

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 180/2017-T

Tema: IRC – Benefício Fiscal – CFEI.

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelos outros Árbitros), Prof. Doutor António Martins e Prof. Doutor Sérgio Pontes, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 05-06-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, pessoa colectiva número..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Algés, doravante designada por “A...” e **B...**, **LDA.**, pessoa colectiva número..., com sede na ..., rua dos ..., n.º..., ...-... ..., doravante designada por “B...”

em conjunto designadas como “Requerentes”, apresentaram pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade das autoliquidações relativas ao exercício de 2013 (a da A... relativa ao grupo fiscal de que era sociedade dominante) bem como das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas que daquelas apresentaram, no que respeita aos montantes de € 752.172,52 e € 13.273,30, respectivamente, com a sua anulação.

As Requerentes pedem ainda reembolso das quantias referidas, acrescidas de juros indemnizatórios contados desde 23-12-2016 e 22-12-2016, respectivamente.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.**

A Requerente designou como Árbitro o Prof. Doutor António Martins, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 17-02-2017.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Prof. Doutor Sérgio Pontes.

Os Árbitros designados pelas Partes designaram para Árbitro Presidente o Cons. Jorge Lopes de Sousa, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 19-05-2017.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 05-06-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, em que defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 25-07-2017, foi dispensada a realização de reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

Não há nulidades nem obstáculos à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A A... era, em 2013, a sociedade dominante de um grupo de sociedades a que é aplicável o regime especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS) que se dedicam de forma directa ao desenvolvimento de projectos de aproveitamento de energia de fonte eólica (doravante designadas por “Sociedades Eólicas”), na qual se inclui a B...;
- A B..., em 2013, não integrava o perímetro fiscal do RETGS encimado pela A...);
- No referido exercício de 2013 as Sociedades Eólicas operavam 31 parques eólicos, com uma potência total instalada de 684 MW, correspondente a uma quota de mercado de 13,6%;
- Os centros electroprodutores das Sociedades Eólicas aqui em causa estavam sujeitos ao regime tarifário do Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio, na redacção anterior às alterações promovidas pelo Decreto-Lei n.º 33-A/2005, de 16 de Fevereiro;
- Ao abrigo do artigo 5.º, n.º 3, alínea a) do Decreto-Lei n.º 35/2013, de 28 de Fevereiro, as Sociedades Eólicas em causa formularam opção pelo direito a beneficiarem, por um período adicional de sete anos, de (i) uma tarifa correspondente ao valor de mercado, (ii) tendo como limites mínimos e máximos os valores de referência de € 74 MWh e € 98 Mwh;
- No caso da B... a opção por adquirir garantia de tarifário por um período adicional de 7 anos (a começar em 2020), correspondeu a um pagamento e investimento, em 2013, de € 66.366,52, e no caso das demais Sociedades Eólicas, integrantes do Grupo fiscal C..., correspondeu a um investimento e respectivo pagamento, ainda em 2013 também, de € 3.760.862,62;
- As Sociedades Eólicas efectuaram a comunicação de adesão ao referido regime antes do final do mês de Março de 2013 ao membro do Governo responsável pela área da energia, mediante declarações apresentadas junto da Direcção Geral de Energia e Geologia (“DGEG”)

(documentos n.ºs 8 e 9 e juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- As referidas declarações não foram rejeitadas;
- As Sociedades Eólicas reconheceram nas suas demonstrações financeiras as despesas de investimento efectuadas a este título como um activo intangível em curso;
- Com base na convicção de que as suas políticas contabilísticas se encontravam adequadas à realidade das Sociedades Eólicas, a A... elaborou as suas contas e entregou no dia 19-05-2014 a sua declaração agregada (RETGS) de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2013 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), tendo, nesse momento, procedido à autoliquidação do referido imposto;
- A B... entregou no dia 14-05-2014 a sua declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2013 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), tendo, nesse momento, procedido à autoliquidação do referido imposto.
- Posteriormente a estas datas as Requerentes entenderam que as despesas de investimento geradoras do activo intangível que reconheceram, realizadas no período que medeia entre Julho e Dezembro de 2013, seriam abrangidas pelo benefício fiscal relativo ao CFEI aplicável ao exercício de 2013, pelo que teria ocorrido errónea liquidação de imposto em excesso nas Modelos 22 apresentadas supra identificadas;
- Tendo em vista a correcção dos erros que entendiam existirem nas suas autoliquidações de IRC, as Requerentes deduziram as reclamações graciosas;
- As reclamações graciosas foram indeferidas por despachos de 23-12-2016 (A...) e 22-12-2016 (B...) cujas cópias contam dos documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, que se dão como reproduzidos, que foram notificados em 28-12-2016;

