercício, para uma matéria colectável de Euro 3.908.771,16 (três milhões, novecentos e oito mil, setecentos e setenta e um euros e dezasseis cêntimos), e, por último, ao reembolso do montante de Euro 164.222,15 (cento e sessenta e quatro mil, duzentos e vinte e dois euros e quinze cêntimos), correspondente a imposto pago em excesso nesse mesmo período.”.*

Sendo que, como também aponta a Requerida, *“o pedido que consubstancia o pedido principal nos presentes autos não foi deduzido, por via de um meio de defesa gracioso, perante a Requerida para que esta sobre ele se pronunciasse e, em conformidade, corrigisse o hipotético erro na autoliquidação.”*

No caso, a Requerente apresenta-se na fase contenciosa, na sequência de um pedido de revisão oficiosa de acto tributário, dirigido à Administração Tributária, nos termos do artigo 78.º/1 da LGT.

Este meio gracioso, conforme é pacificamente reconhecido, é um meio de autocontrolo da Administração Tributária que permite que, dentro dos prazos ali referidos, aquela corrija um erro seu, ou presumidamente seu, de facto ou de direito.

Por meio de um trabalho hermenêutico paulatinamente desenvolvido, tendo em conta o dever de objectividade e legalidade que obriga a Administração em geral, e a Tributária em especial, e com apoio em alguns segmentos normativos do nosso ordenamento jurídico-tributário, chegou-se ao entendimento, hoje incontestado, de que o exercício do poder-dever da Administração Tributária rever actos ilegais pode ser desencadeado pelo contribuinte, e que a subsequente decisão, ou violação do dever de decidir, da Administração Tributária, são contenciosamente sindicáveis.

Contudo, entendeu-se igualmente que a abertura da via contenciosa desta forma operada, não é total nem incondicional, mas está limitada aos próprios condicionalismos legalmente impostos ao poder de revisão de actos tributários pela Administração. Assim, e por exemplo, tendo em conta a utilização da expressão “*erro imputável aos serviços*”, tem-se entendido que a Administração Tributária pode proceder à revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º/1 da LGT, nos casos de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, mas já não vícios formais ou procedimentais¹.

Consequentemente, na fase contenciosa subsequente a um pedido de revisão oficiosa, apenas se poderá conhecer dos erros sobre os pressupostos de facto e de direito do acto tributário sob revisão, mas já não vícios formais ou procedimentais. Ou seja, não sendo admissível o conhecimento pela Administração Tributária, na sequência de um pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º/1 da LGT, de vícios formais ou procedimentais, não é, igualmente, legítimo ao Tribunal conhecer de tais vícios.

Assim sendo, como é, dever-se-ia entender que, em tal sede, o Tribunal estará a sindicar não a legalidade *tout court* do acto tributário sob revisão, mas unicamente a legalidade que à Administração Tributária incumbia apreciar.

Em síntese, e conforme se escreveu no Acórdão proferido no processo 188/2013T do CAAD²:

“quando, esgotado o prazo de impugnação de um acto tributário, o sujeito passivo lance mão de um meio de acção gracioso, a decisão que recai sobre esse meio de acção é directamente impugnável. Mas o acto tributário primário não volta a ser directamente impugnável por força do simples facto de ser ter utilizado um meio de acção gracioso.”.

Ou seja, a ilegalidade que se venha a reconhecer no acto primário (objecto mediato da impugnação) terá forçosamente de ser uma ilegalidade reflectível no acto secundário (objecto imediato da impugnação). Em sede contenciosa, o Tribunal estará a verificar se, face ao pedido de revisão oficiosa do contribuinte, a Administração Tributária tinha, ou não o dever de rever o acto.

Não se pode perder de vista, aqui, que o pedido de revisão oficiosa de um acto tributário, nos termos do artigo 78.º/1 da LGT, não corresponde a um *direito* do

¹ Neste sentido, cfr. p. ex. o Ac. do STA de 27-06-2007, proferido no processo 080/07, disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem outra menção de proveniência.

contribuinte, mas antes constitui um mero impulso para que se desencadeie um procedimento que a Administração pode/deve desencadear oficiosamente.

O Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, no âmbito do processo 0793/14³, pronunciou-se já expressamente em questão análoga à dos autos, no seguinte sentido:

“Na impugnação judicial subsequente a decisão da AT que recaia sobre reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa do acto tributário, podem, e devem, os órgãos jurisdicionais conhecer de todas as ilegalidades de substância que afectem o acto tributário em crise, quer essas ilegalidades tenham ou não sido suscitadas na fase graciosa do litígio, impondo-se-lhes um dever acrescido quando se tratem de questões de conhecimento oficioso.”.

Deste modo, atenta a prevalência da jurisdição superior do STA sobre a jurisprudência arbitral, decorrente do disposto no artigo 25.º/2 do RJAT, no seguimento da jurisprudência indicada, haverá que julgar improcedente a excepção em causa.

*

ii.

Seguidamente suscita a Requerida a questão da *“intempestividade do pedido de correção do resultado fiscal individual da Requerente e, conseqüentemente, do resultado fiscal consolidado do grupo, formulado na alínea a) do petitório”*.

Para a Requerida, *“O pedido principal dos presentes autos arbitrais é, de facto, um pedido novo, que, como vimos, não foi submetido à apreciação da Requerida aquando da apresentação do pedido de revisão oficiosa.”*, pelo que *“terá de se concluir que este pedido novo [constante da alínea a) do petitório], por só agora formulado, será intempestivo.”*.

Também aqui não assistirá à Requerida.

Com efeito, a tempestividade afere-se em função da data da apresentação do pedido de constituição do Tribunal arbitral (artigo 10.º/1 do RJAT) e dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (artigo 10.º/1/a)

² Disponível em www.caad.org.pt.

³ Ac. de 03-06-2015.

do RJAT), ou da notificação dos actos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º do RJAT (artigo 10.º/1/b) do RJAT), e não a pedidos concretos que sejam formulados ao Tribunal Arbitral.

Por outro lado, é decorrência ainda da jurisprudência do referido Acórdão do Pleno do STA de 03-06-2015, proferido no processo 0793/14, que, dado que “devem, os órgãos jurisdicionais conhecer de todas as ilegalidades de substância que afectem o acto tributário em crise, quer essas ilegalidades tenham ou não sido suscitadas na fase graciosa do litígio”, não será – obviamente – a apreciação destas últimas precludida por questões de tempestividade.

*

iii.

Suscita, por fim, a Requerida, a questão da *“incompetência do Tribunal Arbitral para a condenação da Requerida à prática de atos de correção de resultados fiscais peticionados pela Requerente”*, entendendo que *“que tais pedidos extravasam a competência do presente Tribunal.”*

Reconhecendo a Requerida que *“poderão os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar atos”* previstos no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, bem como outros *“de segundo ou de terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos”*, os pedidos formulados pela Requerente *“extravasam a competência do presente Tribunal”*, uma vez que *“que não se insere no âmbito destas competências a apreciação dos pedidos de reconhecimento de direitos formulados no petitório dos presentes autos arbitrais (em concreto, de correção de resultados fiscais para valores pretendidos pela Requerente).”*, resultando *“claríssimo da jurisprudência mencionada que a condenação da AT no pedido de correção de resultados fiscais para valores pretendidos pela Requerente se encontra excluída do âmbito da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.”*, pelo que a *“incompetência material do Tribunal para a apreciação dos pedidos identificados supra consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo*

com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.”.

Na matéria em questão, assistirá razão à AT. Com efeito, pode ter-se já como pacífico que a jurisdição arbitral se configura como uma alternativa ao processo de impugnação judicial de actos tributários, abrangendo a competência dos tribunais arbitrais unicamente pedidos anulatórios dos actos previstos na lei, para além dos acessórios daqueles próprios do referido processo de impugnação judicial, como sejam os pedidos de condenação em juros indemnizatórios, e os de condenação em indemnização pela prestação de garantia indevida.

