

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 341/2022-T

Tema: IRC – Artigo 23.º do Código do IRC – Cláusula antiabuso – Tributação Autónoma.

Sumário:

I - O artigo 23.º do Código do IRC não se reconduz a uma norma antiabuso, que pudesse ser utilizada em substituição do artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

II - Atentos os requisitos de aplicação dos artigos 23.º e 51.º, ambos do Código do IRC, não se revela possível o afastamento de que os mesmos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário (e portanto à atividade económica desenvolvida pela Requerente), não tendo ficado comprovada qualquer outra motivação.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Manuel Vaz e Francisco Melo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A Requerente **A...**, **S.A.**, com número único de pessoa coletiva e de registo na Conservatória do Registo Comercial ..., com sede na Rua ..., Porto, com o capital social de EUR 77.334.456,00 (doravante, apenas “Requerente” ou “A...”), veio, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante “RJAT”), apresentar PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL

1.

ARBITRAL E PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL contra (i) a liquidação adicional do IRC n.º 2022 ... referente ao exercício de 2018, a respetivas liquidações de juros com os n.os 2022 ... e 2022..., consubstanciadas na demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., (ii) a liquidação adicional do IRC n.º 2022 ... referente ao exercício de 2019, as respetivas liquidações de juros n.ºs 2022 ... e 2022 ..., consubstanciadas na demonstração de acerto de contas n.º 2022..., o que fez nos termos e com os seguintes fundamentos:

- a. Os atos ora impugnados resultaram de uma ação de inspeção tributária externa de âmbito parcial, levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, apenas “Requerida” ou “AT”) que, inicialmente, incidiu sobre o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) da Requerente – tendo o referido âmbito sido, no decurso da inspeção, alterado para geral –, dos exercícios de 2018 e 2019, da qual resultaram correções à coleta da Requerente refletidas nas liquidações adicionais do IRC e de juros, e nas demonstrações de acerto de contas supra identificadas, donde resulta um total de imposto e juros a pagar de EUR 2.959.813,12:
 - i. EUR 2.503.326,02 em relação ao exercício de 2018 e cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 28.02.2022;
 - ii. EUR 456.487,10 em relação ao exercício de 2019 e cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 08.03.2022.
- b. De acordo com o Relatório de Inspeção Tributária que deu origem às liquidações de imposto ora em discussão (cfr. documento n.º 4, que se junta e se dá por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais), estas têm na sua base um conjunto de correções, a saber:
 - i. Correção referente às despesas incorridas com deslocações e estadas durante os exercícios de 2018 e 2019, constante do ponto III.6 do Relatório de Inspeção Tributária;

- ii. Correção referente aos gastos incorridos com despesas de representação durante o exercício de 2019, constante do ponto III.7 do Relatório de Inspeção Tributária;
 - iii. Correção referente aos gastos incorridos com a aquisição de antiguidades durante o exercício de 2019, constante do ponto III.8 do Relatório de Inspeção Tributária;
 - iv. Correção referente aos gastos incorridos com advogados e auditores, durante o exercício de 2019, constante do ponto III.9 do Relatório de Inspeção Tributária;
 - v. Correção referente ao tratamento fiscal de ativos financeiros reconhecidos pelo método do justo valor, por referência aos exercícios de 2018 e 2019, constante do ponto III.10 do Relatório de Inspeção Tributária;
 - vi. Correção referente ao enquadramento fiscal de mais e menos-valias contabilísticas, por referência aos exercícios de 2018 e 2019, constante do ponto III.11 do Relatório de Inspeção Tributária; e
 - vii. Correção referente à desconsideração da aplicação do regime de Participation Exemption aos dividendos distribuídos por uma das suas subsidiárias, por referência aos exercícios de 2018 e 2019, constante do ponto III.17 do Relatório de Inspeção Tributária.
- c. Nesta sede, a Requerente pretende impugnar todas as correções supra referidas, com exceção das indicadas sob os pontos (v) e (vi) do artigo anterior.
- d. Assim, a Requerente aceita as correções realizadas à sua matéria coletável que decorrem do enquadramento fiscal de ativos financeiros contabilizados ao justo valor em resultados, e quanto ao tratamento fiscal aplicável às mais e menos-valias contabilísticas.
- e. Quanto à materialidade das correções que ora se pretendem impugnar, os valores em discussão, por assunto, são os que seguem:

Exercício de 2018					
	Deslocações e estadas	Despesas de representação	Aquisição de antiguidades	Gastos com Advogados / Auditores	Aplicação do artigo 51.º, n.º 13 e 14 CIRC
Correção à matéria coletável de IRC	27 222,48 €	- €	- €	- €	8 670 690,34 €
Tributação autónoma (50%)	9 130,00 €	- €	- €	- €	- €

Exercício de 2019					
	Deslocações e estadas	Despesas de representação	Aquisição de antiguidades	Gastos com Advogados / Auditores	Aplicação do artigo 51.º, n.º 13 e 14 CIRC
Correção à matéria coletável de IRC	29 077,56 €	21 437,86 €	11 500,00 €	19 987,50 €	1 539 175,80 €
Tributação autónoma (50%)	- €	1 824,81 €	5 750,00 €	9 993,75 €	- €

- f. A Requerente requereu a suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2022... nos termos do disposto nos artigos 169.º e 195.º do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), tendo, para esse efeito, constituído um penhor de ações sobre 560.000 ações da sociedade B..., S.A., cujo comprovativo foi devidamente remetido à AT (cfr. documento n.º 6 que se junta).
- g. Cabe agora analisar, por tema, quais os factos relevantes para cada uma das correções, qual a fundamentação da AT subjacente às liquidações de imposto, que resulta do referido Relatório de Inspeção (a “Fundamentação”) bem como o Direito aplicável, que sumariamente infra se indicam:

CORREÇÕES RELATIVAS A DESPESAS INCORRIDAS COM DESLOCAÇÕES E ESTADAS

- A AT corrigiu a matéria coletável da Requerente, quanto às despesas incorridas com deslocações e estadas, considerando que não seriam gastos empresariais.
- Em alguns casos aplicou taxas de tributação autónoma de 50% (considerando que seriam gastos não documentados),
- e noutros aplicou uma taxa liberatória de IRS de 28% (considerando que seriam adiantamentos por conta de lucros).

- d. Na Fundamentação, não se faz qualquer tipo de prova que justifique a incidência de IRS ao nível do sócio,
- e. nem se demonstra que estão preenchidos os pressupostos para aplicação da tributação autónoma – nomeadamente, a falta de documentação que titule os gastos.
- f. Assim, relativamente a estes gastos, na presente impugnação não está em causa a sua dedutibilidade dos gastos em sede de IRC, cuja complexa demonstração exige uma produção de prova que a Requerente não conseguiu realizar em tempo útil.
- g. Assim, a Requerente aceita a não dedutibilidade dessas despesas, em sede de IRC, não podendo, porém, aceitar o tratamento agravado e absolutamente despropositado que a AT confere a alguns gastos, assumindo acriticamente que se justifica a aplicação de tributações autónomas ou de tributação aplicável aos adiantamentos por conta de lucros, sem cabal suporte de facto ou de Direito.
- h. Vejamos simplificadamente os gastos com deslocações e estadas analisados no Relatório de Inspeção:

Deslocações e estadas - Exercício de 2018			
Ref. ^a	Gasto	Correção à matéria coletável de IRC	Tributação autónoma
1	P... , Lda	5 000,00 €	2 500,00 €
2	P... , Lda	13 260,00 €	6 630,00 €
3	Q... , Lda	3 090,08 €	- €
4	R... , S.p.A. (empresa italiana)	5 510,40 €	- €
5	Hotel ... , S.A.	362,00 €	- €
	Total 2018	27 222,48 €	9 130,00 €

CORREÇÕES RELATIVAS A DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO

- a. É de retomar nesta sede o que se disse a propósito das correcções do Capítulo I: não se irá discutir a dedutibilidade destes gastos em sede de IRC, porque, efectivamente, a Requerente não conseguiu produzir a prova necessária da empresarialidade dos gastos em tempo útil, mas discute-se apenas a aplicação das taxas de tributação autónoma e, indirectamente, das taxas liberatórias de IRS – ainda que não sejam objecto da presente acção arbitral –, na medida em que não têm qualquer suporte legal ou de facto.
- b. É também de retomar a factualidade já descrita acima, no que toca à necessidade de a Requerente se fazer representar, pelo seu Administrador, para a prossecução da sua actividade económica normal, passando de seguida para a factualidade específica referente às correcções relativas a despesas de representação.
- c. Vejamos de seguida o quadro resumo:

Despesas de representação - Exercício de 2019			
Ref.ª	Gasto	Correção à matéria coletável de IRC	Tributação autónoma (50%)
11	s... S.A.	6 067,75 €	- €
12	T... Lda.	2 488,00 €	- €
13	Hotel ... B.V.	4 487,00 €	- €
14	u... S.A.	4 345,50 €	- €
15	Nota de despesa outubro 2019	1 889,05 €	944,53 €
16	v... Unipessoal Lda.	1 107,16 €	553,58 €
17	w... S.A.	653,40 €	326,70 €
	Total 2019	21 037,86 €	1 824,81 €

- d. De acordo com a Fundamentação, foram analisados os registos contabilísticos e documentos de suporte, tendo sido corrigida a dedutibilidade de um conjunto de gastos que se descreveram sumariamente no quadro acima apresentado.
- e. Todos os gastos corrigidos são devidamente titulados por factura, e referem-se a despesas de representação.
- f. Em resumo, os gastos em causa referem-se a concretas despesas incorridas no interesse da empresa (recordemo-nos, de uma sociedade C...), ainda que a Requerente não tenha conseguido apresentar atempadamente prova da sua empresarialidade.

- g. Porém, ainda que não sejam dedutíveis em sede de IRC, a Requerente não pode concordar com a aplicação de uma taxa liberatória de 28% em sede de IRS, porque não se trata de adiantamentos por conta de lucros, ou com a sujeição à taxa de tributação autónoma de 50%, porque as despesas estão documentadas nos termos legais.

CORREÇÕES RELATIVAS A DESPESAS INCORRIDAS COM A AQUISIÇÃO DE ANTIGUIDADES

- a. Como refere a AT no Relatório de Inspeção, em 2019 a Requerente reconheceu como gasto na conta "6238 — Materiais — Outros", a fatura n.º 2019/2 de 05-12-2019 emitida por "D... — Unipessoal, Lda.", no valor de EUR 11.500,00, que diz respeito à aquisição de peças decorativas.
- b. Especificamente, estão em causa um par de anjos indo portugueses, cadeira inglesa de mogno forrada a veludo, um par de cadeiras em laca chinesa forrada a seda, dois ovos com pés de prata e pedras semipreciosas.
- c. Estes objetos foram utilizados para decorar o escritório da Requerente.
- d. Efetivamente, a Requerente decorou as zonas da sede com antiguidades e outras peças do agrado dos seus sócios e administradores, entre as quais se incluem os referidos objetos, que ainda hoje se encontram na sua sede.
- e. Aquando da ação inspetiva, a AT inquiriu sobre a localização destes artigos, tendo a Requerente informado que estes se encontravam na sede da Requerente, e que tinham funções essencialmente decorativas.
- f. Todavia, a AT considerou que estas despesas não poderiam ser classificadas como gastos dedutíveis em sede de IRC, porque entende que a Requerente não logrou provar a sua empresarialidade.
- g. Nestes termos, a AT realizou as seguintes correções:

Aquisição de antiguidades - Exercício de 2019			
Ref. ²	Gasto	Correção à matéria coletável de IRC	Tributação autónoma (50%)
18	D... - Unipessoal, Lda.	11 500,00 €	5 750,00 €
	Total 2019	11 500,00 €	5 750,00 €

- h. Em sede inspectiva, a AT notificou o sujeito passivo para comprovar que os bens adquiridos estavam nas suas instalações, e como tal, constituiriam gastos afetos à sua atividade.
- i. Não obstante, não chegou a ser marcada uma data para a visita às instalações da Requerente.

CORREÇÕES RELATIVAS A DESPESAS INCORRIDAS COM ADVOGADOS E AUDITORES

- a. No presente pedido de pronúncia arbitral, e relativamente aos gastos a que agora nos referimos, a Requerente aceita expressamente a não-dedutibilidade em sede de IRC quanto aos gastos com os consultores E... - SROC, Lda. e com os honorários da F... SP, RL.
- b. São gastos cuja demonstração de empresarialidade é complexa e exigiria uma produção de prova que não foi possível realizar, em tempo útil.
- c. Todavia, não se aceita a desconsideração como gasto dos honorários da sociedade de advogados G..., Soc. Advogados SP, RL, pois ficou demonstrado na inspeção e também o será agora em sede arbitral, que este gasto cumpre os requisitos legais para a sua dedutibilidade.
- d. Por fim, a Requerente não pode aceitar o tratamento agravado e absolutamente despropositado que a AT confere a todos os gastos corrigidos neste capítulo, assumindo acriticamente que devem ser alvo de tributações autónomas, sem um cabal suporte de facto ou de Direito.
- e. Vejamos os seguinte quadro-resumo das despesas desconsideradas, para efeitos fiscais, pela AT:

Gastos com advogados / consultores - Exercício de 2019			
Ref.ª	Gasto	Correção à matéria coletável de IRC	Tributação autónoma (50%)
19	Revisores E... - SROC, Lda.	922,50 €	461,25 €
20	Honorários F... SP, RL	3 690,00 €	1 845,00 €
21	Advogados G... SP, RL	3 075,00 €	1 537,50 €
22	Advogados G... SP, RL	3 075,00 €	1 537,50 €
23	Advogados G... SP, RL	9 225,00 €	4 612,50 €
	Total 2019	19 987,50 €	9 993,75 €

DESCONSIDERAÇÃO DA APLICAÇÃO DO REGIME DE PARTICIPATION EXEMPTION AOS DIVIDENDOS RECEBIDOS PELA A...

- a. H... e I... (doravante, “I...”) vivem em união de facto, e têm, em conjunto, dois filhos: J... e K... .
- b. Como veremos, antes do início da reestruturação do seu património familiar, em 2015, H... e I... detinham, na sua esfera pessoal, um património mobiliário muito relevante e J... e K... eram (e continuam a ser) os únicos filhos de cada um deles.
- c. Entre outros bens mobiliários, H... e I... detinham participações sociais de duas sociedades com sede e direcção efectiva em Portugal, a saber: a L... e a M... .
- d. Em 31 de Dezembro de 2014, H... detinha 14.359.708 acções da L..., correspondentes a 7% do capital social desta.
- e. À mesma data, H... era detentor de 1.402.072 acções da M..., correspondentes a 5,47% do capital social desta, e, por sua vez, I... detinha 670.790 acções da M..., correspondentes a 2,616% do capital social dessa sociedade.
- f. Ambas as sociedades são cotadas na bolsa de valores.
- g. Em 4 de Dezembro de 2015, foi constituída a sociedade N... SGPS, S.A. (cuja denominação social veio a ser alterada para A... S.A.), com o capital social de EUR 50.000,00, composto por 50.000 acções de valor nominal de EUR 1,00 (cfr. certidão comercial que se juntou como documento n.º 3).