- Na decisão da reclamação graciosa apresentada pela A... remete-se para uma informação em que, além do mais, se refere o seguinte:
 - a) *A actividade relacionada com os projectos de aproveitamento de energia eólica é regulada pelo Decreto-Lei n.º 33~A/2005, de 16 de Fevereiro, o qual reviu os factores para cálculo do valor de remuneração pelo fornecimento de energia produzida em centrais renováveis entregue à rede do Sistema Eléctrico Nacional (SEN), definindo procedimentos para atribuição de potencia disponível na mesma rede e prazos para obtenção da licença de estabelecimento para centrais renováveis.*
 - b) *Este diploma actualiza os valores constantes da fórmula de remuneração de electricidade produzida a partir de recursos renováveis, garantindo a respetiva remuneração por um prazo considerado suficiente para permitir a recuperação dos investimentos efectuados e expectativa de retorno económico mínimo dos promotores.*
 - c) *Subsequentemente, o Decreto-Lei n.º 35/2013 veio estabelecer diversos novos regimes remuneratórios alternativos destinados a vigorar após os períodos iniciais de remuneração garantida, tendo a Reclamante alegadamente optado pela aplicação, no período adicional de sete anos, de uma tarifa de valor correspondente ao preço de mercado, tendo como limites mínimos e máximos os valores de referência de € 74 MWh e € 98MWh, respectivamente.*

II.1. Consideração em ativo intangível:

- d) *A questão, ora, colocada prende-se com os pagamentos efectuados pela Reclamante à D... (comprovados documentalmente a fls. 24 a 356) e, alegadamente, considerados como ativo intangível, o que permitiria uma dedução ao lucro tributável de 2013 da alegada verba de € 752.172,52 (3.760.862,62*0.2) a título de Crédito fiscal Extraordinário ao investimento (CFEI), visto que nos termos do art.º 3.º do Dec-Lei 49/2013, de 16 de julho, a dedução efetua-se à coleta do grupo ate ao*

limite de i) 70% dessa coleta e ii) 70% da coleta que seria apurada, em cada exercício, pela sociedade que realizou o investimento elegível, caso não se lhe aplicasse o RETGS cfr. fls 14 e 20 a 23.

- e) *De acordo com o § 8 da NCRF6, um ativo e um recurso que deve obedecer às seguintes condições: 1) que seja controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e (2) do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.*
- f) *Assim, para ser efectuado o seu reconhecimento tem que ser identificável, controlado, e produzir benefícios económicos futuros.*
- g) *Neste sentido, verifica-se que nos termos do § 9 da referida Norma, as licenças de exploração, bem como quotas de mercado e direitos de comercialização são considerados ativos intangíveis.*
- h) *Apesar dos elementos trazidos aos autos, a Reclamante não demonstrou o critério de identificabilidade, ou seja a) que é separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou b) que resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.*
- i) *Sendo este critério necessário à comprovação dos ativos intangíveis em curso não foi portanto comprovada a sua natureza, bem como, a sua correta contabilização.*

Benefício fiscal a deduzir a coleta:

- j) *A Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, estabelece um Crédito fiscal Extraordinário ao investimento (CFEI), de que poderão beneficiar os sujeitos passivos de IRC que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que, cumulativamente, possuam, i) contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística. ii) o seu lucro não seja determinado por métodos*

- indirectos e iii) tenham a situação fiscal e contributiva regularizada. que se traduz numa dedução à colecta daquele imposto;*
- k) *Dispõe o artigo 3º da referida Lei, que “(...) O benefício a conceder corresponde a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20% das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efectuadas entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013 (...) com o máximo de despesas elegíveis de 5.000.000,00 por SP e (...) até à concorrência de 70% da coleta deste imposto”.*
- l) *Com exclusão das despesas de investimento em ativos susceptíveis de utilização na esfera pessoal.*
- m) *Relativamente ao período de 2013. alega a Reclamante que apurou um montante de gastos com despesas elegíveis de € 3.760.862,62, "despesas de investimento que se qualificam como ativos intangíveis susceptíveis de serem amortizados contabilisticamente", nos termos da Circular nº 6/2013, amortização essa que deverá ser aceite para efeitos fiscais nos termos do artº 16º do Decreto-Regulamentar nº 25/2009.*
- n) *Para comprovar o direito ao benefício em causa, a Reclamante junta:*
- 1) Faturas respeitantes ao investimento realizado e comprovativos de pagamento a fls. 24 a 357;*
 - 2) Relatórios de Gestão das empresas do grupo a fls. 359 a 916.*
 - 3) Declaração de inexistência de dividas à Segurança Social a fls. 918 a 940*
 - 4) Declaração de inexistência de dividas à Autoridade Tributária e Aduaneira a fls. 942 a 964.*
- Não junta Declaração Anual de Informação Contabilística e fiscal e Declaração Mod.22 referentes ao exercício de 2013.*
- o) *Analisemos assim o caso em apreço:*
- p) *Nos termos da Circular nº 6/2013 são elegíveis as despesas de investimento que se qualifiquem como ativos intangíveis susceptíveis de serem amortizados contabilisticamente, desde que essa amortização*

seja permitida para efeitos fiscais, nos termos do artº 16º do Decreto-Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro.

