

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 443/2016-T

Tema: IRC – Tributações Autónomas, SIFIDE e RFAI.

Decisão Arbitral ¹

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente), Dra. Maria Cristina Aragão Seia (Vogal) e Dra. Sílvia Oliveira (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, decidiram o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A. (adiante designada por “A...” ou Requerente), pessoa coletiva n.º..., com sede na Avenida ..., n.º..., em Lisboa, veio, ao abrigo do artigo 2º n.º 1, alínea a) e dos artigos 10º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade dos atos de indeferimento dos pedidos de revisão de ato tributário com os n.ºs ...2016... e ...2016..., referentes aos períodos de tributação de 2011 e 2012, respectivamente.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**.

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 29-07-2016.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º 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.

Em 03-10-2016, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 19-10-2016.

Devidamente notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido, defendendo-se por excepção e por impugnação.

Por se entender que os factos relevantes para a decisão têm suporte documental bastante e não tendo sido arroladas testemunhas quer pela Requerente quer pela Requerida foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

Foi fixado o dia 19 de Abril para a prolação da decisão final.

As partes apresentaram alegações escritas, pronunciando-se sobre a prova produzida, reiterando e desenvolvendo as respetivas posições jurídicas.

Pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade dos atos de indeferimento dos pedidos de revisão de ato tributário com os nºs ...2016... (doc. 1 junto com o pedido arbitral) e ...2016... (doc. 2 junto com o pedido arbitral), referentes aos períodos de tributação de 2011 e 2012, respectivamente, com a sua conseqüente anulação, bem como

dos actos tributários primários de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) relativos aos exercícios de 2011 e 2012, conforme Demonstração de Liquidação nº 2013 ... e 2015 ... (docs. 3 e 4 juntos com pedido arbitral), alegando, em síntese:

- a) A Requerente era, a 31 de Dezembro de 2011 e 2012, a sociedade dominante do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS) do Grupo B...
- b) O Grupo B... era, no exercício de 2011, formado pelas seguintes sociedades: C..., SA, D..., SA, E..., SA, F..., SA, G..., SA, H..., SA, I..., SA, J..., SA e K..., SA.
- c) O Grupo B... passou, no exercício de 2012, a ser formado pelas seguintes sociedades: C..., SA, D..., SA, E..., SA, F..., SA, L..., SA, G..., SA, M..., SA, N..., Lda, H..., SA, I..., SA, J..., SA, K..., SA e O..., SA.
- d) Enquanto sociedade dominante entregou a Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 do Grupo, respeitante ao exercício de 2011, e posteriormente, em 27.11.2013, uma Declaração de substituição. (doc.5).
- e) Enquanto sociedade dominante entregou, da mesma forma, a Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 do Grupo, respeitante ao exercício de 2012, e posteriormente, em 18.12.2014, uma Declaração de substituição (doc.6).
- f) Submeteu posteriormente um pedido de revisão de ato tributário de autoliquidação, para o exercício de 2011, e um outro pedido de revisão, para o exercício de 2012, a solicitar a consideração da Derrama Estadual e Municipal como integrante da colecta de IRC para efeito de dedução de benefícios fiscais, sobre os quais recaíram decisões parcialmente favoráveis, tendo sido aceite o pedido no que à Derrama Estadual concerne, consubstanciado nas notas de liquidação com os nºs 2013 ... e 2015 ... (docs. 7 e 8).
- g) O Grupo B... detinha então diversos benefícios fiscais para dedução.
- h) No exercício de 2009, a Requerente obteve um crédito fiscal relativo ao Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE) correspondente a um total de € 635.110,29.

- i) Por insuficiência de colecta, esse benefício não foi integralmente deduzido nos exercícios de 2009 e 2010, subsistindo no exercício de 2011, relativo ao SIFIDE 2009 e também ao SIFIDE 2010 e ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) 2010, um remanescente de € 3.824.517,00 de benefícios fiscais passíveis de utilização/dedução.
- j) No período de tributação de 2011, a Requerente não deduziu qualquer montante relativo a benefícios fiscais no campo 355 do Modelo 22 do RETGS.
- k) Só tendo deduzido o montante inicialmente pago de Derrama Estadual contra os benefícios fiscais disponíveis, após o deferimento parcial do pedido de revisão do ato tributário.
- l) No que se refere ao exercício fiscal de 2012, mesmo após o deferimento parcial da já referida reclamação graciosa, mantiveram-se disponíveis para dedução:
- créditos fiscais decorrentes do SIFIDE apurado nos exercícios de 2010, 2011 e 2012 nos montantes de € 287.480,66, € 363.374,73 e € 302.941,90, respectivamente; e
 - créditos fiscais decorrentes do RFAI apurado nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, no montante total de € 5.142.523,82.
- m) No período de 2012, a Requerente apenas deduziu benefícios fiscais de € 893.536,84, considerando-se já o impacto da dedução do montante relativo à Derrama Estadual inicialmente paga.
- n) A Requerente, no que se refere à dedução de benefícios fiscais que operam por dedução à colecta, tem adotado como procedimento, apenas por prudência, a não consideração da colecta da tributação autónoma como colecta de IRC.
- o) No entanto, tendo em consideração recente jurisprudência arbitral, nomeadamente os acórdãos proferidos pelo CAAD nos processos 219/2015-T, 769/2014-T e 370/2015-T, deve entender-se que o montante das tributações autónomas, apurado nos termos do art. 90º do Código do IRC, deve ser considerado como colecta de IRC, para efeitos de dedução de SIFIDE e de RFAI.
- p) Nos exercícios de 2011 e 2012, a Requerente suportou tributações autónomas nos montantes de € 264.596,66 e € 152.434,43, respectivamente,

correspondentes à soma das tributações autónomas devidas por cada uma das entidades do Grupo de sociedades que domina.

- q) Nesse pressuposto, a Requerente entende que lhe deve ser permitida a dedução do referido benefício fiscal apurado pelo Grupo, a título de SIFIDE e RFAI, à respectiva colecta de tributação autónoma apurada nos termos do art. 90º do Código do IRC, enquanto parte integrante da colecta de IRC.
- r) Não tendo a AT qualquer fundamento legal para a posição que defende, antes traduzindo esta, ao assentar no alegado carácter interpretativo (que a Requerente contesta) do art. 88º, nº 21 do Código do IRC, na redacção introduzida pelo art. 133º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, uma violação clara da proibição da retroactividade em matéria fiscal, como resulta do art. 103º, nº 3 da CRP, da jurisprudência do TC e da doutrina, nesta matéria.
- s) Razão pela qual pretende a Requerente a anulação dos actos de indeferimento dos pedidos de revisão de acto tributário acima identificados, a adição ao imposto apurado do montante das tributações autónomas suportadas nos exercícios de 2011 e 2012 e a dedução integral dos benefícios fiscais, ou seja, créditos fiscais detidos a título de SIFIDE apurado nos exercícios de 2009 e 2010 e benefícios fiscais apurados a título de RFAI referente aos exercícios de 2010 e de 2011, nos termos legais e, conseqüentemente, o reembolso do imposto por si pago em excesso no montante global de € 417.031,09 (€ 264.596,66 e € 152.434,43 relativos aos exercícios de 2011 e 2012, respectivamente).
- t) A Requerente pretende ainda juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT.