Assim, os pedidos explicitamente formulados pela Requerente caem fora da competência material deste Tribunal arbitral, pelo que deverá a Autoridade Tributária ser absolvida da instância quanto aos mesmos.

Não obstante, da análise do conteúdo da petição inicial é possível extrair uma pretensão da Requerente que se reconduzirá à anulação da autoliquidação do IRC de 2010, com fundamento no erro na determinação da matéria colectável individual da Requerente e do resultado consolidado do grupo de sociedades, pedido esse decorrente do indeferimento presumido do pedido de RAT, oportunamente deduzido pela Requerente.

Efectivamente, o STA vem defendendo que deverá haver alguma flexibilidade na interpretação dos pedidos deduzidos pelos sujeitos passivos, sendo aliás esta flexibilidade que justifica a convalidação de, por exemplo, oposições judiciais em impugnações judiciais. Exemplo do que vem de se referir é o recente acórdão de 07/01/2016, proferido no processo n.º 01265/13, em que o referido Supremo Tribunal concluiu que “Na interpretação do pedido formulado deve usar-se de alguma flexibilidade não afastando o recurso à figura do pedido implícito por desta forma se salvaguardar melhor o respeito pelos princípios da tutela jurisdicional efectiva do pro actione.”⁴.

Nessa medida, não obstante a pouca clareza da petição, que todavia não obstou a que a entidade demandada compreendesse o pedido anulatório formulado pela Requerente, e se pronunciasse quanto ao seu mérito, é possível concluir que a Requerente pretende a anulação da autoliquidação do IRC de 2010, e que o presente pedido de pronúncia arbitral

⁴ No mesmo sentido, ver também os acórdãos de 16/12/2015, proc. n.º 0338/15, de 17/06/2015, proc. n.º 0343/14, de 05/02/2014, proc. n.º 01803/13.

tem por objecto tal acto tributário a par do indeferimento presumido do pedido RAT deduzido, prosseguindo a presente decisão para a apreciação do correspondente mérito.

b. Do fundo da causa

Interpretados os pedidos formulados pela Requerente, conclui-se, então, que esta visa, em primeira linha, a anulação da auto-liquidação de IRC do ano de 2010, com fundamento em que “*a Requerente, entende que é seu direito requerer, no âmbito do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, a inaplicabilidade*” da Circular n.º 7/2004, de 30 de Março.

Ora, ressalvado o respeito devido a outras opiniões, entende-se, desde logo, que não assiste razão à Requerente nesta matéria.

Com efeito, como referiu o Tribunal Constitucional, no seu Ac. 42/2014⁵:

“não encontramos fundamento para afirmar o relevo paramétrico do sentido normativo acolhido pela Administração Tributária e vazado na referida circular, em termos de suportar a formação de efeitos vinculativos dos particulares – que não se confunde com a sua irrelevância na formação da vontade dos contribuintes, nem com força persuasiva *reforçada*, em virtude dos privilégios executivos conferidos à Administração – e, sobretudo, que constituam critério ou padrão normativo conformador da atuação jurisdicional dos Tribunais, quando chamados a apreciar litígios no respetivo campo de regulação (cfr. Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo V, 4ª edição, 2010, p. 226). Este tem sido, ainda, o entendimento acolhido pelo Supremo Tribunal Administrativo, de que são exemplo os Acórdãos de 16/01/2002, proferido no processo n.º 26638, e de 7/07/2004, proferido no processo n.º 1784/03 (ambos disponíveis em www.dgsi.pt), marcando igualmente outros ordenamentos jurídicos, como o alemão e o italiano (assim, João Tabora da Gama, *ob. cit.*, p. 161, nota 8, e Ana Paula Dourado, *ob. cit.*, pp. 726, nota 2178, e 727).”

