

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 766/2025-T

Tema: IRC – Benefícios fiscais – Artigo 28º, do EBF

SUMÁRIO

I – O benefício fiscal previsto no artigo 28º, do EBF, na redação anterior à introduzida pela Lei n.º 2023, previa, para ser válida, o despacho do Ministro das Finanças confirmativo dos respetivos pressupostos II – A natureza do ato de reconhecimento pelo Ministro das Finanças não tem natureza constitutiva mas antes meramente declarativa do direito do contribuinte III – Sendo indeferida a reclamação graciosa com fundamento na falta do sobredito despacho, esse ato é ilegal se e quando se verificam todos os demais pressupostos previstos no artigo 28º, do EBF, na redação vigente em 2017 e 2018, relativamente a rendas de locação de equipamentos importados.

ACÓRDÃO ARBITRAL

Acordam em Tribunal Arbitral:

I. Relatório

1. A Requerente **A..., S.A.**, contribuinte fiscal n.º..., com sede na ..., n.º...,, ...-..., Lisboa, tendo sido notificada, mediante o Ofício n.º..., de 8 de maio de 2025, da Direção de Finanças de Lisboa, do Despacho proferido, no dia 7 de maio de 2025, pelo Diretor Adjunto da Direção de Finanças, ao abrigo de Delegação de competências (cfr. **Documento n.º 1**), o qual indeferiu a Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente (cfr. **Documento n.º 2**) contra a Liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021 ... e dos correspondentes Atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2021... a 2021 ..., por referência ao ano de 2017, com um montante total a pagar de € 965.939,90 (novecentos e sessenta e cinco mil, novecentos e trinta e nove euros e noventa cêntimos), e com data limite de pagamento de 13 de dezembro de 2021 (cfr. **Documento n.º 3**) e, bem assim, contra a Liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021 ... e dos correspondentes Atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2021 ...a 2021..., por referência ao ano de 2018, com um montante total a pagar de € 2.646.872,56 (dois milhões, seiscentos e quarenta e seis mil, oitocentos e setenta e

1.

dois euros e cinquenta e seis cêntimos), e com data limite de pagamento de 13 de dezembro de 2021 (cfr. **Documento n.º 4**),

veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), em conjugação com o disposto no artigo 99.º e na alínea e), do n.º 1, do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), aplicável por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT, formular pedido de pronúncia arbitral tendo como objeto o Despacho proferido, no dia 7 de maio de 2025, pelo Diretor Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (cfr. *cit.* **Documento n.º 1**), que indefere a Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente contra a Liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021 ... e correspondentes Atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2021 ... a 2021..., por referência ao ano de 2017, com um montante total a pagar de € 965.939,90 (cfr. *cit.* **Documento n.º 3**) e, bem assim, a Liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021 ... e dos correspondentes Atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2021 ... a 2021 ..., por referência ao ano de 2018, com um montante total a pagar de € 2.646.872,56 (cfr. *cit.* **Documento n.º 4**).

2. Alega no essencial, como matéria relevante, o seguinte:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima que tem como objeto social o transporte aéreo regular e não regular doméstico, territorial e internacional, de passageiros e carga, encontrando-se devidamente licenciada para o efeito pela entidade competente, a Autoridade Nacional de Aviação Civil e tal como consta do Certificado de Operador Aéreo (COA) emitido;
- b) A Requerente dedica-se à compra, venda e manutenção de aeronaves e suas peças e acessórios, importação e exportação de componentes de aeronaves, à gestão e operação de aeronaves de terceiros, assistência técnica, operacional e aeroportuária de aeronaves de passageiros, carga e correio e, bem assim, à representação de outras companhias aéreas.
- c) A atividade operacional da Requerente abrange:
 - ACMI/Wet Lease: O designado ACMI passa pelo fretamento de curta duração habitualmente solicitado por outras companhias aéreas, no qual a faculta o avião, a tripulação, manutenção e seguro. Quando este serviço se traduz em média/longa duração, então é designado Wet Lease.
 - Full charter: Este serviço passa pela prestação do serviço em que a companhia aérea assume a responsabilidade de todos os rendimentos e gastos gerados na operação. Geralmente esta designação está associada a um pacote turístico que inclui voo e hotel.

- Outros contratos: Prestação de outros serviços fora do âmbito das duas tipologias anteriormente indicadas;
- d) Na sequência da abertura das Ordens de Serviço n.º 012020... e 012020... com Despacho do Chefe da Divisão VI do Departamento B da Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, a Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo, que teve por objeto o IRC dos períodos de tributação de 2017 e 2018, respetivamente;
- e) Tais ordens de serviço foram abertas por se ter constatado a existência de situações passíveis de validação através de procedimento inspetivo externo, tendo sido abertas com o âmbito parcial de IRC e IVA, mais tarde alargado a Retenções na Fonte de IRC.
- f) Neste sentido, a Requerente foi notificada do Projeto de Correções do Relatório de Inspeção mediante Ofício dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, datado de 2 de setembro de 2021 (cfr. **Documento n.º 8**).
- g) De acordo com a decisão projetada, pretendia a equipa de inspeção tributária corrigir as retenções na fonte, a título definitivo, que não foram realizadas pela Requerente - como, alegadamente, se impunha - relativamente aos rendimentos pagos a entidades não residentes, e que ascendiam, em 2017, ao montante total de € 2.072.788,01 e, em 2018, ao montante total de € 4.587.36,51.
- h) Sustenta a AT, no Projeto de Relatório de Inspeção, que *"o artigo 28.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) prevê "(...) a isenção total ou parcial de IRS ou IRC relativamente a (...) rendas de locação de equipamentos importados, de que sejam devedores (...) as empresas que prestem serviços públicos, desde que os credores tenham o domicílio no estrangeiro (...)". Porém, esta isenção terá que ser requerida e objeto de aferição e aprovação pelo Ministério das Finanças."* (cfr. ponto III.1.1.2 do *cit. Documento n.º 8*).
- i) Considerou o Projeto de Decisão que, *"tendo-se apurado que não dispunha de despachos de isenção de IRC (nos termos do referido artigo 28.º do EBF) relativamente às rendas pagas pela utilização das aeronaves aos lessor não residentes em Portugal, e verificando-se ainda que não tinham sido entregues as devidas retenções na fonte a título definitivo, foram solicitados os certificados de residência [ou os formulários modelos RFI devidamente preenchidos] dos respetivos lessor, visando o acionamento (sempre que existam) das CDT celebradas entre Portugal e o respetivo país de residência de cada lessor para beneficiar da taxa nelas previstas, não tendo a A... procedido à entrega de quaisquer certificados."* (cfr. ponto III.1.1.2 do *cit. Documento n.º 8*).

- j) Entendeu, ainda, o Projeto de Decisão que, "*considerando os elementos apresentados pela A... durante os anos de inspeção, de acordo com a subalínea 3) da alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do CIRS, por força da remissão do n.º 6 do artigo 94.º do CIRC (...), o momento que releva para efeitos de retenção na fonte é a data do apuramento do respetivo quantitativo, devendo a entidade pagadora proceder à entrega das importâncias retidas até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.*" (cfr. ponto III.1.1.2 do *cit. Documento n.º 8*).
- k) Em conformidade, considerou-se, igualmente, que também quanto aos motores utilizados em regime de locação pela Requerente, haveria montantes de retenção na fonte de IRC a corrigir (cfr. ponto III.2.2.2 do *cit. Documento n.º 9*).
- l) A ora Requerente, não se conformando com o Projeto de Decisão do Relatório de Inspeção, exerceu o seu direito de audição prévia, tendo sustentando que apresentou, para toda a sua frota em regime de locação operacional, os requerimentos a solicitar a isenção total de IRC relativamente às rendas de locação de equipamentos importados provenientes do estrangeiro, ao abrigo do artigo 28.º do EBF.
- m) No entanto, e apesar de, invariavelmente, a isenção requerida ser deferida, a resposta da Administração tributária (*rectius*, Direção de Serviços de IRC) é normalmente bastante demorada (normalmente anos...) – motivo pelo qual, a responsabilidade de não apresentação dos despachos de isenção não poderá ser imputada à Requerente.
- n) Por meio do Ofício ..., datado de 11 de outubro de 2021, foi a Requerente notificada do Relatório Final de Inspeção nos termos do qual foi, entretanto, convertido parcialmente em definitivo o Projeto de Correções do Relatório de Inspeção (cfr. **Documento n.º 10**, que ora se junta e cujo conteúdo se considera provado para todos os efeitos legais), dando origem aos atos de liquidação objeto mediato do presente Pedido de Pronúncia Arbitral (cfr. *cit. Documentos n.ºs 3 e 4*).
- o) Após resumir a posição adotada pela Requerente no seu direito de audição, e analisar os argumentos por si apresentados, a Administração tributária refere que, "*Após análise dos argumentos e dos elementos apresentados pelo sujeito passivo em sede do exercício do direito de audição prévia e tendo-se concluído pela aceitação dos certificados de residência (e Mod.21-RFI) – Anexo II, págs. 74, 78, 81 a 90, 92 e 93 – relativamente aos fornecedores B..., C..., D... e E...(B), nos termos do disposto no artigo 98.º do CIRC, importa recalcular as retenções na fonte devidas, relativamente aos rendimentos obtidos por estes em Portugal, por aplicação das taxas de 5% e 10%, previstas nas CDT entre Portugal e o*

Reino Unido e a Irlanda, respetivamente." (cfr. ponto IX.2 do *cit. Documento n.º 10*).

