

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 448/2019-T

**Tema:** IRC – encargos com a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE); não dedutibilidade; artigo 23.º-A, n.º 1, alínea *q*), do CIRC; inconstitucionalidade.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro presidente), Dr. Marcolino Pisão Pedreiro e Dra. Sílvia Oliveira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. No dia 3 de julho de 2019, a sociedade comercial **A..., SGPS, S. A., NIPC ...**, com sede na Rua ..., n.º... (doravante designada por *Requerente*), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), e do artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à:

- Declaração de ilegalidade e anulação das autoliquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) referentes aos exercícios de 2014 e 2015, na parte em que não se reconheceu o direito à dedução dos montantes suportados a título de CESE;

- Restituição dos montantes de imposto indevidamente pagos, no total de EUR 74.214,84, acrescidos de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento até à data do seu integral reembolso.

2. A Requerente juntou 8 (oito) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

3. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, designada por *Requerida* ou *AT*).

4. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), a Requerente faz assentar a impugnação do ato tributário controvertido, sumariamente, no seguinte:

A Requerente é uma sociedade comercial anónima que se dedica à atividade de gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indireta do exercício de atividades económicas, sendo a sociedade dominante do designado Grupo B... que é tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”).

Nos exercícios de 2014 e 2015, a Requerente agregava, no âmbito RETGS, os resultados fiscais das sociedades C..., S.A (sociedade identificada nos autos e doravante designada por C...) e D... (D...) S.A. (sociedade identificada nos autos e doravante designada por D...), entre outras sociedades.

Ambas as sociedades são sociedades com sede e direção efetiva em território português que, no âmbito da sua atividade comercial, se dedicam fundamentalmente à atividade de fabricação de pasta de papel.

No âmbito da atividade desenvolvida, a D... e a C... apresentaram as respetivas declarações Modelo 27 de autoliquidação da CESE, relativas a 2014 e 2015, tendo sido suportado, com referência aos exercícios em questão, em matéria de CESE, os seguintes montantes:

- Pela D..., EUR 168.493,00, respeitantes ao ano 2014 e EUR 152.238,35 respeitantes ao ano 2015;

- Pela C..., EUR 32.672,67 respeitantes ao ano 2015.

A Requerente, na qualidade de sociedade dominante do Grupo B..., apresentou as declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC respeitantes aos exercícios de 2014 e de 2015, nas quais refletiu as declarações de rendimentos Modelo 22 das sociedades dominadas integrantes do Grupo B... (nomeadamente, as apresentadas pela C... e pela D...).

Todas as sociedades do Grupo B..., incluindo a Requerente, inscreveram a CESE no campo 785 do Quadro 07 tendo em consideração o disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea q), do Código do IRC, nos termos da qual “*não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) A contribuição extraordinária sobre o setor energético*”.

A Requerente, por se encontrar convicta da ilegalidade parcial dos atos tributários de autoliquidação de IRC, na parte referente à alegada insusceptibilidade de dedução da CESE para efeitos de apuramento do lucro tributável dos exercícios, e na qualidade de sociedade dominante do Grupo B..., apresentou em 12 de novembro de 2018 dois pedidos de revisão oficiosa das referidas declarações modelo 22 de IRC dos anos de 2014 e 2015, os quais vieram a ser indeferidos.

Para a Requerente, a referida norma do Código do IRC padece de manifesta inconstitucionalidade material por violação dos princípios constitucionais da tributação pelo rendimento real e da capacidade contributiva, previstos nos artigos 104.º, n.º 2, e 13.º da CRP, respetivamente, de onde decorre a ilegalidade parcial dos atos de autoliquidação de IRC dos exercícios de 2014 e 2015 impugnados em sede de PPA.

Segundo a Requerente, ao impor a tributação pelo rendimento real, o legislador afastou a tributação de rendimentos presumidos ou normais, exigindo expressamente que se tributem os rendimentos efetivamente obtidos pelos sujeitos passivos, sempre que tal se revele possível.

A tributação pelo rendimento real é, por definição, uma decorrência do princípio da capacidade contributiva, de acordo com o qual os contribuintes só podem ser tributados pela sua efetiva e real força económica, desempenhando este princípio uma função determinante no que concerne ao desenho e modo de distribuição dos encargos tributários.

Assim, defende a Requerente que a capacidade contributiva afigura-se um pressuposto ou condição necessária, de força constitucional, para que ocorra o nascimento da obrigação tributária, sendo que esta obrigação tem de assentar na força ou potencialidade económica do

---

sujeito passivo que se manifesta na perceção efetiva e real de determinado rendimento, isto é, a capacidade contributiva apresenta-se como o limite mínimo lógico exigível à arbitrariedade ou abuso por parte do legislador fiscal ordinário.

Adicionalmente, reitera a Requerente que a concretização dos princípios constitucionais do rendimento real e da capacidade contributiva implica o reconhecimento de que todas as componentes do rendimento, quer positivas, quer negativas, terão relevância tributária no âmbito do cálculo do lucro tributável a tributar em sede de IRC, concluindo no sentido de que as normas que obstem à dedução de custos efetivamente incorridos para o exercício da atividade económica de um sujeito passivo (ou seja, que rejeitem o reconhecimento de determinadas componentes negativas do rendimento) padecerão, em princípio, de inconstitucionalidade material por violação daqueles princípios constitucionais conformadores do direito fiscal.