Também no Acórdão 583/2009 do mesmo Tribunal⁶, se escreveu que:

⁵ Disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

⁶ *Idem.*

“Desde o acórdão n.º 26/85 (publicado no *Diário da República*, II Série, de 26 de abril de 1985) que o Tribunal Constitucional, com vista a proceder à identificação do objeto idóneo dos processos de fiscalização de constitucionalidade, vem adotando um conceito de *norma* funcionalmente adequado ao sistema de controlo que a Constituição lhe comete. Cabem neste conceito de norma os atos do poder público que contenham uma “regra de conduta” para os particulares ou para a Administração, um “critério de decisão” para esta última ou para o juiz ou, em geral, um “padrão de valoração de comportamentos”. Mas, como é de um conceito de controlo finalisticamente ordenado a assegurar o sistema de proteção jurídica típica do Estado de direito democrático constitucional que se trata, não basta que o instrumento em causa vincule a Administração a adotar, na prática de atos individuais e concretos de aplicação e enquanto o não alterar, um determinado critério que tenha estabelecido. É necessário que esse critério seja dotado de vinculatividade também para o outro sujeito da relação (*heteronomia normativa*) e constitua um parâmetro que o juiz não possa deixar de considerar enquanto não fizer sobre ele um juízo instrumental de invalidade. Se o “critério de decisão” é de origem administrativa e só vincula no seio do serviço administrativo de que emana, não há necessidade do tipo de proteção jurídica e de afirmação da supremacia da Constituição que justifica a intervenção do Tribunal Constitucional.

Ora, um problema frequentemente colocado no direito fiscal é o da relevância normativa das chamadas *orientações administrativas*. Trata-se, como diz Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5.ª ed., pág. 201 (embora afirmando que isso não lhes retira a qualidade de normas jurídicas):

“[...] de regulamentos internos que, por terem como destinatário apenas a administração tributária, só esta lhes deve obediência, sendo, pois, obrigatórios apenas para os órgãos situados hierarquicamente abaixo do órgão autor dos mesmos.

Por isso não são vinculativos nem para os particulares nem para os tribunais. E isto quer sejam regulamentos organizatórios, que definem regras aplicáveis ao funcionamento interno da administração tributária, criando métodos de trabalho ou modos de atuação, quer sejam regulamentos interpretativos, que procedem à interpretação de preceitos legais (ou regulamentares).

É certo que eles densificam, explicitam ou desenvolvem os preceitos legais, definindo previamente o conteúdo dos atos a praticar pela administração tributária aquando da sua aplicação. Mas isso não os converte em padrão de validade dos atos que suportam. Na verdade, a aferição da legalidade dos atos da administração tributária deve ser efetuada através do confronto direto com a correspondente norma legal e não com o regulamento interno, que se interpôs entre a norma e o ato”.

Esses atos, em que avultam as “circulares”, emanam do poder de auto-organização e do poder hierárquico da Administração. Contêm ordens genéricas de serviço e é por isso e só no respetivo âmbito subjetivo (da relação hierárquica) que têm observância assegurada. Incorporam diretrizes de ação futura, transmitidas por escrito a todos os subalternos da autoridade administrativa que as emitiu. São modos de decisão padronizada, assumidos para racionalizar e simplificar o funcionamento dos serviços. Embora indiretamente possam proteger a segurança jurídica dos contribuintes e assegurar igualdade de tratamento mediante aplicação uniforme da lei, não regulam a matéria sobre que versam em confronto com estes, nem constituem regra de decisão para os tribunais.