- q) *Porem, prescreve o § 96 da NCRF 6 - Activos intangíveis, “a amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida”.*
- r) *À semelhança do exposto relativamente aos activos fixos tangíveis, também para os activos intangíveis os momentos do reconhecimento contabilístico e fiscal das amortizações poderão não ser coincidentes.*
- s) *De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 1.º do DR 25/2009: "salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos impostos, as depreciações e amortizações só são consideradas: (...) b) relativamente aos (...) activos intangíveis, a partir da sua aquisição ou do inicio de actividade. se for posterior, ou, ainda, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos. a partir da sua utilização com esse fim”.*
- t) *Caso a utilização do activo venha a ocorrer num momento posterior a aquisição, o momento relevante para efeitos de amortização praticada ocorrerá num momento distinto do relevante para efeitos fiscais.*
- u) *Vem a reclamante afirmar que "se encontram a ser registadas como ativo intangível as faturas emitidas pela D..., SA, ... que o ativo será passível de ser utilizado em 2021 ”.*
- v) *Data em que efectivamente o "ativo intangível" entrará em funcionamento.*
- w) *Assim, no presente caso, apesar das alegações nesse sentido, não foi demonstrado cabalmente que reúne os requisitos para poder usufruir do benefício em causa.*
- x) *Determina o n.º 1 do art.º 74º da LGT que "O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque".*

- y) *Cumprir ainda referir que por não se verificar in casu os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.*

III - PROPOSTA DE DECISÃO

Pela matéria exposta, propõe-se, o indeferimento do pedido em apreço, de acordo com os fundamentos da presente informação.

IV - INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR

- 1. Realizada a instrução do processo e apreciada a matéria controvertida, foi prestada a respectiva informação e efectuado o correspondente projecto de decisão do pedido em 11.11.2016.*
- 2. A reclamante foi notificada do projecto de decisão por carta registada em 15.11.2016, pelo ofício n.º ... (fls.977 e 978), para exercer o seu direito de audição prévia previsto no art. 60.º da Lei Geral Tributaria, dando-se assim cumprimento ao estabelecido no n.º 4 do citado art. e Lei. Com a notificação foi enviada fotocópia do projecto de decisão, conforme acima se transcreve.*
- 3. Para o exercício daquele direito, foi estabelecido o prazo de 15 dias contados da data daquela notificação.*
- 4. Vem a reclamante exercer o direito de participação na decisão a fls. 979 a 1618, contestando o projecto de indeferimento em que a AT sustenta que a Reclamante não demonstra o critério de identificabilidade, enquanto requisito para o reconhecimento de um ativo intangível se a) for separável, i.e., capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo identificável relacionados, independentemente da intenção da entidade de o fazer; o_u b) decorrer de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos ou obrigações.*
- 5. Relembre-se que a Reclamante pretende ver reflectido na autoliquidação de 2013 o CFEI decorrente dos investimentos*

efectuados pelas sociedades (exceto pelas Reclamante e E...), entre os meses de julho a dezembro de 2013 na aquisição do referido ativo intangível.

6. Mais alega, que não obstante a discussão que possa suscitar a primeira condição exigida para um ativo ser considerado identificável, será esta irrelevante porque os ativos em causa cumprem com a segunda condição e sendo efectuado nos termos do Dec-Lei 35/2013. o mesmo decorre inequivocamente de um direito legal atribuído.

7. Adicionalmente, e como prova do critério de identificabilidade, os produtores que pretendam aderir a um dos regimes remuneratórios alternativos. deveriam ter comunicado até ao final de março ao membro do governo responsável pela área da energia, mediante declaração apresentada junto da Direção Geral de Energia e Geologia (DGEG), provas que se juntam cfr. Docs. 2.1 a 2.12, a fls, 1001 a 1192 (ver ex^o fls.1001 a 1006).

8. Sendo que, após a receção da declaração de adesão, a DGEG verificou a conformidade da mesma com as regras constantes do diploma, tendo disposto de um período de 30 dias para solicitar eventuais elementos em falta. Decorrido o prazo produziram-se imediatamente os efeitos, emergindo o direito legal.

9. Do exposto verifica-se que a Reclamante juntou a prova necessária que demonstra o cumprimento das regras estabelecidas pelo Dec-Lei n^o 35/2013, considerando-se correto o reconhecimento contabilístico do ativo intangível, como é passível de ser verificado pelos Relatórios e Contas constantes dos autos da presente reclamação, a fls.359 a 916 (ver ex^o fls.361 a 367,386 e 395).

10. Tanto mais que o mesmo critério foi utilizado por outras entidades como é o caso do Grupo F... que poderá ser confirmado no sitio da internet (Doc., fl.1201) e Grupo G... nas Notas às Demonstrações financeiras anuais consolidadas do Relatório e Contas de 2015 do Grupo (Doc.4, fl.1204).

II.2. Benefício fiscal a deduzir à coleta:

11. Verificando-se, então, que considerados os investimentos como ativos intangíveis e o facto da Circular n.º 6/2013 referir que se consideram despesas de investimento elegíveis as que “se qualifiquem como ativos intangíveis susceptíveis de serem amortizados contabilisticamente desde que essa amortização seja permitida para efeitos fiscais (..) e não se afastando a regra fiscal da regra contabilística no que concerne ao período em que o ativo estará disponível para uso, que será o início da sua utilização.

12. E que nos termos do Dec. Reg. 25/2009 “os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a depreciação, designadamente por terem uma vigência temporal limitada” o que, no caso em apreço, se traduz no acesso a um regime remuneratório vantajoso por um período de 7 anos e que no fim deste período não terá qualquer valor, não existe qualquer desconformidade para a aplicação do benefício em causa.

13. A Reclamante junta as declarações IES e Mod.22 de 2013 que se encontravam em falta Docs. 5.1 a 5.14 e 6.1 a 6.15, respectivamente (ver e.º fl.1208 vs.)