Assim, segundo a Requerente, tendo presente que a CESE configura um custo legalmente imposto de que depende o regular exercício da atividade de produção de energia, que o mesmo não é repercutível por proibição legal e que se encontra intimamente associado à obtenção de receitas por parte das empresas electroprodutoras, impõe-se constitucionalmente a sua relevação negativa no apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos.

Alega a Requerente que ao proibir-se a dedução do valor da CESE para apuramento do lucro tributável de IRC, tributa-se um custo que o sujeito passivo teve de suportar para o exercício da sua atividade, sujeitando a imposto um rendimento deturpado, manifestamente superior ao realmente auferido, em clara violação dos princípios constitucionais da tributação pelo rendimento real e da capacidade contributiva.

Adicionalmente, entende a Requerente que, assumindo-se a CESE como uma contribuição que visa tributar o exercício da atividade de produção de energia com vista a financiar uma entidade pública cujo móbil é a promoção de políticas públicas e à liquidação da dívida tarifária, de cariz público, não existe nenhum motivo de cariz ético ou moral que justifique a sua desconsideração em sede de IRC pelo que impõe-se concluir que não existe qualquer justificação especial que possibilite ao legislador ordinário excluir a dedutibilidade dos montantes suportados a título de CESE, para efeitos de apuramento do lucro tributável, sob pena de se admitir que a justificação do desvio aos princípios do rendimento real e da capacidade contributiva se traduza no desencorajamento do exercício da produção de energia.

Como tal, entende a Requerente que sendo a CESE um custo intrinsecamente relacionado com o exercício da atividade económica do sujeito passivo e necessário à prossecução do objetivo de obtenção de lucros deve a dedução do mesmo ser aceite como custo em sede de IRC, pelo que o artigo 23.º-A, n.º 1, alínea q), do Código do IRC incorre na interpretação descrita, em manifesta ilegalidade por violação dos princípios da tributação pelo lucro real e da capacidade contributiva.

Por último, entende ainda a Requerida que inexistindo um efetivo e real motivo para se impedir que a CESE seja considerada como custo fiscalmente dedutível, temos que o legislador ordinário legislou com base num (proibido) livre arbítrio sendo que é também na dimensão negativa de princípio de proibição do arbítrio que deve encontrar-se o limite definido pelo princípio da igualdade à criação de normas discriminatórias, impondo-se que as mesmas assentem em critérios de adequação e proporcionalidade, devidamente fundamentados, entre a discriminação operada e o fim pretendido pela norma.

**5.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 4 de julho de 2019.

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

**7.** Em 20 de agosto de 2019, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

**8.** Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 09 de setembro de 2019.

**9.** No dia 11 de outubro de setembro de 2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual arguiu a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral e impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela procedência daquela exceção, com a sua consequente absolvição da instância e, caso assim não se entenda, pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

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

**11.** A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, nos seguintes argumentos:

A Requerida invocou a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral, estribando-se em dois fundamentos distintos: por um lado, por estar em causa a alegada inconstitucionalidade de norma atinente ao regime jurídico da CESE e, por outro lado, pelo facto de a CESE se tratar de uma contribuição financeira e não de um imposto.<sup>1</sup>

Noutra ordem de considerações, em sede de impugnação dos argumentos apresentados pela Requerente, afirma a Requerida que a regra geral da dedutibilidade dos gastos e perdas comporta diversas exceções ditadas por uma multiplicidade de razões que o legislador dentro da sua margem de liberdade de conformação normativa considerou atendíveis e não violadoras do princípio da tributação pelo lucro real.

Ora, entre estas exceções conta-se a prevista na alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC que mais não é do que a transposição para este Código do disposto no artigo 12.º do Regime da CESE.

O sentido teleológico deste artigo 12.º só se apreende no quadro do Regime da CESE mediante a conjugação do objeto definido no n.º 2 do artigo 1.º, da proibição de repercussão (artigo 5.º) e da consignação da receita cobrada ao FSSS (artigo 11.º), donde resulta bem claro o propósito do legislador em estabelecer um “anel de separação” desta contribuição financeira,

---

<sup>1</sup> A estas questões voltaremos adiante onde daremos conta, de forma mais pormenorizada, da argumentação expendida pela Requerida a este propósito.

ao circunscrever ao setor energético tanto o ónus tributário como os potenciais benefícios da afetação da receita, isolando-o do resto da economia.

Nesta conformidade, seria incoerente que fosse admitida a aceitação como gasto dedutível para a determinação do lucro tributável das importâncias suportadas pelos sujeitos passivos a título da CESE, porquanto a dedução equivaleria a uma repercussão indireta da CESE sobre o Estado (e Autarquias, relativamente à derrama municipal), na exata medida em que a consequente diminuição ao lucro tributável redundaria em redução do IRC (e derramas) liquidado e pago.

Por esta via, operar-se-ia o financiamento por parte do Estado (e das Autarquias) – na medida da redução da receita do IRC e derramas – aos operadores sujeitos ao pagamento da CESE, resultado que, de todo, o legislador quis deixar salvaguardado nos artigos 5.º e 12.º do Regime da CESE.

Assim, resulta daqui que os motivos que subjazem à exclusão da dedutibilidade dos gastos suportados com a CESE devem ser encontrados no desenho e objetivos da regulamentação desta contribuição financeira e não na regra geral de dedutibilidade dos gastos e perdas enunciada no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Nestes termos, o afastamento da dedução da CESE ao lucro tributável é uma decorrência natural e lógica da opção de política legislativa sobre o financiamento do setor energético através desta contribuição.

