

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 680/2017-T

Tema: IRC - Benefício fiscal relativo a interioridade previsto no artigo 43.º, n.º1, alínea a), do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção em vigor em 2011.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Nuno Cunha Rodrigues e Sílvia Oliveira (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 6 de março de 2018, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

No dia 26 de dezembro de 2017, a sociedade A..., número de identificação fiscal..., com sede no ... e ..., ...-... ... (doravante apenas ‘Requerente’), formulou pedido de pronúncia arbitral, contra Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “Regime da Arbitragem Tributária” ou “RJAT”), especificamente ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n. 1, al. a) e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 2012 e de liquidação de juros compensatórios, bem como do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa que a manteve inalterada, peticionando a Requerente ser reembolsada do IRC e juros compensatórios liquidados e pagos em excesso, acrescidos de juros indemnizatórios.

A Requerente procedeu à submissão das suas Declarações de Rendimentos Modelo 22 do IRC, por referência aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, tendo declarado, no Quadro 9 do Anexo D, os seguintes montantes referentes ao benefício fiscal a interioridade:

ANO	MONTANTE (€)
2010	86.098,51
2011	7.808,13
2012	525.372,60

Na declaração Modelo 22 de IRC de 2012 a Requerente regularizou imediatamente o montante de € 119.279,24, pelo que, o valor acumulado nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, ascendeu a € 500.000,00.

Todavia, em 2016, veio a Autoridade Tributária defender, em sede de procedimento de inspeção, que a Requerente teria aplicado, em 2012, de modo incorreto a regra *de minimis* que limitava a relevância, em cada ano, do referido benefício fiscal, sendo de aplicar o limite de € 200.000 e não de € 500.000,00 (como defende a Requerente), porquanto entendeu que à Requerente foram concedidos benefícios à interioridade que estavam sujeitos ao limite do n.º 2 do artigo 2 do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro e no n.º 2 do artigo 2 da Portaria n.º 70/2011, de 09 de Fevereiro.

A Requerente considera que o exercício de 2010 está abrangido por um regime temporário e excepcional autorizado pela Comissão Europeia (Auxílio n.º 13/2009) e vertido nas Portarias n.ºs 184/2009, de 20 de Fevereiro e 70/2011, de 9 de fevereiro, razão pela qual o limite de € 200.000,00 (duzentos mil euros) fixado no artigo 2.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão de 15 de dezembro de 2006 apenas deve ser considerado para os exercícios de 2011 e 2012.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) do RJAT, os ora signatários foram designados pelo Excelentíssimo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o

presente Tribunal Arbitral Coletivo, tendo a nomeação sido aceite no prazo e demais termos legalmente previstos.

Em 14 de fevereiro de 2018 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)* do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 6 de março de 2018.

A Requerida na resposta apresentada reiterou que o montante total dos auxílios de minimis para o ano de 2012 não podia exceder, por entidade, os € 200.000,00 € durante um período de três exercícios financeiros consecutivos, não concordando com o fundamento de que devem ser considerados, para determinação do período relevante para análise, exercícios abrangidos pelo regime temporário (2010) e exercícios abrangidos pelo regime normal (2011 e 2012).

II – SANEAMENTO

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

O Tribunal Arbitral é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a)*, e 30.º, n.º 1, todos do RJAT.

¹ Neste âmbito, tendo em conta que no pedido de pronúncia arbitral está incluído o pedido de sindicância do ato de indeferimento de Reclamação Graciosa (cujo Ofício data de 29 de setembro de 2017, conforme cópia do documento anexado ao processo pela Requerente), interposta relativamente à liquidação adicional de IRC identificada, como forma de poder declarar a ilegalidade dessa liquidação, a decisão da Reclamação Graciosa que comporte a apreciação da legalidade de ato de liquidação está abrangida na previsão da alínea *e)* do n.º 1 do artigo 102º, do CPPT, nos termos do qual é aplicável o prazo de três meses, a contar da respetiva notificação, para a interposição da impugnação judicial.

Por outro lado, tendo também em consideração o previsto no artigo 10º, n.º 1, alínea *a)* do RJAT [que estabelece que o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado “*no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT (...)*”], bem como a data da interposição do pedido de pronúncia arbitral (26 de dezembro de 2017), o pedido arbitral é tempestivo.