14. Não obstante, nos termos do art.º 5.º da Lei n.º 49/2013 de 16 de julho, “o CFEI não é cumulável, relativamente às despesas elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza, previstos noutros diplomas legais o que analisadas as declarações mod. 22 entregues não foi comprovado pela Reclamante nomeadamente em relação à H..., a fls. 1585 dos autos e da sociedade dominante a fls. .

15. Verifica-se que a Reclamante não cumpriu o disposto no art.º 6.º do diploma quanto as obrigações acessórias não tendo demonstrado por “documento a integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o art.º 130.º do CIRC que identifique discriminadamente as despesas de investimento relevantes, o respectivo montante e outros elementos considerados relevantes”.

V – DECISÃO

Tendo presentes os factos e fundamentos acima descritos, propõe-se que o mesmo se convole em definitivo no sentido do indeferimento do pedido, de acordo com os fundamentos anteriormente descritos.

- Na decisão da reclamação graciosa apresentada pela B... remete-se para uma informação em que, além do mais, se refere o seguinte:

II.1. Consideração em ativo intangível:

- *A questão, ora, colocada prende-se com os pagamentos efectuados pela Reclamante à D... e, alegadamente, considerados como ativo intangível, o que permitiria uma dedução ao lucro tributável de 2013 da alegada verba de € 13.273,30 a título de Credito fiscal Extraordinário ao investimento (CFEI).*
- *De acordo com o § 8 da NCRF6, um ativo é um recurso que deve obedecer às seguintes condições: 1) que seja controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e (2) do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.*
- *Assim, para ser efectuado o seu reconhecimento tem que ser identificável, controlado, e produzir benefícios económicos futuros.*
- *Neste sentido, verifica-se que nos termos do § 9 da referida Norma, as licenças de exploração, bem como quotas de mercado e direitos de comercialização são considerados ativos intangíveis.*
- *Apesar dos elementos trazidos aos autos, a Reclamante não demonstrou o critério de identificabilidade, ou seja a) que é separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou b) que resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.*

- *Sendo este critério necessário à comprovação dos ativos intangíveis em curso não foi portanto comprovada a sua natureza, bem como, a sua correta contabilização.*

II.2. Benefício fiscal a deduzir à coleta

- *A Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, estabelece um Crédito fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), de que poderão beneficiar os sujeitos passivos de IRC que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que, cumulativamente, possuam, i) contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística, ii) o seu lucro não seja determinado por métodos indirectos e iii) tenham a situação fiscal e contributiva regularizada, que se traduz numa dedução à colecta daquele imposto;*
- *Dispõe o artigo 3º da referida Lei, que) O benefício a conceder corresponde a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20% das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efectuadas entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013 (...) com o máximo de despesas elegíveis de 5.000.000,00 por SP e (...) até à concorrência de 70% da coleta deste imposto”.*
- *Com exclusão das despesas de investimento em ativos susceptíveis de utilização na esfera pessoal.*
- *Relativamente ao período de 2013, alega a Reclamante que apurou um montante de gastos com despesas elegíveis de € 66.366,52, “despesas de investimento que se qualificam como ativos intangíveis susceptíveis de serem amortizados contabilisticamente”, nos termos da Circular nº 6/2013, amortização essa que deverá ser aceite para efeitos fiscais nos termos do artº 16º do Decreto-Regulamentar nº 25/2009.*
- *Para comprovar o direito ao benefício em causa. a Reclamante junta:*
 - 1) *Declaração Anual de informação Contabilística e fiscal e Declaração Mod.22 referentes ao exercício de 2013 (Docs.4 e 5);*
 - 2) *Declaração de inexistência de dividas à Segurança Social (Doc.6);*

3) *Declaração de inexistência de dívidas a Autoridade Tributária e Aduaneira (Doc.7).*

- *Analisemos assim o caso em apreço:*
- *Nos termos da Circular n.º 6/2013 são elegíveis as despesas de investimento que se qualifiquem como activos intangíveis susceptíveis de serem amortizados contabilisticamente, desde que essa amortização seja permitida para efeitos fiscais, nos termos do art.º 16.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.*
- *Porém, prescreve o § 96 da NCRF 6 - Activos intangíveis, “a amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida”.*
- *À semelhança do exposto relativamente aos activos fixos tangíveis, também para os activos intangíveis os momentos do reconhecimento contabilístico e fiscal das amortizações poderão não ser coincidentes.*
- *De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 1.º do DR 25/2009: “salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos impostos, as depreciações e amortizações só são consideradas: (...) b) relativamente aos (...) activos intangíveis, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou, ainda, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos, a partir da sua utilização com esse fim”.*
- *Caso a utilização do activo venha a ocorrer num momento posterior à aquisição, o momento relevante para efeitos de amortização praticada ocorrerá num momento distinto do relevante para efeitos fiscais.*
Vem a reclamante afirmar que "se encontram a ser registadas como ativo intangível as faturas emitidas pela D..., SA, ... que o ativo será passível de ser utilizado em 2021".
- *Data em que efectivamente o “ativo intangível” entrará em funcionamento.*

- *Assim, no presente caso, apesar das alegações nesse sentido, não foi demonstrado cabalmente que reúne os requisitos para poder usufruir do benefício em causa.*
- *Determina o n.º 1 do art.º 74º da LGT que “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.*
- *Cumpre ainda referir que por não se verificar in casu os pressupostos do n.º1 do art.º 43º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios*

III - PROPOSTA DE DECISÃO

Pela matéria exposta, propõe-se, o indeferimento do pedido em apreço, de acordo com os fundamentos da presente informação.