A Requerida acrescenta que pode extrair-se da jurisprudência do Tribunal Constitucional que o princípio da tributação pelo lucro real é compaginável com uma certa margem de liberdade do legislador que introduza alguns desvios à regra geral de dedutibilidade dos gastos suportados no âmbito da atividade empresarial, desde que as limitações ou exclusões tenham um fundamento racional e que não colida com o princípio da igualdade.

Assim, para a Requerida a opção do legislador teve por objetivo evitar que a receita do IRC fosse afetada negativamente pelos gastos suportados com a CESE, repercutindo-se, desta forma, nas receitas fiscais obtidas pelo Estado (e Autarquias) e, por via disso, em toda a comunidade.

Trata-se de uma opção de política fiscal que exigiu ao legislador a elaboração de normas cuja aplicação e execução seja eficaz, isto é, que conduzam a resultados consonantes com os

objetivos pretendidos sendo que, no caso, o propósito do legislador foi claramente o de afastar a imposição do encargo com a CESE à generalidade dos contribuintes, desiderato que só poderia ser efetivamente alcançado completando a proibição da repercussão com a não dedutibilidade do correspondente gasto ao lucro tributável do IRC.

Assim, defende a Requerida que a interpretação que faz do disposto no artigo 12.º da RCESE e da alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, estriba-se na convocação dos elementos gerais de interpretação das normas fiscais, deles se extraíndo por mera interpretação declarativa a exclusão da dedutibilidade da CESE

Acrescenta a Requerida que a interpretação que defende não afronta o princípio segundo o qual a tributação deve incidir sobre o rendimento real, porquanto tal princípio admite exceções, quais sejam, entre muitas outras, as limitações à dedutibilidade dos encargos para efeitos fiscais, reiterando que tal interpretação não viola o princípio da igualdade, uma vez que o n.º 1 do artigo 13.º da CRP consagra a observância de uma igualdade material (que não meramente formal), exigindo que se estabeleça uma comparação entre as categorias de operadores abrangidos pela norma de incidência constante do artigo 2.º do RCESE e não entre o universo de sujeitos passivos do IRC, pois aquele princípio exige apenas o tratamento igual de situações iguais entre si e um tratamento desigual de situações desiguais.

Assim, para a Requerida, a não dedução da CESE ao lucro tributável representa, por isso, uma opção de política legislativa sobre o financiamento do sector energético através desta contribuição, afastando assim que o encargo com a CESE fosse suportado pelos contribuintes através da (eventual) dedutibilidade do correspondente gasto ao lucro tributável do IRC, opção que o legislador rejeitou.

A Requerida termina propugnando que é materialmente inconstitucional a interpretação normativa proposta pela Requerente, no sentido de se permitir a dedução de gastos que suportou enquanto sujeito passivo da CESE, em absoluta contradição com a previsão legal de não-deductibilidade de tais gastos expressamente determinada pelo legislador no artigo 12.º do Regime da CESE e no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea q), do CIRC, por violação do princípio da legalidade tributária.

Segundo alega, tal interpretação normativa contraria a regra de não dedutibilidade de tais gastos expressamente determinada pelo legislador sendo, pois, materialmente



inconstitucional, por violação do princípio do Estado de direito democrático, da reserva da lei fiscal e da separação de poderes, com a conseqüente subordinação dos tribunais à lei, os quais decorrem, nomeadamente, do disposto nos artigos 2.º, 103.º, 165.º e 202.º da CRP.

A Requerida reputa tal interpretação normativa materialmente inconstitucional também por violação do princípio da legalidade tributária, na vertente da generalidade e abstração da lei fiscal, decorrentes do princípio da legalidade e enquanto instrumentos da igualdade fiscal e, portanto, igualmente por violação do princípio da igualdade tributária, os quais decorrem, nomeadamente, do disposto nos artigos 13.º e 103.º da CRP.

Nestes termos, entende a Requerida que os atos de autoliquidação de IRC dos anos 2014 e 2015, parcialmente impugnados no PPA, não enfermam de qualquer vício que deva ditar a sua anulação não havendo, portanto, lugar à condenação em juros indemnizatórios a favor da Requerente.

**12.** Notificada para o efeito, a Requerente pronunciou-se quanto à matéria de exceção invocada pela Requerida, nos termos constantes do requerimento apresentado em 21 de outubro de 2019 que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

**13.** O Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, concedeu prazo para a apresentação de alegações escritas facultativas e sucessivas, tendo fixado o dia 09 de março de 2020 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

**14.** As partes não apresentaram alegações.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

A Requerida, como foi dito, invoca a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral com fundamento, por um lado, por estar em causa a inconstitucionalidade de norma atinente ao regime jurídico da CESE e, por outro lado, por estar em causa uma contribuição financeira e não um imposto.

Com efeito, nos artigos 9.º a 46.º da sua resposta, a AT invoca a incompetência do Tribunal Arbitral (i) para conhecer da questão da inconstitucionalidade de norma atinente ao regime jurídico da CESE e (ii) para conhecer do regime da CESE por esta se tratar de uma contribuição financeira e não de um imposto, dado que a competência dos Tribunais Arbitrais constituídos no CAAD esta circunscrita a estes.

Como acima referido, a Requerente foi notificada para se pronunciar sobre o teor das alegadas exceções, tendo-o feito dentro do prazo concedido, pugnando pela sua improcedência.