Por seu turno, a Requerida veio em resposta alegar, em síntese:

- a) O Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, uma vez que este foi formulado na sequência de indeferimento (parcial) de pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigos 2.º, nº 1, alínea a) e 4.º, nº 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º,

- alínea a) ambos da Portaria n.º 112-A/2011, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil.
- b) As tributações autónomas, pese embora se trate de uma colecta em IRC, distinguem-se por incidir não sobre os lucros mas sobre despesas incorridas pelo sujeito passivo ou por terceiros que com ele tenham relações.
- c) O legislador, ao criar as tributações autónomas, fe-lo com um propósito que pertence ao plano das evidências, i.e.,
- a luta contra a evasão fiscal;
 - a intenção de tributar rendimento de terceiros cujo acréscimo de rendimento, de outra maneira, se subtrairia à tributação;
 - a penalização, pela via fiscal, do pagamento de rendimentos considerados excessivos face à conjuntura de crise económica de que, ainda hoje, existem resquícios.
- d) Permitir a admissibilidade de dedução de benefícios fiscais à colecta das tributações autónomas – à semelhança daquilo que a lei permite à colecta do IRC – como pretende a Requerente, amputa inexoravelmente as tributações autónomas naquilo que foram os princípios e fins em que assentou a sua criação pelo legislador.
- e) Enquanto instrumento fiscal anti-abusivo, as tributações autónomas esvaziar-se-iam de qualquer conteúdo prático-tributário na eventualidade de se acolher a tese defendida pela Requerente.
- f) Sempre se terá que chamar à colação, dissipando-se definitivamente a questão controvertida, o teor do número 21 do artigo 88.º do CIRC, do Orçamento de Estado para 2016, onde se preconiza, com carácter interpretativo, que
- «A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos do artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.»*
- g) Interpretar o normativo vigente para as tributações autónomas no sentido que propugna a Requerente mais não é do que uma interpretação ab-rogante

travestida de impulso legiferante, podendo constituir, em última análise, uma violação ao princípio da separação de poderes.

- h) Os actos tributários impugnados pela ora Requerente não merecem censura, devendo os mesmos permanecer válidos na ordem jurídica, improcedendo, assim, por falta de fundamento, o pedido arbitral.

II. SANEAMENTO

- 2.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
- 2.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 2.3. A cumulação de pedidos aqui efectuada pela Requerente, é legal e válida, nos termos do disposto no artigo 3º, nº 1 do RJAT, dado que a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 2.4. Quanto à questão da competência do Tribunal Arbitral para proceder à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, foi suscitada pela Requerida a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa dos actos de autoliquidação de IRC relativos aos exercícios de 2011 e 2012.
- 2.4.1. Segundo a AT, *“O pedido de pronúncia arbitral sub judice vem formulado na*

*sequência de indeferimento parcial de dois (2) pedidos de revisão oficiosa de acto de autoliquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativos aos anos de 2011 e 2012, formulados, em 31.03.2016, ou seja, em circunstâncias de tempo em que se mostrava já decorrido o prazo de reclamação graciosa a que alude o artigo 131.º do CPPT)” (9.º da Resposta). “Ora, atento o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º e 2.º, alínea a), ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, verifica-se a excepção de incompetência material do presente Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido supra, circunstância que impõe se determine a absolvição da Entidade Demandada da Instância [cf. artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT].” (10.º da Resposta). A AT sustenta, em suma, que o art. 2.º, al. a) da portaria 112-A/2011, de 22/3, mediante a qual ficou vinculada à jurisdição arbitral, exclui as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos previstos nos art. 131.º a 133.º do CPPT. Entendimento que, para a AT, além do elemento literal, se impõe “*por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT*” (57.º Resposta). “*Efetivamente, a vinculação da AT à tutela arbitral necessária, na qual vigora o princípio da irrevogabilidade das decisões, pressupõe uma limitação das situações em que esta pode plenamente decidir se deve ou não interpor recurso de uma decisão judicial desfavorável, ou seja, do poder de optar entre abdicar definitivamente da cobrança do crédito tributário ou adotar o comportamento*” (58.º Resposta).*

A Requerente exerceu o contraditório que lhe foi concedido quanto à excepção, defendendo que “*os actos cuja legalidade se discute foram precedidos de “impugnação administrativa”, por via do mecanismo de revisão oficiosa*” (art. 15º da Resposta às excepções).

Cumpre decidir:

2.4.2. Iremos seguir, no que a esta matéria se refere, o acórdão proferido a 15.11.2016 no Proc. 143/2016-T, que decidiu questão semelhante e que passamos a transcrever:

“(…). A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeira linha, balizada pelas matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do decreto-lei n.º 10/2011, de 20/1 (RJAT). Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que AT foi vinculada àquela jurisdição pela portaria n.º 112-A/2011, de 22/3, já que o art. 4.º do RJAT estabelece que *“a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”*.

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos e da natureza desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral. Ou seja, *“o âmbito (...) dos processos arbitrais restringe-se às questões da legalidade dos atos dos tipos referidos no artigo 2.º [do RJAT] que são abrangidos pela vinculação que foi feita na Portaria n.º 112-A/2011 (...)”*, cfr. Ac. TCAS de 28/4/2016 (proc. 09286/16, relatora: Anabela Russo).

“(…) Sucede que na al. a) do art. 2.º da portaria n.º 112-A/2011, são expressamente excluídos do âmbito da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as *“pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”*. Ou seja, comparando a portaria de vinculação com o RJAT, aquela é mais exigente do que este, por

acrescentar um requisito para delimitar abstratamente o objeto da vinculação da AT à jurisdição arbitral.”

“(…) Ora o que carece de especial labor interpretativo é a exigência de “*via administrativa*” necessária (prévia), “*nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

“Desde logo, em obediência a esses mesmos “termos”, previstos no art. 131.º CPPT, o requisito de via administrativa prévia será apenas aplicável aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa. De facto, no caso de autoliquidações, exige-se a reclamação graciosa, mas apenas em casos de erros que não se fundem exclusivamente em matéria de direito, e em que as autoliquidações hajam sido efetuadas de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária (cfr. n.º 1 e n.º 3 do art. 131.º CPPT)².

“O sentido útil da portaria, face ao estabelecido no RJAT, a vontade do legislador, foi o de assegurar que o contribuinte não recorre ao Tribunal “(…) *antes de qualquer tomada de posição da administração sobre a situação gerada com o ato do contribuinte (...) pois não é detetável, ainda, qualquer litígio*”^{3/4}. Assim se percebe que sejam excluídos da exigência de reclamação os casos previstos no art. 131.º n.º 3 CPPT, visto que nesses a AT já se pronunciou, *a priori*, através de “*orientações genéricas*”.

Regressando ao pedido de pronúncia arbitral, no caso *sub judice*, o que verdadeiramente importa é que, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, é igualmente proporcionada à AT, com esse pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do contribuinte, antes de este recorrer à via jurisdicional.

² Além disso, como se afirma no Ac. 617/2015 CAAD, de 22/2/2016, “*nem se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, tida como desnecessária, não ter sido efetuada*”.