IV - INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR

1. Realizada a instrução do processo e apreciada a matéria controvertida, foi prestada a respectiva informação e efectuado o correspondente projecto de decisão do pedido em 09.11.2016.

2. A reclamante foi notificada do projecto de decisão por carta registada pelo ofício n.º ... de 15.11.2016 (fls.108 e 109), para exercer o seu direito de audição prévia previsto no art. 60º da Lei Geral Tributaria, dando-se assim cumprimento ao estabelecido no n.º 4 do citado art. e Lei. Com a notificação foi enviada fotocópia do projecto de decisão, conforme acima se transcreve.

3. Para o exercício daquele direito, foi estabelecido o prazo de 15 dias contados da data daquela notificação.

4. Vem a reclamante exercer o direito de participação na decisão a fls. 110 a 162, contestando o projecto de indeferimento em que a AT sustenta que a Reclamante não demonstra o critério de identificabilidade, enquanto requisito para o reconhecimento de um ativo intangível se a) for separável, i.e., capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou

passivo identificável relacionados, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou b) decorrer de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos ou obrigações.

5. Relembre-se, que a Reclamante pretende ver reflectido na autoliquidação de 2013 o CFEI decorrente dos investimentos efectuados pela sociedade, entre os meses de julho a dezembro de 2013, na aquisição do referido ativo intangível.

6. Mais alega, que não obstante a discussão que possa suscitar a primeira condição exigida para um ativo ser considerado identificável, será esta irrelevante porque os ativos em causa cumprem com a segunda condição e sendo efectuado nos termos do Dec-Lei 35i2013, o mesmo decorre inequivocamente de um direito legal atribuído.

7. Adicionalmente, e como prova do critério de identificabilidade, os produtores que pretendam aderir a um dos regimes remuneratórios alternativos, deveriam ter comunicado até ao final de março ao membro do governo responsável pela área da energia, mediante declaração apresentada junto da Direção Geral de Energia e Geologia (DGEG), provas que se juntam cfr. Doc. 2 a fls. 124 a 128).

8. Sendo que, após a receção da declaração de adesão, a DGEG verificou a conformidade da mesma com as regras constantes do diploma, tendo disposto de um período de 30 dias para solicitar eventuais elementos em falta. Decorrido o prazo produziram-se imediatamente os efeitos, emergindo o direito legal.

9. Do exposto verifica-se que a Reclamante juntou a prova necessária que demonstra o cumprimento das regras estabelecidas pelo Dec-Lei n.º 35/2013, considerando-se correto o reconhecimento contabilístico do ativo intangível, como é passível de ser verificado pelos Relatórios e Contas constantes dos autos da presente reclamação, a fls.27 a 31 e 32 a 48.

10. Tanto mais que o mesmo critério foi utilizado por outras entidades como e o caso do Grupo F... que poderá ser confirmado no sítio da internet (Doc.3, fl.129) e Grupo G... nas Notas às Demonstrações financeiras anuais consolidadas do Relatório e Contas de 2015 do Grupo (Doc.4, fl.130).

II.2. Benefício fiscal a deduzir a coleta:

11. Verificando-se, então, que considerados os investimentos como ativos intangíveis e o facto da Circular n.º 6/2013 referir que se consideram despesas de investimento elegíveis as que “se qualifiquem como ativos intangíveis susceptíveis de serem amortizados contabilisticamente desde que essa amortização seja permitida para efeitos fiscais (..) e não se afastando a regra fiscal da regra contabilística no que concerne ao período em que o ativo estar disponível para uso, que será o início da sua utilização.

12. E que nos termos do Dec. Reg. 25/2009 “os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada” o que, no caso em apreço, se traduz no acesso a um regime remuneratório vantajoso por um período de 7 anos e que no fim deste período não terá qualquer valor, não existe qualquer desconformidade para a aplicação do benefício em causa.

13. Verifica-se que a Reclamante não cumpriu o disposto no art.º 6.º do diploma quanto às obrigações acessórias não tendo demonstrado por “documento a integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o art.º 130.º do CIRC que identifique discriminadamente as despesas de investimento relevantes, o respectivo montante e outros elementos considerados relevantes”.

V - DECISÃO

Tendo presentes os factos e fundamentos acima descritos, propõe-se que o mesmo se convale em definitivo no sentido do indeferimento do pedido, de acordo com os fundamentos anteriormente descritos.

- A empresa H... LDA, integrada no grupo fiscal da C..., apresentou a declaração modelo 22 relativa ao exercício de 2013 que consta do documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, no campo 355 do quadro 10, que usufruiu de benefícios no montante de € 180.375,00;
- O montante de benefícios fiscais indicado na alínea anterior, reporta-se ao investimento no valor global de € 901.875,00, a que se referem as facturas nos valores de € 631.312,50 e € 270.562,50, que constam do documento n.º 33 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, relativas a despesas com fornecimentos efectuados pela empresa I...;
- As Requerentes pagaram o imposto autoliquidado (documentos n.ºs 34 e 35 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- Em 19-03-2017, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem a presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelas Requerentes e no processo administrativo.