-
- h. Inicialmente, H... detinha 48.000 ações e os seus filhos detinham 2.000 ações da A... .
- i. Através de quatro contratos de doação (cfr. contratos que se juntam como documento n.º 7), celebrados entre 9 de Dezembro de 2015 e 9 de Agosto de 2016, H... e I... doaram a totalidade das referidas participações sociais que detinham nas sociedades L... e M... aos seus dois filhos, J... e K... .
- j. No referido período temporal, durante o qual os contratos foram celebrados, J... e K... eram ainda menores de idade, pelo que esses contratos foram celebrados pelos seus representantes legais – leia-se, os seus pais H... e I... .
- k. Os referidos contratos de doação previam uma cláusula modal: os donatários assumiriam o encargo de, uma vez titulares das acções, as utilizar para efeitos de subscrição de um aumento de capital social da A... .
- l. Na sua sequência, em Assembleias Gerais da Empresa realizadas em 9 de Dezembro de 2015, 22 de Julho de 2016, 2 de Agosto de 2016 e 9 de Agosto de 2016, foram deliberados quatro aumentos de capital da A..., subscritos por J... e K..., e realizados mediante a entrega de acções da L... e M... (cfr. Actas das Assembleias Gerais que se juntam como documento n.º 8).
- m. Na Assembleia Geral realizada em 9 de Dezembro de 2015, foi deliberado converter as 50.000 acções ordinárias que constituíam o capital social da A... em acções de Categoria A, com direitos especiais, que se traduziam no direito a 80% dos lucros da sociedade e, em caso de liquidação, a 80% do activo remanescente.
- n. Já as restantes acções, adquiridas por J... e K... através da subscrição dos aumentos de capital supra referidos, seriam acções ordinárias.
- o. Nestes termos, após a realização destes negócios (doravante, as «Operações de Reestruturação»), J... e K... detinham (e detêm à presente data) 2.000 acções de Categoria A, e 77.284.456 acções ordinárias, representando uma participação de 99.938% no capital social da A..., o que se traduz num direito a 21,60% dos lucros da sociedade e activos remanescentes, em caso de liquidação.

-
- p. H... detém – desde a constituição da A... e até à presente data –, 48.000 acções de Categoria A, que lhe conferem direito a 78,40% dos lucros da sociedade e activos remanescentes, em caso de liquidação.
- q. Estes contratos realizaram-se no contexto de uma operação de reestruturação do património mobiliário familiar de ambos, através qual, essencialmente, h... e I... pretenderam concentrar as participações sociais que ambos detinham numa sociedade holding familiar, detida por pais e filhos, pelas razões que de seguida se enumeram.
- r. Desde logo, porque a concentração destes activos numa só sociedade permitiria uma gestão centralizada e especializada dos mesmos, bem como o acesso a determinados recursos (como a financiamentos bancários) que lhes estavam vedados, atenta a detenção dispersa pelo património pessoal de H... e I... que antes se verificava.
- s. Assim, a confluência destes activos numa só sociedade, permitiria, com muito maior facilidade, uma gestão eficaz, bem como uma diversificação do património familiar tendente à sua valorização.
- t. A referida operação de reestruturação visava ainda evitar a dissipação desse património que poderia vir a ocorrer por uma multitude de factores: desde a insolvência de um dos pais, por força de algum dos restantes investimentos que detêm, até eventuais futuras uniões com terceiros ou filhos dessas uniões.
- u. Ademais, esta operação pretendeu também antecipar os efeitos da sucessão mortis causa entre pais e filhos.
- v. Com efeito, H... e I... pretendiam que os filhos de ambos, assim que atingissem o pleno gozo dos seus direitos pela maioria, iniciassem a aprendizagem necessária para se tornarem bons gestores do património mobiliário que viria a ser seu por direito, ao invés herdarem, já adultos, participações nessa holding familiar, sem qualquer conhecimento ou experiência prévia da sua actividade, ou mesmo do sector.

- w. Ora, foi neste contexto que foram criadas as diferentes categorias de acções acima mencionadas, que também foram motivadas por critérios económicos e jurídicos perfeitamente razoáveis.
- x. De facto, sendo os filhos de H... e I... ainda menores, nenhum sentido faria que estes tivessem um direito aos lucros gerados pela Requerente proporcional às suas participações – pelo menos para já.
- y. Efetivamente, enquanto estes filhos menores não tivessem ainda capacidade de gerir o seu património de forma adequada, qualquer bom pai de família optaria por continuar, ele próprio, a gerir os activos familiares e os rendimentos que deles advenham, por forma a garantir que essa riqueza virá a integrar o património dos seus descendentes, potencialmente valorizada, quando estes já a conseguirem administrar de forma apropriada.
- z. Prosseguindo,
- aa. No final de 2016, a A... detinha 2.072.862 acções da M..., o que equivale a uma participação de 8,08% no capital social dessa sociedade.
- bb. Durante o ano de 2017, a A... adquiriu, através de cinco transacções, 492.431 acções da M..., nas seguintes datas e pelos seguintes valores:

Conta	Descrição	Transação	Data Movimento	N.º Acções	Valor de aquisição
#41581021	M...	Compra	17/11/2017	100 000,00	1 047 830,49
#41581021	M...	Compra	13/11/2017	161 500,00	1 615 401,73
#41581021	M...	Compra	20/11/2017	80 931,00	855 316,24
#41581021	M...	Compra	22/11/2017	50 000,00	550 962,50
#41581021	M...	Compra	05/12/2017	100 000,00	1 135 918,12
				492 431,00	5 205 429,08

- cc. Deste modo, no final de 2017 e após as referidas aquisições, a A... passou a deter 2.565.203 acções da M..., que representavam 10.004% do capital social dessa sociedade, durante os exercícios relevantes para a presente impugnação.
- dd. Em 2018 e 2019, a A... recebeu da M..., a título de distribuição de dividendos, EUR 8.670.690,34 em 2018, e EUR 1.539.175,00 em 2019.
- ee. A A... considerou que se encontravam cumpridos todos os requisitos para a aplicação do regime de Participation Exemption previsto pelo artigo 51.º n.º 1

do Código do IRC – nomeadamente, a detenção de uma participação superior a 10% do capital social da sociedade que distribuiu os dividendos, bem como a detenção da mesma durante o tempo necessário para completar um período de detenção de um ano.

- ff. Assim, estes valores foram reconhecidos na contabilidade da Requerente como rendimento na conta "79 - Juros e rendimentos similares obtidos", e deduzidos no “Campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos”, do Quadro 07 das declarações Modelo 22 de ambos os exercícios, pelo que os dividendos pagos pela M... não concorreram para a formação do lucro tributável da Requerente nos exercícios em causa.

JUROS COMPENSATÓRIOS

- a. A AT entendeu serem devidos juros compensatórios, ao abrigo do artigo 35.º da LGT, pelo retardamento da liquidação de IRC que julga ser devida.
- b. A responsabilidade por juros compensatórios, como é sabido, tem a natureza de uma reparação civil e, por isso, depende nonexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a atuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua atuação (a título de dolo ou negligência).
- c. Por outras palavras, para que sejam devidos juros compensatórios pelo contribuinte, é necessária a existência de culpa, que se verificará apenas na hipótese de se concluir por uma omissão reprovável de um dever abstrato de diligência, leia-se, do dever de diligência de um bonus pater familias.
- d. Ora, no caso em apreço, ainda que se considere que os actos de liquidação adicional de IRC promovidos pela AT são legais – o que apenas para exposição de raciocínio se admite e sem nunca conceder –, tendo havido, portanto, um atraso na liquidação, não pode exigir-se que o contribuinte tenha de suportar juros compensatórios, por não ser possível formular um juízo de censura à sua actuação.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 27-05-2022, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 30-05-2022. Em 02-08-2022, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) 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 Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 02-08-2022, sendo que houve um requerimento de intenção de recusa que foi julgado pelo Conselho Deontológico em 13-09-2022, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
4. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou, assim, constituído em 19-10-2022, tendo sido proferido despacho arbitral em 19-10-2022 em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.
5. A AT apresentou a sua Resposta, em tempo, em 23-11-2022, defendendo a legalidade dos atos tributários praticados e alegando, em síntese, o seguinte:

DA CORRECÇÃO REFERENTE ÀS DESPESAS INCORRIDAS COM DESLOCAÇÕES E ESTADAS DURANTE OS EXERCÍCIOS DE 2018 E 2019, APENAS NO QUE RESPEITA À TRIBUTACÃO AUTÓNOMA – PONTO III.6 DO RIT

- a. A Requerente, quanto a estas faturas, as únicas que aqui se encontram em causa:
 - não identifica a pessoa que realizou as viagens constantes destas faturas emitidas pela agência de viagens;
 - não indica o motivo que justifica a deslocação;
 - não identifica sequer o destino final das viagens.
- b. Omissões que perduram mesmo após a apresentação do ppa.