- p) Mais especificamente, afirma que "*Mantêm-se as correções propostas no projeto de relatório em relação à aeronave de matrícula ... (F... - Alemanha) e aos motores ESN 740254, ESN 741826, ESN 741791 e ESN 740171 (G... - Porto Rico), por não ter sido apresentado certificado de residência emitido pelas autoridades alemãs (F...) e porque não existe CDT com o Porto Rico, nos mesmos montantes já notificados.*" (cfr. ponto IX.2 do *cit. Documento n.º 10*).
- q) Concluindo a Administração tributária que, "*propõe-se que a correção constante no projeto de relatório se altere em relação à retenção na fonte sobre os rendimentos obtidos pelos fornecedores B..., C..., D... e E... (B) e se converta em definitiva em relação aos fornecedores F... e G... ascendendo nos anos de 2017 e 2018 a € 832.247,26 e € 2.358.329,01, respetivamente.*" (cfr. ponto IX.2 do *cit. Documento n.º 10*).
- r) Inconformada com os fundamentos e com o sentido do Relatório de Inspeção Tributária controvertido, por entender que o mesmo é ilegal, ao incorrer em insuficiente fundamentação dos atos de liquidação, preterição de formalidade legal essencial e erro nos pressupostos de facto e de direito aplicável, conforme adiante se expõe, a ora Requerente apresentou, em 11 de abril de 2022, reclamação graciosa contra os referidos atos (cfr. *cit. Documento n.º 2*).
- s) Em 21 de novembro de 2023, a Requerente foi notificada do Projeto de Decisão, no sentido de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada (cfr. **Documento n.º 11**, que ora se junta e cujo conteúdo se considera provado para todos os efeitos legais).
- t) Não podendo concordar com o teor do Projeto de Decisão notificado, a Requerente procedeu ao exercício do seu direito de audição em 6 de dezembro de 2023 (cfr. **Documento n.º 12**), alegando, designadamente:
- 15.º Os rendimentos em causa, na sua generalidade, respeitam a rendas pagas a entidades não residentes, em virtude da celebração de contratos de locação operacional respeitantes, por um lado a aeronaves e, por outro, a motores de aeronaves.*
- 16.º Sucede, porém, que a RECLAMANTE não procedeu à retenção na fonte por entender ser aplicável o disposto no artigo 28.º do EBF.*
- 17.º Conforme resulta reconhecido pela Administração tributária, a RECLAMANTE apresentou Requerimentos de isenção, ao abrigo do disposto no artigo 28.º do EBF, encontrando-se os mesmos pendentes de decisão pela Administração tributária.*

18.º *Com efeito, relativamente às rendas pagas, nos períodos em referência, pela locação das aeronaves com matrículas ... e..., apresentou os respectivos pedidos de isenção em 23 de Fevereiro de 2018 e em 7 de Março de 2018.*

19.º *Quanto às rendas pagas, nos períodos em referência, pela locação das aeronaves com matrículas..., ..., ... e..., atentas as divergências de entendimento, a Reclamante apresentou o competente pedido de isenção em 27 de Julho de 2021.*

20.º *Por fim, e no que respeita à globalidade das rendas pela locação dos motores, a RECLAMANTE apresentou pedido de isenção em 5 de Agosto de 2021.*

21.º *Assim, já em momento anterior à própria notificação do Projeto de Relatório de Inspeção, encontravam-se - e encontram-se - pendentes de decisão os pedidos de isenção relativamente à integralidade das rendas cujas retenções na fonte constituem objecto dos actos de liquidação em crise e, logicamente do Relatório de Inspeção que constitui o seu fundamento.*

22.º *Importa relevar que, em todos os casos, a decisão pela tributação de tais rendimentos em sede de IRC, por meio de retenção na fonte, encontra fundamento exclusivo no facto de não se encontrarem, ainda, deferidos os pedidos de isenção, pedidos esses que, em alguns casos, se encontram pendentes desde 2018, e que, até à presente data, não foi notificada à Reclamante a decisão que sobre eles recaiu, se é que a mesma foi já proferida."*

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).
4. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.
5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6, n.º 2, al. a) e do artigo 11, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo devido.
6. Foram as partes notificadas dessa designação, não tendo, no prazo regulamentar, manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6 e 7 do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11 do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 4-11-2025.
7. Constituído o Tribunal, este proferiu então despacho a determinar a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17º, do RJAT).

8. A Requerida veio apresentar resposta, em 10-12-2025, remetendo cópia do processo administrativo instrutor (PA) em 11-12-2025.

B – Posição da Requerida

9. Na Resposta que apresenta, após notificação, alega, no essencial, a Requerida:
Quanto à insuficiência de fundamentação das liquidações:

- considera que os atos de liquidação consubstanciam a exteriorização das correções meramente aritméticas que os serviços de inspeção tributária levaram a cabo e que estão espelhados nas conclusões do relatório da IT que, deste modo, satisfaz a qualificação e quantificação dos factos justificando as correções dos montantes para o ano de 2017 (€832.247,26) e para o ano de 2018 (€ 2.358.329,01), indicando as disposições legais aplicáveis e o modo como procedeu à operação do imposto devido;

- o RIT é o documento que define o “itinerário cognoscitivo” dos atos que a Requerente revelou conhecer bem quando exerceu o direito de audição sobre o projeto de correções e quando apresentou reclamação graciosa contra os atos de liquidação, com impugnação detalhada dos fundamentos de facto e de direito das conclusões do RIT;

- por outro lado, a verificar-se a hipotética falta ou insuficiência de fundamentação, sempre a Requerente teria a faculdade – que não usou –, de solicitar a emissão da certidão prevista no artigo 37º, do CPPT para suprir as eventuais deficiência da notificação;

- no que concerne à alegada falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios (35º-1, LGT), essa omissão não existe porquanto foi estabelecido ou alegado onexo causal do retardamento da entrega do imposto em falta nos cofres do Estado e os elementos que consubstanciam a culpa da Requerente por esse atraso;

Quanto à preterição de formalidade essencial – não notificação para audição prévia:

- esta formalidade era dispensada, nos termos do disposto no artigo 60º-3, da LGT, porque a Requerente já tinha sido notificada para exercer o direito de audição antes da conclusão do RIT;

Por impugnação:

- reitera que a isenção prevista no artigo 28º, do EBF, tem que ser obrigatoriamente requerida e objeto de aferição e aprovação pelo Ministro das Finanças;

- em sede inspetiva apurou-se não ter a Requerente os necessários despachos de isenção de IRC e que não tinha retido na fonte, a título definitivo, o imposto que teria de reter derivado das rendas pagas pela utilização das aeronaves Lessor não residentes em Portugal;

- tendo sido requeridos os certificados de residência dos respetivos *lessor* com vista ao acionamento das CDT celebradas entre Portugal e o respetivo país de residência de cada *lessor*, foram apresentados alguns desses certificados em sede de direito de audição após notificação do Projeto de Relatório Final, dando origem à aceitação de alguns desses certificados de residência e ao conseqüente recálculo das retenções na fonte devidas, por

aplicação das taxas de 5% e 10% previstas nas CDT entre Portugal e Reino Unido e Irlanda (Cfr 70., da Resposta);

- assim é que, no que concerne às rendas da locação da aeronave com a matrícula ..., concluíram os Serviços de inspeção que *“as rendas relativas à locação da aeronave de matrícula ... têm beneficiado de isenção de IRC nos termos do artigo 28º, do EBF, tendo a última isenção vigorado para o período locativo com início em 2014-03-01 e termo em 2018-02-28”*;

- ou seja: entre as mencionadas datas, a Requerente gozou do benefício fiscal plasmado no artigo 28º, do EBF, dado que possuía o competente despacho de isenção de imposto sobre o rendimento;