Não há controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão da causa.

3. Matéria de direito

3.1. Questões de legalidade que são objecto do processo e questões colocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta

Foi pedida pelas Requerentes a declaração de ilegalidade das autoliquidações relativas ao exercício de 2013, bem como das decisões de indeferimento das reclamações graciosas que daquelas apresentaram.

A fundamentação relevante em situações de autoliquidação em que foi apresentada reclamação graciosa que foi indeferida é que consta da decisão de indeferimento (directamente ou por remissão).

Na verdade, nas situações de autoliquidação seguida de reclamação graciosa em que é proferida uma decisão expressa, o que fica a subsistir na ordem jurídica é a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira perante o contribuinte que é definida pela decisão da reclamação graciosa, na parte em que a legalidade da autoliquidação foi submetida à apreciação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Consequentemente, a questão que se coloca ao Tribunal é a de saber se deve ser declarada a ilegalidade da autoliquidação ou se ela deve ser mantida na ordem jurídica pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa e apenas esses, pois, como é jurisprudência assente, é irrelevante a fundamentação *a posteriori*.

Na verdade, num contencioso de mera legalidade, tem de se aferir da legalidade do acto impugnado **tal como ocorreu**, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a **outros actos**, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado.

Assim, não pode o Tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão de indeferimento da reclamação, apreciar se ela deveria ser indeferida por outras razões. (¹)

¹Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-4-2001, página 1207;
- de 19-06-2002, processo n.º 47787, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 10-2-2004, página 4289;
- de 09-10-2002, processo n.º 600/02;
- de 12-03-2003, processo n.º 1661/02.

Por isso, é à face da fundamentação da decisão reclamação graciosa que tem de ser apreciada a questão da legalidade ou não da autoliquidação.

Questão diferente desta é a de saber se, no caso de se concluir pela ilegalidade da autoliquidação à face dos fundamentos invocados na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, mas forem detectados outros possíveis fundamentos, que não foram nela invocados, mas possam ser invocados em novo acto viável em sede de execução de julgado, o tribunal deve ou não fixar as consequências substantivas da ilegalidade (designadamente a nível de reembolso de quantias) como se esses novos fundamentos não existissem ou deve abster-se de decidir sobre tal matéria, deixando para a execução do julgado a definição da reconstituição da situação jurídica em causa.²

Por isso, no caso em apreço, em que o que está em causa é apreciar se se justifica ou não a manutenção na ordem jurídica das autoliquidações pelas razões que a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou para as manter.

Examinando as decisões de indeferimento das reclamações graciosas e as informações para que remetem, conclui-se que:

- a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou a posição das Requerentes ao defenderem que as quantias pagas durante o exercício de 2013 a título de compensação para adesão ao regime remuneratório previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 35/2013 de 28 de Fevereiro, devem ser reconhecidas contabilisticamente como um activo intangível: *«Do exposto verifica-se que a Reclamante juntou a prova necessária que demonstra o cumprimento das regras estabelecidas pelo Dec-Lei n.º 35/2013, considerando-se correto o reconhecimento contabilístico do ativo intangível»* (pontos 9 e 10 das informações);

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é *«irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto»*, e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que *«não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa»*;
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que *«as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade»*.

- relativamente à possibilidade de aquelas compensações poderem beneficiar do CFEI, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que o «*acesso a um regime remuneratório vantajoso por um período de 7 anos e que no fim deste período não terá qualquer valor*» satisfaz a exigência feita no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, de que "*os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a depreciação, designadamente por terem uma vigência temporal limitada*", pelo «*não existe qualquer desconformidade para a aplicação do benefício em causa*» (pontos 11 e 12 das informações).

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que deve recusar-se a aplicação do benefício, pelas seguintes razões:

- quanto à B..., porque «*não cumpriu o disposto no artº 6º do diploma quanto às obrigações acessórias não tendo demonstrado por “documento a integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o artº 130º do CIRC que identifique discriminadamente as despesas de investimento relevantes, o respectivo montante e outros elementos considerados relevantes”* (ponto 13 da Informação em que se baseou a decisão de indeferimento da reclamação graciosa);
- quanto à A..., pela mesma razão e ainda porque, «*nos termos do artº 5º da Lei nº 49/2013 de 16 de julho, "o CFEI não é cumulável, relativamente às despesas elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza, previstos noutros diplomas legais o que analisadas as declarações mod. 22 entregues não foi comprovado pela Reclamante nomeadamente em relação à H..."*» (pontos 13, 14 e 15 da Informação em que se baseou a decisão de indeferimento da reclamação graciosa)

Constata-se, assim, que as duas questões colocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta, que são a do «*reconhecimento e qualificação como activo*

² Neste sentido, entre outros, pode ver-se o acórdão arbitral de 13-07-2016, proferido no processo n.º 4/2016-T.

intangível» e admissibilidade de aplicação do CFEI a este tipo de activo, que a tiveram já respostas afirmativas nas decisões das reclamações graciosas, não tendo sido invocadas como obstáculo ao seu deferimento.