- c. Em suma, face à falta de esclarecimentos e de apresentação de documentos justificativos ou demonstrativos, não é possível determinar qual o motivo e finalidade para a realização das viagens bem como o seu destino final, nem tão pouco o beneficiário, pois este não se encontra identificado nas faturas, nem a Requerente o fez na resposta à notificação dos SIT, nem tão pouco, salvo lapso nosso, no ppa.
- d. Assim, conforme referido no RIT, estas faturas foram reconhecidas como gasto do ano de 2018; no entanto, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, não foram aceites como gasto fiscal da Requerente, porque apesar de terem como documento de suporte uma fatura, não é possível estabelecer uma relação entre estas despesas pagas pela Requerente e a sua atividade e a obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a IRC, a que acresce o facto de a Requerente ter incorrido numa despesa, de que se desconhece o beneficiário.
- e. Sendo que, contrariamente ao que pretende a Requerente, estamos ademais, no que a estas faturas respeita, na presença de despesas sujeitas a tributação autónoma ao abrigo do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC.
- f. Efetivamente, embora não exista ocultação quanto à natureza das despesas em crise, nem existam dúvidas quanto à sua idoneidade documental, como resulta do RIT o que está na origem da tributação autónoma é a falta de identificação dos beneficiários das mesmas, situação passível de materializar-se em rendimentos em espécie na esfera tributária do beneficiário, caso fosse facultado esse conhecimento.
- g. Pretende-se evitar que, por detrás do recurso a despesas com estes contornos esteja uma utilização não empresarial, com vantagens para terceiros e, por esse facto, as mesmas configuram a natureza de despesas confidenciais ou não documentadas.
- h. A efetiva realização das despesas em causa, o não conhecimento de quem procedeu à sua utilização, bem como o motivo e a finalidade das mesmas, constituem suporte factual bastante para a aplicação de tributação autónoma ao abrigo do n.º 1 do art.º 88.º do CIRC.

DA CORRECÇÃO REFERENTE AOS GASTOS INCORRIDOS COM DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO DURANTE O EXERCÍCIO DE 2019, APENAS NO QUE RESPEITA À TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA – PONTO III.7 DO RIT

- a. À semelhança do que sucede na correção anterior, a Requerente no que às faturas em causa respeita, não indica qual o beneficiário das mesmas, e bem assim a sua natureza ou qual a finalidade concreta de tal despesa, omissão que, salvo lapso nosso, perduram no ppa.
- b. E, igualmente como sucede na correção anterior, contrariamente ao que pretende a Requerente, estamos ademais, no que a estas faturas respeita, na presença de despesas sujeitas a tributação autónoma ao abrigo do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC.
- c. Efetivamente, embora possa não existir ocultação quanto à natureza das despesas em crise ou dúvidas quanto à sua idoneidade documental, como resulta do RIT o que está na origem da tributação autónoma é a falta de identificação dos beneficiários das mesmas, situação passível de materializar-se em rendimentos em espécie na esfera tributária do beneficiário, caso fosse facultado esse conhecimento.
- d. Como já referido na correção anterior, pretende-se evitar que, por detrás do recurso a despesas com estes contornos esteja uma utilização não empresarial, com vantagens para terceiros e, por esse facto, as mesmas configuram a natureza de despesas confidenciais ou não documentadas.
- e. A efetiva realização das despesas em causa, o não conhecimento de quem procedeu à sua utilização, bem como o motivo e a finalidade das mesmas, constituem suporte factual bastante para a aplicação de tributação autónoma ao abrigo do n.º 1 do art.º 88.º do CIRC.
- f. Recorde-se aqui que a Tributação Autónoma determinada no n.º 1 do artigo 88º do CIRC insere-se no âmbito das medidas anti abuso e comporta uma função dissuasora e sancionadora de determinados comportamentos potenciadores de evasão fiscal.

-
- g. Isto mesmo se retira do exposto na jurisprudência do Tribunal Constitucional referida a propósito da correção anterior (cf. mormente artigo 54.º e seguintes da resposta apresentada pela AT ao ppa).
 - h. O que sucede no caso dos autos, pois as despesas em causa, embora tituladas por documento, tal documento não permite apurar qual o seu beneficiário, como bem se refere no RIT.
 - i. Dito de modo equivalente, a identificação do beneficiário não é conhecido, não têm suporte.
 - j. Ou seja, não foi apresentado qualquer documento que revele qual o destino desses meios, a sua natureza, nem o seu beneficiário, pelo que está demonstrada uma situação factual enquadrável no conceito de despesas não documentadas para efeitos da tributação autónoma prevista no n.º 1 do artigo 88.º do CIRC.
 - k. Tendo assim nestes termos a AT cumprido o ónus da prova da existência dos pressupostos de aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, mormente a existência de despesa como entendida para os efeitos do disposto na norma referida.
 - l. Pelo que atento todo o exposto, deve a correção impugnada manter-se e julgado o ppa improcedente.

DA CORRECÇÃO REFERENTE AOS GASTOS INCORRIDOS COM A AQUISIÇÃO DE ANTIGUIDADES DURANTE O EXERCÍCIO DE 2019 - PONTO III.8 DO RIT

- m. Constata-se assim, que apesar de ter sido notificado para o efeito, a Requerente limitou-se a alegar que os objetos se encontravam nas suas instalações, mas sem que, curiosamente, tenha possibilitado uma visita às referidas instalações, apesar de tal ter sido solicitado através da notificação pelos serviços de inspeção tributária.
- n. Acresce que para além da referida notificação e mormente face ao invocado pela Requerente a propósito do artigo 74.º da LGT, se efetuaram-se igualmente contactos telefónicos, no sentido de agendar uma visita às ditas instalações.

-
- o. Todavia, a Requerente nunca se mostrou disponível para tal, pelo que não foi possível verificar pelos SIT, por motivos imputáveis à Requerente, se os objetos adquiridos se encontravam nas instalações da empresa como por si alegado.
 - p. Efetivamente, pese embora referir-se no ppa que a Requerente «decorou as zonas da sede com antiguidades e outras peças do agrado dos seus sócios e administradores, entre as quais se incluem os referidos objetos, que ainda hoje se encontram na sua sede» (cf. artigo 118.º do ppa),
 - q. vem a própria Requerente admitir que «não chegou a ser marcada uma data para a visita às instalações da Requerente» (cf. artigo 123.º do ppa), continuando, curiosamente, uma vez mais, sem explicitar a razão subjacente à referida indisponibilidade para agendar a visita às suas instalações.
 - r. Efetivamente, note-se que no artigo 126.º do ppa embora se diga que a AT atropela a verdade, logo de seguida é a própria Requerente que revela que, afinal, «simplesmente não foi possível marcar uma data para visita às instalações», sem uma vez mais explicitar tal impossibilidade.
 - s. Ademais, note-se ainda que a Requerente não carrega qualquer prova que possa confirmar se é ou não verdade aquilo que simplesmente se limita a dizer quanto ao destino das antiguidades identificadas.
 - t. Ora, aqui como pugnado no RIT importa relevar que a morada da sede da Requerente é R. ..., ..., Porto, pelo que não está adstrita a uma sala ou a um andar;
 - u. E, a morada “R. ..., ..., Porto” corresponde a um prédio de 10 andares, onde se localizam várias empresas do grupo O..., L... e M..., pelo que as peças adquiridas, se localizadas na referida morada (o que não foi possível de comprovar, pelos motivos acima já referidos), também estariam a ser utilizadas por outras empresas.
 - v. Face ao exposto, e atenta mormente a natureza dos bens em causa, a AT procedeu a diligências inquisitórias, conforme se encontra demonstrado no RIT, sendo da responsabilidade da Requerente a impossibilidade da visita às suas instalações, local que a mesma alega ser onde se encontram os bens.

- w. É assim à Requerente que cabe o ónus da prova do que por si é alegado, nos termos do artigo 74.º da LGT, não podendo à AT ser exigida uma prova diabólica, ou seja, adivinhar o destino de bens ou o seu beneficiário, tanto que nem sequer pôde ver tais objetos, por a Requerente não o ter permitido.
- x. De acordo com o n.º1 do art.º 34.º do CIRC não são aceites com gastos as depreciações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento.
- y. Como igualmente resulta do RIT, aos referidos gastos é aplicada a tributação autónoma ao abrigo do n.º 1 do art.º 88.º do CIRC, uma vez que não foi confirmada a existência física das referidas antiguidades nas instalações da Requerente, e conseqüentemente a sua finalidade, destino e identificação dos beneficiários as mesmas.
- z. De modo a evitar repetições inúteis, atento todo o exposto, remete-se no que à tributação autónoma respeita para o já expendido neste articulado a respeito das duas primeiras correções contestadas pela Requerente, dando-se aqui o ali expendido por integralmente reproduzido, para todos os efeitos.
- aa. Pelo que, atento todo o exposto, deve a correção impugnada manter-se e julgado o ppa improcedente.