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Não se verificam nulidades nem questões prévias que atinjam o processo, pelo que se impõe agora, conhecer do mérito do pedido, começando pela matéria de fato.

III – MATÉRIA DE FATO

FATOS PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a. A Requerente é uma sociedade que se dedica à produção de eletricidade de origem renovável através da exploração de parques eólicos.
- b. A Requerente encontra-se sujeita ao regime geral de tributação, em sede de IRC, adoptando um período de tributação coincidente com o ano civil.
- c. A Requerente procedeu à submissão das suas Declarações de Rendimentos Modelo 22 do IRC, por referência aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, tendo declarado, no Quadro 9 do Anexo D, os seguintes montantes referentes ao benefício fiscal à interioridade:
 - (i) € 86.098,51 no exercício de 2010,
 - (ii) € 7.808,13 no exercício de 2011 e,
 - (iii) € 525.372,60 no exercício de 2012.
- d. Na declaração Modelo 22 de IRC de 2012 a Requerente regularizou o montante de € 119.279,24, pelo que, o valor acumulado nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, cifrou-se em € 500.000,00.

- e. A Requerente foi objecto de um procedimento interno de inspeção tributária (OI 2016..., emitida em 11/10/2016 pelos Serviços de Inspeção Tributária, da Direção de Finanças de ...), levado a cabo pelos referidos Serviços de Inspeção Tributária, entre 27/10/2016 e 25/11/2016, de âmbito parcial, incidente sobre o IRC relativo ao exercício fiscal de 2012, mais especificamente sobre o montante do benefício fiscal à interioridade declarado pela ora Requerente.
- f. No âmbito da referida ação inspetiva, a Requerente foi notificada do Ofício n.º..., de 23/11/2016, do Serviço de Finanças de ..., relativo ao Projeto de Correções do Relatório de Inspeção (notificado em 28 de novembro de 2016, no sentido de efetuar correções ao IRC da Requerente, no montante de € 300.000,00, respeitantes à redução do valor considerado no âmbito da regra de minimis, bem como para exercer, no prazo de 15 dias, o respetivo direito de audição.
- g. A Requerente, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.
- h. A Requerente foi notificada, em 21 de dezembro de 2016, do Ofício n.º..., de 15/12/2016, do Serviço de Finanças de ..., respeitante ao Relatório Final de Conclusões da Inspeção Tributária, no qual a Administração Tributária manteve a correção ao valor do benefício fiscal à interioridade no montante de € 300.000,00.
- i. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2016..., no montante de € 299.999,99 e da liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., no montante de € 42.509,58, bem como da respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2016..., pela qual se apurou um montante total a pagar pela Requerente de € 342.509,57, o qual foi pago dentro do prazo para pagamento voluntário, ou seja, em 13/02/2017.
- j. Em 10 de Abril de 2017, a Requerente submeteu ao Diretor de Finanças de ... reclamação graciosa (processo n.º ...2017...) contra a identificada liquidação adicional de IRC e de juros, expondo os argumentos de facto e de direito que deveriam conduzir à anulação (parcial) da referida liquidação, na parte que respeita ao exercício de 2010 (€ 86.098,51 de imposto e o proporcional de juros), em conformidade com a reclamação apresentada.

- k. A Requerente foi notificada, em 27 de Setembro de 2017, do Ofício n.º ..., de 25/09/2017, relativo ao despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, proferido pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças de ..., ao abrigo de delegação de competências, suportado na proposta de decisão nos termos da qual se entendeu que *“(...) o procedimento inspectivo, incidiu sobre o IRC relativo ao ano de 2012, pelo que o montante total de auxílios de minimis não pode exceder os 200 mil euros durante um período de três exercícios financeiros consecutivos, ou seja para cada nova concessão de auxílio de minimis, deve ser determinado o montante concedido durante o exercício financeiro em causa, assim como durante os dois exercício financeiros anteriores”* concluindo que *“(...) a correcção efectuada pela Inspeção Tributária (...) está em conformidade com o disposto no (...) regulamento Comunitário n.º 1998/2006 de 15 de Dezembro e na Portaria n.º 70/2011, de 9 de Fevereiro”*.