Na verdade, embora tais possíveis obstáculos ao deferimento das reclamações graciosas tivessem sido aventados os projectos das decisões, eles foram abandonados nas decisões finais, ao dizer-se que se verifica *«que a Reclamante juntou a prova necessária que demonstra o cumprimento das regras estabelecidas pelo Dec-Lei n.º 35/2013, considerando-se correto o reconhecimento contabilístico do ativo intangível»* e que *«não existe qualquer desconformidade para a aplicação do benefício em causa»*.

Por isso, sendo fundamentação dos actos de indeferimento a que, a final, foi invocada e sendo irrelevante a fundamentação *a posteriori*, não pode neste processo em que se visa apreciar a legalidade das decisões das reclamações graciosas e da fundamentação que deram às autoliquidações reapreciar-se tais questões, devendo ter-se como assente que houve adequado reconhecimento das referidas compensações pagas em 2013 como activos intangíveis e, quanto à possibilidade de aplicação do CFEI a tais activos, *«não existe qualquer desconformidade para a aplicação do benefício em causa»*.

Assim, as questões de ilegalidade que importa apreciar no presente processo, são apenas as de saber se a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão ao invocar os fundamentos que invocou para indeferir as reclamações graciosas.

3.2. Questão do não cumprimento de obrigações acessórias exigidas no artigo 6.º do CFEI

Relativamente a ambas as reclamações graciosas é invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira o não cumprimento de obrigações acessórias exigido pelo artigo 6.º do CFEI (Lei n.º 49/2013, de 16 de Julho).

O artigo 130.º do CIRC estabelece que *«os sujeitos passivos de IRC (...) são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do*

artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças».

O artigo 6.º do CFEI, estabelece que *«a dedução prevista no artigo 3.º é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC que identifique discriminadamente as despesas de investimento relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes».*

As Requerentes defendem, em suma, que esta exigência formal não se pode aplicar no caso de se estar perante um benefício que não chegou a ser deduzido no período.

Na verdade, como salientam as Requerentes, é *«a dedução»* que deve ser justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal, a fim de Autoridade Tributária e Aduaneira poder controlar adequadamente a sua legalidade.

Assim, a obrigação acessória prevista no n.º 1 do artigo 6.º do CFEI tem, naturalmente, por objecto situações em que ocorreu a dedução pelo sujeito passivo, na sua autoliquidação.

Nos casos, como o presente, em que ainda não ocorreu dedução, não poderia sequer ter sido dado cumprimento àquela obrigação acessória.

Por outro lado, como defendem as Requerentes, a obrigação prevista no artigo 6.º do CFEI tem de ser considerada uma formalidade *ad probationem*, que pode ser suprida nos procedimentos tributários por qualquer meio de prova.

Na verdade, é manifesto que aquela obrigação acessória não constitui um requisito da aplicação do benefício, sendo imposto apenas para permitir à Autoridade Tributária e Aduaneira controlar a legalidade da dedução que o sujeito passivo tenha efectuado.

Sendo assim, nos procedimentos de reclamação graciosa, é admissível a prova da verificação dos requisitos do benefício por quaisquer meios de prova, como resulta do artigo 72.º da LGT, que estabelece que *«o órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito»*, regra esta que está em consonância com o artigo 364.º do Código Civil.

No caso em apreço, as Requerentes apresentaram, documentação suficiente para ser verificada e controlada a aplicação do benefício, como a própria Autoridade Tributária e Aduaneira reconheceu, nas decisões finais das reclamações graciosas que cada uma das

Requerentes, ao dizer que *«juntou a prova necessária que demonstra o cumprimento das regras estabelecidas pelo Dec-Lei n.º 35/2013, considerando-se correto o reconhecimento contabilístico do ativo intangível»*

Por isso, tem de se concluir que foi satisfeita a exigência de prova dos requisitos de aplicação do benefício, pelo que não tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira ao indeferir as reclamações gratuitas com este fundamento.

3.3. Questão da falta de prova da não cumulação de benefícios pela A...

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, na decisão da reclamação gratuita apresentada pela A..., que é de recusar o benefício do CFEI porque, *«nos termos do art.º 5.º da Lei n.º 49/2013 de 16 de julho, "o CFEI não é cumulável, relativamente às despesas elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza, previstos noutros diplomas legais o que analisadas as declarações mod. 22 entregues não foi comprovado pela Reclamante nomeadamente em relação à H..."»* (pontos 13, 14 e 15 da Informação em que se baseou a decisão de indeferimento da reclamação gratuita).