DA CORRECÇÃO REFERENTE AOS GASTOS INCORRIDOS COM ADVOGADOS E AUDITORES, DURANTE O EXERCÍCIO DE 2019, RELATIVAMENTE À QUAL A REQUERENTE ACEITA A NÃO-DEDUTIBILIDADE EM SEDE DE IRC DOS GASTOS COM OS CONSULTORES E... - SROC, LDA. (€ 922,50) E COM OS HONORÁRIOS DA F... SP, RL (€ 3.690,00), CONTESTANDO APENAS A DESCONSIDERAÇÃO COMO GASTO DOS HONORÁRIOS DA SOCIEDADE DE ADVOGADOS G..., RL (€ 15.375,00) - PONTO III.9 DO RIT

- a. Posto isto, recorde-se que apenas está em causa a desconsideração como gasto dos honorários da sociedade de advogados G..., RL referente as faturas n.os 2019/47, 2019/64 e 2019/73, emitidas no ano de 2019 pela empresa referida, no montante global de €15.375,00.

-
- b. Conforme resulta do RIT, o descritivo das faturas emitidas pela G..., RL referem o seguinte: “parecer sobre enquadramento legal de operação societária” e “estratégia de family governance”.
 - c. Ora, atento os descritivos referidos, tal como concluíram os SIT, não é possível determinar a existência de uma relação dos gastos consubstanciados nas referidas faturas com a atividade empresarial associada à obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a imposto, sendo que em resposta à notificação que foi por aqueles promovida na ação inspetiva, a Requerente não acrescentou nada de novo, tendo apenas transcrito o texto do descritivo das faturas e afirmado que os gastos cumpriam com os requisitos do artigo 23.º do CIRC.
 - d. No ppa a Requerente alega que os serviços prestados pela sociedade de advogados estavam relacionados com H... e K... e a participação que detinham na Requerente.
 - e. Contudo, tal nunca foi implementado e a Requerente não apresenta prova inequívoca do por si agora alegado.
 - f. Aliás a Requerente apenas apresenta justificações vagas e inconcludentes, que não permitem verificar a existência de uma conexão com a atividade da empresa e a sua necessidade para que obtenha ou garanta rendimentos sujeitos a IRC, conforme estipula o artigo 23.o do Código do IRC, nos termos acima já explicitados no presente articulado a propósito da correção referente aos gastos incorridos com a aquisição de antiguidades, para que se remete e se dá aqui por reproduzido.
 - g. A isto acresce ainda que as declarações da Requerente inclusivamente apontam no sentido de que, afinal, os serviços prestados seriam dirigidos para J... e K..., e não diretamente, para benefício da empresa.
 - h. Em suma, Requerente continua a não comprovar que os gastos em causa constituem gastos diretamente relacionados com a sua atividade, não demonstrando inequivocamente que são necessários para que a empresa obtenha ou garanta rendimentos sujeitos a IRC, conforme estipula o artigo 23.º do Código do IRC, pelo que o valor de €15.375,00, reconhecido com gasto do ano

de 2019, não é aceite fiscalmente de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

- i. Pelo que, a correção promovida aqui em causa deve, pois, ser mantida e o ppa ser julgado improcedente.

DA CORRECÇÃO REFERENTE À DESCONSIDERAÇÃO DA APLICAÇÃO DO REGIME DE PARTICIPATION EXEMPTION AOS DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS POR UMA DAS SUAS SUBSIDIÁRIAS, POR REFERÊNCIA AOS EXERCÍCIOS DE 2018 E 2019 – PONTOS III.12-17 DO RIT

- a. Em síntese, do exposto, resulta em termos sintéticos que a Requerente detinha em 2018 e 2019, respetivamente 7% e 8,43% do capital social da L... e o valor dos dividendos distribuídos ascendeu, em 2018, a €4.307.912,40, e em 2019, a €10.807.386,48.
- b. Em 2018 e 2019, a Requerente era detentora de 10,004% do capital social da M... e valor dos dividendos distribuídos totalizou, em 2018, €8.670.690,34, e em 2019, €1.539.175,80.
- c. Auferiu ainda dividendos relativos a outras participações sociais contabilizadas na conta “14 - Ativos financeiros detidos para negociação”, no valor de €12.998,27 e €94.966,38 em 2018 e 2019, respetivamente.
- d. Nas declarações de rendimentos Mod 22, a Requerente deduziu no Quadro 07, Campo 771 – “Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos”, os montantes de €8.670.690,34 e de €1.539.175,80, por referência, respetivamente, aos períodos de 2018 e 2019, relativamente aos dividendos distribuídos pela M... .
- e. Sucede que, atento o disposto nos n.o 1, n.o 13 e n.o 14 do art.o 51.o do CIRC, após descrição dos atos e negócios praticados (cf. pontos III.12 a III.17 do RIT), conclui-se no RIT que foram praticados uma série de atos/negócios com total ausência de razões económicas válidas e que tiveram como objetivo principal obter uma vantagem fiscal que resultou na não tributação dos dividendos distribuídos pela M... à Requerente nos anos de 2018 e 2019.

-
- f. Assim, como explicitado no RIT, verificou-se que num curto período de tempo (entre dezembro de 2015 e agosto de 2016), ocorreram uma série de operações (doações seguidas de aumento de capital) que tiveram como resultado, a transferência da titularidade das ações da L... e da M... da esfera patrimonial de H... (detentor de 96% do capital social da Requerente à data da sua constituição) e de I... (mãe e representante de J... e K..., menores de idade e detentores de 4% do capital social da Requerente à data da sua constituição).
- g. Após o aumento de capital realizado em 2015-12-09 (1.º aumento) o número de ações que era de 50.000 passou para 57.154.810, alterando substancialmente a estrutura societária da Requerente, uma vez que J... e K... passaram a deter 28.553.400 ações (cada um), enquanto H... manteve a sua participação anterior de 48.000 ações.
- h. Em termos percentuais, com este aumento de capital, as participações de J... e K... passaram a representar 99,92% do capital social, enquanto H... passou a deter 0,08%.
- i. Ao mesmo tempo, o contrato de sociedade da Requerente sofreu alterações no que diz respeito à natureza das ações que constituíam o seu capital social, o qual, antes do aumento, era de €50.000,00 (composto por 50.000 ações ordinárias com o valor nominal de €1,00).
- j. Em 9 de dezembro de 2015, ficou decidido através de Assembleia Geral de Acionistas Extraordinária que essas 50.000 ações deixariam de ser ações ordinárias e que passariam a ser ações de Categoria A, conferindo as ações desta categoria direitos especiais aos seus detentores:
- Direito a 80% dos lucros da sociedade e
 - Direito a 80% do ativo remanescente, no caso da sua liquidação.
- k. Por outro lado, foi igualmente decidido que as 57.104.800 ações emitidas por via do aumento de capital constituíam ações ordinárias.
- l. Do exposto resulta que, caso a Requerente distribua dividendos ou se ocorrer a sua liquidação:

-
- H... terá direito a 78,40% dos dividendos distribuídos e dos ativos remanescentes;
 - por sua vez, os seus filhos menores, apesar de deterem 99,92% do capital social da Requerente, apenas terão direito a 21,60% dos dividendos distribuídos e dos ativos remanescentes.
 - m. Posteriormente a 2015-12-09 foram celebrados mais três contratos de doação (em 2016-07-22, 2016-08-02 e 2016-08-09), seguidos de três aumentos do capital social da Requerente.
 - n. Após o último aumento de capital, J... e K... ficaram a deter 77.286.456 ações, sendo 77.284.456 ações ordinárias e as restantes 2.000 ações de Categoria A.
 - o. Em termos percentuais, as participações de J... e K... passaram a representar 99,938% do capital social, enquanto H... detém uma participação de 0,062% do capital da Requerente, embora com ações de categoria distinta.
 - p. Efetivamente, não obstante todas estas operações verifica-se que a relação de domínio de H... na Requerente se manteve, uma vez que as participações detidas por este acionista são todas de Categoria A, o que lhe confere direitos especiais designadamente, 78,40% dos dividendos distribuídos e dos ativos remanescentes pela Requerente.
 - q. Em síntese, constata-se que H... deteve e detém, desde o início, uma posição dominante e de controlo dentro da requerente quer pelas funções que exerce, quer por via da titularidade das ações de Categoria A.
 - r. Nota-se ainda que as doações seguidas imediatamente dos aumentos de capital em espécie fizeram com que a Requerente se tornasse detentora de 8,08% e 7% do capital social da “M...” e “L...”, respetivamente, passando a receber os dividendos distribuídos pela “M...” e “L...” que constituem a principal proveniência dos fluxos de caixa gerados pela Requerente.
 - s. Atendendo a que a Requerente detinha apenas 8% do capital social da “M...”, não poderia beneficiar da aplicação do regime de Participation Exemption

previsto no artigo 51.o do CIRC que estipula que a participação detida não pode ser inferior a 10%.