- Todavia, tendo requerido a prorrogação da isenção com fundamento na adenda contratual para prorrogação do prazo de locação para o período entre fevereiro de 2018 e novembro de 2018, esse pedido de prorrogação não tinha obtido deferimento, mantendo-se, em consequências, o pagamento das rendas e a utilização da aeronave neste último período;

- o não deferimento veio a ser ulteriormente explicado em sede de informação que sustenta o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, pela circunstância de que o Requerente tinha deixado de efetuar o pagamento de contribuições para a Segurança Social (cfr 76, da Resposta);

- apesar do não deferimento do seu pedido de isenção, o Requerente continuou a não proceder às retenções na fonte impostas por conta dos pagamentos de rendas de locação durante os meses de fevereiro e de novembro de 2018;

- relativamente às rendas pela locação das aeronaves com as matrículas ..., ..., ... e..., não tinha também o Requerente os despachos de isenção nos termos do artigo 28º, do EBF;

- os requerimentos de isenção só foram apresentados em 27-7-2021, durante o período inspetivo, ou seja, muito depois dos anos em análise e alvo de correção;

- Relativamente às rendas pagas pela locação da aeronave com a matrícula ..., a Requerente não possuía os despachos de isenção de imposto nem apresentou certificados de residência de molde a obviar a aplicação de CDT;

- No exercício do direito de audição após notificação do projeto de RIT, alegou a Requerente que o pedido de isenção de IRC entregue em 3-7-2018, estava pendente de resposta, tendo solicitado cancelamento da correção ou, subsidiariamente, que a liquidação fosse suspensa ao abrigo do artigo 38º, do CPA;

- Entendeu a Requerida que a suspensão não se aplicava ao caso visto que a obrigação de reter e entregar o imposto decorre da verificação dos pressupostos objetivos previstos no CIRC, devendo a retenção ser efetuada até que se obtenha a dispensa total ou parcial do imposto. E tal não aconteceu;

- Apesar de gastos significativos em rendas pelo aluguer de 4 motores fornecidos pela sociedade G... (Porto Rico) nos períodos de 2017 e 2018, a Requerente não sujeitou essas rendas ao regime de retenção;

- todavia, essas rendas [pelo uso de equipamento industrial ou comercial (motores)], são tributáveis em sede de IRC e sujeitas a retenção na fonte a título definitivo;

- e, não existindo CDT com o Estado de residência da G... – Porto Rico –, a taxa aplicável é a prevista na lei interna, ou seja, 25% sobre a totalidade do rendimento, operando sob a forma de retenção na fonte definitiva;

- A Requerente só veio a solicitar o benefício fiscal muito mais tarde, em 5-8-2021, durante a pendência da ação inspetiva;

- daí que, à data dos factos impendia sobre a Requerente a obrigação de proceder à retenção na fonte a título definitivo dos pagamentos das rendas à sociedade G... .

II - Saneamento do processo

O Tribunal é competente, o processo, o próprio e as partes legítimas, capazes e devidamente representadas.

Não há exceções a apreciar.

O processo está isento de nulidades que o inquinem.

Cumpra decidir.

III - Fundamentação

A - Factos provados

Considera o Tribunal provados os seguintes factos essenciais (reportados aos anos de 2017 e 2018) para o objeto do litígio:

- a. A Requerente é uma sociedade anónima que tem como objeto social o transporte aéreo regular e não regular doméstico, territorial e internacional, de passageiros e carga, encontrando-se devidamente licenciada para o efeito pela entidade competente, a Autoridade Nacional de Aviação Civil;
- b. Está coletada para o exercício de atividade com CAE 51100 – Transportes Aéreos de Passageiros;
- c. Como atividades, a Requerente dedica-se também à compra e venda e manutenção de aeronaves e suas peças e acessórios, importação e exportação de componentes de aeronaves, à gestão e operação de aeronaves de terceiros, assistência técnica, operacional e aeroportuária de aeronaves de passageiros, carga e correio e, bem assim, à representação de outras companhias aéreas.
- d. A atividade operacional da Requerente abrange:
 - *ACMI/Wet Lease*: O designado ACMI passa pelo fretamento de curta duração habitualmente solicitado por outras companhias aéreas, no qual a faculta o avião, a tripulação, manutenção e seguro. Quando este serviço se traduz em média/longa duração, então é designado Wet Lease.
 - *Full charter*: Este serviço passa pela prestação do serviço em que a companhia aérea assume a responsabilidade de todos os rendimentos e

gastos gerados na operação. Geralmente esta designação está associada a um pacote turístico que inclui voo e hotel.

- *Outros contratos*. Prestação de outros serviços fora do âmbito das duas tipologias anteriormente indicadas;

- e. Na sequência da abertura pela AT das Ordens de Serviço n.º OI2020... e OI2020... com Despacho do Chefe da Divisão VI do Departamento B da Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, a Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial, relativo aos anos de 2017 e 2018;
- f. Tais ordens de serviço foram abertas por ter a AT constatado a existência de situações passíveis de validação através de procedimento inspetivo externo, tendo sido abertas com o âmbito parcial de IRC e IVA, mais tarde alargado a Retenções na Fonte de IRC;
- g. Neste sentido, a Requerente foi notificada do Projeto de correções do Relatório de Inspeção mediante Ofício dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, datado de 2 de setembro de 2021 (cfr. **Documento n.º 8, junto pela Requerente**);
- h. Da ação inspetiva citada resultaram correções técnicas, em sede de retenções na fonte de IRC, nos montantes de € 832.247,26 e de € 2.358.329,01, de imposto em falta para os exercícios de 2017 e 2018, respetivamente;
- i. Sustenta a AT, no Projeto de Relatório de Inspeção, que *"o artigo 28.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) prevê "(...) a isenção total ou parcial de IRS ou IRC relativamente a (...) rendas de locação de equipamentos importados, de que sejam devedores (...) as empresas que prestem serviços públicos, desde que os credores tenham o domicílio no estrangeiro (...)". Porém, esta isenção terá que ser requerida e objeto de aferição e aprovação pelo Ministério das Finanças."* (cfr. ponto III.1.1.2 do *cit.* **Documento n.º 8**);
- j. Considerou ainda o citado o Projeto de Decisão que, *"tendo-se apurado que não dispunha de despachos de isenção de IRC (nos termos do referido artigo 28.º do EBF) relativamente às rendas pagas pela utilização das aeronaves aos lessor¹ não residentes em Portugal, e verificando-se ainda que não tinham sido entregues as devidas retenções na fonte a título definitivo, foram solicitados os certificados de residência [ou os formulários modelos RFI devidamente preenchidos] dos respetivos lessor, visando o acionamento (sempre que existam) das CDT celebradas entre Portugal e o respetivo país de residência de cada lessor para beneficiar da taxa nelas previstas, não tendo a A... procedido à entrega de quaisquer certificados."* (cfr. ponto III.1.1.2 do *cit.* **Documento n.º 8**);
- k. Ponderou o citado Projeto de Decisão que, *"considerando os elementos apresentados pela A... durante os anos de inspeção, de acordo com a subalínea*

¹ "Lessor" é a designação da entidade que, num contrato de locação ou *leasing*, cede o bem (em regra, o proprietário); "lessee" é a locatária ou quem usa o bem nesse contrato e paga as rendas.

3) da alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do CIRS, por força da remissão do n.º 6 do artigo 94.º do CIRC (...), o momento que releva para efeitos de retenção na fonte é a data do apuramento do respetivo quantitativo, devendo a entidade pagadora proceder à entrega das importâncias retidas até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas." (cfr. ponto III.1.1.2 do cit. Documento n.º 8);