Ambas as exceções relativas à alegada incompetência do Tribunal Arbitral são de conhecimento prioritário, como resulta do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Vejamos a primeira das exceções suscitadas, ou seja, a da alegada incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer da questão da inconstitucionalidade de norma atinente ao regime jurídico da CESE.

A este propósito refira-se desde logo que, qualquer tribunal – incluindo os arbitrais – está obrigado *a não aplicar* normas desconformes com a Constituição (artigo 204.º), e na medida em que tais normas tenham potenciais reflexos numa dada liquidação impugnada, o Tribunal é competente (e está obrigado a) para conhecer dessas desconformidades.

Aliás, nem haveria outra forma de o próprio Tribunal Constitucional poder sindicar a invocada inconstitucionalidade se o presente Tribunal a não pudesse apreciar: as competências do Tribunal Constitucional em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade exercem-se exclusivamente em recurso de decisões anteriores proferidas pelos demais tribunais.

No caso, a Requerente peticiona que seja reconhecido o direito à dedução em sede de IRC, nos exercícios de 2014 e 2015, dos montantes suportados a título de CESE porquanto entende que *“os artigos 23.º-A, n.º 1, alínea q), do CIRC e 12.º do regime que cria a CESE, ao determinarem a não dedutibilidade da CESE para apuramento do lucro tributável de IRC, padecem de inconstitucionalidade material por violação dos princípios da tributação pelo rendimento real, da capacidade contributiva e da igualdade, nos termos dos artigos 104.º, n.º 2 e 13.º da CRP”*.

A Requerida reconhece o pedido (artigo 8º da Resposta), ainda que venha contrapor que nenhum vício á assacado à liquidação (artigo 10º da Resposta) porquanto, ao reconhecer que *“os pedidos formulados (...) consistiram na correção das autoliquidações considerando-se para efeitos fiscais a CESE efetivamente suportada, por referência aos exercícios de 2014 e 2015 (...)”*, pretendendo *“(...) a desaplicação do normativo constante dos artigos 23.º, n.º 1, alínea q) d, do Código do IRC e 12.º do regime do CESE (...)”* isso basta para se concluir que ela própria reconhece que as questões de inconstitucionalidade suscitadas são questões de inconstitucionalidade concreta (que implicam desaplicação da norma num caso concreto) e não de inconstitucionalidade abstrata (que implicam a remoção da norma do ordenamento jurídico), como pretende demonstrar a Requerida.

Neste âmbito, e dado entendermos ser idêntica a argumentação que ao caso releva, acompanhamos a decisão arbitral de 04-05-2018, proferida no Processo n.º 675/2017-T, do CAAD, na parte em que refere:

*“Haverá, decerto, algum equívoco, pois, num Estado de Direito, é aos Tribunais e não a quaisquer outros órgãos, designadamente os que têm funções legislativas e executivas, que compete administrar a justiça, «assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados» (artigos 202.º, n.ºs 1 e 2, da CRP), para o que têm de interpretar e aplicar as leis para dirimir os litígios entre os cidadãos e a Administração.*

---

*E é também aos Tribunais que a CRP atribui o poder de controlar a constitucionalidade das leis, emitidas pelos órgãos com poder legislativo (artigo 204.º da CRP).*

*A presente decisão é proferida por um Tribunal, pelo que tem carácter jurisdicional, e no exercício do seu poder jurisdicional cabe-lhe aplicar a lei, segundo a sua interpretação, estando apenas sujeito à lei, tal como a interpreta, não estando obrigado a adoptar a interpretação adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira ou a que hipoteticamente adoptariam os órgãos com poder legislativo se lhes fosse atribuída a competência para a aplicação da lei aos litígios pendentes nos Tribunais.”*

Nestes termos, improcede, portanto, o primeiro fundamento da invocada incompetência do presente Tribunal Arbitral.

Analisemos então a segunda invocada exceção, ou seja, a alegada incompetência para conhecer do regime da CESE por se tratar de uma contribuição financeira e não de um imposto.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida, em primeira linha, pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que estabelece o seguinte:

*“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

*a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

*b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.*

Em segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, cujo artigo 2.º estabelece o seguinte:

*“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das*

---

*pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:*

*a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

*b) (...);*

*c) (...);*

*d) (...);”*

Discutindo-se no presente pedido arbitral a questão de saber *se os montantes pagos pela Requerente a título de CESE são fiscalmente dedutíveis nos montantes pagos a título de IRC*, parece não ser possível outro entendimento se não o de que a pretensão da Requerente se encontra coberta pela jurisdição arbitral (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT), não sendo excluída por qualquer das normas da referida Portaria. E isto mesmo perante a dupla sede da norma impeditiva da dedução (o artigo 23.º, n.º 1, alínea q), do CIRC, e o artigo 12.º da CESE).

As normas cuja inconstitucionalidade vem questionada são o artigo 23.º-A do Código do IRC que, sob a epígrafe “*Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*”, determina que os encargos suportados com a CESE não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável. Norma esta cujo conteúdo é replicado no artigo 12.º da CESE.

O referido artigo 23.º-A do Código do IRC insere-se nas disposições gerais relativas à determinação do lucro tributável das pessoas coletivas, concretizando especificamente quais os encargos que não são dedutíveis para efeitos fiscais. Entre eles consta, no que ao caso importa, a CESE.