A circunstância de a Administração Tributária ficar vinculada (n.º 1 do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária) às orientações genéricas constante de circulares que estiverem em vigor no momento do facto tributário e de ter o dever de proceder à conversão das informações vinculativas ou de outro tipo de entendimento prestado aos contribuintes em circulares administrativas, em determinadas circunstâncias (n.º 3 do artigo 68.º da LGT), não altera esta perspetiva porque não transforma esse conteúdo em norma com eficácia externa. É certo que o administrado pode invocar, no confronto com a administração, o conteúdo da orientação administrativa publicitada e, se for o caso, fazê-lo valer perante os tribunais, mesmo com sacrifício do princípio da legalidade (cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, comentada e anotada*, 3.ª ed., pág. 344). Mas é ao abrigo do princípio da boa fé e da segurança jurídica, não pelo seu valor normativo, que o conteúdo das circulares prevalece. O administrado só as acata se e enquanto lhe convier, pelas mesmas razões que justificam que possa invocar informações individuais vinculativas que o favoreçam (artigo 59.º, n.º 3, alínea e) e artigo 68.º da LGT). Consequentemente, faltando-lhes força vinculativa heterónoma para os particulares e não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam, as prescrições

contidas nas “circulares” da Administração Tributária não constituem *normas* para efeitos do sistema de controlo de constitucionalidade da competência do Tribunal Constitucional.”.

Ou seja, e em suma, *“faltando-lhes força vinculativa heterónoma para os particulares e não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam”*, a legalidade ou ilegalidade abstracta das circulares não será susceptível de se repercutir, sem mais, nos actos (tributários, no caso), praticados com base nelas.

Antes, serão os próprios actos que serão legais ou ilegais, conforme a Lei haja, ou não, sido correctamente aplicada no respectivo caso concreto, e isso independentemente de essa aplicação resultar – ou não – de uma circular, e de esta fazer, ou não, uma correcta interpretação (abstracta) da Lei.

Daí que, para que fossem relevantes as considerações da Requerente sobre a legalidade da Circular n.º 7/2004, de 30 de Março, teria de, em primeiro lugar, estar em causa um acto tributário onde tal circular tivesse sido aplicada, e, depois, de demonstrar que – no seu caso específico – a interpretação decorrente da circular e aplicada no acto tributário em questão, era, em concreto, ilegal.

Ora, nem uma nem outra situação se verifica. Com efeito, nem o acto tributário que integra o objecto mediato da presente acção arbitral procedeu à aplicação da doutrina da Circular n.º 7/2004, de 30 de Março, nem a Requerente demonstra que, no seu caso concreto, a aplicação da Lei feita nos termos da referida Circular é ilegal.

Efectivamente, a Requerente limita-se, em conclusão, a alegar que *“Neste sentido, e não podendo, de outra forma (i.e., através de um método de imputação direta), fazer aquela correspondência, a ora Requerente considera que, por respeito ao princípio da legalidade tributária, os encargos (gastos) financeiros por si acrescidos no passado que deveriam, no âmbito do pedido de RAT previamente mencionado, ser parcialmente aceites enquanto gasto, deverão, alternativamente, ser fiscalmente aceites, na sua totalidade, no âmbito do apuramento do lucro tributável da B... (por respeito ao exercício de 2010).”*.

Sucedo que o raciocínio da Requerente não poderá, sempre ressalvado o respeito devido por outras opiniões, ser acolhido, mormente, face às regras do ónus da prova.

Com efeito, pretendendo a Requerente que *“os encargos (gastos) financeiros (...) deverão, alternativamente, ser fiscalmente aceites, na sua totalidade”*, competir-lhe-ia

demonstrar – nem que fosse nos termos do artigo 75.º/1 da LGT – os pressupostos, positivos e negativos, de tal aceitação, *maxime*, e no caso, que tais encargos não foram suportados para a aquisição de partes de capital detidas por período inferior a um ano.

Todavia, não só a Requerente não faz tal demonstração – por qualquer meio legalmente previsto – como confessa, efectivamente, o contrário, assumindo, no seu articulado, que *“a diligência para realizar aquela correspondência ter-se-á revelado infrutífera”* e que *“viu-se impossibilitada, relativamente a este regime, de realizar uma conexão direta, e com o rigor a que o princípio da legalidade tributária obriga, entre os financiamentos especificamente contraídos pela B... para a aquisição de partes de capital e as partes de capital especificamente adquiridas por esta somente com recurso a financiamento alheio.”*.