- l. Em conformidade, considerou-se, igualmente, que também quanto aos motores utilizados em regime de locação pela Requerente, haveria montantes de retenção na fonte de IRC a corrigir (cfr. ponto III.2.2.2 do cit. Documento n.º 9).
- m. A Requerente, não se conformando com o Projeto de Decisão do Relatório de Inspeção, exerceu o seu direito de audição prévia, tendo sustentando que apresentou, para toda a sua frota em regime de locação operacional, os requerimentos a solicitar a isenção total de IRC relativamente às rendas de locação de equipamentos importados provenientes do estrangeiro, ao abrigo do artigo 28.º do EBF;
- n. Por meio do Ofício ..., datado de 11 de outubro de 2021, foi a Requerente notificada do Relatório Final de Inspeção, entretanto convertido parcialmente em definitivo contendo o Projeto de Correções (cfr. Documento n.º 10, junto com o PPA) dando origem aos atos de liquidação objeto mediato do presente Pedido de Pronúncia Arbitral (cfr. Documentos n.ºs 3 e 4, com o PPA);
- o. Após resumir a posição adotada pela Requerente no seu direito de audição, e analisar os argumentos por si apresentados, a Administração tributária refere que, "*após análise dos argumentos e dos elementos apresentados pelo sujeito passivo em sede do exercício do direito de audição prévia e tendo-se concluído pela aceitação dos certificados de residência (e Mod.21-RFI) – Anexo II, págs. 74, 78, 81 a 90, 92 e 93 – relativamente aos fornecedores B..., C..., D... e E...(B), nos termos do disposto no artigo 98.º do CIRC, importa recalcular as retenções na fonte devidas, relativamente aos rendimentos obtidos por estes em Portugal, por aplicação das taxas de 5% e 10%, previstas nas CDT entre Portugal e o Reino Unido e a Irlanda, respetivamente.*" (cfr. ponto IX.2 do cit. Documento n.º 10);
- p. Mais especificamente, afirma que "*Mantêm-se as correções propostas no projeto de relatório em relação à aeronave de matrícula ... (F... – Alemanha) e aos motores ESN 740254, ESN 741826, ESN 741791 e ESN 740171 (G... – Porto Rico), por não ter sido apresentado certificado de residência emitido pelas autoridades alemãs (F...) e porque não existe CDT com o Porto Rico, nos mesmos montantes já notificados.*" (cfr. ponto IX.2 do cit. Documento n.º 10);
- q. ...tendo sido proposto no RIT que "*que a correção constante no projeto de relatório se altere em relação à retenção na fonte sobre os rendimentos obtidos pelos fornecedores B..., C..., D... e E... (B) e se converta em definitiva em relação aos fornecedores F... e G... ascendendo nos anos de 2017 e 2018 a € 832.247,26 e € 2.358.329,01, respetivamente.*" (cfr. ponto IX.2 do cit. Documento n.º 10);

- r. Inconformada com os fundamentos e com o sentido do Relatório de Inspeção Tributária controvertido, por entender que o mesmo é ilegal, ao incorrer em insuficiente fundamentação dos atos de liquidação, preterição de formalidade legal essencial e erro nos pressupostos de facto e de direito aplicável, conforme adiante se expõe, a ora Requerente apresentou, em 11 de abril de 2022, reclamação graciosa contra os referidos atos (cfr. *cit.* **Documento n.º 2**);
- s. Em 21 de novembro de 2023, a Requerente foi notificada do Projeto de Decisão, no sentido de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada (cfr. **Documento n.º 11**);
- t. Não podendo concordar com o teor do Projeto de Decisão notificado, a Requerente procedeu ao exercício do seu direito de audição em 6 de dezembro de 2023 (cfr. **Documento n.º 12**), alegando ou concluindo designadamente que:
- 15.º Os rendimentos em causa, na sua generalidade, respeitam a rendas pagas a entidades não residentes, em virtude da celebração de contratos de locação operacional respeitantes, por um lado a aeronaves e, por outro, a motores de aeronaves.*
- 16.º Sucede, porém, que a RECLAMANTE não procedeu à retenção na fonte por entender ser aplicável o disposto no artigo 28.º do EBF.*
- 17.º Conforme resulta reconhecido pela Administração tributária, a RECLAMANTE apresentou Requerimentos de isenção, ao abrigo do disposto no artigo 28.º do EBF, encontrando-se os mesmos pendentes de decisão pela Administração tributária.*
- 18.º Com efeito, relativamente às rendas pagas, nos períodos em referência, pela locação das aeronaves com matrículas ... e..., apresentou os respectivos pedidos de isenção em 23 de Fevereiro de 2018 e em 7 de Março de 2018.*
- 19.º Quanto às rendas pagas, nos períodos em referência, pela locação das aeronaves com matrículas..., ..., ... e ..., atentas as divergências de entendimento, a Reclamante apresentou o competente pedido de isenção em 27 de Julho de 2021.*
- 20.º Por fim, e no que respeita à globalidade das rendas pela locação dos motores, a RECLAMANTE apresentou pedido de isenção em 5 de Agosto de 2021.*
- 21.º Assim, já em momento anterior à própria notificação do Projeto de Relatório de Inspeção, encontravam-se - e encontram-se - pendentes de decisão os pedidos de isenção relativamente à integralidade das rendas cujas retenções na fonte constituem objecto dos actos de liquidação em crise e, logicamente do Relatório de Inspeção que constitui o seu fundamento.*

22.º Importa relevar que, em todos os casos, a decisão pela tributação de tais rendimentos em sede de IRC, por meio de retenção na fonte, encontra fundamento exclusivo no facto de não se encontrarem, ainda, deferidos os pedidos de isenção, pedidos esses que, em alguns casos, se encontram pendentes desde 2018, e que, até à presente data, não foi notificada à Reclamante a decisão que sobre eles recaiu, se é que a mesma foi já proferida."

- u. Do relatório final relativo à análise da reclamação graciosa, consta o seguinte:
- III.12 – Relativamente às rendas pagas, nos períodos em referencia pela locação das aeronaves com matriculas ... e ..., a reclamante apresentou os pedidos de isenção, em 23 de fevereiro e 7 de março de 2018. III.13 – Para as rendas pagas pela locação das aeronaves com matriculas..., ..., ..., ... e ..., a reclamante apresentou os pedidos de isenção em 27 de julho de 2021 e para a rendas pagas pela locação de motores em 5 de agosto de 2021. III.14 – A decisão pela tributação de tais rendimentos (IRC-RF), tem como fundamento único os pedidos de isenção, pedidos esses que em alguns dos casos se encontram pendentes desde 2018. (...) IV – DESCRIÇÃO DOS FACTOS IV.1 - Trata-se de uma sociedade anónima que está coletada, em sede de IRC, no regime geral de contabilidade organizada por exigência legal, para o exercício de atividade com CAE “51100 – TRANSPORTES AÉREOS DE PASSAGEIROS”. IV.2 - Analisada a documentação do processo e, após consulta à base de dados do sistema informático, verifica-se que a reclamante foi objeto de ação inspetiva externa de âmbito parcial (IRC, IVA, RF IRC), para os anos de 2017 e 2018, ao abrigo das ordens de serviço OI2020... e OI2020..., abertas no âmbito de “Controlo dos sujeitos passivos com irregularidades”. IV.3 – No âmbito de ação inspetiva, ao exercício em análise resultaram correções técnicas, em sede de retenções na fonte de IRC, no montante correspondente a imposto em falta, de € 832.247,26, para o exercício de 2017 e de € 2.358.329,01 para o exercício de 2018. IV.4 - Foi notificada nos termos e para os efeitos do art.º 60.º da LGT e art.º 60.º do RCPITA, para querendo, exercer o direito de audição, tendo exercido esse direito. IV.5 - Assim após análise aos elementos apresentados pela reclamante em direito de audição, foi elaborado o relatório final e notificado à reclamante, tendo resultado nas correções no montante referido no ponto IV.3. IV.6 - Nesta sequência, surgem as correspondentes liquidações aqui reclamadas, relativas aos exercícios de 2017 e 2018. IV.7 - Com relevância para a presente reclamação, importa considerar os fundamentos constantes no Relatório da Inspeção Tributária (RIT), que determinaram as aludidas correções, pelo que salientamos as seguintes considerações: IV.7.1 – “Deste modo, os montantes de rendas devidos em cada período, de acordo com os gastos considerados em cada conta, determinados de acordo com os contratos celebrados entre as partes, aos quais é aplicável a taxa geral constante no artigo 87.º do CIRC, uma vez que a A... não apresentou despacho de isenção (nos termos do artigo 28.º do EBF), nem os modelos RFI/certificados de residência que possibilitassem a aplicação da CDT celebrada com a Irlanda e a consequente redução de taxa (conforme possibilita o artigo 98.º do CIRC) (...)” IV.7.2 – “Mantêm-se as correções propostas no projeto de relatório em relação à aeronave de matrícula ... (F...– Alemanha) e aos motores ESN 740254, ESN 741826, ESN 741791 e ESN 740171 (G...– Porto Rico), por não ter sido apresentado certificado de residência emitido pelas autoridades alemãs (F...) e porque não existe CDT com o Porto Rico (...)”. V – ANÁLISE GLOBAL E PARECER V.1 - Resumidamente, a reclamante pretende a anulação das liquidações identificadas no capítulo I, alegando ilegalidades, nomeadamente de falta