- t. Assim, recorrendo aos fundos gerados pelos dividendos distribuídos, nos meses de novembro e dezembro de 2017, a Requerente adquiriu 492.431 ações da “M...”, precisamente o número de ações necessário para atingir a participação de 10%.
- u. O que demonstra claramente que o objetivo da empresa, e do seu administrador H..., era o de comprar o número de ações que permitisse aplicar o n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, não tendo por trás qualquer motivação económica ou empresarial que gerasse benefícios económicos para a empresa que não fosse a diminuição dos resultados fiscais resultantes da não tributação dos dividendos em sede de IRC.
- v. Em suma, os factos descritos nos pontos III.12. a III.17 do RIT, para que se remete uma vez mais e são dão aqui por reproduzidos, demonstram, sem dúvida, que houve uma série de construções consubstanciada em contratos e deliberações da sociedade da Requerente que tiveram como único intuito, a obtenção de vantagens fiscais em sede de IRC, consubstanciadas na não tributação dos dividendos distribuídos pela “M...” na esfera da Requerente mas também em sede de IRS, porque caso as ações continuassem na posse de H... e I..., os dividendos seriam objeto de tributação em sede de Categoria E.
- w. Assim, pode concluir-se o seguinte, como no RIT:
 - Foi constituída uma série de construções não genuínas, sem qualquer substância e razão económica válida o que permitiu a não tributação em IRC dos dividendos distribuídos pela M... nos valores de €8.670.690,34 e €1.539.175,80, em 2018 e 2019, respetivamente, por dedução no campo 771 das Dec. Mod. 22.
 - A transferência das participações detidas por H... e I... (na qualidade de mãe e representante dos filhos menores (à data da constituição) J... e K..., para a esfera da Requerente, traduziu-se numa vantagem fiscal, dado que se passou de uma situação de tributação efetiva dos dividendos em sede de IRS para um contexto de não tributação em sede de IRC. Também permitiu a não declaração de mais-

valias em sede de IRS, caso as ações tivessem sido alienadas diretamente por H... e I..., à Requerente.

- Existe uma motivação fiscal preponderante que se manifestou através dos vários negócios efetuados que tiveram como resultado a não tributação em IRC dos dividendos distribuídos pela M..., em 2018 e 2019.

- x. Com fundamento na norma anti abuso específica prevista nos n.ºs 13 e 14 do art.º 51.º do CIRC, a não tributação dos dividendos distribuídos pela M... à Requerente foi inviabilizada, através da correção dos montantes declarados pela Requerente de €8.670.690,34 e €1.539.175,80 no campo 771 das Dec. Mod. 22 dos períodos de tributação de 2018 e 2019, respetivamente.

6. Em 29-12-2022 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

«1. Designa-se o dia 30 de janeiro de 2023, pelas 10h00 horas, nas instalações do CAAD, para realização da audiência para produção de prova testemunhal.

2. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.»

7. Em 26-01-2023 foi proferido o seguinte Despacho Arbitral, na sequência de pedido do Requerente:

«Tendo em conta o requerimento da Requerente para adiamento e a disponibilidade de agenda deste coletivo, designo o dia 7/2/2023, às 10h para audiência de produção de prova prevista no artigo 18.º do RJAT.»

8. A inquirição foi realizada no dia 07-02-2022 conforme ata junta ao processo.

9. Na sequência da inquirição, foram apresentadas as alegações das partes.

POSTO ISTO:

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre decidir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- a) A Requerente é uma sociedade anónima com um capital social de € 77.334.456,00 representado por 77.334.456 ações nominativas (de entre as quais 50.000 de categoria A) com o valor nominal de €1,00 cada, a sua atividade principal está inserida no Código de Atividade Económica (CAE) 70220 - Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão e no âmbito do IRC está enquadrada no regime normal de tributação, adotando um período de tributação coincidente com o ano civil.
- b) Nos períodos de tributação de 2018 e 2019, o capital social da Requerente era detido:
 - a. em 0,062% por H..., titular de 48.000 ações de Categoria A e
 - b. em 99,938% pelos filhos de H... (J... e K...) titulares cada um de 38.643.228 ações, e de 1000 ações de Categoria A.
- c) Das correções efetuadas em sede dos procedimentos inspetivos externos à Requerente, pelos serviços de inspeção tributária (SIT) da Direção de Finanças do Porto, ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2021...e OI2021..., de âmbito geral, aos anos de 2018 e 2019, respetivamente, tendo sido elaborado o respetivo Relatório de Inspeção Tributária (RIT), em 14/12/2021.

A.2. Factos dados como não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

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

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.os 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/131, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

B. DO DIREITO

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

B.1. QUANTO AO MÉRITO

A análise jurídica em questão foi já objeto de várias decisões do CAAD, as quais naturalmente beneficiam a presente análise pela exposição técnica aportada.

Sem prejuízo do que acima se refere relativamente ao entendimento de ambas as Partes, para efeitos de pronúncia do presente Tribunal, importa saber se do contraditório realizado existe prova bastante de que os gastos em crise determinam a anulação das respetivas liquidações aqui identificadas, com referência à sua dedutibilidade em sede de IRC, respeitante ao período de tributação de 2018 e 2019 da Requerente.

Dispõe o art.º 23.º, n.º 1 do Código do IRC que *"são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC"*.

Se até à introdução da redação do art.º 23.º do Código do IRC dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a norma em causa referia expressamente o conceito de *indispensabilidade* do gasto para efeitos da sua dedução em sede de determinação do lucro tributável, tal conceito deixou de ter expressa previsão legal.

Tal não significa, contudo, que não se deva admitir atualmente o conceito de *indispensabilidade* para efeitos de apuramento de um gasto como dedutível para efeitos fiscais. Na verdade, volvidos quase dez anos da introdução da nova redação do artigo 23.º do Código do IRC, a doutrina e jurisprudência (judicial e arbitral) continuam a defender a presença deste conceito, admitindo como gasto dedutível para efeitos de determinação da matéria coletável, *«todo o gasto decorrente da gestão realizado na prossecução do objeto societário, excluindo-se assim todo o gasto que seja estranho a tal prossecução.»*

Neste sentido, pode ler-se na Decisão prolatada no Processo n.º 398/2020-T que *«A exclusão, propositada, da menção comprovadamente sejam indispensáveis", não significa uma alteração radical nas regras da dedutibilidade. A doutrina considera que é bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das*

respetivas atividades. De facto, não se eliminou toda a subjetividade que poderia existir com a anterior redação, pois a relevância fiscal de um gasto continuará a depender de uma ponderação de critérios, tais como, a prova da sua necessidade, adequação, ou da produção do resultado, sendo que a falta geral dessas características gera a dúvida sobre se é um gasto efetivamente incorrido no interesse da empresa e, como tal, se estamos perante um gasto aceite fiscalmente ou não.» Conclui assim que «Um dos objetivos destes limites à dedutibilidade dos gastos consiste em impedir eventuais situações de abuso fiscal, daí que o legislador tenha estabelecido uma lista exemplificativa de gastos dedutíveis por forma a limitar as reduções indevidas de impostos, ou estaria aberto o caminho à prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios em detrimento dos da empresa, resultando numa violação do princípio da tributação do lucro real.»