Acresce que, não só o princípio da legalidade não impõe, ao contrário do que parece pretender a requerente, que seja aceite um gasto, por força da dificuldade ou impossibilidade subjectiva de demonstração dos pressupostos dos quais a lei faz a depender a sua dedutibilidade, como, no caso, tal dificuldade será – exclusivamente e em primeira linha – imputável à Requerente que, por ser quem contrai os gastos com encargos financeiros e quem lhes dá destino, é quem poderá demonstrar, melhor que ninguém, se, e quais, de tais gastos tiveram por finalidade a aquisição de partes de capital detidas por período inferior a um ano, sendo que se tivesse feito constar a sua perspectiva sobre tal questão da respectiva declaração fiscal, beneficiaria da já referida presunção do artigo 75.º/1 da LGT, inexistindo, assim, qualquer dificuldade de prova a onerá-la.

Assim, e face ao exposto, julga-se dever improceder o pedido arbitral principal.

*

Interpretado, nos termos anteriormente expostos o pedido arbitral formulado pela Requerente, conclui-se que a mesma pretende, subsidiariamente, a anulação da auto-liquidação de IRC do ano de 2010, com fundamento em que na mesma deveria ter procedido à aplicação dos critérios da Circular n.º 7/2004, de 30 de Março.

Antes de mais, e relativamente a esta matéria, nota-se que este Tribunal arbitral, conforme decorre da fundamentação antecedente, não valida (nem invalida) a Circular n.º 7/2004, de 30 de Março, porquanto:

- na senda da jurisprudência do Tribunal Constitucional acima citada, falta-lhe “força vinculativa heterónoma para os particulares e não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam, as prescrições contidas nas “circulares” da Administração Tributária não constituem *normas* para efeitos do sistema de controlo” de legalidade operado pelo Tribunais (arbitrais tributários, no caso), por um lado; e
- no acto tributário objecto do presente processo arbitral não foi aplicada a interpretação da Lei veiculada pela Circular em questão.

Não obstante, e apesar de a Requerente reservar o pedido subsidiário para a “*eventualidade do tribunal arbitral se pronunciar no sentido de defender a legalidade da Circular n.º 7/2004, de 30 de março*”, o que, repete-se, não é caso, conhecer-se-á de tal pedido como subsidiário do principal.

Nessa óptica, deveria a Requerente demonstrar – aqui já ao contrário do que ocorre quanto ao pedido principal – que o critério interpretativo cristalizado na Circular em questão correspondia, no caso, a uma correcta aplicação da Lei.

Ou seja, devia a Requerente demonstrar que a aplicação dos critérios da Circular n.º 7/2004, de 30 de Março permitem, no caso, discernir devidamente “*entre os financiamentos especificamente contraídos pela B... para a aquisição de partes de capital e as partes de capital especificamente adquiridas por esta somente com recurso a financiamento alheio.*”.

Ora, também isto a Requerente não faz, antes pelo contrário. Com efeito, ao longo de todo o seu articulado, a Requerente demonstra a inadequação e inaceitabilidade do critério interpretativo em causa, nada adiantando que demonstre que, no seu caso concreto, a aplicação de tal critério, corresponde à boa aplicação da Lei.

Não o fazendo a Requerente, não o poderá, naturalmente, fazer o Tribunal, pelo que, também esta pretensão daquela deverá improceder.

*

C. DECISÃO

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

- a) Absolver a Requerida da instância quanto aos pedidos formulados nas alíneas a) e c) do Requerimento Inicial;
- b) Absolver a Requerida dos pedidos implícitos de ilegalidade do acto de autoliquidação de IRC de 2010, por ilegalidade da Circular n.º 7/2004, de 30 de Março, e por não aplicação dos critérios dessa mesma Circular, bem como do pedido formulado na alínea b) do Requerimento Inicial;
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante de € 1.259.52, tendo em conta o já pago.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 171.105.29, 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.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.259.52, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

6 de Junho de 2016

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Maria Forte Vaz)

O Árbitro Vogal

(Sérgio Pontes)