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos anexados aos autos por ambas as Partes e não contestados.

FATOS NÃO PROVADOS

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

QUESTÃO A DECIDIR

A correção sustentada resulta do facto de a Administração Tributária ter concluído que de acordo com a regra de minimis prevista no Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro e na Portaria n.º 70/2011, de 9 de Fevereiro, no cômputo do montante máximo do referido incentivo em 2012, teria de ter tido em conta aquele já atribuído em 2010 e 2011, pelo que, avultando o benefício total naqueles três exercícios a € 619.279,24, a

Requerente teria ainda de regularizar € 300.000,00, que acresceriam aos € 119.279,24 já voluntariamente regularizados.

De forma diversa, entende a Requerente que, no contexto da verificação do montante máximo de apoios de minimis passível de ser auferido no exercício de 2012, apenas deverão ser consideradas as dotações do benefício fiscal à interioridade apuradas para os exercícios de 2011 e 2012, as quais, quando acumuladas, não poderão exceder € 200.000,00.

Neste contexto, a Requerente entende que, para além do montante referente à regularização voluntariamente feita pela Requerente em 2012, a correção a efetuar ascende a € 213.901,49, ao invés dos € 300.000,00 propugnados pela Administração Tributária.

A questão central *sub judice* reside pois em saber se, na aplicação, em 2012, da regra de minimis prevista no Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro e na Portaria n.º 70/2011, de 9 de Fevereiro, deve ser tomado em consideração o período constituído pelos exercícios de 2010, 2011 e 2012, como alega a AT ou, de forma diversa, se se deve considerar que o exercício de 2010 está abrangido por um regime temporário e excepcional autorizado pela Comissão Europeia (Auxílio n.º 13/2009) e vertido na Portaria n.º 184/2009, de 20 de Fevereiro.

DA MATÉRIA DE DIREITO

A questão central a decidir consiste em saber se é aplicável ao caso *sub judice* o limite de € 500.000,00 por empresa, a título de benefício fiscal em IRC relativo a interioridade previsto no artigo 43.º, n.º1, alínea a), do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação em vigor em 2012, ao período que mediou entre os exercícios de 2010 a 2012 ou se é aplicável o limite de € 200.000,00, ao exercício fiscal de 2011 e 2012, beneficiando a Requerente, relativamente ao exercício de 2010, do regime transitório que vigorou, inicialmente até 31 de dezembro de 2010, posteriormente prorrogado até 31 de dezembro de 2011, observadas determinadas condições.

Trata-se de questão que foi analisada, *mutatis mutandis*, anteriormente em duas decisões proferidas pelo CAAD nos processos n.º 74/2013-T e 622/2016-T que aqui seguiremos de perto, com as devidas adaptações.

Vejam os.

A resposta à questão suscitada nos presentes autos determina que se analise o disposto no artigo 43.º, n.º 1, alínea a), do EBF, na redação em vigor em 2012, sob a epígrafe “*benefícios fiscais relativos à interioridade*”, que determinava que “*às empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias»*” seria concedida, entre outros benefícios fiscais, uma redução para 15% da taxa de IRC, prevista no n.º 1 do artigo 80.º do respectivo Código, abrangendo as entidades cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias.

Trata-se de um benefício automático na aceção do n.º 1 do artigo 5.º do EBF, tendo como tal sido qualificado pela Decisão do CAAD no Processo 74/2013 –T, de 8-12-2013.

A concessão deste benefício fiscal a empresas localizadas no interior do país podia – e pode - ser considerada como um auxílio de Estado à luz do previsto no artigo 107.º, n.º 1 do TFUE (Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia).

Consequentemente, o n.º 3 do artigo 108.º do TFUE estabelece a obrigação de notificação dos auxílios estatais à Comissão Europeia para verificação da sua compatibilidade com o mercado interno segundo os critérios do n.º 1 do artigo 107.º do TFUE.

Não obstante, alguns auxílios podem ser isentos da obrigação de notificação por força do Regulamento (CE) n.º 994/98 então em vigor por serem considerados como auxílios *de minimis*, de harmonia com o velho brocardo latino *de minimis non curat praetor*.