³ Cfr. Lopes de Sousa, *Código do Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado. Vol. II, Áreas Ed.*, p.407.

⁴ Adicionalmente, como se refere no Ac. 617/2015 CAAD já citado, “*além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para a essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de atos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os atos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos atos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária*”.

“Logo, por *“coerência com as soluções adotadas nos n.ºs 1 e 3 do art. 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT. Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de atos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa⁵ (...) não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do ato tributário em vez da reclamação graciosa”⁶.*

“(…) Face ao exposto, conclui-se⁷ que a portaria n.º 112-A/2011, ao referir expressamente o art. 131.º do CPPT quanto a pedidos de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, disse imperfeitamente o que pretendia. Querendo impor a apreciação administrativa necessária à impugnação contenciosa de atos de autoliquidação, acabou por fazer referência expressa ao artigo 131.º, esquecendo-se que esta via não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses atos. A interpretação sufragada é a interpretação a que melhor traduz a vontade do “legislador” e que não colide quaisquer princípios constitucionais (...).”

Improcede, assim, esta exceção de incompetência.

- 2.5. Para além da exceção da incompetência material deste Tribunal Arbitral, suscitada pela Requerida e julgada improcedente por este Tribunal, não foram suscitadas outras exceções de que cumpra conhecer.

⁵ Cfr. Ac. STA de 12/6/2006 (proc. 0402/06, relator: Jorge de Sousa).

⁶ Cfr. Ac. 617/2015 CAAD, de 22/2/2016.

⁷ Cfr. no mesmo sentido Ac. 117/2013, 244/2013, 299/2013, 613/2014, 56/2015, 203/2015 e 617/2015, todos do CAAD.

2.6. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer, em seguida, do mérito do pedido.

III. MÉRITO

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

Julgam-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente era, a 31 de Dezembro de 2011 e 2012, a sociedade dominante do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedade (RETGS) do Grupo B..., o qual era formado em cada um dos respectivos exercícios, pelas seguintes sociedades:

EXERCÍCIO DE 2011		EXERCÍCIO DE 2012	
NIF	DENOMINAÇÃO	NIF	DENOMINAÇÃO
...	C..., S.A.	...	C..., S.A.
...	D..., S.A.	...	D..., S.A.
...	E..., S.A.	...	E..., S.A.
...	F..., S.A.	...	F..., S.A.
...	L..., S.A.	...	L..., S.A.
...	G..., S.A.	...	G..., S.A.
...	H..., S.A.	...	H..., S.A.
...	I..., S.A.	...	I..., S.A.
...	J..., S.A.	...	J..., S.A.
...	K..., S.A.	...	K..., S.A.
		...	M..., S.A.

	...	N..., Lda.
	...	O..., S.A.

- b) A Requerente, enquanto sociedade dominante do RETGS procedeu à entrega das declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC do seu Grupo Fiscal, referentes aos exercícios de 2011 e 2012, em 31 de Maio de 2012 e em 31 de Maio de 2013 (conforme referido nos Doc. nº 10 e 11, anexados com o pedido).
- c) A Requerente apresentou posteriormente, em 27 de Novembro de 2013, uma declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC de substituição, com referência ao exercício de 2011 (Doc. nº 5 anexado com o pedido) e apresentou, em 18 de Maio de 2014, uma declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC de substituição, com referência ao exercício de 2012 (Doc. nº 6 anexado com o pedido).
- d) Em cada um dos exercícios acima identificados, a Requerente procedeu à autoliquidação de tributações autónomas em IRC, nos montantes, respectivamente, de EUR 264.596,66 (2011) e EUR 152.434,43 (2012) (Docs nº 5 e 6, anexados com o pedido).
- e) De acordo com a declaração de rendimentos de substituição entregue, no exercício de 2011, o Grupo Fiscal B... efectuou o seguinte cálculo de imposto (Doc. nº 5 anexado com o pedido):

MODELO 22 DE IRC	ANO 2011
COLECTA (campo 351 do quadro 10)	0,00
TOTAL DAS DEDUÇÕES (campo 357 do quadro 10)	458.749,20
IRC A RECUPERAR (campo 362 do quadro 10)	1.539.599,39
DERRAMA (campo 364 do quadro 10)	101.226,03
DERRAMA ESTADUAL (campo 373 do quadro 10)	99.410,60
PAGAMENTOS ADICIONAIS POR CONTA (campo 374 do quadro 10)	32.193,99
TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS (campo 365 do quadro 10)	264.596,66

TOTAL A RECUPERAR (campo 368 do quadro 10)	1.106.559,10
---	---------------------

- f) O Grupo Fiscal B... tinha benefícios fiscais disponíveis para dedução, a 31 de Dezembro de 2011, no montante total de EUR 3.824.517 relativo ao SIFIDE 2009, SIFIDE 2010 e RFAI 2010, não tendo deduzido qualquer montante a este título no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2011 (conforme evidenciado no Doc. nº 5, anexado com o pedido).
- g) De acordo com a declaração de rendimentos de substituição entregue, no exercício de 2012, o Grupo Fiscal B... efectuou o seguinte cálculo de imposto (Doc. nº 6 anexado com o pedido):

MODELO 22 DE IRC	ANO 2012
COLECTA (campo 351 do quadro 10)	492.088,30
TOTAL DAS DEDUÇÕES (campo 357 do quadro 10)	957.037,34
IRC A RECUPERAR (campo 362 do quadro 10)	775.417,16
DERRAMA (campo 364 do quadro 10)	231.725,99
DERRAMA ESTADUAL (campo 373 do quadro 10)	401.448,54
PAGAMENTOS ADICIONAIS POR CONTA (campo 374 do quadro 10)	111.861,00
TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS (campo 365 do quadro 10)	152.434,43
TOTAL A RECUPERAR (campo 368 do quadro 10)	101.669,20

- h) O Grupo Fiscal B... tinha benefícios fiscais disponíveis para dedução, a 31 de Dezembro de 2012, no montante total de EUR 953.797,29 (relativo ao SIFIDE 2010, 2011 e 2012) e no montante de EUR 5.142.523,82 (respeitante à RFAI apurado nos anos de 2010 a 2012), tendo deduzido EUR 492.088,30 a título de SIFIDE no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2012 (conforme evidenciado no Doc. nº 6, anexado com o pedido).