Ora, no caso em apreço, a Requerente peticiona a anulação parcial das autoliquidações da liquidação de IRC referentes aos exercícios de 2014 e 2015, invocando como causa de pedir a ilegalidade associada à não dedutibilidade da CESE, ilegalidade essa que assenta na alegada inconstitucionalidade das normas acima identificadas quando interpretadas no sentido de não ser fiscalmente dedutível a CESE por violação, designadamente, dos princípios constitucionais da tributação pelo rendimento real, da capacidade contributiva e da igualdade.

Assim, a Requerente não ataca a constitucionalidade da CESE enquanto tributo especial, mas tão só a constitucionalidade do artigo 23.º-A do Código do IRC, que regula o apuramento do lucro tributável das pessoas coletivas.

E o mesmo se diga quanto ao artigo 12.º da CESE que se limita a reproduzir o teor daquela norma.

Outra poderia ser a resposta se o pedido arbitral se dirigisse contra a exigência legal do pagamento da CESE, mas manifestamente não é o caso porquanto o pedido arbitral dirige-se contra dois atos de autoliquidação de IRC, na parte em que se reportam à ilegalidade /inconstitucionalidade de uma correção à matéria tributável por recusa da dedutibilidade da CESE, bem como contra os despacho de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa apresentados relativamente àquelas autoliquidações.

Em síntese, ainda que a competência dos tribunais arbitrais não inclua a avaliação dos atos de liquidação das contribuições especiais – questão que não cabe apreciar nos presentes autos –, *o que está em causa não é o regime jurídico da CESE, mas sim as autoliquidações de IRC de duas sociedades do grupo da Requerente, irrelevando a sede das normas que a conformam.*

Nestes termos, improcede, portanto, o segundo fundamento da invocada incompetência do presente Tribunal Arbitral.

Não foram invocadas quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **III.1. DE FACTO**

##### **§1. Motivação quanto à matéria de facto**

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

termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e na análise crítica da prova documental carreada para os autos, incluindo o processo administrativo.

## **§2. Factos provados**

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade constituída sob a forma comercial que, dada a sua elevada relevância económica e fiscal, na aceção prevista no artigo 68.º-B da Lei Geral Tributária (LGT) integra a Unidade de Grandes Contribuintes (UGC) para efeitos de acompanhamento permanente e gestão tributária.

b) À data a que se reportam os factos, a Requerente era a sociedade dominante do Grupo B... ao qual era aplicado, para efeitos de IRC, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

c) No ano de 2014 integrava o respetivo perímetro do grupo de sociedades, além de outras, a sociedade anónima D... (D...) S.A., com sede em ..., ..., titular do NIPC e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ..., cuja atividade principal era, à data a que se reportam as autoliquidações em crise, a produção e comercialização de pasta de papel de fibra curta de elevada qualidade, a partir de eucalipto.

d) Em 11 de novembro de 2014, a D... apresentou a respetiva declaração Modelo 27 de autoliquidação da CESE, relativa ao ano 2014, tendo suportado a quantia de EUR 168.493,00.

e) Posteriormente, a D... na respetiva declaração modelo 22 de rendimentos, para efeitos do IRC respeitante ao exercício de 2014, acresceu no Campo 785 do Quadro 07 – “*Apuramento do Lucro Tributável*”, o montante de EUR 168.493,00, a título de CESE.

f) No ano de 2015 integravam o respetivo perímetro do grupo de sociedades, além de outras, a sociedade D... (acima identificada), bem como a sociedade anónima C..., S.A., com sede em ..., ..., titular do NIPC e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ..., cuja

atividade era, à data a que se reportam as autoliquidações em crise, a produção de pasta de papel.

**g)** Em 26 de outubro de 2015, a D... e a C... apresentaram as respetivas declarações Modelo 27 de autoliquidação da CESE, relativas a 2015, tendo as sociedades suportado as quantias de EUR 152.238,35 e EUR 32.672,67, respetivamente.

**h)** Posteriormente, a D... e a C... nas respetivas declaração modelo 22 de rendimentos, para efeitos do IRC respeitante ao exercício de 2014, acresceram no Campo 785 do Quadro 07 – “*Apuramento do Lucro Tributável*”, os montantes de EUR 152.238,35 e EUR 32.672,67, a título de CESE

**i)** A Requerente, na qualidade de sociedade dominante do Grupo B..., apresentou as declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC do Grupo, respeitantes aos exercícios de 2014 e de 2015, nas quais refletiu as declarações de rendimentos Modelo 22 das sociedades dominadas integrantes do Grupo B..., entre elas as declarações da C... e da D... (acima identificadas).

**j)** Em consequência, foi autoliquidado IRC consubstanciado:

- Relativamente ao exercício de 2014, na liquidação nº 2015..., de 10/08/2015, posteriormente modificada pelas liquidações nº 2016..., de 07/04/2106 e nº 2016..., de 23/12/2016;

- Relativamente ao exercício de 2015, na liquidação nº 2016..., de 02/08/2105, posteriormente modificada pela liquidação nº 2017..., de 19/06/2017.<sup>2</sup>

**l)** Por estar convicta da ilegalidade dos atos tributários de autoliquidação de IRC dos referidos exercícios, na parte referente à alegada insusceptibilidade de dedução da CESE para efeitos de apuramento do lucro tributável dos exercícios, a Requerente, na qualidade de sociedade dominante do Grupo B..., apresentou pedidos de revisão oficiosa, em 9 de novembro de 2018, relativos ao IRC de 2014 e 2015 (procedimentos nº ...2018... e nº ...2018..., respetivamente).