Com efeito, a regra *de minimis* foi estabelecida com o propósito de isentar as subvenções de montante reduzido, fixando um limiar abaixo do qual o auxílio não é abrangido não está sujeito ao procedimento de notificação prévia à Comissão Europeia previsto do n.º 3 do artigo 108.º do TFUE.

Neste contexto, o artigo 2.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006, veio determinar que os auxílios concedidos num período de três anos, correspondente aos três exercícios fiscais, e que não excedam um limiar de € 200.000 não eram considerados auxílios estatais na aceção do antigo n.º 1 do artigo 87.º do TCE, (atual n.º 1 do artigo 107.º do TFUE), não carecendo de notificação prévia à Comissão.

Com efeito, de acordo com o disposto no Regulamento CE n.º 1998-2006, de 15 de Dezembro de 2006, em vigor entre 1 de Janeiro de 2008 e 31 de Dezembro de 2013, eram considerados auxílios de minimis os apoios concedidos a uma empresa cujo montante máximo não excedesse os EUR 200.000, durante um período de três exercícios financeiros consecutivos.

De acordo com o artigo 2º, nº 1 do referido Regulamento, *“considera-se que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no nº 1 do artigo 87º do Tratado, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no nº 3 do artigo 88º do Tratado, se reunirem as condições estabelecidas nos nº 2 a 5.”*

Segundo o nº 2 do referido artigo, *“o montante total dos auxílios de minimis concedidos a uma empresa não pode exceder 200 000 euros, durante um período de três exercícios financeiros. (...). Estes limiares são aplicáveis qualquer que seja a forma dos auxílios de minimis ou o seu objectivo e independentemente de os auxílios concedidos pelo Estado-Membro serem financiados, no todo ou em parte, por recursos comunitários. O período é determinado com base nos exercícios financeiros utilizados pela empresa no Estado-Membro em causa. Sempre que o montante total de um auxílio concedido ao abrigo de uma medida de auxílio exceder este limiar, o montante do auxílio, incluindo qualquer fracção que não exceda esse limiar, não pode beneficiar do disposto no presente regulamento. Neste caso, a aplicação do presente regulamento não pode ser invocada relativamente a tal medida de auxílio, nem no momento da concessão do auxílio nem posteriormente”*.

Para efeitos do acima exposto, de acordo com o referido no nº 9 do Preambulo daquele Regulamento CE, *“os anos a tomar em consideração neste contexto são os exercícios financeiros utilizados para efeitos tributários pela empresa no Estado-Membro em causa”*,

sendo que “o período relevante de três anos deve ser apreciado em termos de base móvel, ou seja, para cada nova concessão de um auxílio de minimis tem de ser determinado o montante total de auxílios de minimis concedidos durante o exercício financeiro em causa, bem como durante os dois exercícios financeiros anteriores. Devem ser tomados em consideração para este efeito os auxílios concedidos por um Estado-Membro, mesmo quando financiados, no todo ou em parte, por recursos de origem comunitária. Os auxílios que excedem o limiar de minimis não devem poder ser repartidos por fracções de menor valor, a fim de que tais fracções passem a ser abrangidas pelo âmbito de aplicação do presente regulamento”.

Adicionalmente, refere-se ainda no n.º 10 do Preambulo daquele Regulamento CE que, “em conformidade com os princípios que regem os auxílios abrangidos pelo âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 87º do Tratado, um auxílio de minimis deve considerar-se concedido no momento em que é conferido à empresa o direito de receber o auxílio ao abrigo do regime nacional aplicável”.

Assim, a Comissão tem o dever de assegurar a observância das regras em matéria de auxílios estatais e, em especial, que os auxílios concedidos ao abrigo da regra de minimis respeitem as respetivas condições.

Em conformidade com o princípio da cooperação estabelecido no artigo 10.º do Tratado, os Estados-Membros devem facilitar esta cooperação, instituindo os mecanismos necessários para assegurar que o montante total dos auxílios de minimis concedidos ao abrigo desta regra a uma mesma empresa não ultrapasse o limite previsto durante um período de três exercícios financeiros.