de fundamentação e preterição de formalidades essenciais. V.2 - Na sequência das alterações introduzidas pela Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, a isenção consagrada no art.º 28.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), passou a operar de forma automática, deixando de estar condicionada à submissão de requerimento e aprovação pelo Ministro das Finanças. V.3 – A mesma Lei n.º 21/2021 estabelece, no n.º 3 do artigo 8.º, uma especificidade relativamente à produção de efeitos do artigo 28.º do EBF, da qual resulta que a todos os contratos de empréstimo e de locação celebrados até 31 de dezembro de 2020 é aplicável o artigo 28.º do EBF na redação anterior à conferida pela Lei n.º 21/2021, de 20 de abril. V.4 - Ou seja, para os contratos celebrados até 31 de dezembro de 2020, a concessão do benefício depende de requerimento do interessado e segue a tramitação prevista na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (conforme estabelece o n.º 3 do art.º 5.º do EBF), culminando, caso se verifiquem “in casu” os pressupostos atributivos previstos no art.º 28.º, na prolação de despacho a conceder o direito à isenção (que se reporta à data da verificação dos pressupostos, nos termos do art.º 12.º do EBF). V.5 - Em face do exposto e atentas as dúvidas levantadas, relativamente aos pedidos de isenção referidos pela reclamante, em 2023-01-23 (CI ...2023...) solicitou-se informação à Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas (DSIRC), quanto a essa questão, tendo em 2023-09-12, esta direção prestado a seguinte informação: V.5.1-“Na sequência do pedido efetuado, relativo ao sujeito passivo A..., S.A., NIF..., cumpre informar que, no que diz respeito aos pedidos de isenção de IRC apresentados, nos termos do art.º 28º do EBF, o referido sujeito passivo não tem a sua situação tributária regularizada, não sendo, assim, atualmente possível a esta Direção de Serviços proceder ao reconhecimento da referida isenção, tendo em conta o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 13.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.” V.6 – Com efeito, nos termos do art.º 13.º do EBF, existe uma limitação ao reconhecimento dos benefícios fiscais, que refere na sua al. b), que os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando: V.6.1 – “O sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de contribuições relativas ao sistema da segurança social, se, no momento em que ocorre a consulta, a situação contributiva não se encontrar regularizada. V.5.1-“Na sequência do pedido efetuado, relativo ao sujeito passivo A..., S.A., NIF..., cumpre informar que, no que diz respeito aos pedidos de isenção de IRC apresentados, nos termos do art.º 28º do EBF, o referido sujeito passivo não tem a sua situação tributária regularizada, não sendo, assim, atualmente possível a esta Direção de Serviços proceder ao reconhecimento da referida isenção, tendo em conta o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 13.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.” V.6 – Com efeito, nos termos do art.º 13.º do EBF, existe uma limitação ao reconhecimento dos benefícios fiscais, que refere na sua al. b), que os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando: V.6.1 – “O sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de contribuições relativas ao sistema da segurança social, se, no momento em que ocorre a consulta, a situação contributiva não se encontrar regularizada (...)

(...)Assim, estando a isenção dependente de um procedimento autónomo de reconhecimento, o benefício só será eficaz depois de reconhecido, o que não se verifica no caso em análise.

“Deste modo, os montantes de rendas devidos em cada período, de acordo com os gastos considerados em cada conta, determinados de acordo com os contratos celebrados entre as partes, aos quais é aplicável a taxa geral constante no artigo 87.º do CIRC, uma vez que a A... não apresentou despacho de isenção (nos termos do artigo 28.º do EBF), nem os

modelos RFI/certificados de residência que possibilitassem a aplicação da CDT celebrada com a Irlanda e a conseqüente redução de taxa (conforme possibilita o artigo 98.º do CIRC) (...)” IV.7.2 – “Mantêm-se as correções propostas no projeto de relatório em relação à aeronave de matrícula ... (F...– Alemanha) e aos motores ESN 740254, ESN 741826, ESN 741791 e ESN 740171 (G... – Porto Rico), por não ter sido apresentado certificado de residência emitido pelas autoridades alemãs para os contratos celebrados até 31 de dezembro de 2020, a concessão do benefício depende de requerimento do interessado e segue a tramitação prevista na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (conforme estabelece o n.º 3 do art.º 5.º do EBF), culminando, caso se verifiquem “in casu” os pressupostos atributivos previstos no art.º 28.º, na prolação de despacho a conceder o direito à isenção (que se reporta à data da verificação dos pressupostos, nos termos do art.º 12.º do EBF).. (...) VII.6 - No exercício do direito de audição, a reclamante reitera os argumentos apresentados e junta cópia dos seguintes documentos: VII.6.1 – Declaração da Segurança Social emitida em 2023-11-07 válida por 4 meses contados a partir desta data (Doc. 1). VII.6.2 – Certidão do SF de Lisboa 1, emitida em 2023-11-07, válida por três meses (Doc. 2). VII.7 – Conforme já referido os rendimentos em causa, em geral respeitam a rendas pagas a entidades não residentes, em virtude da celebração de contratos de locação operacional respeitantes a aeronaves e motores. VII.8 – Sucede que a reclamante não procedeu à retenção na fonte por entender que seria aplicável o disposto no artigo 28º do EBF. VII.9 – Relativamente às rendas pagas nos períodos em referencia pela locação das aeronaves e motores a reclamante apresentou os respetivos pedidos de isenção em: VII.9.1 – Aeronaves - 23 de fevereiro e 7 de março de 2018 para as matrículas ... e ... VII.9.2 – Aeronaves - 27 de julho de 2021 para as matrículas..., ... e ... VII.9.3 – Motores – 5 de agosto de 2021 VII.10 – Refere a reclamante que até à data não foi notificada da decisão dos pedidos de isenção, pelo que, encontrando-se estes pendentes, insiste a reclamante na suspensão dos presentes autos até decisão dos mesmos. VII.11 - Impende sobre a Administração Tributária o dever de decisão, sob a égide do artigo 56º da LGT, não existindo assim qualquer fundamento para a não emissão das decisões quanto aos pedidos de isenção formulados pela reclamante. VII.12 – Ao contrário do que é alegado pela DSIRC, que serve de fundamento ao projeto de decisão de indeferimento, não se verifica a situação tributária por regularizar prevista na alínea b) do artigo 13º do EBF. VII.13 - Pelo exposto, deverá o projeto de decisão ser alterado, por ilegalidade das liquidações e Informação preterição de formalidade essencial, requerendo subsidiariamente a suspensão do procedimento de reclamação graciosa até que seja proferida decisão quanto aos pedidos de isenção. VIII – ANÁLISE E PARECER VIII.1 - Da análise à presente exposição, constatamos que a reclamante vem reiterar o pedido inicial, a anulação das liquidações de retenção na fonte de IR aqui em crise, bem como a suspensão do presente procedimento de reclamação graciosa até à notificação das decisões finais, que vierem a ser proferidas, relativamente aos pedidos de isenção apresentados ao abrigo do n.º 1 do art.º 28.º do EBF. VIII.2 - Analisada a reclamação, foi elaborado projeto de decisão no sentido do indeferimento do pedido, com base na informação prestada em 2023-09-12, pela Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas (DSIRC) relativamente aos pedidos de isenção apresentados ao abrigo do n.º 1 do art.º 28.º do EBF. VIII.3 - Face aos elementos apresentados nesta sede, supra identificados no ponto VII.6, reiteramos o pedido de informação (Email de 2023-12-13 e ...2025... de 2025-04-03) à Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas (DSIRC), tendo em 2025-04-09, (...2025...) esta direção prestado a seguinte informação: “Em resposta ao pedido

efetuado, relativo ao sujeito passivo A..., S.A., NIF ..., cumpre informar que os pedidos de isenção de IRC apresentados, nos termos do artigo 28.º do EBF, não foram, até à presente data, objeto de qualquer decisão. Com efeito, tem-se, sistematicamente, constatado que, desde que os mesmos foram apresentados, o referido sujeito passivo não tem a sua situação tributária regularizada, não tendo, assim, sido possível a esta Direção de Serviços proceder ao reconhecimento da referida isenção, tendo em conta o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 13.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.” VIII.4 – Assim, na sequência da informação prestada pela Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas (DSIRC), reiteramos o já mencionado em projeto de decisão: VIII.4.1 – “Com efeito, nos termos do art.º 13.º do EBF, existe uma limitação ao reconhecimento dos benefícios fiscais, que refere na sua al. b), que os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando: VIII.4.2 – “O sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de contribuições relativas ao sistema da segurança social, se, no momento em que ocorre a consulta, a situação contributiva não se encontrar regularizada.” VIII.4.3 - Assim, estando a isenção dependente de um procedimento autónomo de reconhecimento, o benefício só será eficaz depois de reconhecido, o que não se verifica no caso em análise.” VIII.5 – Importa ainda referir, relativamente à suspensão do presente procedimento requerida pela reclamante que a decisão proferida nesta sede não obsta a que futuramente, caso seja emitida decisão favorável aos referidos pedidos, que sejam anuladas as liquidações em análise, que ao contrário do afirmado pela reclamante não enfermam qualquer ilegalidade, uma vez que foram efetuadas de acordo com as disposições legais vigentes. Informação VIII.6 - Pelo exposto, conclui-se que não foram trazidos aos autos argumentos, que permitam determinar diferente apreciação do pedido, sendo que o parecer constante no ponto V do projeto de decisão, continua a merecer a nossa concordância. JUROS INDEMNIZATÓRIOS V.III.7 - Cumpre ainda referir que por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios. IX – CONCLUSÃO Nestes termos, face ao exposto, propõe-se a convalidação em definitivo do projeto de decisão e o INDEFERIMENTO da reclamação graciosa com os fundamentos da presente informação (...)”

v) E com esta fundamentação foi proferido despacho de indeferimento da sobredita reclamação graciosa (cfr ponto IX.2, do documento 10 junto pela Requerente).