---

<sup>2</sup> Neste âmbito, note-se que a Requerente no PPA identifica, possivelmente por lapso, a liquidação de IRC do exercício de 2015 como sendo a nº..., quando este número diz respeito à identificação da declaração modelo 22 de IRC do Grupo respeitante ao referido exercício de 2015.



m) A Requerente foi notificada dos projetos de decisão de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa relativos aos exercícios de 2014 e 2015, bem como para exercer, querendo, o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia sob a forma escrita, no prazo de 15 dias:

<b>ANO</b>	<b>PROCEDIMENTO</b>	<b>INFORMAÇÃO</b>	<b>OFÍCIO</b>	<b>DATA</b>	<b>DATA DESPACHO</b>
2014	...2018...	...-AIR1/2019	...	14/03/2019	13/03/2019
2015	...2018...	...-AIR1/2019	...	01/03/2019	28/02/2019

n) A Requerente não exerceu qualquer direito de audição em nenhum dos processos.

o) A Requerente foi notificada das seguintes decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa apresentados:

<b>ANO</b>	<b>PROCEDIMENTO</b>	<b>INFORMAÇÃO</b>	<b>OFÍCIO</b>	<b>DATA</b>	<b>DATA DESPACHO</b>
2014	...2018...	...-AIR1/2019	...	11/04/2019	08/04/2019
2015	...2018...	...-AIR1/2019	...	05/04/2019	03/04/2019

p) A Requerida suporta os despachos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa no teor das informações emitidas pela UGC, identificadas no ponto anterior, nos termos das quais se escreve, em síntese, o seguinte:<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Dado que os capítulos relativos à apreciação dos fundamentos, invocados pela Requerente, são iguais, quer para o pedido de revisão respeitante ao ano 2014, quer para o pedido de revisão respeitante ao ano 2015, optou-se por apenas se transcrever, parcialmente, um deles.

§ IV.I.I.II. Da apreciação

17. Quanto a esta questão apresentada pela Requerente, estará em causa a alegada inconstitucionalidade material da «Contribuição Sobre o Setor Energético»<sup>11</sup>, introduzida no ordenamento jurídico-tributário pelo artigo 228.º, da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, diploma que aprova o Orçamento de Estado para 2014, que em caso de pronúncia favorável na reclamação graciosa, deverá implicar a aceitação do encargo como gasto fiscal para efeitos do apuramento do lucro tributável, de acordo com a Requerente.
18. A respeito da conformidade constitucional da CESE, tem sido a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) não se pronunciar sobre a questão.
19. Com efeito, a AT, como órgão da administração pública sob direção do Governo, não tem competências no foro da apreciação da conformidade constitucional de normas jurídicas ou sequer da atividade legiferante, pelo que qualquer pronúncia decisória encontrar-se-ia ela mesma ferida de legalidade institucional.
20. De facto, determina o Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de dezembro, diploma que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, no seu artigo 2.º, n.º 1, que «[a] AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia». [sic]
21. O n.º 2 do mesmo preceito elenca as diversas atribuições da AT, as quais somente aprofundam o conceito associado à administração dos tributos referidos no número anterior, não fazendo qualquer referência ao controlo legal ou constitucional de normas tributárias, pelo que não cabe tal atribuição nesse conceito.

<sup>11</sup> De salientar que sobre esta matéria foi proferido pelo Tribunal Constitucional o recente Acórdão n.º 7/2019 de 08.01.2019, no âmbito do processo 141/16, que decidiu pela constitucionalidade da CESE.

22. Tampouco poderia ser de outro modo pois é a própria Constituição da República Portuguesa (CRP) que atribui essas matérias em exclusivo à Assembleia da República e ao Tribunal Constitucional, respetivamente, conforme o disposto no artigo 280.º.
23. A Administração Pública, da qual a AT faz parte, não goza das mesmas prerrogativas dos tribunais, isto é, de desaplicar uma norma jurídica com fundamento na sua inconstitucionalidade que no fundo será sempre uma suposição até pronúncia por parte do Tribunal Constitucional, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do referido artigo 280.º da CRP.
24. Assim, não obstante possuímos uma opinião vincada nesta matéria, qualquer pronúncia nossa, favorável ou não aos interesses da Requerente, pecaria sempre por inutilidade da mesma, razão pela qual nos abstermos de quaisquer demais considerações para além das já enunciadas.
25. Acrescente-se ainda que se encontra expressamente previsto na lei fiscal, leia-se, alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, na sua redação à data dos factos, a proibição de dedução ao lucro tributável do montante de imposto suportado a título de CSSB, conforme reconhecido pela própria Requerente.
26. Com efeito, prevê o referido normativo o seguinte:
27. *«Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) a contribuição sobre o setor energético»*
28. Além disso, a discussão sobre a natureza da CESE como imposto sobre o rendimento ou imposto sobre o património ou qualquer outro é irrelevante para os efeitos pretendidos dada a estatuição legal e uma decisão administrativa ou judicial favorável à pretensão da Requerente, mesmo em última instância proferida pelo Tribunal Constitucional, não afetaria a legalidade da norma em causa, apenas a tornaria inócua, ou seja, sem efeito útil.
29. De facto, em caso de procedência do pedido, a natural consequência do montante pago a título de CESE seria a sua plena restituição de acordo e nos termos do preceituado no art. 100.º da LGT.
30. Ainda dentro deste mesmo quadro legal, refira-se que apenas o Tribunal Constitucional poderá declarar com força obrigatória geral, leia-se de lei, a inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma norma jurídica, facto que até à presente data não ocorreu.
31. Neste sentido, uma eventual suspensão da tramitação do presente procedimento, tendo como horizonte temporal uma eventual pronúncia judicial favorável, não produziria qualquer efeito útil.
32. Posto isto, perante o atual quadro legal já descrito, o tributo associado à CESE não é dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável, improcedendo o pedido da Requerente nesta matéria.