Assim, no seguimento do que se refere na Decisão prolatada no Processo n.º 33/2018-T deste Tribunal: *«há que concluir que a relevância fiscal de um gasto depende unicamente da sua conexão com a atividade da empresa, independentemente do mérito da opção de gestão empresarial que tenha sido seguida na assunção desse encargo, havendo apenas de afastar-se os gastos que tenham sido determinados por outras motivações.»*

Entendimento este que se afigura em linha com o já propugnava o Supremo Tribunal Administrativo [Acórdão de 30 de novembro de 2011, prolatado no processo n.º 0107/11] quando refere, *«Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo. (...) O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa.»*

No entendimento de MOURA PORTUGAL², *«Os custos indispensáveis equivalem, assim, aos gastos contraídos no interesse da empresa. A dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se “sempre que – por funcionamento da teoria da especialidade*

² Cfr. MOURA PORTUGAL, ANTÓNIO, in «A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa», Coimbra Editora, 2004, p. 116.

das pessoas coletivas – as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respetivo escopo societário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma indireta ou mediata”».

Sendo que, por lucro deverá entender-se *«(...) o resultado ou produto líquido de uma actividade produtiva, que tem a natureza de uma compensação líquida, por se tratar de retribuição que já vem depurada de todos os custos correlativos.»*³ Nesta senda, e nas palavras de VÍTOR FAVEIRO, os custos assim apurados apenas poderão *«ser objeto de correção direta, (...) quando se trate de factos que, por natureza e univocidade se evidenciem objetivamente como estranhos ao objeto e ao fim económico e gestor global da empresa.»*⁴

Perante o exposto, é possível afirmar que o regime que decorre atualmente do artigo 23.º do Código do IRC norteia a dedutibilidade de gastos através de dois critérios: um de natureza formal, através do qual se exige que os gastos ou perdas tenham um suporte documental adequado, em conformidade com o disposto no n.º 3 do referido artigo; e outro de natureza material, nos termos do qual se exige que os gastos ou perdas tenham sido *«incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC»* [cf. artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC].

A par das conclusões expendidas anteriormente, *«só perante normas expressas e uma motivação intrínseca se poderá afastar a dedutibilidade de custos contabilísticos que preencham os requisitos legais do citado artigo 23.º do CIRC»*⁵

Deste modo⁶, a não dedutibilidade de um gasto para efeitos fiscais terá de *«passar no teste da “motivação”»*, sendo que para efeitos de consideração da referida não dedutibilidade *«tem de ser visível e identificável o interesse fiscal específico que se visa acautelar. Ora se esta exigência recai sobre o legislador, mais se justifica que na tarefa de aplicação do preceito ao facto concreto o julgador tenha presente que está a aplicar uma norma que constitui uma exceção à regra geral de identidade conceptual entre custos contabilísticos e custos fiscais.»*

³ Cfr. MOURA PORTUGAL, ANTÓNIO, in *«A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa»*, Coimbra Editora, 2004, p. 63.

⁴ Cfr. VÍTOR FAVEIRO, in *«O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito»*, Coimbra, 2002, pp. 847-848.

⁵ Cfr. MOURA PORTUGAL, ob.Cit., p. 104.

⁶ Cfr. MOURA PORTUGAL, ob.Cit., p. 302.

Neste sentido, cabe igualmente acolher o entendimento de acordo com o qual «*Só respeitando estes requisitos e fazendo um uso restritivo da limitação à dedutibilidade dos custos para efeitos fiscais se respeitarão o princípio da tributação pelo lucro real e o princípio segundo o qual a conexão dos custos com a atividade do contribuinte justifica a respetiva dedutibilidade.*»⁷

Desta forma, exposto o que se deve entender por *gasto fiscal* para efeitos de apuramento do lucro tributável, em sede de IRC, bem como das exigências que a aplicação do artigo 23.º do Código do IRC reclama em sede da própria construção e funcionamento do ordenamento jurídico-tributário, nomeadamente do respeito pelo princípio da tributação pelo rendimento real, importa analisar o caso concreto.

O art.º 23.º do Código do IRC tem funcionado como uma espécie de *cláusula geral antiabuso invertida*, na medida em que não se exige à Administração Tributária um concreto dever de fundamentação quanto à exclusão de dedutibilidade de um determinado gasto para efeitos de apuramento do lucro tributável, que de resto deve pautar toda a sua atuação.

E isto abrange os seguintes elementos apreciados no RIT, a saber:

- Da correção referente às despesas incorridas com deslocações e estadas durante os exercícios de 2018 e 2019, apenas no que respeita à tributação autónoma – ponto iii.6 do RIT.
- Da correção referente aos gastos incorridos com despesas de representação durante o exercício de 2019, apenas no que respeita à tributação autónoma – ponto iii.7 do RIT.
- Da correção referente aos gastos incorridos com a aquisição de antiguidades durante o exercício de 2019 - ponto iii.8 do RIT.
- Quanto à correção referente aos gastos incorridos com advogados e auditores nomeadamente quanto ao gasto dos honorários da sociedade de advogados G... SP, RL - ponto III.9 do RIT.
- Da correção referente à desconsideração da aplicação do regime de participation exemption aos dividendos distribuídos por uma das suas subsidiárias, por referência aos exercícios de 2018 e 2019 – pontos iii.12-17 do RIT.

⁷ Cfr. *MOURA PORTUAL*, ob.Cit., p. 350.

Pretendendo-se aferir da respetiva dedutibilidade, o mesmo é dizer que se se considera ou não que os referidos gastos foram incorridos no interesse da empresa e na prossecução da respetiva atividade.

Ora, da análise efetuada aos factos apresentados e perante a prova produzida na audiência, e atentos os requisitos de aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, entende o Tribunal que, no que respeita à correção referente aos gastos dos honorários da sociedade de advogados G... SP, RL., que totalizaram 15.375,00 €, esta não merece qualquer censura. Com efeito, em causa está um estudo contratado à referida sociedade de advogados, o qual versava essencialmente sobre a acomodação, nos órgãos sociais da sociedade, dos seus acionistas maioritários (i.e. J... e K...). Ora, conforme admitiu a testemunha H..., dada a juventude e pouca experiência dos referidos acionistas, os mesmos não iriam, fosse no exercício de 2019, fosse no curto prazo, assumir qualquer posição de relevo na administração da sociedade, tão pouco condicionar a gestão da mesma. Como tal, resulta daqui que este gasto foi incorrido não necessariamente no interesse da Empresa, uma vez que os referidos acionistas nunca iriam, tão cedo, ter qualquer função relevante na mesma, com impacto na sua gestão – não se mostrando, dessa forma, preenchido o requisito da segunda parte do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC –, mas, antes, foi incorrido no interesse dos próprios acionistas individualmente considerados.

No que respeita à correção com a aquisição de antiguidades, tem razão a Requerida quando invoca que as peças foram registadas em gastos, quando atendendo ao seu carácter plurianual deveriam ter sido registadas em ativos fixos tangíveis, uma vez que o seu uso não se esgota numa única utilização, sendo que, nesta situação específica, as antiguidades, enquanto artigos de conforto e decoração, não podem ser depreciadas sob o ponto de vista fiscal, não sendo, por conseguinte, aceite como gasto do período de tributação. Por essa razão, mostra-se acertada a correção operada.

Em relação ao restante, entende o Tribunal que não se revela possível o afastamento de que os mesmos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário (e portante à atividade económica desenvolvida pela Requerente), não tendo ficado comprovada qualquer outra motivação.