Não obstante, as circunstâncias económicas conheceram significativas alterações, tendo a situação de crise global vivida no final da década passada constituído um fator significativo de perturbação do normal funcionamento da economia portuguesa.

Neste contexto, foi emanada a «Comunicação da Comissão Europeia — Quadro comunitário temporário relativo às medidas de auxílio estatal destinadas a apoiar o acesso ao financiamento durante a actual crise financeira e económica» (2009/C 16/01, de

22 de Janeiro), tendo como pano de fundo o impacto da crise financeira na economia real e a necessidade de medidas temporárias e, nos termos do qual foi autorizado um regime de exceção temporário para os apoios de minimis concedidos, no caso, a Portugal.

Foi assim apresentado “(...) o Plano de Relançamento da Economia Europeia (...), destinado a impulsionar a retoma da economia europeia, de modo a superar a crise actual. O Plano de Relançamento baseia-se em dois elementos principais que se reforçam mutuamente. Em primeiro lugar, medidas de curto prazo para estimular a procura, preservar postos de trabalho e contribuir para restabelecer a confiança e, em segundo, a realização de «investimentos inteligentes» para favorecer uma aceleração do crescimento e uma prosperidade sustentável a longo prazo. O Plano de Relançamento irá intensificar e acelerar as reformas já em curso no âmbito da Estratégia de Lisboa. Neste contexto, o desafio da Comunidade consiste em evitar intervenções públicas que prejudiquem o objectivo de menos auxílios estatais e mais focalizados. Não obstante, em certas condições, existe a necessidade de novos auxílios estatais de carácter temporário. O Plano de Relançamento inclui igualmente outras iniciativas que visam a aplicação das regras em matéria de auxílios estatais de acordo com modalidades que garantam a máxima flexibilidade para lutar contra a crise, assegurando ao mesmo tempo a igualdade das condições no mercado e evitando restrições indevidas da concorrência. Na presente comunicação são expostos os elementos específicos de um conjunto de opções adicionais e temporárias, ao dispor dos Estados-Membros, em matéria de concessão de auxílios estatais (...)”

Nestes termos de acordo com os princípios gerais aí definidos, refere-se que “nos termos do nº 3, alínea b), do artigo 87º do Tratado, a Comissão pode declarar compatíveis com o mercado comum os auxílios destinados a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro”, sendo que “(...) o Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Europeias estabeleceu que a perturbação em questão deve afectar o conjunto da economia do Estado-Membro em causa e não somente a de uma das suas regiões ou de partes do território. (...)”.

“Neste contexto, a Comissão considera que, para além do apoio de emergência ao sistema financeiro, a actual crise global exige respostas excepcionais no plano das políticas prosseguidas. Todos os Estados-Membros serão afectados por esta crise, embora de diferentes formas e em diferentes graus, e é provável que o desemprego aumente, a procura diminua e as situações orçamentais sofram uma deterioração. À luz da gravidade da actual crise financeira e do seu impacto no conjunto da economia dos Estados-Membros, a Comissão considera que se justifica, durante um período de tempo limitado, a concessão de certas categorias de auxílios estatais para ultrapassar estas dificuldades, podendo tais auxílios ser declarados compatíveis com o mercado comum com base no n.º 3, alínea b), do artigo 87º do Tratado” (sublinhado nosso).

De acordo com a nova medida então proposta, é referido que “(...) tendo em conta a actual situação económica, considera-se ser necessário autorizar temporariamente a concessão de um montante limitado de auxílio, muito embora seja abrangido pelo n.º 1 do artigo 87º do Tratado, na medida em que excede o limiar estabelecido no Regulamento de minimis” (sublinhado nosso).

Assim, aí se prescreveu a utilização do limite *de minimis* de € 500.000 (n.º 4.2.2) em todos os regimes de auxílio implementados ou a implementar ao abrigo da regra *de minimis* prevista no Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, de 15 de Dezembro.

Tratava-se de uma possibilidade excepcional, reitera-se, concedida face aos tempos de turbulência económica e financeira, então vividos por alguns dos Estados-membros.