B – Factos não provados

Não está provado:

- que a Requerente tivesse deixado de pagar contribuições para a Segurança Social.

C – Motivação

A convicção do Tribunal fundou-se essencialmente na análise crítica da prova documental produzida pelas partes e no processo administrativo instrutor (PA) junto pela AT, não se

surpreendendo, no essencial, controvérsia relativa à matéria de facto mas tão somente ao direito aplicável, designadamente se era essencial e relevante a existência de reconhecimento expresso prévio do benefício fiscal previsto no artigo 28º, do EBF, na redação vigente em 2017 e 2018.

Ainda que, como se alega no RIT, que a Requerente tivesse deixado de pagar contribuições devidas à Segurança Social e esta fosse a causa essencial, que não é, para o não reconhecimento do benefício fiscal, a verdade é que tal alegada situação não é comprovada nos autos tanto mais que a Requerente apresentou Declaração da Segurança Social emitida em 2023-11-07 válida por 4 meses contados a partir daquela data (Doc. 1 - Cfr VII.6.1, do RIT)

III Fundamentação (cont)

O Direito

Em causa nestes autos o despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente como reação ao despacho que manteve *as correções propostas no projeto de relatório de inspeção tributária atrás citado, em relação à aeronave de matrícula ... (F...- Alemanha) e aos motores ESN 740254, ESN 741826, ESN 741791 e ESN 740171 (G... - Porto Rico), por não ter sido apresentado certificado de residência emitido pelas autoridades alemãs (F...) e porque não existe CDT com o Porto Rico, nos mesmos montantes já notificados.*" (cfr. ponto IX.2 do *cit. Documento n.º 10*) e que concretamente manteve a *correção (retenção na fonte) relativa aos fornecedores F... e G... nos anos de 2017 e 2018 a € 832.247,26 e € 2.358.329,01, respetivamente.*" (cfr. ponto IX.2 do *cit. Documento n.º 10*).

Foi por se mostrar inconformada com os fundamentos e com o sentido do Relatório de Inspeção Tributária (e do despacho que o sufragou), considerando-o ilegal por incorrer em (i) insuficiente fundamentação dos atos de liquidação, (ii) preterição de formalidade legal essencial e (iii) erro nos pressupostos de facto e de direito aplicável, que a Requerente apresentou, em 11 de abril de 2022, reclamação graciosa contra os referidos atos (cfr. *cit. Documento n.º 2*).

Apreciando cada um dos alegados vícios:

(i) Da (in)suficiente fundamentação

Como há muito está consagrado pela Jurisprudência, a exigência legal de fundamentação das decisões de procedimento e dos atos tributários tem por objetivo dar conhecimento aos contribuintes do *"iter"* cognoscivo, valorativo e volitivo do respetivo autor, e, em consequência, permitir que, face aos mesmos, este os possa aceitar ou impugnar.

Resumidamente, pode, na citada linha argumentativa, dizer-se que é hoje, na verdade, pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais, que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

1. *Oficiosidade*: deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;
2. *Contemporaneidade*: deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas ou a pedido;
3. *Clareza*: deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos.
4. *Plenitude*: deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstrata e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível de um ato tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente é necessária para que aquele (ato) não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio.

O artigo 77.º/1 da LGT estatui que: *“A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”*

Como é igualmente consabido, a fundamentação pode ser também expressa ou tácita, designadamente *“quando se deduz de factos que, com toda a probabilidade, a revelam.”*¹. Daí que deva considerar-se que a *“declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”* possa ser, da mesma forma, expressa ou tácita.

Subsumindo:

No caso dos autos, os atos tributários em crise dever-se-ão ter por fundamentados na medida em que é feita uma crítica exaustiva e detalhada a essa fundamentação, quer na reclamação graciosa quer no pedido de pronúncia arbitral, não resultando da análise feita pela Requerente o seu desconhecimento das razões concretas que levaram a Administração Fiscal a considerar devida a retenção na fonte de IRC e as razões do indeferimento da reclamação graciosa e das liquidações.

Ou seja, a confrontação dos atos tributários notificados com o procedimento inspetivo que os precedeu, permitiu ao seu destinatário compreender onde se situava, e qual o conteúdo, da respetiva fundamentação.

É que, de todo o modo, os atos de liquidação e as causas ou razões dos mesmos, não podem ou devem ser isoladas ou abstrair de procedimento inspetivo prévio e de que resultou, no caso, a decisão de correções aritméticas que vieram a ser consubstanciadas nos atos de liquidação impugnados.

Assim é que, nesse procedimento ficaram estabelecidas (i) a qualificação e quantificação dos factos através da determinação dos rendimentos pagos a entidades não residentes e que, segundo a decisão da AT, deveriam ter sido objeto de retenção na fonte, com correção dos montantes [€832.247,26 para o ano de 2017 e € 2.358.329,01, para o ano de 2018]; (ii) as disposições legais aplicáveis, designadamente o disposto no artigo 28º, do EBF (redação em 2027 e 2018)[falta do despacho do Ministro das Finanças, com a conseqüente e alegada obrigatoriedade de retenção na fonte de pagamentos a sociedades estrangeiras e (iii) o modo como se procedeu à operação de apuramento do imposto alegadamente em falta.

Por outro lado, ainda que sem remissão expressa nos atos de liquidação, os atos em causa são óbvia e necessariamente, inseparáveis do relatório de inspeção tributária (RIT) na medida em que é este, como se viu, que define o itinerário cognoscitivo do ato e que a Requerente revelou conhecer perfeitamente quando exerceu o direito de audição sobre o projeto de correções e, depois, quando notificada do teor do relatório final da inspeção, apresentou a sua reclamação graciosa. Poder-se-ia falar mesmo de *"remissão implícita"*.

Aliás, na linha apontada, poderá trazer-se à colação o Ac. do STA de 19/05/2004, proferido no processo 0228/03, quando refere expressamente a possibilidade de um ato tributário ser fundamentado por remissão *"implícita"*.

Em todo o caso, entendendo-se que resulta suficientemente perceptível para um destinatário médio, colocado na posição do destinatário concreto, qual a fundamentação do ato tributário impugnado, deverá improceder o vício formal de falta ou insuficiência de fundamentação.

(ii) Preterição de formalidade legal essencial

Pretende a Requerente, com invocação deste vício formal, que não lhe foi conferido o direito de participar na decisão ora sob impugnação ou, dito doutro modo, que não lhe foi conferido o direito de pronúncia antes da consolidação dos atos de liquidação. Ou seja, que a Requerida não cumpriu o formalismo previsto no artigo 60º-1/b), da LGT:

Não tem razão.

Na verdade, resulta como regra, com previsão no artigo 60º-1.a) e b), da LGT, que o contribuinte tem, além de outros que ora não importam, o direito de participar na formação das decisões que lhe digam respeito, devendo ser-lhe facultado o direito de audição antes da liquidação e/ou antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recurso ou petições.

Todavia, como se revela lógico, se o contribuinte tiver sido anteriormente ouvido antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, torna-se inútil e é legalmente dispensada a audição antes da liquidação, ressalvado o caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda não tenha sido dada ao contribuinte a possibilidade de sobre eles se pronunciar – Cfr citado artigo 60º-3, da LGT.

Pois bem, no caso, antes da conclusão do relatório da inspeção (RIT), teve a Requerente, no exercício do direito de audição que foi conferido, a possibilidade de se pronunciar – e pronunciou-se –, sem que após essa pronúncia tenham advindo factos novos não cobertos pelo direito de audição que foi conferido à Requerente.

Assim é que, improcede também este último vício formal invocado.