- i) Da declaração de substituição apresentada relativamente ao IRC do ano 2012 resultou a liquidação de imposto nº 2014..., de 23 de Dezembro de 2014, a qual foi objecto de reclamação graciosa (nº ...2015...), cujo pedido incidiu sobre “*excesso de imposto pago a título de derrama, quer estadual, quer municipal*”, tendo a mesma sido objecto de decisão de deferimento parcial (conforme evidenciado no Doc. nº 11, anexado com o pedido).
- j) A Requerente apresentou, em 31 de Março de 2016, um pedido de revisão oficiosa de acto tributário de liquidação em matéria de IRC (nº ...2015...), relativo ao exercício de 2011, consubstanciado na liquidação nº 2013..., de 18 de Dezembro de 2013, na qual se apurou um valor de IRC a reembolsar no montante de EUR 1.207.785,13 (conforme evidenciado no Doc. nº 10 e no Doc. nº 7, anexados com o pedido).
- k) A Requerente apresentou, em 31 de Março de 2016, um pedido de revisão oficiosa de acto tributário de liquidação em matéria de IRC, relativo ao exercício de 2012, consubstanciado na liquidação nº 2015 ..., de 19 de Dezembro de 2015, na qual se apurou um valor de IRC a reembolsar no montante de EUR 503.117,74 (conforme evidenciado no Doc. nº 11 e no Doc. nº 8, anexados com o pedido).
- l) A Requerente foi notificada do Ofício nº..., de 20 de Maio de 2016, relativo ao projecto de decisão de indeferimento do procedimento administrativo de revisão oficiosa nº ...2016..., relativo ao IRC do exercício de 2011 do Grupo Fiscal B..., bem como para exercer, querendo, no prazo de 15 dias o respectivo direito de audiência prévia por escrito (Doc. nº 10 anexado com o pedido).
- m) A Requerente não exerceu o direito de audiência referido no ponto anterior (Doc. nº 1 anexado com o pedido).
- n) A Requerente foi notificada do Ofício nº ... de 20 de Maio de 2016, relativo ao projecto de decisão de indeferimento do procedimento administrativo de revisão oficiosa nº ...2016..., relativo ao IRC do exercício de 2012 do Grupo Fiscal B..., bem como para exercer, querendo, no prazo de 15 dias o respectivo direito de audiência prévia por escrito (Doc. nº 11 anexado com o pedido).

- o) A Requerente não exerceu o direito de audição referido no ponto anterior (Doc. nº 1 anexado com o pedido).
- p) A Requerente foi notificada do Ofício nº..., de 16 de Junho de 2016, relativo à decisão de indeferimento do procedimento administrativo de revisão oficiosa nº ...2016..., relativo ao IRC do exercício de 2011 do Grupo Fiscal B... (Doc. nº 1 anexado com o pedido).
- q) A Requerente foi notificada do Ofício nº ..., de 16 de Junho de 2016, relativo à decisão de indeferimento do procedimento administrativo de revisão oficiosa nº ...2016..., relativo ao IRC do exercício de 2012 do Grupo Fiscal B...(Doc. nº 2 anexado com o pedido).

§2. Motivação quanto à matéria de facto

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes, bem como na análise do processo administrativo anexado pela Requerida.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

A questão central a decidir nos autos (tal como é colocada pela Requerente no pedido apresentado), está em saber se as autoliquidações de IRC (incluindo as das tributações autónomas) relativas aos exercícios de 2011 e 2012, padecem do vício material de violação de lei, objecto de impugnação porquanto, segundo entende a Requerente, não deve ser vedada a dedução do SIFIDE e do RFAI à parte da colecta de IRC correspondente às tributações autónomas.

Segundo a argumentação da Requerente a colecta do IRC, prevista no artigo 90.º, n.ºs 1 e 2, alíneas b) e c), na redação em vigor em cada um daqueles exercícios, abrange também a colecta das tributações autónomas em IRC, ou seja, entende a Requerente que existe a “(...) possibilidade de dedução do benefício fiscal apurado a título de SIFIDE e RFAI à respectiva colecta de tributação autónoma apurada (...)” em cada um dos

exercícios em análise (2011 e 2012), não sendo exigível “(...) a existência de lucro tributável apurado pelo RETGS (...)”.

Assim, conclui a Requerente que “(...) as tributações autónomas são IRC e que o SIFIDE e RFAI são dedutíveis à colecta de tributações autónomas enquanto parte integrante da colecta de IRC e sujeita às regras de liquidação de IRC previstas no artigo 90º do Código daquele imposto”.

Adicionalmente, entende ainda a Requerente que, no que diz respeito ao âmbito e natureza do artigo 135º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, o nº 21 do artigo 88 do Código do IRC, introduzido por aquela Lei “(...) configura uma norma inovadora, de carácter retroactivo e, conseqüentemente, desprovida de carácter interpretativo (...)”, pelo que “por referência ao período de tributação de 2011 e 2012 (...) a Requerente não poderia, nem deveria contar com a interpretação dada (...)” pelo referido nº 21 do artigo 88º do Código do IRC.

Por outro lado, segundo a Requerida, “(...) as tributações autónomas (...) pese embora se tratar de uma colecta em IRC, distingue-se por incidir não sobre os lucros mas, antes sim, sobre as despesas incorridas pelo sujeito passivo ou por terceiros que com ele tenham relações”, pelo que entende que “a interpretação propugnada pela Requerente (...) mais não é do que um atropelo às regras vigentes de apuramento do imposto”.

No que diz respeito “ao efeito interpretativo conferido pelo artigo 135º constante da Lei do Orçamento de Estado para 2016 (...)” entende a Requerida que “(...) o próprio efeito interpretativo conferido por aquela Lei seria (...) desnecessário, porquanto (...) nenhuma outra interpretação seria passível de ser efectuada tendo em consideração a teleologia e hermenêutica jurídica das normas em apreço (...), o que confere total legalidade, constitucionalidade e (...) autenticidade aquele carácter interpretativo”.

A resposta ao problema colocado pressupõe, desde logo, que se analise a evolução da figura das tributações autónomas com vista a averiguar se o seu regime jurídico (compreendendo natureza e razão de ser) é compaginável com a pretensão da Requerente ou, se pelo contrário, assiste razão na posição defendida pela Requerida.

III.2.1.1. Da natureza das tributações autónomas na jurisprudência e na doutrina nacional

Conforme posição adoptada na Decisão Arbitral n.º 722/2016-T, de 28 de Junho de 2016, cujo colectivo foi presidido pelo aqui também Árbitro Presidente (e para cujo teor da decisão desde já aqui remetemos), as tributações autónomas tributam a despesa e não o rendimento, posição que é assumida pelo Exmo. Senhor Conselheiro Vítor Gomes (voto de vencido apostado no Acórdão n.º 204/2010 do Tribunal Constitucional), nos termos do qual afirma, referindo-se às tributações autónomas, que *“embora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula (...)”*.

“Com efeito, estamos perante uma tributação autónoma (...) e isso faz toda a diferença. Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas, pelas compreensíveis razões de política fiscal que o acórdão aponta”.⁸

E acrescenta que *“deste modo, o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC”* (sublinhado nosso).

No mesmo sentido, foi igualmente reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) *“que sob a designação de tributações autónomas se escondem realidades muito diversas, incluindo, nos termos do n.º 1 do (então) art.º 81.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, que são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, que será elevada para 70%, nos casos de despesas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (n.º 2 do [então] art.º 81.º) e que não são consideradas como custo no cálculo do rendimento tributável em IRC. Refira-se, contudo, que já as despesas de representação e as relacionadas com*

⁸ No mesmo sentido vide também voto vencido do mesmo Árbitro Presidente, apostado na Decisão Arbitral n.º 5/2106-T, de 27 de Julho de 2016 (e para cujo teor da decisão desde já aqui também remetemos).

viaturas ligeiras, nos termos do disposto no (então) art. 81.º n.º 3 do CIRC e ajudas de custo estão afectas á actividade empresarial e indispensáveis pelo que são fiscalmente aceites nalguns casos ainda que dentro de certos limites”.⁹

No que diz respeito à posição que era assumida pela Tribunal Constitucional, cite-se o Acórdão n.º 18/11, nos termos do qual se refere que “existem factos sujeitos a tributação autónoma, que correspondem a encargos comprovadamente indispensáveis à realização dos proveitos e (...) isto significa que a tributação autónoma também recai sobre encargos que correspondem ao núcleo do conceito de rendimento real, rendimento líquido e cumprimento de obrigações contabilísticas” (sublinhado nosso).