A A... defende no presente processo, em suma, o seguinte:

- não lhe foi dada qualquer hipótese *«de mostrar que também no caso da H... esta exigência não era infringida, porquanto a sua colocação em dúvida pela AT só apareceu na decisão final de indeferimento da reclamação gratuita»;*
- *«tal como é possível verificar através da leitura do quadro 10, e bem assim do anexo D, da Declaração Modelo 22 individual da sociedade H... relativa ao exercício de 2013 (atrás junta como Doc. n.º 24) e reflexamente na Declaração Modelo 22 do Grupo Fiscal em que se insere relativa ao exercício de 2013 (atrás junta como Doc. n.º 1), a H... (e consequentemente o Grupo Fiscal) usufruiu no exercício fiscal de 2013 do benefício fiscal relativo ao CFEI num montante de €180.375,00»;*
- *«tal como reflectido no Doc. n.º 33 que aqui se junta, o benefício em causa respeita a um investimento total no valor de € 901.875,00 realizado pela*

H... na aquisição de torres eólicas durante o exercício fiscal de 2013 (cfr. ainda o Doc. n.º 32)»;

- *«Do exposto, conclui-se que a despesa elegível para o benefício fiscal relativo ao CFEI apurado pela sociedade H... nada tem a ver com a adição ao seu activo intangível do investimento realizado com vista à extensão da tarifa garantida por um período adicional de sete anos, não se encontrando assim prejudicado o cumprimento do artigo 5.º do regime do CFEI».*

A Autoridade Tributária e Aduaneira não contesta estas afirmações nem a prova documental em que assenta, pelo que é de considerar provado que não houve aplicação de qualquer benefício às despesas com o pagamento das compensações que estão em causa no presente processo.

Por outro lado, tendo dúvidas sobre esta invocada possibilidade de cumulação de benefícios relativamente às mesmas despesas, a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter pedido esclarecimentos à Requerente nos termos n.º 3, alínea d) do artigo 59.º da LGT, com o lhe impunha o princípio do inquisitório, enunciado no artigo 58.º da mesma Lei, pelo que não se pode considerar justificado que tivesse indeferido a reclamação graciosa, com este fundamento.

Por isso, não se verifica também este obstáculo a que a Requerente A... possa usufruir do benefício do CFEI quanto a estas compensações.

3.4. Anulação das autoliquidações

Pelo exposto, conclui-se que as autoliquidações enfermam de ilegalidade, ao não terem considerado para efeitos do CFEI as quantias pagas durante o exercício de 2013 a título de compensação para adesão ao regime remuneratório previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 35/2013 de 28 de Fevereiro.

As decisões de indeferimento das reclamações gratuitas são também ilegais, ao terem considerado que ocorriam os obstáculos nelas invocados a que as Requerentes usufruíssem do benefício.

Assim, as autoliquidações e as decisões das reclamações gratuitas enfermam de vícios de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que, de harmonia com o n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo, justificam a anulação das decisões das reclamações gratuitas e a anulação parcial das autoliquidações, nas partes que correspondem à não relevância para efeitos do CFEI das quantias pagas no exercício de 2013, para efeitos daquelas compensações.

4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

As Requerentes pedem o reembolso das quantias de € 752.172,52 (A...) e de 13.273,30 (B...) que pagaram em excesso, por não terem considerado as despesas com as compensações pagas em 2013 para efeitos do CFEI.

As Requerentes pedem desde 23-12-2016 e 22-12-2016, datas das respectivas decisões de indeferimento das reclamações gratuitas que apresentaram.

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

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

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

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

Comprovando-se que não foram consideradas, para efeitos de CFEI, as despesas com as compensações pagas em 2013, a que correspondeu pagamento de IRC em excesso nos montantes € 752.172,52 (A...) e de 13.273,30 (B...), estas Requerentes têm direito ao reembolso das respectivas quantias que pagaram em excesso.

No que concerne a juros indemnizatórios, o regime substantivo é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços no caso em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No que concerne às autoliquidações, que foram efectuadas pelas Requerentes, os seus erros não são imputáveis a Autoridade Tributária e Aduaneira não havendo, conseqüentemente direito a juros indemnizatórios derivado da sua prática, à face do preceituado no n.º 1 deste artigo 43.º.

No entanto, o mesmo não sucede com as decisões das reclamações graciosas, pois deveriam ter sido acolhidas as pretensões das Requerentes e o não acolhimento das pretensões é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Este caso de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, em vez de repor a legalidade, deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reporia deve ser equiparada à acção. (³)

Conseqüentemente, as Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, desde 24-12-2016, quanto à A... e desde

³ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 10.ª edição, página 528:

«A omissão, como pura atitude negativa, não pode gerar física ou materialmente o dano sofrido pelo lesado; mas entende-se que a omissão é causa do dano, sempre que haja o dever jurídico especial de praticar um acto que, seguramente ou muito provavelmente, teria impedido a consumação desse dano».

23-12-2016, quanto à B..., dias seguintes às datas em que deveriam ter sido deferidas as reclamações gratuitas.

Os juros indemnizatórios são devidos até que sejam efectuados os reembolsos respectivos, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal).

5. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as autoliquidações efectuadas pelas Requerentes, quanto aos montantes de € 752.172,52 (A...) e de 13.273,30 (B...) que autoliquidaram em excesso, de imposto relativo às quantias que pagaram no exercício de 2013 a título de compensação para adesão ao regime remuneratório previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 35/2013 de 28 de Fevereiro;
- c) Anular as decisões das reclamações gratuitas;
- d) Julgar procedente os pedidos de reembolso de € 752.172,52 à A... e de 13.273,30 à B... e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar os respectivos pagamentos;
- e) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los desde 24-12-2016 quanto à A... e desde 23-12-2016 quanto à B..., calculados com base nas quantias a reembolsar a cada uma das Requerentes, até que os respectivos reembolsos sejam efectuados.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 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 € **765.445,82**.

Lisboa, 12-09-2017

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(António Martins)

(Sérgio Pontes)