Nesse sentido, as autoridades portuguesas notificaram a Comissão Europeia, em 12 de Janeiro de 2009, do novo regime temporário que as mesmas tencionavam adoptar para contemplar a possibilidade de utilizar os novos limites *de minimis*.

A Comissão Europeia considerou o regime apresentado compatível com os Tratados, tendo registado que o mesmo deveria ser aplicado mediante ato administrativo interno (*in casu* Portaria).

Foi assim aprovada a Portaria n.º 184/2009 de 20 de fevereiro, a qual dispunha da seguinte forma no artigo 1.º: “*Os auxílios concedidos ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, de 15 de Dezembro, relativo aos auxílios de minimis, passam a ter um limite de € 500.000 por empresa, durante um período de três exercícios financeiros*”.

No final de 2010, a Comissão Europeia, tendo em conta os sinais de retoma que a economia europeia apresentada, comunicou aos Estados-membros que não pretendia dar continuidade ao regime de exceção temporário, o que implicava o regresso aos limites de acumulação previstos nos termos do Regulamento (CE) 1998-2006, de 15 de Dezembro, tendo contudo consagrado a possibilidade de os Estados-membros verem aprovada a prorrogação da aplicação do limite máximo de acumulação de auxílios de minimis de € 500.000, para as candidaturas apresentadas pelos beneficiários até 31 de Dezembro de 2010.

Assim, em face da permanência do quadro de acentuada crise económica no nosso país, foi emanado o Comunicado da Comissão Europeia de 7 de janeiro de 2011, C (2011) 63 final, referente ao assunto «State aid SA.32122 (2010/N) - Portugal/Prolongation of the State aid scheme N13/2009 "Limited amounts of aid”

Esta comunicação esteve na base da Portaria n.º 70/2011, de 09 de fevereiro, que veio estabelecer o limite de auxílios *de minimis* concedidos entre 1 de Janeiro de 2011 e 31 de Dezembro de 2011 e as respectivas condições de aplicação.

O artigo 1.º n.º 1 limitava os auxílios de minimis concedidos entre as duas datas ao montante de € 500 000 por empresa, embora contabilizasse todos os apoios atribuídos entre 01 de Janeiro de 2008 e 31 de Dezembro de 2011, desde que o beneficiário tenha apresentado, junto do organismo responsável pela concessão da ajuda, um pedido de ajuda completo até 31 de Dezembro de 2010 ao abrigo do auxílio estatal n.º 13/2009.

Por seu lado, o n.º 2 alínea a) da mesma Portaria n.º 70/2011, de 09 de fevereiro, dispunha que os auxílios concedidos a partir de 1 de Janeiro de 2011 cujos pedidos de ajuda

tivessem sido apresentados pelos beneficiários depois de 31 de Dezembro de 2011 votariam a ter o limite de € 200 000 durante um período de três exercícios financeiros.

Em face deste quadro normativo, coloca-se a questão de saber se a Requerente pode ver abrangidos os benefícios fiscais de que havia usufruído no ano de 2010, no valor global de 86.098,51€, dentro do limite de € 500.000,00 em resultado da aplicação da Portaria n.º 184/2009, de 20 de fevereiro sendo, de forma diversa, aplicável o limite de € 200.000,00, aos exercícios fiscais da Requerente de 2011 e 2012.

Na senda da orientação adotada pelas Decisões do CAAD nos processos 74/2013 –T e 622/2016-T, deve entender-se que a interpretação das Portarias *sub judice* – *máxime* a Portaria n.º 70/2011, de 20 de fevereiro - deve ser efetuada em conformidade com o instrumento de direito da União Europeia que a mesma visa concretizar, a saber, o “*Temporary Union Framework*” (Quadro Temporário da União).

Neste âmbito, a referida Comunicação da Comissão Europeia de 07.01.2011 – que versa sobre a prorrogação do auxílio estatal 13/2009 até 31.12.2011 quanto ao limite de € 500.000 por empresa e durante 3 exercícios financeiros, (em derrogação do limite fixado no n.º 2 do artigo 2.º do Regulamento CEE 1998/2006, da Comissão, de 15.12), sob a epígrafe “*State aid SA.32122 (2010N) Portugal, Prolongation of the State aid scheme N 132009 «Limited amounts of aid»*” – refere que essa prorrogação cumpre os requisitos do ponto 2.2 do “*Temporary Union Framework*” (Quadro Temporário da União) e é compatível com o mercado interno europeu (cfr. em <http://www.ifdr.pt>).