“Este argumento do Tribunal Constitucional (...) interessa-nos apenas salientar que o Tribunal reconhece que este regime constitui uma limitação à tributação do rendimento real (a qual é garantida pelo art.º 104.º n.º 2 da CRP”.

Mais recentemente, o Tribunal Constitucional vem reformular a doutrina do Acórdão n.º 18/11 (acima referido), aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes e do Acórdão do STA n.º 830/11 (acima também citado), no sentido de entender que “contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação. Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC). Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo” (sublinhado nosso).

⁹ Vide processo n.º 830/11, de 21-03-2012 (2ª secção).

Ora, ainda segundo este Acórdão do Tribunal Constitucional *“esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso). Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa”* (sublinhado nosso).¹⁰

No que diz respeito à doutrina, constatamos que, no essencial, o conceito e a natureza das tributações autónomas não se afasta substancialmente do entendimento da jurisprudência produzida pelo Tribunal Constitucional (acima sumariamente enunciada).

Na verdade, como refere RUI MORAIS, *“está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas com constituindo factos tributários. É difícil descortinar a natureza desta forma de tributação e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento”*.¹¹

No mesmo sentido, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO PINTO afirma que *“não se trata propriamente de IRC – que visa tributar o rendimento das pessoas colectivas e não*

¹⁰ Neste sentido, vide Acórdão n.º 310/12, de 20 de Junho (Relator Conselheiro João Cura Mariano), jurisprudência reiterada pelo Acórdão do Plenário, no Acórdão n.º 617/2012 (processo n.º 150/12, de 31 de Janeiro de 2013) e no Acórdão n.º 197/2016 (processo n.º 465/2015, de 23 de Maio de 2016).

¹¹ Vide RUI DUARTE MORAIS, in *“Apontamentos ao IRC”*, Almedina, 2009, pp. 202-203.

*despesa por elas efectuadas -, mas da substituição de uma tributação de rendimentos “implícitos” de pessoas singulares, que se considera não exequível directamente”.*¹²

Em suma, alguma doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores nacionais e do Tribunal Constitucional consideram que as tributações autónomas são factos tributários autónomos, que incidem sobre a despesa pelo que, apesar de inseridas formalmente no Código do IRC, dizem respeito a uma tributação distinta do imposto sobre o rendimento.

Adicionalmente, refira-se que é também aceite pela generalidade da doutrina e jurisprudência que as tributações autónomas visam prevenir práticas abusivas de remuneração de trabalhadores, gerentes e sócios/accionistas da sociedade.

Com efeito, e como refere SALDANHA SANCHES, *“neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida de taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal.”*¹³

Nestes termos, *“trata-se de uma tributação que se explica pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam (...)”*.¹⁴

III.2.1.2. Da evolução da figura das tributações autónomas

Nesta matéria, refira-se que, na redação inicial do Código do IRC (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro), não se fazia nenhuma referência expressa ou implícita a tributações autónomas sendo que, só com a Lei n.º 101/89, de 29 de

¹² Também CASALTA NABAIS considera que se *“trata de uma tributação sobre a despesa e não sobre o rendimento”* (in *“Direito Fiscal, 6.ª Ed., p. 614*) e, no mesmo sentido, cfr. ANA PAULA DOURADO (in *“Direito Fiscal, Lições”*, 2015, p. 237).

¹³ Vide SALDANHA SANCHES, in *“Manual de Direito Fiscal”*, 3.ª Ed., Coimbra Editora, 2007, p. 406.

Dezembro (diploma que aprovou o Orçamento do Estado para 1990), foi feita uma primeira referência a tributações autónomas no âmbito do IRC, através da autorização legislativa que constava do n.º 3 do seu artigo 15.º [nos termos da qual se preceituava que ficava o Governo autorizado a tributar autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa agravada em 10% e sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código].

Como é consabido, a origem no ordenamento jurídico fiscal português das tributações autónomas remonta a 1990, com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, nos termos do qual (no seu artigo 4º), se estabelecia uma tributação autónoma:

- a) À taxa de 10% relativa a despesas confidenciais ou não documentadas e;
- b) À taxa de 6.4%, relativamente a despesas de representação e encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros.

Com efeito, foi com a aprovação do Decreto-Lei n.º 192/90 (e concretizando aquela autorização legislativa), que foi incluída à margem dos códigos do IRS e do IRC, uma norma sobre tributações autónomas, nos termos da qual “*as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC*”.

Esta norma (e, de uma forma geral, o regime das tributações autónomas), veio a ser objecto de diversas alterações (v. g. a Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, a Lei n.º 87-B/97, de 31 de Dezembro, a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril e a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro), nomeadamente, através de sucessivas modificações, quer das taxas, quer da

¹⁴ Vide CASALTA NABAIS, Idem, p. 614.

sistematização e redação às mesmas conferida, nos respectivos códigos sobre os impostos sobre os rendimentos (ou seja, quer no Código do IRC, quer no Código do IRS).

Com a aprovação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o decreto que consagrou as “*tributações autónomas*” foi revogado, aditando-se ao Código do IRC o artigo 69º-A [correspondente à data dos factos subjacentes (2011 e 2012) ao artigo 88º] no qual, para além da manutenção da incidência destas às despesas não documentadas, às despesas de representação e às despesas com viaturas, se estendeu a mesma a outras situações da natureza diversa.

Em consequência desta análise da evolução da figura das tributações autónomas, entendemos ser possível retirar, desde logo, duas ilações:

- (i) A primeira é a de que as tributações autónomas incidem quer sobre encargos dedutíveis, quer sobre encargos não dedutíveis em sede de IRC;
- (ii) A segunda é a de que as tributações autónomas visam evitar a erosão da base tributável em sede de IRC, fazendo incidir tributação sobre encargos que podem ser deduzidos pelos sujeitos passivos de IRC mas que, sendo-o, se transformam num agravamento da tributação, pretendendo, portanto, servir como desincentivo à despesa com tais encargos.