q) Dado não se conformar com as referidas decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, a Requerente apresentou, em 03/07/2019, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

## §2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

## III.2. DE DIREITO

### §1. DO MÉRITO

O essencial da argumentação da Requerente assenta na tese de que, ao excluir a possibilidade de os sujeitos passivos da CESE deduzirem essa contribuição na sua fatura fiscal anual, o legislador incorreu em violação de princípios constitucionais, designadamente o princípio da tributação pelo rendimento real previsto nos artigos 13.º (“1. *Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei. / 2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão da ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.*”) e 104.º, n.º 2 (“*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”), da Constituição da República Portuguesa (CRP).

O primeiro eixo argumentativo é o de que “*A tributação pelo rendimento real é, por definição, uma decorrência do princípio da capacidade contributiva, de acordo com o qual os contribuintes só podem ser tributados pela sua efetiva e real força económica, desempenhando este princípio uma função determinante no que concerne ao desenho e modo de distribuição dos encargos tributários*”. Reconhecendo embora que o princípio da capacidade contributiva não tem expressa consagração constitucional – ao invés do que aconteceu em anteriores textos constitucionais – invocou que continua a ser tido como critério básico da Constituição Fiscal e, nessa medida, “*o limite mínimo lógico exigível à arbitrariedade ou abuso por parte do legislador fiscal ordinário*”. E concluiu:

*Assim, tendo presente que a CESE configura um custo legalmente imposto de que depende o regular exercício da atividade de produção de energia, que o mesmo não é repercutível por proibição legal e que se encontra intimamente associado à obtenção de receitas por parte das empresas electroprodutoras (sendo, aliás, imprescindível para a obtenção dessas receitas), impõe-se constitucionalmente a sua relevação negativa no apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos (tal como ocorre, a título de exemplo, com a contribuição congénere espanhola).*

A mais desse desvio empolar o rendimento tributado, afastando-o do rendimento real, a indedutibilidade da CESE seria destituída de qualquer causa justificativa – um segundo eixo argumentativo. Ora, só a existência destas – designadamente no sentido de melhor apurar o próprio rendimento real, ou de salvaguardar outros valores com tutela constitucional –

justificaria o “*moderador de sentido*” da fórmula (*fundamentalmente sobre o rendimento real*), sob pena de tal fórmula se esvaziar e deixar de funcionar como limite legislativo. Na tese da Requerente, a indedutibilidade da CESE padeceria da falta de “*motivação intrínseca*” que a doutrina invoca ser necessária para legitimar os desvios ao princípio da tributação pelo rendimento real, e que, na sistematização de Saldanha Sanches, só poderiam ser de ordem *técnico-prática* (como o que implica a indedutibilidade do IRC suportado no período), determinados por uma *especial ligação entre a esfera privada dos sócios ou de terceiros e a da empresa* (custos com veículos ou combustíveis, por exemplo) ou de censura de comportamentos (evitando a dedução de coimas, ou limitando a dedução de despesas não documentadas, por exemplo).

E – como terceiro eixo argumentativo – a indedutibilidade da CESE padeceria também de violação do princípio da igualdade, que reclama não apenas universalidade das imposições fiscais, mas também igualdade de critérios de imposição. Ao criar um desvio excecional à regra da plena dedutibilidade dos custos e perdas consagrada no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC (“*Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.*”), o legislador teria exorbitado da margem de discricionariedade para tratar o igual como igual e o diferente como diferente. Em vez de uma diferenciação justificada teria havido antes uma diferenciação arbitrária.

Estas mesmas questões já foram suscitadas e resolvidas no Proc. 119/2019-T (disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=119%2F2019-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=4349](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=119%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4349)), nos seguintes termos:

Quanto à falta de “*motivação intrínseca*” da indedutibilidade da CESE:

*A isso responde a AT com “o propósito do legislador em estabelecer um “anel” de separação (ring fencing) desta contribuição financeira, ao circunscrever ao sector energético tanto o ónus tributário como os potenciais benefícios da afectação da receita, isolando-o do resto da economia.”*<sup>4</sup> (a AT referia-se não apenas à não-

---

<sup>4</sup> A Resposta da AT no presente caso invocou exatamente o mesmo argumento, nas mesmas exatas palavras.

repercussão da CESE – imposta no artigo 5.º do seu regime – e à não-dedutibilidade – imposta no artigo 12.º do seu regime –, mas também à consignação da receita cobrada ao Fundo de Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético\* – prevista no artigo 11.º do seu regime). Ou seja, a especial motivação intrínseca que animava as referidas opções do legislador estaria na ligação entre custos e benefícios para os operadores do mercado energético sujeitos à CESE. Nessa lógica, a possibilidade de alguns desses operadores poderem custear uma tal contribuição com a redução dos impostos que, de outro modo, teriam a pagar, frustraria a teleologia da dita contribuição financeira e criaria, aí sim, um problema de desigualdade entre os a ela sujeitos. Mesmo não tomando posição sobre o regime da CESE, o Tribunal tem de reconhecer que a sua natureza de contribuição financeira – a sua característica distintiva dos impostos – implica uma certa correspondência entre o círculo dos onerados com o seu pagamento e a dos seus beneficiários, mais que não seja por custos acrescidos que transferem para a sociedade ou para a entidade para quem revertem as suas receitas. Nessa medida, pode dizer-se que a lógica de segregação da CESE dos demais impostos não só tem uma justificação intrínseca, como é até indispensável à sua natureza.