O que está em causa é a circunstância de a Comissão Europeia, diante do cenário de grave crise económica nacional, ter achado por bem derrogar temporariamente o limite das ajudas *de minimis* e elevar o seu limiar de € 200.000 para € 500.000, por considerar que a situação das empresas portuguesas o justificava.

Os considerandos da mencionada Comunicação da Comissão — Quadro comunitário temporário relativo às medidas de auxílio estatal destinadas a apoiar o acesso ao financiamento durante a atual crise financeira e económica (2009/C 16/01) demonstram que a Comissão estava bem consciente da ampla dimensão do impacto da crise financeira

na economia real na sua globalidade, e do modo como a mesma atingia as pequenas e médias empresas e, reflexamente, o emprego e as famílias, impondo-se, no seu entender, tomar medidas de curto prazo para estimular a procura, preservar postos de trabalho, contribuir para restabelecer a confiança e realizar “investimentos inteligentes” para favorecer uma aceleração do crescimento e uma prosperidade sustentável a longo prazo.

A questão central na presente ação diz respeito a saber se, na aplicação, em 2012, da regra *de minimis* prevista no Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro (cujo limite vai até € 200.000) e na Portaria n.º 184/2009, de 20 de fevereiro (cujo limite vai até € 500.000) deve ser tomado em consideração o período constituído por todos os exercícios de 2010, 2011 e 2012, nos termos do regime geral, como alega a Requerida ou, de forma diversa, se se deve considerar que o exercício de 2010 está abrangido por um regime temporário e excepcional autorizado pela Comissão Europeia (Auxílio n.º 13/2009) e vertido na Portaria n.º 184/2009, de 20 de Fevereiro, sendo os restantes períodos (2011 e 2012), abrangidos pelo regime ordinário resultante da aplicação do Regulamento n.º 1998/2006 (então em vigor), devendo ser tratados em separado.

Vejamos:

O Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional, I.P., entidade que, em Portugal, detém a responsabilidade pela manutenção do Registo Central de Auxílios de Minimis, emitiu as orientações vertidas no «*Manual de Apoio ao Utilizador do Registo Central de Auxílios de Minimis*» nas quais se afirma o seguinte:

«Recentemente, a Comissão Europeia através da comunicação datada de 29/02/2012 refª D (2012)-020676 vem transmitir às autoridades portuguesas que considera, para efeitos de apuramento da acumulação das ajudas, e consequentemente, do cálculo do limite dessas ajudas, que deve existir uma separação dos apoios concedidos ao abrigo do AE N 13/2009, dos demais auxílios concedidos ao abrigo do regime de minimis.

A Comissão entende que as autoridades nacionais devem tratar o regime de exceção (Auxílio N 13/2009) e o regime de minimis [Reg. (CE) nº 1998/2006] como

regimes de apoio distintos e como tal os apoios não devem ser acumuláveis para efeitos de aferição do limite da ajuda.

Neste contexto, os apoios entre 2008 e 2010, ao abrigo do quadro temporário autorizado, bem como os apoios concedidos em 2011 relativamente a pedidos de financiamento apresentados pelos beneficiários até fim de 2010 e decididos em 2011, não devem ser considerados no cômputo dos apoios para aferição atual do limiar de acumulação de ajudas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1998/2006.

Consequentemente, os apoios concedidos em 2011 para pedidos de financiamento apresentados no mesmo ano, bem como todos os apoios concedidos em 2012, não são acumulados com os apoios concedidos ao abrigo do regime temporário, ou seja, apoios concedidos de 2008 a 2010 e apoio concedido em 2011 para pedidos de financiamento apresentados em 2010» (negrito nosso).”