Em relação às tributações autónomas sobre despesas não dedutíveis, caso se admitisse a sua dedutibilidade, estaria a admitir-se a dedutibilidade de um encargo não indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Assim, pode ter-se como assente, e para o que relevará no sentido da decisão a proferir no âmbito dos presentes autos, os seguintes pressupostos:

- (i) As tributações autónomas de IRC ancoradas nos diversos números e alíneas do artigo 88º do Código do IRC traduzem situações diversas, às mesmas cabendo também taxas de tributação diferentes;
- (ii) As tributações autónomas de IRC incidentes sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC devem ser entendidas como pagamentos independentes da

existência ou não de matéria coletável;

(iii) Interpretadas como pagamentos, associados ao IRC, ou com este pelo menos relacionado podendo entender-se como uma excepção no que respeita ao princípio da tributação das pessoas colectivas de acordo com o lucro real e efectivo apurado (artigo 3º do Código do IRC),

(iv) Nas tributações autónomas, o facto tributário que dá origem à tributação é instantâneo: esgota-se no acto de realização de determinadas despesas que estão sujeitas a tributação (embora o apuramento do montante de imposto resultante das diversas taxa de tributação aos diversos actos de realização de despesas considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário);

(v) O facto de a liquidação do imposto ser efectuada no fim de um determinado período não o transforma num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro, porquanto essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa;

(vi) A tributação autónoma não é equivalente à não dedutibilidade das despesas realizadas pelo sujeito de IRC.

Por outro lado, e no que diz respeito às características das tributações autónomas, reconhecem-se aqui aquelas que, há já alguns anos, a doutrina vem apontando a este tipo de tributações, ou seja:

a) A tributação autónoma só faz sentido porque os custos/gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC, sendo isso que motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a colecta e, conseqüentemente, o imposto a pagar;

b) Com o regime fiscal associado, pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos mas que, independentemente

disso, continuam a evidenciar estruturas de consumo pouco ou nada compagináveis com a saúde financeira das suas empresas;

c) Trata-se, em tese mais geral, de modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efetiva entre contribuintes e tipos de rendimento;

d) Considera-se desfavoravelmente determinados gastos em que, reconhecidamente, não é fácil determinar a medida exata da componente que corresponde a consumo privado, e relativamente aos quais é conhecida a prática geral de abuso na sua relevação.

III.2.1.3. Da causa e da função das tributações autónomas em sede de IRC

É pacífico que as tributações autónomas radicam, como se aflorou, na necessidade de evitar abusos quanto à relevação de certos encargos ou despesas e que poderão ser facilmente objeto de desvio para consumos privados ou que, de algum modo, são suscetíveis de configurar, formalmente, um gasto de uma pessoa colectiva, mas que, substancialmente, representam ou podem configurar abusos em ordem a minimizar a medida real do imposto.

Ciente desta dificuldade de, muitas vezes, se efetuar uma separação rigorosa destas duas realidades, foi sucessivamente “enxertado”, conforme supra descrito, no regime de tributação do lucro real e efectivo estabelecido no Código do IRC, como padrão geral, um regime autónomo de tributação de certos gastos, no todo ou em parte indesejados e indesejáveis que contaminam os termos do dever de imposto, que assim, surge configurado abaixo da real capacidade contributiva da entidade que a releva como tal.

Nestes termos, pode afirmar-se que as tributações autónomas surgem integradas no regime do IRC, são apuradas e devidas no âmbito da relação jurídica de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e é, neste quadro, que se efetua o seu apuramento.

Mas não “são IRC”, *tout court* como a Requerente lapidar e definitivamente o afirma.

Com efeito, para que fossem assim consideradas teriam, desde logo, que tributar o rendimento e isso, como vimos, não é o que sucede, em momento algum. Na verdade, embora exista uma instrumentalidade evidente entre o IRC e o modelo de tributação da

renda em Portugal e as tributações autónomas (facto de resto bem evidenciado na jurisprudência dos Tribunais Superiores e, em especial, do Tribunal Constitucional), prevalece o entendimento de que as tributações autónomas tributam despesas.

De facto, as tributações autónomas são um instrumento que (afastando-se e introduzindo alguma medida de entorse num sistema que declara tributar rendimentos reais e efetivos), afinal também tributa gastos, dedutíveis ou não em IRC, sem que com isso sejam violados os preceitos constitucionais já que a norma aplicável (art.º 104.º, n.º 2 da CRP) declara imperativa a tributação das empresas “fundamentalmente” sobre o seu rendimento real, sem prejuízo quer das situações de tributação segundo os lucros ou o rendimento real (quando seja apurado por métodos indiretos), quer das situações de tributação de gastos objeto de tributação autónoma (por expressa opção de lei), do estabelecimento de soluções técnicas (como é o caso do pagamento especial por conta) e das regras específicas visando a sua devolução.

Neste âmbito, vale a pena ainda recordar que, nem os sistemas fiscais, nem os modelos de imposição concreta correspondem a modelos puros, isentos de elementos de extraneidade ao próprio sistema fundacional, de valores, ou ao próprio regime geral de um qualquer imposto abstratamente considerado. Com efeito, todos os impostos possuem características ou soluções que, quando vistas isoladamente, podem representar objetivamente uma descaraterização do modelo tal como na pureza dos conceitos foi concebido, mas que, quando articuladas com o modelo, se verifica que concorrem para a sua efetividade, e lhe conferem ou reforçam a sua coerência.

Essas soluções, mais pragmáticas ou específicas, não ferem tais ditames valorativos essenciais, sejam eles de proteção da receita ou de densificação dos ideais valorativos gerais (da ordem tributária) ou específicos do imposto (como é o caso da necessidade de evitamento de abusos) desde que, eles mesmos, não sejam de tal modo relevantes que abjurem o modelo de tributação-regra ou falseiem estruturalmente os valores em que radica.

No caso em análise, embora a opção da lei fundamental e da lei ordinária, por consequência, haja sido claramente no sentido de tributar o rendimento das pessoas colectivas e, nas formas possíveis de apuramento deste, se haja escolhido a tributação do rendimento real e efetivo como manifestação do mais elevado padrão de justiça fiscal, a

verdade é que o sistema sempre conheceu desvios mais ou menos relevantes, seja porque certos gastos não são considerados como tal pela lei fiscal (embora objetivamente possam ser imputáveis a uma actividade comercial), seja porque a lei fiscal, reconhecendo essa essencialidade, teme a ocorrência de abusos (como é o caso das tributações autónomas, genericamente falando).

Em parte, este afastamento da pureza dos conceitos é uma consequência inevitável da complexidade das relações da vida, seja porque modelos de imposição fiscal puros são mais onerosos de implementar e gerir já que requerem informação relevante muito mais apurada, seja porque no campo dos impostos, como noutros campos da vida, há que temperar o ideal de justiça consagrado com soluções de razoabilidade normativa na qualificação dos factos relevantes e técnica nas soluções e exigências a estabelecer., com o objectivo de evitar que os modelos tributários sejam excessivamente complexos e onerosos deixando de atingir realidades e práticas que mitiguem a carga tributária ou concorram para uma má distribuição da mesma.

Ora, deste balanceamento dos valores que suportam o dever de estabelecer / suportar imposto com as realidades da vida pode resultar a necessidade de estabelecer limites (fiscais ou outros) ao comportamento dos sujeitos passivos, com o objectivo de manter dentro de padrões gerais de equilíbrio, as soluções legais do sistema.

Por outro lado, importa ter presente (porque isso releva para efeitos da decisão a tomar) que as tributações autónomas configuram normas anti-abuso dirigidas a racionalizar comportamentos específicos dos contribuintes (face ao dever de imposto) pelos quais, tradicionalmente, conseguiam alcançar uma medida de imposto inferior ao que o evidenciava a sua capacidade contributiva efetivamente revelada mas que, mercê, desses comportamentos abusivos era passível de ser mitigada ou eliminada, com evidente violação ou postergação do princípio da justiça, de justa repartição da carga fiscal por quem revela capacidade contributiva.