**(iii) Quanto ao mérito do pedido - Erro nos pressupostos de facto e de direito
O Objeto do pedido, mediato e imediato**

O Relatório Final de Inspeção deu origem aos seguintes atos de liquidação objeto imediato do presente Pedido de Pronúncia Arbitral:

a. Demonstração de Liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021 ... e correspondentes atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2021 ... a 2021..., por referência ao ano de 2017.

b. Demonstração de Liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021 ... e correspondentes atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2021 ... a 2021..., por referência ao ano de 2018.

Sintetizando, dir-se-á que está em causa a alegada falta de entrega de imposto, sob a forma de retenção na fonte a título definitivo, pela Requerente, na qualidade de substituto tributário (arts. 4º e 94º, do CIRC), entendendo a Requerida que a obrigação tributária só poderia ter sido afastada pela apresentação de autorização concedida pelo Ministro das Finanças, a requerimento e com base em parecer fundamentado da AT ou reduzida a taxa aplicável por força ou ao abrigo de eventual CDT celebrada entre Portugal e o país de

residência do *lessor* ou locador dos bens ou equipamentos.

Pois bem, torna-se pacífico que a Requerente não entregou o imposto considerado devido, nem apresentou as autorizações de isenção concedidas pelo Ministro das Finanças e tão-pouco apresentou elementos que permitissem o acionamento de convenções celebradas para eliminação da dupla tributação internacional.

Em conclusão: foi indeferida a reclamação graciosa e apurado o imposto devido à luz do enquadramento geral aplicável e com base no respetivo quadro factual estabelecido, com a correção do projeto inicial do RIT, ou seja, a alteração em relação à retenção na fonte sobre os rendimentos obtidos pelos fornecedores B..., C..., D... E E... B, e sendo efetuada apenas a correção em relação aos fornecedores F... e G..., “ (...) *ascendendo nos anos de 2017 e 2018 a € 832.247,26 e € 2.358.329,01, respetivamente, conforme se ilustra no quadro seguinte (...)*” - Cfr RIT, Doc 10, junto pela Requerente, pp. 27 e 28.

Sustenta a AT, designadamente, no RIT que *«[...] V.4 - Ou seja, para os contratos celebrados até 31 de dezembro de 2020, a concessão do benefício depende de requerimento do interessado e segue a tramitação prevista na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (conforme estabelece o n.º 3 do art.º 5.º do EBF), culminando, caso se verifiquem “in casu” os pressupostos atributivos previstos no art.º 28.º, na prolação de despacho a conceder o direito à isenção (que se reporta à data da verificação dos pressupostos, nos termos do art.º 12.º do EBF). V.5 - Em face do exposto e atentas as dúvidas levantadas, relativamente aos pedidos de isenção referidos pela reclamante, em 2023-01-23 (CI ...2023...) solicitou-se informação à Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas (DSIRC), quanto a essa questão, tendo em 2023-09-12, esta direção prestado a seguinte informação: V.5.1- “Na sequência do pedido efetuado, relativo ao sujeito passivo A..., S.A., NIF..., cumpre informar que, no que diz respeito aos pedidos de isenção de IRC apresentados, nos termos do art.º 28º do EBF, o referido sujeito passivo não tem a sua situação tributária regularizada, não sendo, assim, atualmente possível a esta Direção de Serviços proceder ao reconhecimento da referida isenção, tendo em conta o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 13.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.” V.6 - Com efeito, nos termos do art.º 13.º do EBF, existe uma limitação ao reconhecimento dos benefícios fiscais, que refere na sua al. b), que os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando: V.6.1 - “O sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de contribuições relativas ao sistema da segurança social, se, no momento em que ocorre a consulta, a situação contributiva não se encontrar regularizada.”*

Ou seja: pese embora não ter o seu pedido de isenção despachado, deferido ou reconhecido, a Requerente optou por não proceder às retenções na fonte que, alegadamente, se impunham por conta dos pagamentos de rendas de locação.

E é aliás com este enquadramento e por inexistência de despacho de reconhecimento do benefício fiscal em causa, (necessário, segundo a AT) que a Requerida considera que a Requerente estaria obrigada a proceder à retenção na fonte de IRC sobre as rendas pagas a entidades não residentes pela locação de aeronaves e motores, conforme previsto no artigo 28.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”) que, à data, fazia depender o benefício de

despacho do Ministro das Finanças, com parecer favorável da Administração Fiscal e a requerimento do contribuinte interessado.

Na verdade, analisando o despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa e, bem assim, da Resposta apresentada nos presentes autos, conclui-se que a Administração Tributária baseia a sua decisão de indeferimento, essencialmente em dois eixos: por um lado, a isenção de IRC prevista no artigo 28.º do EBF dependia então de um procedimento autónomo de reconhecimento pela Administração, o qual não ocorreu, pelo que o benefício não poderia ser reconhecido; e, por outro, a Requerente não tinha a sua situação tributária regularizada, motivo pelo qual se, por hipótese, tais pedidos de isenção fossem decididos em tempo útil, o que nunca sucede, também, nesse caso, não conseguiria ver reconhecido o benefício, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, alínea b), do EBF.

Balisados os objetos mediato e imediato do pedido, cumpre verificar se estão preenchidos ou não os fundamentos para o indeferimento da reclamação graciosa (objeto imediato) e para as liquidações mencionadas (objeto mediato).

Vejamos:

A questão fundamental prende-se sobretudo, como parece evidente, com a natureza do benefício fiscal previsto no artigo 28.º, do EBF, na redação anterior à Lei nº 20/2023, de 17/5, ou seja quando condicionava a isenção prevista no normativo à existência de despacho do Ministro das Finanças, após parecer favorável da Administração Fiscal.

Não estando em causa, o preenchimento das condições objetivas para que a Requerente pudesse beneficiar das isenções previstas no artigo 28.º, do EBF e considerando que não é concretamente questionado que a Requerente, é uma sociedade anónima que tem como objeto social o transporte aéreo regular e não regular doméstico, territorial e internacional, de passageiros e carga, encontrando-se devidamente licenciada para o efeito pela entidade competente, a Autoridade Nacional de Aviação Civil [cfr a), dos factos provados], vejamos qual a relevância da autorização do Ministro das Finanças que à data a Lei previa como condição para a concessão do benefício,

Os benefícios fiscais são medidas de natureza excecional em face do regime de tributação-regra, decididas pelo legislador democraticamente legitimado no âmbito da concretização da política fiscal para tutela de determinados interesses públicos considerados de relevância superior aos objetivos subjacentes à tributação (cf., por exemplo, Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991, pp. 35 ss; e, embora especificamente sobre os impostos sobre o património, cf. José Maria Fernandes Pires, *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2015, pp. 531 ss).

Conforme disposto no artigo 5º, do EBF, os benefícios fiscais são *automáticos* – quando resultam direta e imediatamente da Lei – ou *dependentes de reconhecimento* – quando pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento.

Por outro lado, do ponto de vista da relação jurídica do imposto, pode dizer-se que os benefícios fiscais são *factos impeditivos* do nascimento da obrigação tributária ou de que a

mesma surja na plenitude correspondente ao seu conteúdo normal (cf. Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral*, cit., pp. 70 ss).

Conforme igualmente assinalado na doutrina, os benefícios fiscais podem também classificar-se em *puros* e *condicionados*. Benefícios “puros” (ou absolutos) são aqueles cujo efeito não se encontra dependente da verificação de qualquer pressuposto acessório; inversamente, os benefícios “condicionados” veem a sua eficácia dependente da verificação de certos «*pressupostos futuros e incertos, acessórios, secundários*» (cf. Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral*, cit., p. 147), que integram a sua *conditio juris*, e cuja função é a de subordinar o direito ao benefício a contrapartidas de interesse público na forma de deveres ou ónus impostos aos respetivos beneficiários (neste sentido, a propósito das isenções condicionais, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, V.I, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 291).

No que diz respeito aos benefícios condicionados, a *condição* aposta pode, por seu turno, revestir uma de duas formas: *suspensiva* ou *resolutiva*. *Suspensiva* nas situações em que o direito ao benefício fica dependente do preenchimento dos pressupostos da condição, só ocorrendo após a respetiva verificação; *resolutiva* quando o benefício é concedido, mas a sua eficácia fica dependente da verificação dos pressupostos, positivos ou negativos, que integram a respetiva condição, caso em que os efeitos do facto tributário se suspendem por força da verificação dos pressupostos do benefício, que, deste modo, caducará, pela verificação dos pressupostos que integram a condição a que se acha subordinado, renascendo então a obrigação tributária (Cfr. Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral*, cit., pp. 147-148 ss).