Atendendo à natureza da argumentação suscitada pela Requerida, entende este Tribunal, na senda do entendimento exposto na Decisão prolatada no Processo n.º 102/2020-T do CAAD, que *«O artigo 23.º do CIRC não se reconduz a uma norma antiabuso, que pudesse ser utilizada em substituição do artigo 38.º, n.º 2, da LGT (...).»* Na sequência da análise realizada ao caso, concluiu então o Tribunal, com o qual se concorda, que *«Cada norma tem um conteúdo prescritivo diverso – e o art. 23.º do CIRC não funciona como uma norma anti abuso substitutiva daqueles outros preceitos.»*

Pelo que, *«Continuando na mesma linha de raciocínio do Acórdão 4/2/2020, emitido no processo 191/2019, deste Centro “O art. 23.º do CIRC limita o seu raio de ação à não dedução fiscal dos gastos assim contabilizados, mas que, quando contraídos (ou os investimentos efetuados) não se inserem no interesse económico da Sociedade, mas servem interesses extra societários, dos administradores ou de terceiros. Suponhamos que uma Sociedade suporta os juros de um financiamento por si contraído para efetuar um investimento apenas em benefício privado de um sócio ou administrador (e isso não é reconduzido a um rendimento em espécie da pessoa singular). Ou que se financia na banca para entregar essa quantia financeira a terceiro, sem qualquer contrapartida, fora do grupo ou fora do seu objeto social. Nesses casos, os juros que vier a suportar com esses fundos não são fiscalmente dedutíveis porque não foram (ab initio e para sempre) aplicados na exploração da Sociedade.”*

Sobre o caso dos autos, não há convicção deste Tribunal de que as operações económicas subjacentes se reconduziram a esquemas abusivos para obtenção de ganho fiscal. Sendo este o entendimento da Requerida, a fundamentação deveria recair no artigo 38.º, n.º 2 da LGT:

- e não nos n.ºs 13 e 14 do art.º 51.o do Código do IRC, quanto à desconsideração da aplicação do regime de participation exemption aos dividendos distribuídos por uma das suas subsidiárias, por referência aos exercícios de 2018 e 2019 – pontos iii.12-17 do RIT.

Nesse caso, quando essa norma refere que, para a respectiva aplicação, os negócios devem ser principalmente dirigidos à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos, torna-se necessário demonstrar, entre outros factos, que na operação em apreço foram

obtidas vantagens fiscais e que a obtenção destas foi objectivo essencial ou principal visado pelo contribuinte.

Ora é a prova da existência dessas vantagens e da motivação fiscal que, no caso, não se afigura, pelo menos, evidente.

E, ainda que se pudessem suscitar algumas dúvidas quanto a ter sido essa ou não, a finalidade essencial ou principal das operações comerciais objetivamente efetuadas, a verdade é que sempre essa dúvida teria de ser valorada a favor do sujeito passivo à luz do disposto nos artigos 74.º da LGT e 100.º do CPPT.

Sendo assim, não se atribui ao sucesso ou insucesso financeiro das operações em causa, bem como aos restantes apresentados, prova suficiente para desconsiderar os gastos efetivamente incorridos.

No que respeita à tributação autónoma aplicada à Requerente, no âmbito das despesas havidas com deslocações e estadas, relativamente ao exercício de 2018, e no âmbito das despesas de representação, aquisição de antiguidades e gastos com advogados / auditores, quanto ao exercício de 2019, esta pressupõe uma situação factual que os Serviços de Inspeção Tributária enquadraram no conceito de despesas não documentadas. Ora, da análise efetuada aos factos apresentados e perante a prova produzida, resulta claro que essas despesas / gastos estão suportados por faturas.

Neste âmbito, acompanhamos o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido no processo 02421/15.5BEPRT, de 02/02/2022, quando conclui que “I - Despesa não documentada é aquela a que falta em absoluto o comprovativo documental.

II - Falando a lei em despesa não documentada, está a reportar-se à documentação do ato pelo qual o sujeito passivo suporta a despesa que é suscetível de afetar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC, não relevando nesse âmbito a documentação do destino da despesa, ou da identificação do seu beneficiário.”

Como acima se disse, a Requerente tinha comprovativo documental de cada uma dessas despesas. Assim, afigura-se-nos que as despesas em causa não podem ser tidas como não

documentadas, ou sequer confidenciais; razão pela qual entendemos ilegal a respetiva Tributação Autónoma.

A argumentação exposta basta para se proceder à anulação parcial da liquidação impugnada, e respeitante aos anos de 2018 e 2019, quanto a todos os elementos constantes do pedido, exceto as correções relativas aos gastos incorridos com a aquisição de antiguidades e aos gastos incorridos com advogados e auditores, incluindo o pedido de reenvio prejudicial que fica prejudicado e tudo o mais com as demais legais consequências.

B.2. A INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

A Requerente peticionou o pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida.

O artigo 171.º do CPPT estabelece que a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda (n.º 1) e que a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência (n.º 2).

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e o pedido de pronúncia arbitral têm como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a legalidade da dívida exequenda, pelo que, como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

Constitui, efetivamente, jurisprudência consolidada dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD que, relativamente aos atos tributários que dela sejam objeto, a ação arbitral é

o meio próprio para conhecer e apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida (cf., por todas, as decisões arbitrais proferidas em 4 de novembro de 2013, no processo n.º 66/2013-T, em 18 de maio de 2016, no processo n.º 695/2015-T, em 2 de janeiro de 2017, no processo n.º 220/2016-T e em 28 de junho de 2017, no processo n.º 508/2016).

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.
2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verificar, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.
3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.
4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

A propósito desta norma, foi vertido o seguinte no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de novembro de 2007, proferido no processo n.º 0633/07: “o fundamento do direito à indemnização reside no facto complexo integrado pelo prejuízo resultante da prestação de garantia e pela ilegal atuação da administração devida a erro seu, ao liquidar indevidamente, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela sua atuação, não teria sido necessária prestar”.

Destarte, sendo demonstrada a existência de erro imputável aos serviços conducente à ilegalidade do ato tributário controvertido e, conseqüentemente, à indevida prestação de garantia para suspensão da execução fiscal resultante do não pagamento da prestação tributária ilegalmente liquidada por aquele ato tributário, assiste ao contribuinte o direito a ser ressarcido dos custos incorridos com a prestação e manutenção da garantia.

Voltando ao caso concreto, a revogação das liquidações controvertidas assenta em vício de violação de lei, consubstanciado em erro sobre os pressupostos de direito de tais liquidações, concretamente em errónea interpretação e aplicação dos artigos 23.º e 51.º, ambos do Código do IRC, pelo que se mostra comprovado o erro imputável aos serviços naquelas liquidações que foram objeto da revogação.

Acresce que os aludidos atos de liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios foram da exclusiva iniciativa da AT, não tendo a Requerente contribuído em nada para que eles fossem praticados.

Nesta conformidade, a prestação da referida garantia bancária por parte da Requerente é julgada indevida e, conseqüentemente, é reconhecido à Requerente o direito à indemnização prevista no artigo 53.º da LGT pelos custos suportados com a garantia bancária prestada até ao respetivo cancelamento, sem prejuízo da limitação do quantum indemnizatório estatuída no artigo 53.º, n.º 3, da LGT.

C. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral quanto à questão da desconsideração da aplicação do regime de Participation Exemption aos dividendos distribuídos, e anular as liquidações relativas aos exercícios de 2018 e 2019, quanto ao imposto nelas liquidado e correspondente às correções efetuadas;
- b) Julgar procedente o pedido arbitral na parte em que tem por fundamento a tributação autónoma relativa às questões das despesas incorridas com deslocações e estadas, despesas de representação, aquisição de antiguidades e gastos com advogados / auditores, e anular as liquidações relativas aos exercícios de 2018 e 2019, quanto à tributação autónoma nelas liquidada;
- c) Julgar improcedente o pedido arbitral quanto às questões dos gastos incorridos com a aquisição de antiguidades e os gastos incorridos com a sociedade G... SP, RL e não anular a liquidação relativa ao exercício de 2019, quanto ao imposto nela liquidado e respeitante às correções efetuadas no valor total de 26.875,00 €;
- d) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de uma indemnização à Requerente pelos custos suportados com a prestação indevida da aludida garantia bancária até ao respetivo cancelamento, sem prejuízo da limitação do quantum indemnizatório estatuída no artigo 53.º, n.º 3, da LGT.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em **€ 2.429.191,40**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 31.518,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Requerida nas percentagens de 0,26% e 99,74%, respetivamente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 21 de julho de 2023

O Árbitro Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

O Árbitro Vogal

(Manuel Vaz)

O Árbitro Vogal

(Francisco Melo)