(...)

É possível, portanto, como alegou a AT, identificar uma lógica não meramente reditícia na arquitetura da CESE, e encontrar para ela uma fundamentação que, tendo também em linha de conta os demais agravamentos de impostos a que os contribuintes foram, em geral, contemporaneamente sujeitos, não a sujeite a um juízo de desconformidade constitucional. (\* nota suprimida).

Poderia acrescentar-se, se não fosse redundante, que a classificação tripartida proposta por Saldanha Sanches para as situações de ineditibilidade – cuja utilidade é sobretudo de ordem expositiva – não tem fundamento constitucional e, portanto, não constitui limitação alguma para o legislador: a qualquer momento pode este criar novos tipos de limitações, sendo que, como também se referiu na decisão do referido Proc. 119/2019-T, a criação de – presentes e futuras – contribuições financeiras se qualifica certamente como um novo tipo:

*A doutrina invocada nesse sentido não parece ter tido suficientemente em conta a limitação estrutural que uma tal dedutibilidade introduziria na possibilidade de cobrar contribuições financeiras: em todo e qualquer caso de imposição superveniente destas (por razões de custo ou de benefício gerados pelos sujeitos ao seu pagamento, como é da sua natureza) a sua dedutibilidade em sede de impostos sobre o rendimento transferiria uma parte do seu pagamento para o Estado (e, quando tal tivesse impacto nas derramas também para os municípios). Ou seja, seria a fiscalidade do Estado a custear, ainda que parcialmente, as contribuições financeiras que deviam ser da responsabilidade das entidades que dão causa às despesas custeadas com essas contribuições.*

*Assim, considera este Tribunal que a concordância prática entre contribuições financeiras e impostos sobre o rendimento tem precedência sobre as razões de coerência intrínseca dos critérios de dedutibilidade que podem ser invocados no caso e, portanto, o artigo 23.º-A, n.º 1, alínea q), do CIRC não enferma da invocada inconstitucionalidade face ao artigo 104.º, n.º 2, da CRP. Aliás, a redação da invocada norma constitucional (“A tributação das empresas incide **fundamentalmente** sobre o seu rendimento real.”) acomoda justamente situações como as que resultam da necessária compatibilização de impostos com contribuições financeiras (e, poderia acrescentar-se, com taxas), em que, além dos custos (internos) que a Requerente pretende deduzir, há também que considerar os benefícios resultantes, ou os custos externos provocados.*

Quanto à imposição constitucional de tributação pelo rendimento real:

*Quanto ao primeiro vício – a invocada violação do princípio da tributação pelo lucro real, decorrente da necessidade de uma tributação pelo rendimento líquido – a própria Requerente reconhece implicitamente que tal argumento vale “perante a ausência de uma especial motivação intrínseca suscetível de justificar a referida não dedutibilidade” (...), quando já se viu que havia, no caso, razões intrínsecas e não puramente reditícias para a não dedutibilidade consagrada na lei.*

Quanto à violação do princípio da igualdade:

*Quanto ao terceiro alegado vício – violação do princípio da igualdade face a outros gastos fiscais – começa por assentar na conversão do princípio constitucional de igualdade de tratamento entre sujeitos (“Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.”) numa supostamente equivalente, mas constitucionalmente infundada, igualdade entre gastos – rectius: entre gastos para efeitos de dedutibilidade fiscal. Manifestamente, portanto, não há qualquer inconstitucionalidade no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea q), do CIRC “por violação do PRINCÍPIO DA IGUALDADE, consagrado NO ARTIGO 13.º DA CRP”*

Assim, porque a argumentação da Requerente, não obstante douda, não colocou questões essencialmente diversas das que antes foram ponderadas e resolvidas no CAAD, não vê este Tribunal Arbitral Colectivo razões para se apartar do anteriormente decidido.

## **§2. REEMBOLSO DO MONTANTE DE IMPOSTO PAGO ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

Uma vez que são de manter os atos de autoliquidação de IRC controvertidos, pelos motivos acima expendidos, os pedidos de reembolso dos montantes de imposto pagos e de pagamento de juros indemnizatórios, sobre esses valores, têm necessariamente de improceder, por carecerem de qualquer fundamento, quer de facto, quer de direito.

## **IV. DECISÃO**

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente improcedente a invocada exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente, absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.



#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de EUR 74.214,84 (setenta e quatro mil, duzentos e catorze euros e oitenta e quatro cêntimos)

#### **VI. CUSTAS**

Em conformidade com o acima decidido e nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em EUR 2.448,00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros), a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 19 de dezembro de 2019.

Os Árbitros,

(Fernanda Maçãs)

(Marcolino Pisão Pedreiro)

(Sílvia Oliveira)