Ainda do ponto de vista classificatório, uma última distinção pode contribuir para uma melhor compreensão da solução impugnada. Trata-se daquela que contrapõe *benefícios fiscais estáticos* a *benefícios fiscais dinâmicos* com base no seguinte critério: enquanto os primeiros se dirigem, «em termos estáticos, a situações que, ou porque já se verificaram (...), ou porque, ainda que não se tenham verificado ou verificado totalmente, não visam, ao menos diretamente, incentivar ou estimular — mas tão-só beneficiar, por superiores razões de natureza política geral de defesa, económica, religiosa, social, cultural, etc. —, os segundos «visam incentivar ou estimular determinadas atividades, estabelecendo, para o efeito, uma relação entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas em termos de causa-efeito». Assim, enquanto «naqueles a causa do benefício é a situação ou a atividade em si mesma, nestes a causa é a adoção (futura) do comportamento beneficiado ou o exercício (futuro) da atividade fomentada» (cf. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8ª ed., Coimbra: Almedina, 2015, p. 391).

E nesta linha se orientou o Tribunal Constitucional no acórdão nº 175/2018, de 5 de abril, proferido no âmbito dos processos nºs 175/2017 e 246/2017 (cfr <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20180175.html>)

Pois bem, confrontado o teor do artigo 28º, do EBF, na redação vigente em 2017 e 2018, com as sobreditas classificações dos benefícios fiscais, não será certamente abusivo concluir que, apesar de depender de prévio reconhecimento, o benefício fiscal para rendas

de locação de equipamentos importados (como os que são objeto dos autos) classifica-se como *puro e estático*: *puro*, na medida em que da norma (artigo 28º, do EBF, redação anterior) não resulta, como condição suspensiva ou resolutive, a afetação das aeronaves ou equipamentos a um concreto ou determinado fim; não há, no caso, a necessidade de verificação de um qualquer pressuposto acessório, muito menos futuro e incerto, como, por exemplo a obrigação da aeronave permanecer em território nacional ou operar nas rotas com destino e/ou fim em Portugal; *estático* na medida em que, do enunciado normativo não se extrai qualquer intuito de fomentar ou desincentivar um determinado comportamento futuro dos destinatários desse benefício numa lógica de causa-efeito. Pelo contrário, o propósito do benefício parece ser o de favorecer uma atividade por razões superiores de natureza económica.

Nesta mesma linha argumentativa pode-se estabelecer ainda a distinção entre benefícios de *reconhecimento constitutivo* e de *reconhecimento meramente declarativo*, sendo os primeiros (*reconhecimento constitutivo*) dependentes de ato prévio da Administração Tributária que assim cria, ela própria, o benefício, sendo, em consequência, vedado ao contribuinte a aplicação direta ou por sua iniciativa desse benefício e os segundos (*reconhecimento meramente declarativo*), pelo contrário, existentes *per se* ou com aplicação direta pelo contribuinte beneficiário, com sujeição apenas à confirmação pela Administração Fiscal dos respetivos pressupostos.

Poder-se-á concluir que o reconhecimento sendo como regra declarativo, só sendo constitutivo quando a Lei atribuir margem de apreciação/discricionariedade. Não sendo este último o caso em análise.

E foi certamente porque concluiu que o reconhecimento previsto no artigo 28º, na redação anterior, era já meramente declarativo que o legislador decidiu pura e simplesmente eliminá-lo expressamente pela citada Lei nº 20/2023.

Nesta linha se orientou o TCAS no acórdão proferido em 13-5-2003, no Proc nº 01091/98 e o Tribunal Constitucional no acórdão nº 128/2009, que considerou ser o reconhecimento feito por força de poderes vinculados; no acórdão nº 95/2023, que expressamente reconheceu que mesmo quando o benefício depende de pedido e há reconhecimento administrativo, o ato tem efeito meramente declarativo; no acórdão nº 591/2024, em que foi sublinhado que a isenção do artigo 28º, do EBF, dependendo de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, este procedimento integra o processo de liquidação, sem que constitua condição autónoma posterior.

Também os Tribunais constituídos no âmbito do CAAD, têm entendido que o benefício fiscal previsto no artigo 28º, do EBF (redação anterior à atual), não estabelece qualquer condição suspensiva ou resolutive relacionada com a forma pela qual a empresa prestadora de serviços públicos utiliza, no exercício da sua atividade, os equipamentos importados (cfr Acórdão de 10-12-2024, no Proc nº 404/2024-T, publicado no site do CAAD: www.caad.org.pt.

Assinale-se, *en passant*, que no sentido que se acaba de concluir parece ir também o

“*Estudo dos Benefícios Fiscais em Portugal*”, datado de maio de 2019², elaborado por Grupo de Trabalho constituído para o efeito, quando refere que o benefício previsto no artigo 28º, do EBF, visa “(...)facilitar a obtenção de financiamento externo e a locação de equipamentos importados cujos devedores sejam organismos públicos ou empresas que prestem serviços públicos (...)”, sendo concedido “(...) ao não residente, mas quem deve beneficiar de facto são os devedores residentes (...)” numa lógica de que sem esse benefício os custos do imposto seriam refletidos nos custos do empréstimo.

Pode-se, deste modo, concluir pela existência de erro de direito quando a AT conclui pela denegação do benefício em causa pela circunstância de que a isenção não havia sido reconhecida ou concedida pelo Ministro das Finanças, com base em parecer fundamentado da Administração Fiscal.

Ou seja: indeferida a reclamação graciosa com fundamento na falta do despacho do Ministro das Finanças a que alude o artigo 28º, do EBF (na redação anterior à que foi introduzida pela Lei n.º 20/2023, de 17-5), esse ato revela-se ilegal pelas razões que se acabam de explanar, enfermando, conseqüente e igualmente de ilegalidade, os atos de liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021... e correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2021... a 2021..., por referência ao ano de 2017, no montante de € 965.939,90 (novecentos e sessenta e cinco mil, novecentos e trinta e nove euros e noventa cêntimos), e, bem assim, a Liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021... e correspondentes atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2021... a 2021..., por referência ao ano de 2018, no montante total de € 2.646.872,56 (dois milhões, seiscentos e quarenta e seis mil, oitocentos e setenta e dois euros e cinquenta e seis cêntimos).

Situação da Requerente perante a Segurança Social

De forma indelével, é feita pela AT uma alusão à situação da Requerente perante a Segurança Social, também como eventual causa para a não concessão do benefício fiscal.

Sobre esta questão que não parece constituir fundamento do ato de indeferimento da reclamação graciosa, deve, no entanto, assinalar-se que, não está demonstrado que a Requerente não tivesse a sua situação perante a Segurança Social, regularizada quando é certo que, no processo administrativo instrutor, em VII.6, se refere que “(...)No exercício do direito de audição, a reclamante reitera os argumentos apresentados e junta cópia dos seguintes documentos: VII.6.1 – Declaração da Segurança Social emitida em 2023-11-07 válida por 4 meses contados a partir desta data (Doc. 1) (...)”

Por outro lado, não está demonstrado que a Requerente tivesse deixado de pagar as contribuições à Segurança Social (cfr supra, factos não provados).

V – Decisão

² Cfr <https://portugal.gov.pt/gc21/comunicacao/documentos/estudo-dos-beneficios-fiscais-em-portugal>

Pelo supra exposto, decide este Tribunal:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido e, em consequência,
- b) Anular, por ilegalidade, o ato de indeferimento da reclamação graciosa em causa e os atos de liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021 ... e correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2021 ... a 2021..., por referência ao ano de 2017, no montante de € 965.939,90 (novecentos e sessenta e cinco mil, novecentos e trinta e nove euros e noventa cêntimos), e, bem assim, a Liquidação de Retenções na Fonte de IR n.º 2021 ... e correspondentes atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2021 ... a 2021..., por referência ao ano de 2018, no montante total de € 2.646.872,56 (dois milhões, seiscentos e quarenta e seis mil, oitocentos e setenta e dois euros e cinquenta e seis cêntimos);
- c) Condenar a Requerida no reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios contados desde as datas desses pagamentos, à taxa legal supletiva e
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas devidas por este processo.

VI – Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306, n.º 2 do CPC, no artigo 97-A, n.º 1, al. a) do CPPT [« 1- Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende (...)»], e no artigo 3, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [«O valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário»], fixa-se o valor da ação em € 3.612.812,46, atribuído, sem contestação, pela Requerente.

VII – Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12º, n.º 2 e 22º, n.º 4 do RJAT, no artigo 4º, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em € 45.900,00, a cargo da Requerida, conforme decidido supra.

- Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 27 de abril de 2026

José Poças Falcão
(Presidente do Tribunal Arbitral)
(Relator)

Sérgio Pontes

(Árbitro Adjunto)

José Coutinho Pires
(Árbitro Adjunto)