Consequentemente, faz sentido admitir que se façam deduções gerais à colecta do imposto, que são permitidas por lei para dar sentido efectivo ao princípio da tributação do rendimento real e efectivo. Contudo, no que diz respeito à colecta devida por tributações autónomas, essa dedução geral deixa de fazer sentido porque, não tributando os lucros, mas despesas, não se coloca, quanto a elas, a questão da justiça na repartição do encargo geral

do imposto, pelo que seria ilógico permitir a dedução de encargos quando tal dedução, na prática, destruiria o sentido anti-abusivo que as impregna; o desincentivo de comportamentos desviantes que a sua instituição reprime ou dirime.

Ora, as tributações autónomas, como parece claro, não têm uma finalidade marcadamente reditícia, isto é, não visam, primacialmente, a obtenção de (mais) receita fiscal, embora este possa não ser um aspeto despiciendo, verificável.

Com efeito, elas visam dissuadir comportamentos, práticas ou opções das empresas radicadas em razões essencialmente de natureza de poupança fiscal, reditícia e, por outro lado, preservam os equilíbrios próprios do regime de tributação das pessoas colectivas, evitando distorções não apenas ao nível dos resultados tributáveis, como ondas de comportamentos desviantes, afetadores da expectativa jurídica da receita, em cada ano económico.

E, através destas cláusulas gerais anti abuso, forçam a manutenção de uma correlação saudável entre os volumes de negócios, os lucros tributáveis e o imposto devido a final pelas entidades sujeitas a IRC, em linha com os níveis médios de carga fiscal efectiva que recai sobre os diferentes grupos de contribuintes, dentro do sistema fiscal português e, até, comparativamente com a dos estados membros da OCDE ou fora dela.

Assim, as tributações autónomas, incluindo as previstas na alínea b), do n.º 13, do art.º 88.º do Código do IRC têm, pois, uma função disciplinadora geral que não é alheia às finalidades sistémicas do imposto, até porque, como mecanismo anti abuso, as tributações autónomas não são alheias aos fins gerais do sistema fiscal.

Nestes termos, a adopção de regimes legais que limitem os efeitos nefastos que resultem de comportamentos afetadores da equilibrada repartição da carga fiscal sobre os diferentes grupos de contribuintes não constitui apenas uma opção do legislador mas, é antes, uma obrigação estrita, em resultado na obrigatoriedade de gizar e fazer funcionar o sistema como um todo de forma equilibrada.

Com efeito, as tributações autónomas introduzem mecanismos de tributação que, naturalmente, desagradarão aos seus destinatários, mas impedem ou limitam os efeitos nefastos de práticas abusivas que prejudicariam outros e são, por isso, necessárias à preservação dos equilíbrios do sistema.

Ora, as empresas, tal como as pessoas singulares, também estão sujeitas e com a mesma intensidade ao dever geral de pagar impostos e, nesta medida, a lei fiscal não pode deixar de consagrar mecanismos que limitem procedimentos desviantes porquanto cada um deve suportar imposto segundo pode, isto é, segundo são as suas capacidades contributivas reveladas.

Importa ainda notar que, nos nossos dias, se adoptou, como regra geral, o regime da tributação segundo o rendimento real e efectivo para as pessoas colectivas, não constituindo este uma mera opção de funcionamento do sistema fiscal de entre várias outras possíveis.

Na verdade, ela é, antes, uma manifestação concreta da modernidade e da maturidade de um sistema fiscal que exige dos seus destinatários/beneficiários uma madureza da mesma estatura pois representa também uma nova forma de responsabilização ética e social perante o fenómeno do imposto.¹⁵

Como referiu, oportunamente, SALDANHA SANCHES (citado na Decisão arbitral 187/2013-T, pp. 28), as tributações autónomas constituem uma forma de obstar a actuações abusivas: *“(...) que o normal funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis. Este carácter anti abuso das tributações autónomas, será não só coerente com a sua natureza “anti sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que o cita. Elas terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade parcial das despesas sobre que incidem, em função da supra apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá mesmo na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular)”*.¹⁶

¹⁵ A propósito das questões sobre os limites da moral face ao imposto vejam-se SUSANNE LANDREY, STEF VAN WEEGHEL e FRANK EMMERINK). No que diz respeito à interligação profunda e indiscutível entre o direito e a moral, vide JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 9.ª Reimp. pp. 50 e segs.

¹⁶ A Decisão Arbitral do CAAD nº 210/13-T refere que as *“despesas (...) partilham entre si um risco de não empresarialidade, isto é, um risco de não serem realizadas com fins empresariais, mas sim extra-empresariais ou privados”*.

Todas estas considerações convocam o que nos parece ser a verdadeira *sententia legis*, posto que a descoberta do verdadeiro sentido da lei constitui um imperativo, pois que importa assegurar que a actividade do intérprete atinja um sentido interpretativo pelo qual a lei exteriorize o seu sentido mais benéfico, mais profícuo e mais salutar, no dizer de FRANCESCO FERRARA.¹⁷

Por outro lado, o sentido lógico da interpretação não nos conduz senão no sentido de que as tributações autónomas assentam numa lógica segundo a qual a lei pretende evitar ou desincentivar tais pessoas colectivas de relevar (abusivamente) como gastos valores relativos a bónus ou remunerações variáveis. Assim, é a relevação como gasto para efeitos de IRC, na sua inteireza, que se pretende desincentivar.

Fazendo apelo à *ratio legis* fica claro que as tributações autónomas são cobradas no âmbito do processo de liquidação do IRC de acordo com uma raiz e uma dogmática próprias que levam a que a colecta total do imposto não seja uma realidade unitária mas composta.¹⁸

Assim, é nela possível descortinar a colecta de imposto propriamente dita, resultante da mecânica geral de apuramento do IRC, que é devida com fundamento constitucional assente no dever geral de cada um (neste se englobando as pessoas colectivas) de contribuir para as despesas públicas segundo os seus haveres (art.º 103.º, n.º 1 da CRP). Tudo no respeito e em cumprimento dos princípios da justiça, da igualdade e do dever de pagar imposto segundo a capacidade contributiva revelada. E a que se deduzem as importâncias referidas no artigo 90.º do Código do IRC e nos termos e modos ali referenciados.

A esta colecta geral, radicada neste fundamento de ordem fundacional, adiciona-se a colecta específica, devida por tributações autónomas, que tem, como se deixou claro, uma raiz, um sentido e um fundamento próprios, qual seja o de desincentivar a adopção dos comportamentos por elas tributados, elencados no art.º 88.º do código, que configura uma norma anti abuso, o que nos permite convocar aqui toda a dogmática própria em que se fundamenta.

¹⁷ In “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, Arménio Amado, editores, 1978, p. 137 e segs.

¹⁸ Vide MANUEL DE ANDRADE, *Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*.

Neste caso, por se tratar de cumprir finalidades que extravasam os fins puramente reditícios do imposto, para se situar no campo dos comportamentos que a lei considera abusivos e/ou não desejados, parece claro que não faz sentido que se lhe efetuem deduções, sob pena de se esvaziar, na prática, de qualquer sentido o regime anti abusivo criado.