Ou seja, parece ser claro que, quer para a Comissão Europeia, quer para as entidades oficiais com responsabilidades, em Portugal, pela manutenção de registos sobre auxílios de Estado, o regime de exceção (Auxílio N 13/2009) que esteve na origem da Portaria n.º 184/2009, de 20 de fevereiro, e o regime *de minimis* previsto no Regulamento n.º 1998/2006 devem ser tratados como regimes de apoio distintos e, como tal, os apoios não devem ser acumuláveis para efeitos de aferição do limite da ajuda.

O que significa, por outras palavras, que o regime temporário e excepcional autorizado pela Comissão Europeia (Auxílio n.º 13/2009) e vertido na Portaria n.º 184/2009, de 20 de Fevereiro, e aquele que resulta do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro, configuram regimes diferentes que não podem ser apreciados em conjunto e devem ser separados na sua aplicação.

Consequentemente, deve entender-se que, quando a Portaria n.º 70/2011 de 9 de Fevereiro, estabelece no n.º 2 do artigo 1.º que os demais auxílios concedidos a partir de 1 de Janeiro de 2011 nos termos do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, de 15 de Dezembro, voltam a ter o limite aí previsto, isto é, o montante total dos auxílios de *minimis* concedidos a uma empresa não pode exceder € 200.000,00 durante um período de

três exercícios financeiros, no cálculo daquele limite não podem ser tidos em consideração os exercícios aos quais foi aplicável o limite excepcional de € 500.000,00.

Ao exercício de 2010 foi aplicável, como vimos, o limite excepcional de € 500.000,00 decorrente da aplicação da Portaria n.º 184/2009, de 20 de fevereiro, nos termos acima descritos.

Não podendo este limite ser igualmente aplicável, no caso, ao exercício de 2011 e, de todo, ao exercício de 2012, uma vez que tal não é permitido pelo Regulamento *de minimis*, nem sequer resulta da comunicação e interpretação feita pela Comissão Europeia a propósito do regime excepcional que vigorou até 2011, no contexto da verificação do montante máximo de apoios *de minimis* passível de ser auferido no exercício de 2012 pela Requerente, apenas deverão ser consideradas as dotações do benefício fiscal à interioridade apuradas para os exercícios de 2011 e 2012 (à luz do Regulamento *de minimis*), as quais, quando acumuladas, não poderão exceder € 200.000,00.

Em consequência, deverá ser parcialmente anulada a liquidação adicional de IRC identificada nos autos, na parte relativa à reposição do benefício fiscal à interioridade, respeitante ao exercício de 2010, no montante de € 86.098,51, devendo de igual modo ser anulada a liquidação de juros compensatórios que incida sobre aquele valor, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a manteve.

Do reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios

No que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no n.º 5, do artigo 24.º do RJAT “*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*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do ato tributário.

De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, n.º 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a atos tributários

(v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Como refere Jorge Lopes de Sousa *“insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)”*.

Assim, nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º, nºs 1 e 2, e 100º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Nestes termos, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Na sequência da declaração de ilegalidade parcial do ato de liquidação de IRC identificado, e da declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a referida liquidação, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), *“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 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”*, pelo que terá de haver lugar ao reembolso parcial do montante pago pela Requerente, relativamente à parte que diz respeito ao benefício fiscal à interioridade do exercício de 2010 (€ 86.098,51) e respetivos juros compensatórios, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

Assim, face ao estabelecido no artigo 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), estando preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no nº 1, do artigo 43º da LGT), a Requerente terá direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantia indevidamente paga, no âmbito da liquidação de IRC objeto do pedido de pronúncia arbitral, os quais serão contados de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 61º do CPPT, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito.

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 CPC (ex vi 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 ação, 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 Requerida, 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 procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade parcial da liquidação adicional de IRC do ano 2012, no montante de € 86.098,51 correspondente à dotação do benefício fiscal à interioridade do exercício de 2010, bem como da consequente liquidação de juros compensatórios, na parte que incida sobre aquele montante;
- c) Declarar a ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada;
- d) Em consequência, determinar a devolução das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais;
- e) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

V - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 86.098,51, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, *a)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI - CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.754,00€, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de junho de 2018

O Árbitro Presidente

(José Poças Falcão)

O Árbitro Vogal

(Nuno Cunha Rodrigues)

O Árbitro Vogal

(Sílvia Oliveira)