Assim, atento o que vai exposto, estamos agora em condições de analisar o pedido da Requerente, quanto à legalidade da dedução do SIFIDE e do RFAI à parte da colecta de IRC do Grupo Fiscal B..., correspondente às taxas de tributações autónomas, em cada um dos exercícios de 2011 e 2012.

III. 2.2. Da eventual dedutibilidade do SIFIDE e do RFAI à colecta das tributações autónomas

Face ao acima exposto, concluiu-se que a colecta das tributações autónomas tem uma raiz diferente, que não pode, sob pena de subversão da ordem de valores, permitir a dedução de benefícios fiscais, sob pena de descaraterização dos princípios que especificamente se pretendem prosseguir.

Com efeito, tendo o regime das tributações autónomas uma função desincentivadora de comportamentos abusivos, não se vê por que motivo lógico esse desincentivo poderia, depois, desvanecer-se, o que sucederia se fosse possível deduzir à colecta das tributações autónomas, incentivos fiscais, como a Requerente pretende, porquanto essa possibilidade resultaria num duplo efeito estranho, ou seja, de um lado poderia, no limite, eliminar a colecta resultante das tributações autónomas e, de outro, propiciaria a dedução de certo benefício fiscal (no caso em concreto, estão em causa o SIFIDE¹⁹ e o RFAI²⁰, pelo

¹⁹ O Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE) visa aumentar a competitividade das empresas, apoiando o seu esforço em Investigação e Desenvolvimento através da dedução à colecta do IRC das respectivas despesas. Este sistema de incentivos foi criado em 1997 como medida de estímulo à participação do setor empresarial no esforço global de I&D. A experiência resultante da sua aplicação permite concluir que este mecanismo tem contribuído para um incremento efetivo da atividade de I&D por parte das empresas portuguesas.

A Lei do Orçamento do Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro) veio instaurar o SIFIDE II (que veio substituir o SIFIDE), passou a vigorar a partir de 2011, com a introdução de algumas alterações à legislação que o tornaram ainda mais atrativo para as empresas, com o objetivo de continuar a aumentar a competitividade das mesmas, apoiando os seus esforços em I&D.

²⁰ O Código Fiscal do Investimento (originalmente aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro e alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro), procurou sintetizar um conjunto de apoios de índole fiscal ao investimento produtivo e também à investigação e desenvolvimento,

cumprimento dos objectivos ou adopção das condutas fixadas na norma consagrada do direito ao benefício fiscal) a imposto que tem uma função especificamente anti abuso, de mitigação de comportamentos fiscal e socialmente indesejados.

Da conjugação destas possibilidades resultaria um resultado contraditório, ilegal e antiético, justamente porque a mesma lei fiscal permitiria, no quadro do mesmo sistema fiscal, desonerar o contribuinte do encargo do pagamento de um imposto que é justamente devido pela adopção de condutas abusivas, indesejadas e desincentivadas (relevação como gastos das despesas previstas no art.º 88.º do Código do IRC).

O entendimento arbitral ora sufragado, no sentido da orientação seguida no Acórdão Arbitral n.º 722/2015-T, encontra-se em sintonia com o novo n.º 21 do artigo 88.º do CIRC aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, ao estabelecer que ao montante apurado das tributações autónomas não são «efetuadas quaisquer deduções».

Também neste caso, o legislador se limitou a acolher, clarificando-o, uma solução que os tribunais, com recurso às regras vigentes e por aplicação dos critérios de hermenêutica jurídica estavam em condições de extrair do regime a aplicar, o que se limitou a fazer este colectivo, no caso dos autos.

Atento o acima exposto, conclui-se, desta forma, pela ilegalidade da dedutibilidade do SIFIDE e do RFAI à colecta das tributações autónomas, sem necessidade de se lançar mão do carácter interpretativo dado pelo artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (OE para 2016), ao artigo 21.º do artigo 88.º do Código do IRC, nos termos do qual “*a liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo*

pretendendo contribuir para a promoção da competitividade da economia nacional e para a manutenção de um contexto fiscal favorável ao investimento, à criação de emprego e ao reforço dos capitais próprios das empresas. No âmbito daquele Código foram estabelecidos diversos regimes de incentivos / benefícios fiscais, nomeadamente o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Este regime instituiu um benefício fiscal ao investimento em ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis, consubstanciado em deduções à colecta de IRC (do período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes e, quando não possa ser efectuada na totalidade, por insuficiência de colecta, pode sê-lo nas liquidações relativas aos dez períodos seguintes, com determinados limites), isenção de Imposto de Selo e isenção ou redução de IMI e IMT relativamente a imóveis adquiridos ou construídos neste âmbito, sendo aplicável aos sujeitos passivos de IRC, que exerçam a título principal uma actividade em determinados sectores [classificados conforme a Classificação Portuguesa de Actividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), de acordo com o definido na Portaria n.º 282/2014 de 30 de Dezembro].

O RFAI não é cumulável com outros benefícios da mesma natureza, para as mesmas aplicações relevantes, salvo os previstos no regime da DLRR (dedução por lucros retidos e reinvestidos), com os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional.

89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.”

Assim sendo, improcede o argumento da Requerente no sentido da declaração de ilegalidade das liquidações por violação do artigo 103.º, nº 3, da CRP, porquanto o tribunal não decide com base na aplicação da lei interpretativa.

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que não assiste razão à Requerente, pelas razões e pelos fundamentos acima invocados, no que respeita à possibilidade de dedução do benefício fiscal relativo ao SIFIDE e ao RFAI à colecta das tributações autónomas relativas aos exercícios de 2011 e 2012.

III. 2.3. Dos outros pedidos

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações impugnadas respeitante aos exercícios de 2011 e 2012, ficam igualmente prejudicados os pedidos feitos pela Requerente de devolução das quantias pagas e de respectivos juros.

III. 2.4. Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, deve ser estabelecido que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à

Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral, suscitada pela Requerida, decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa dos actos de autoliquidação de IRC relativos aos exercícios de 2011 e 2012;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade das autoliquidações de IRC da Requerente, nas partes produzidas pelas tributações autónomas, dos exercícios de 2011 e 2012, objecto de impugnação, absolvendo-se a Requerida deste pedido;
- c) Julgar improcedente o pedido de reembolso do montante de IRC pago pela Requerente, respeitante ao exercício de 2011 (EUR 264.596,66) e respeitante ao exercício de 2012 (EUR 152.434,43), acrescido de juros indemnizatórios, conforme formulado pela Requerente, porquanto este pedido se encontra prejudicado pela improcedência do pedido arbitral acima referido em b), absolvendo-se a Requerida do respectivo pedido e, em consequência,
- d) Manter as decisões de indeferimento dos pedidos de revisão dos actos tributários de autoliquidação de IRC relativos aos exercícios de 2011 e 2012;
- e) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 417.031,19.

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 6.732,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2017

O Árbitro-Presidente

O Árbitro Vogal

O Árbitro Vogal

Fernanda Maças

Cristina Aragão Seia

Sílvia Oliveira

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.